

MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Die Zuerkennung, Aufrechterhaltung und Aberkennung der
Spendenbegünstigung nach § 4a EStG: materiell- und
verfahrensrechtliche Zweifelsfragen

verfasst von | submitted by
Valery Pister BSc

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 999 084

Universitätslehrgang lt. Studienblatt |
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Dr. Dimitar Hristov

Gendererklärung

Um die Lesbarkeit dieser Arbeit zu verbessern, wird durchgehend die maskuline Form verwendet. Es sei jedoch betont, dass die Verwendung der männlichen Form geschlechtsneutral zu verstehen ist und alle geschlechtsbezogenen Bezeichnungen alle Personen unabhängig vom Geschlecht einschließen sollen.

Inhaltsverzeichnis

Gendererklärung.....	2
Inhaltsverzeichnis.....	3
Abkürzungsverzeichnis.....	8
Vorwort	10
1 Einleitung.....	11
1.1 Problemstellung und Relevanz.....	11
1.2 Zielsetzung	11
2 Voraussetzungen für die Zuerkennung der Spendenbegünstigung	13
2.1 Rechtsbegriff der „Spende“ als Voraussetzung für ihre Begünstigung	13
2.2 Begünstigte Körperschaften	14
2.2.1 Die „Organisationseinheit“	16
2.2.2 Die „rechtlich selbständigen Instituten“	17
2.3 Allgemeine Anforderungen gemäß § 4a Abs 4 EStG	18
2.3.1 Begünstigte Zwecke § 34-38.....	18
2.3.1.1 Gemeinnützige Zwecke iSd § 35 BAO	18
2.3.1.2 Mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO.....	20
2.3.1.3 Kirchliche Zwecke iSd § 38 BAO.....	21
2.3.2 Ausschließlichkeit nach § 39 BAO	21
2.3.2.1 Grenze der „völlig untergeordneten Nebenzwecke“	21
2.3.2.2 Keine Gewinnabsicht	22
2.3.2.3 Beschränkte Vermögensrückgewähr.....	23
2.3.2.4 Keine unverhältnismäßigen Vergütungen	23

2.3.2.5	Vermögensbindung bei Auflösung.....	24
2.3.2.6	Vermögensübertragungen an Stiftungen.....	25
2.3.2.7	Leitungs- und Dachorganisationen.....	25
2.3.3	Unmittelbarkeit.....	26
2.3.3.1	Grundsatz der Unmittelbarkeit iSd § 40 BAO	26
2.3.3.2	Ausnahme von Unmittelbarkeitsprinzip.....	27
2.3.4	Voraussetzungen für die Satzung iSd § 41 BAO	30
2.3.5	Die tatsächliche Geschäftsführung nach § 42 BAO.....	32
2.3.6	Verbindung der Satzung und Geschäftsführung id § 43 BAO.....	32
2.3.7	Vorgaben nach § 44 BAO	33
2.3.8	Wirtschaftliche Tätigkeiten iSd § 45 BAO	34
2.3.8.1	Der Begriff „Hilfsbetrieb“	34
2.3.8.2	Unentbehrliche Hilfsbetriebe	35
2.3.8.3	Entbehrliche Hilfsbetriebe.....	36
2.3.8.4	Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe.....	38
2.3.8.5	Mischbetriebe	39
2.3.8.6	Ausnahmegenehmigung	40
2.3.8.7	Artänderung des Betriebs	41
2.3.9	Ergänzende Vorschriften iSd §§ 46 und 47 BAO	42
2.3.10	Ausgliederung	43
2.3.10.1	Begriff, rechtlicher Rahmen und Vorteile der Ausgliederung	43
2.3.10.2	Ausgliederung: Internationale Tätigkeit und Gemeinnützigkeit.....	44
2.3.10.3	Veranschaulichendes Beispiel.....	45
2.4	Mindestbestandszeit der Organisation	46

2.5	Datenübermittlungsverpflichtung und Datenschutz.....	47
2.5.1	Datenübermittlungsverpflichtung.....	47
2.5.2	Datenschutz und Vereinbarkeit mit den Grundrechten	48
2.6	Begrenzung der Verwaltungskosten.....	50
2.7	Vermögensbindung bei Auflösung oder Wegfall.....	52
2.8	Keine Verbandsgeldbußen	52
2.9	Keine systematische Förderung strafbarer Handlungen.....	54
2.10	Besondere Voraussetzungen für Einrichtungen gemäß § 4a Abs 3 Z 3 und 4 EStG	55
2.11	Spenden an ausländische Organisationen und deren besondere Anforderungen	56
2.11.1	Voraussetzungen für die Begünstigung ausländischer Organisationen	56
2.11.2	Erfordernis eines Amtshilfeabkommens	57
2.11.3	Differenzierung der Spendenbegünstigung zwischen EU/EWR-Staaten und Drittstaaten	59
2.11.4	Unionsrechtliche Rechtfertigung der Voraussetzungen	61
3	Verfahren zur Zuerkennung der Spendenbegünstigung.....	65
3.1	Antragstellung und Erstprüfung gemäß § 4a Abs 5 EStG	65
3.2	BMF Liste	66
3.2.1	Eintragung in die BMF Liste.....	66
3.2.2	Rechtsqualität und Vereinbarung mit den Grundrechten	68
3.3	Revision bei ablehnendem Bescheid.....	69
4	Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung.....	70
5	Aberkennung der Spendenbegünstigung	72
5.1	Gründe für die Aberkennung (§ 4a Abs 5 Z 4 ff EStG).....	72

5.1.1	Verstöße gegen die materiellen Voraussetzungen	72
5.1.2	Aberkennung aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeiten	72
5.1.3	Strafrechtliche Verurteilungen und Finanzvergehen.....	73
5.1.3.1	Definition	73
5.1.3.2	Qualifizierte Delikte und die Verhältnismäßigkeit	73
5.1.4	Verstöße gegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen.....	75
5.1.5	Wegfall der Spendenbegünstigung bei Umgründung	76
5.2	Ablauf des Aberkennungsverfahrens	76
5.3	Revision im Fall der Aberkennung	77
6	Rechtsentwicklung der Spendenbegünstigung	78
7	Spendenabzug	82
7.1	Spendenabzug bei der Einkommensteuer	82
7.2	Spendenabzug bei der Körperschaftsteuer	82
8	Internationale Perspektiven und Rechtsvergleich	84
8.1	Vergleich der steuerlichen Behandlung von Spenden in Deutschland	84
8.2	Auswirkungen auf das Spendenverhalten	85
9	Schlussfolgerungen.....	87
10	Judikatur und Literaturverzeichnis	89
10.1	Monographien	89
10.2	Sammelbände:	89
10.3	Kommentare:	90
10.4	Zeitschriften:	90
10.5	Internetquellen:.....	93

10.6	VwGH Urteile:	93
10.7	EuGH Urteile:	94
Abstract Deutsch		95
Abstract English		97

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG.....	Abgabenänderungsgesetz
Abl.....	Amtsblatt
Abs.....	Absatz
AG.....	Aktiengesellschaften
AO.....	Abgabenordnung
Art.....	Artikel
BAO.....	Bundesabgabenordnung
bzgl.....	bezüglich
BFG.....	Bundesfinanzgericht
BFH.....	Bundesfinanzhof
BGBI.....	Bundesgesetzblatt
BMF.....	Bundesministerium für Finanzen
bspw.....	beispielsweise
BudBG.....	Budgetbegleitgesetz
bzw.....	beziehungsweise
EstG.....	Einkommensteuergesetz
EstR.....	Einkommensteuerrichtlinien
etc.....	et cetera (und so weiter)
EU.....	Europäische Union
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EWR.....	Europäischer Wirtschaftsraum
f.....	folgende
ff.....	fortfolgende
Fn.....	Fußnote
gem.....	gemäß
GemRefG.....	Gemeinnützigkeitsreformgesetz
Ggfs.....	Gegebenenfalls
GG.....	Gemeinnützigkeitsgesetz
GmbH.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hA.....	herrschende Ansicht
hM.....	herrschende Meinung

Hrsg.....	Herausgeber
IACA.....	Erweiterung umfasst auch die Internationale Anti-Korruptions-Akademie
iHv.....	in Höhe von
inkl.....	inklusive
iSd.....	im Sinne des
iVm.....	in Verbindung mit
JStG.....	Jahressteuergesetz
KSt.....	Körperschaftsteuer
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
lit.....	litera
MA.....	Musterabkommen
Nr.....	Nummer
OECD.....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RL.....	Richlinie
Rn.....	Randnummer
Rspr.....	Rechtsprechung
Rz.....	Randziffer
StrB.....	Steuerberater
StRefG.....	Steuerreformgesetz
SWK.....	Steuer- und Wirtschaftskartei
Tz.....	Textziffer
USt.....	Umsatzsteuer
VereinsR.....	Vereinsrichtlinien
vgl.....	vergleiche
VfGH.....	Verfassungsgerichtshof
VwGH.....	Verwaltungsgerichtshof
Wp.....	Wirtschaftsprüfer
Z.....	Ziffer
zB.....	zum Beispiel

Vorwort

Mein Interesse für das Thema „Die Zuerkennung, Aufrechterhaltung und Aberkennung der Spendenbegünstigung nach § 4a EStG: materiell- und verfahrensrechtliche Zweifelsfragen“ wurde durch die zunehmende Bedeutung der Gemeinnützigkeitsförderung und die jüngsten gesetzlichen Entwicklungen im österreichischen Steuerrecht geweckt. In einer Zeit, in der gemeinnützige Organisationen eine immer größere gesellschaftliche Rolle einnehmen, gewinnen die steuerlichen Rahmenbedingungen für ihre Unterstützung durch Spenden zunehmend an Relevanz. Diese Arbeit widmet sich der vertieften Analyse jener materiell- und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen, die für die Erlangung und den Erhalt der Spendenbegünstigung maßgeblich sind.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Dr. Dimitar Hristov, der mich als Betreuer dieser Arbeit mit fachlicher Expertise, wertvollen Hinweisen und stets motivierender Unterstützung begleitet hat. Seine kritischen Anregungen und seine praxisnahe Perspektive haben die Erarbeitung dieser Thematik maßgeblich bereichert.

Ebenso möchte ich mich bei Alpertunga M.Ö., Philip S. und Amedee V. bedanken, die mir in Phasen der Unsicherheit stets mit Rat, Zuspruch und Beistand zur Seite standen. Ihre Unterstützung war für mich eine große Hilfe und Motivation. Zudem geht mein tiefster Dank an die Kollegen, die mich im Büro motiviert und bestärkt haben, diesen Weg zu gehen. Ihre Ermutigung und ihr Vertrauen waren für meinen weiteren Werdegang von großer Bedeutung.

Meine tiefste Anerkennung möchte ich darüber hinaus meiner Familie und meinen Freunden aussprechen, insbesondere Henry K. H., Tim K., Mikail K. und Felix W., deren fortwährende Unterstützung, Geduld und Zuspruch während meines Studiums und speziell während der Anfertigung dieser Masterarbeit für mich von unschätzbarem Wert waren.

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Relevanz

Die Möglichkeit, Spenden steuerlich geltend zu machen, stellt einen bedeutenden Anreiz dar und fördert die Bereitschaft sich wohltätig zu engagieren.¹ In einer globalisierten Welt gewinnt auch die Unterstützung gemeinnütziger Organisationen immer mehr an Bedeutung, was den nationalen Gesetzgeber vor neue Herausforderungen stellt.² Steuerliche Spendenbegünstigungen dienen dabei nicht nur der Entlastung der Spender, sondern auch der Förderung gemeinnütziger Einrichtungen, indem sie deren Finanzierungsmöglichkeiten verbessern.³ Allerdings setzt die steuerliche Abzugsfähigkeit voraus, dass die Zuwendung an eine von der Finanzverwaltung als spendenbegünstigt anerkannte Organisation erfolgt, was ein eigenes behördliches Verfahren und strenge Voraussetzungen nach § 4a Einkommenssteuergesetz (EStG) nach sich zieht.⁴ Die jüngste Gemeinnützigkeitsreform 2023 (GemRefG 2023) hat in diesem Bereich zahlreiche Änderungen mit sich gebracht, indem sie etwa den Kreis spendenbegünstigter Zwecke erweitert und das Antragsverfahren modifiziert hat.⁵ Dadurch ergeben sich neue materiell- und verfahrensrechtliche Zweifelsfragen, beispielsweise unter welchen Voraussetzungen eine Organisation den Spendenbegünstigungsstatus erhalten und behalten kann oder ein Entzug jener droht.

1.2 Zielsetzung

Ziel dieser Arbeit ist es, die Voraussetzungen und das Verfahren der Spendenbegünstigung nach § 4a EStG umfassend darzustellen und offene Zweifelsfragen herauszuarbeiten. Die Arbeit soll klären, unter welchen materiellen und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen eine Organisation als spendenbegünstigt anerkannt werden kann und welche Pflichten mit einer solchen Anerkennung einhergehen. Gleichzeitig wird geklärt, in welchen Fällen eine einmal

¹ Kühbacher, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (52).

² Anker, Spendenbericht 2024, Fundraising Verband Austria 2024, 10ff; .Anker, Spendenbericht 2022, Fundraising Verband Austria 2022, 22.

³ BMSGPK, Freiwilligenbericht 2023: Bericht zum freiwilligen Engagement in Österreich (2023) 82 ff; BMF, Vortrag an den Ministerrat, 78a/1, GZ 2023-0.845.359, 1; Hammer, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Teil II: Begleitende Maßnahmen zur Reform der steuerlichen Spendenbegünstigung und Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht, RdW 2024, 1.

⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht⁵ (2021) Rz 8.180; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025).

⁵ Hammerl, RdW 2024, 60; 5 ErlRV GemRefG 2023 2319 BlgNr 27. GP 1; Schuh, Reform der Gemeinnützigkeit und steuerlichen Spendenbegünstigungen, ZFS 2023, 73; Knechtl, Verfahrensrechtliche Neuerungen zum 1. 1. 2024, taxlex 2024, 103.

erteilte Spendenbegünstigung widerrufen oder aberkannt werden kann. Neben der Analyse der nationalen Rechtslage wird dabei auch die europarechtliche berücksichtigt, um mögliche Spannungsfelder zwischen nationalem Gemeinnützigkeitsrecht und EU-Recht aufzuzeigen.

2 Voraussetzungen für die Zuerkennung der Spendenbegünstigung

Damit eine Organisation in Österreich den Status einer spendenbegünstigten Einrichtung erlangen kann, müssen bestimmte rechtliche Anforderungen erfüllt sein. Diese ergeben sich aus § 4a Abs 4 Z 1 lit a EStG und verweisen auf die in der Bundesabgabenordnung (BAO) verankerten Voraussetzungen. Nur wenn diese Vorgaben eingehalten werden, kann einer gemeinnützigen Körperschaft die steuerliche Begünstigung im Zusammenhang mit Spenden gewährt werden.⁶

2.1 Rechtsbegriff der „Spende“ als Voraussetzung für ihre Begünstigung

Gemäß § 4a Abs 1 EStG versteht man unter Spenden sogenannte „*freigebige Zuwendungen*“. Damit eine solche Zuwendung steuerlich abzugsfähig ist, muss sie einem gesetzlich festgelegten begünstigten Zweck dienen.⁷

Die Freiwilligkeit ist zentral für die Spende. Sie stellt ein zentrales Abgrenzungskriterium zu entgeltlichen Rechtsverhältnissen dar, in denen eine Gegenleistung geschuldet wird.⁸ Wird eine Zuwendung in Erwartung einer Leistung des Empfängers oder in einem entgeltlichen Kontext getätigt, wie es etwa bei Sponsoring der Fall ist, scheidet eine steuerliche Anerkennung als Spende im Sinne des § 4a EStG aus.⁹ Darüber hinaus muss die Spende mit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Last für den Spender verbunden sein und zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen.¹⁰ Wird das Vermögen hingegen nur treuhänderisch oder zur Verwahrung übergeben, liegt laut § 24 Abs 1 lit d BAO kein wirtschaftlicher Eigentumsübergang vor. In solchen Fällen verneint auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) das Vorliegen einer Spende nach § 4a EStG.¹¹

⁶ § 4a Abs 4 EStG 1988 BGBl I 188/2023, Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 34 Rz 2 und 37; BMF, Vereine und Steuern (2016), 10; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 20.

⁷ § 4a Abs 1 EStG; § 4a Abs 2 EStG.

⁸ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} (2021) § 4a EStG Rz 1-3, Margarete West, Bestandsaufnahme der Bedeutung verschiedener Motivgruppen bei Spendern (2011) 10.

⁹ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} (2021) § 4a EStG Rz 2.

¹⁰ ESTR 2000 RZ 1330, Renner, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und der Verwaltungspraxis, SWK 2002, 790.

¹¹ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} (2021) § 4a EStG Rz 2; VwGH 09.10.1991, 90/13/0047.

Die Spendenbegünstigung dient der steuerlichen Entlastung von Spendern sowie der Förderung gemeinnütziger Einrichtungen in Österreich.¹² Diese steuerliche Erleichterung erlaubt es, entsprechende Zuwendungen entweder als Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, wodurch sich die steuerliche Bemessungsgrundlage verringert. Die gesetzlichen Grundlagen dafür sind insbesondere in § 4a sowie § 18 Abs 7 EStG zu finden.¹³

Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung ist jedoch, dass die Zuwendung an eine Einrichtung erfolgt, die auf der vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) geführten Liste der spendenbegünstigten Organisationen aufscheint.¹⁴ Eine Aufnahme in diese Liste setzt einen positiven Bescheid voraus, durch den die Organisation als spendenbegünstigt anerkannt wird.¹⁵

Die Möglichkeit, Spenden steuerlich geltend zu machen, stellt einen bedeutenden Anreiz dar, sich finanziell für gemeinnützige Belange zu engagieren. Dies stärkt Gemeinwohl in zentralen Bereichen wie Wissenschaft, Bildung, Soziales oder Umweltschutz.¹⁶

2.2 Begünstigte Körperschaften

Im Rahmen der steuerlichen Spendenbegünstigung unterscheidet das österreichische Einkommensteuerrecht grundsätzlich zwei verschiedene Kategorien von Organisationen, die als Empfänger solcher Zuwendungen in Frage kommen. Zum einen handelt es sich dabei um Organisationen, die kraft Gesetzes gemäß § 4a Abs 6 EStG automatisch als begünstigt gelten und daher keiner gesonderten Antragstellung zur Erlangung der Spendenbegünstigung benötigen.¹⁷ Zum anderen umfasst die zweite Gruppe jene Körperschaften, die zunächst einen entsprechenden Antrag an das zuständige österreichische Finanzamt richten müssen, um als begünstigte Einrichtung anerkannt zu werden. Voraussetzung hierfür ist unter anderem, dass

¹² BMF, Spendenbegünstigung ab 2024, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.05.2025) Tz 1; *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (52).

¹³ BMF, Spendenbegünstigung ab 2024, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.05.2025) Tz 1; *Kühbacher*, ÖStZ 2010, 52-53.

¹⁴ § 4a Abs 7 Z 1 EStG; *Hammerl*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Teil I: Reform der steuerlichen Spendenbegünstigung, RdW 2023, 49 (49).

¹⁵ § 4a Abs 5 Z 3 EStG; *Hammerl*, RdW 2023, 49.

¹⁶ *Kühbacher*, ÖStZ 2010, 53; BMF, Spenden und Gemeinnützigkeit <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/Einleitung.html> (29.03.2025).

¹⁷ *Koster/Kovacs/Oberhuber*, Erweiterung der Spendenabsetzbarkeit gem § 4a EStG, taxlex 2024, 75; ESTR 2000 RZ 1331-1331d; *Bleyer/Lindmayr/Sabara*, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2024²⁶ (2024) RZ 171; *OV*, Gewährung von Spenden öfter abzugsfähig, ögswissen 2024, 13.

diese Körperschaften einen gemeinnützigen oder sonst begünstigten Zweck im Sinne des § 4a Abs 2 EStG verfolgen.¹⁸

Die im Gesetz ausdrücklich genannten Einrichtungen nach § 4a Abs 6 EStG beinhalten eine Reihe staatlicher und staatsnaher Institutionen, bei denen die steuerliche Begünstigung unmittelbar durch gesetzliche Festlegung erfolgt. Hierzu zählen unter anderem Universitäten, Hochschulen, Forschungseinrichtungen, Museen, Bibliotheken, das Bundesdenkmalamt, diplomatische Akademien und Einrichtungen wie die freiwillige Feuerwehr, sowie deren „*Organisationseinheiten*“. Zudem auch die Österreichische Akademie der Wissenschaften und deren „*rechtlich selbständige Institute*“.¹⁹ Es handelt sich dabei zumeist um Körperschaften öffentlichen Rechts oder Einrichtungen, die dem staatlichen Bereich strukturell oder funktional zuzuordnen sind.²⁰

Dem gegenüber stehen jene potenziellen Zuwendungsempfänger, die nicht von der automatischen Begünstigung nach § 4a Abs 6 EStG erfasst sind, sondern die genannten Voraussetzungen gemäß § 4a Abs 2 EStG aktiv erfüllen müssen, um spendenbegünstigt zu sein.²¹ Diese müssen im Rahmen eines formellen Verfahrens die Anerkennung als begünstigte Einrichtung beantragen und nachweisen, dass sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder vergleichbare Zwecke verfolgen.²²

Die gesetzliche Grundlage für solche Anträge ergibt sich insbesondere aus § 4a Abs 3 EStG, wonach nur bestimmte juristische Personen als potenzielle Empfänger in Betracht gezogen werden können.²³ Unter anderem müssen diese Organisationen „*inländische juristische Personen des privaten Rechts*“²⁴ sein. Dazu zählen insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Aktiengesellschaften (AG), eingetragene Vereine oder vergleichbare privatrechtliche Rechtsformen. Auch Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öf-

¹⁸ Bleyer/Lindmayr/Sabara, ögs 2024, 171; Koster/Kovacs/Oberhuber, taxlex 2024, 75.

¹⁹ Koster/Kovacs/Oberhuber, taxlex 2024, 75; Ossola-Haring, Betriebsausgaben-ABC: Von Aufsichtsratsvergütungen bis Zinsen für hinterzogene Steuern¹ (2023) 1ff; Kunz, Ab 2024: Spendenabsetzbarkeit für alle gemeinnützigen Zwecke, ecolex 2024, 86.

²⁰ Koster/Kovacs/Oberhuber, taxlex 2024, 75; Kunz, ecolex 2024, 86.

²¹ Bleyer/Lindmayr/Sabara, ögs 2024, 171; Koster/Kovacs/Oberhuber, taxlex 2024, 75; § 4a Abs 6 EStG; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 4; BMF, Vereine und Steuern (2016) 19 f.

²² Hammerl, RdW 2024, 60; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 4; BMF, Vereine und Steuern (2016) 19 f.

²³ EStR 2000 Rz 1332; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 7 f; BMF, Vereine und Steuern (2016) 19 f.

²⁴ § 1 Abs 2 Z 1 KStG.

fentlichen Rechts können in diese Kategorie fallen, sofern sie die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und der Zweckverfolgung erfüllen.²⁵

Des Weiteren ist es auch möglich, dass Körperschaften öffentlichen Rechts als begünstigte Organisationen gelten, wenn sie ihren Sitz in Österreich haben und die Anforderungen gemäß § 4a Abs 3 Z 2 EStG erfüllen. Darunter fallen solche juristischen Personen, die mit einer Gebietskörperschaft verbunden oder bei denen öffentliche Einrichtungen mit Forschungs- oder Lehraufgaben mehrheitlich beteiligt sind.²⁶

Schließlich eröffnet § 4a Abs 3 Z 4 EStG auch Organisationen mit Sitz im Ausland die Möglichkeit, als begünstigte Empfänger anerkannt zu werden. Eine steuerliche Berücksichtigung ist ausschließlich dann möglich, wenn es sich um Körperschaften handelt, „*die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat haben*“²⁷ mit dem Österreich ein umfassendes Amtshilfeabkommen abgeschlossen hat.²⁸ Diese Bestimmung zielt darauf ab, auch internationale Organisationen einzubeziehen, sofern sie mit den innerstaatlichen Anforderungen vergleichbar sind.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine Körperschaft nur dann als begünstigte Einrichtung im Sinne des § 4a Abs 3 in Verbindung mit Abs 2 oder Abs 6 EStG qualifiziert, wenn sie die gesetzlich normierten Voraussetzungen erfüllt. Erst dann kann sie als rechtmäßiger Empfänger von steuerlich abzugsfähigen Spenden verwendet werden.²⁹

2.2.1 Die „Organisationseinheit“

Unter dem Begriff „*Organisationseinheit*“³⁰ versteht man im Allgemeinen einen strukturell abgegrenzten Bereich innerhalb einer Organisation, dem bestimmte Aufgaben und Zuständigkeiten zugeordnet sind.³¹ Im universitären Kontext wären dies Fakultäten, Fachbereiche oder

²⁵ § 1 Abs 2 Z 2 KStG; § 4a Abs 3 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; *Hammerl*, RdW 2023, 49.

²⁶ § 4a Abs 3 Z 3 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; VwGH 24.09.2014, Ra 2010/13/0082; *Hammerl*, RdW 2023, 49.

²⁷ EStR 2000, Rz 1338aa.

²⁸ § 4a Abs 3 Z 4 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; VwGH 24.09.2014, Ra 2010/13/0082; *Hammerl*, RdW 2023, 49.

²⁹ § 4a Abs 3 und 6 EStG.

³⁰ § 4a Abs 6 EStG.

³¹ *Stöger*, Die Bestellung von Leiterinnen und Leitern von Organisationseinheiten nach § 20 Abs 5 UG, zflr 2013, 91; <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/organisatorische-einheit-46722#:~:text=Definition%3A%20Was%20ist%20> (26.6.2025)

Forschungseinrichtungen, die als Untereinheiten einer Hochschule dienen. Die genannten Institutionen umfassen auch ihre jeweiligen inneren Einheiten, wie etwa Fachbereiche, Dekanate oder sonstige Teilorganisationen, die funktional eigenständig Aufgaben wahrnehmen.³² Das Gesetz selbst benennt hierzu explizit die Fakultäten und Institute der Universitäten und ergänzt pauschal „*deren jeweilige Organisationseinheiten*“.³³ Diese Formulierung sichert ab, dass alle dem Gesamtträger zugeordneten Stellen (zB Außenstellen, Institute, Lehrstühle) ebenfalls als begünstigt gelten, wenn sie organisatorisch zugehörig sind.

2.2.2 Die „rechtlich selbständigen Instituten“

Mit „*rechtlich selbständigen Instituten*“³⁴ sind Institute der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (ÖAW) gemeint, die über eine eigene juristische Person verfügen³⁵. Der Begriff „*rechtlich selbständig*“ verdeutlicht, dass diese Institute nicht lediglich unselbständige Abteilungen der Akademie sind, sondern eigenständige Körperschaften oder Gesellschaften, die selbst Träger von Rechten und Pflichten sind. Auf die Akademie der Wissenschaften übertragen betrifft dies diejenigen Forschungsinstitute, die in Form von Kapitalgesellschaften organisiert sind. Beispiele hierfür sind etwa das IMBA, Institut für Molekulare Biotechnologie GmbH oder das CeMM, Forschungszentrum für Molekulare Medizin GmbH.³⁶ Beide Institute agieren als eigenständige Gesellschaften im Auftrag der Akademie.³⁷ Weil sie eigene Rechtspersönlichkeiten besitzen, sind Zuwendungen an diese Institute nach § 4a Abs. 6 EStG ebenfalls begünstigt, genauso wie an die Akademie selbst.³⁸

Zusammenfassend schließen die Formulierungen „*Organisationseinheiten*“³⁹ und „*rechtlich selbständige Institute*“⁴⁰ die im Gesetz genannten Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw ihre Untergliederungen ein. Erstere decken inländische Untereinheiten, wie zB Fakultäten, Institute und Außenstellen, öffentlicher Hochschulen und Einrichtungen ab, letztere juristisch eigenständige Töchter der Akademie, die als eigene Rechtsträger organisiert sind. Durch diese Begriffsbestimmungen stellt der Gesetzgeber sicher, dass sowohl die Gesamtinstitutionen als

³² Stöger, Die Bestellung von Leiterinnen und Leitern von Organisationseinheiten nach § 20 Abs 5 UG, zfhr 2013, 91.

³³ § 4a Abs 6 EStG.

³⁴ § 4a Abs 6 EStG.

³⁵ Imba, Jahresabschluss 2022, 2023, S 24.

³⁶ <https://cemm.at/contact/disclaimer> (25.06.2025); <https://www.oeaw.ac.at/imba-de/ueber-imba> (25.06.2025).

³⁷ Imba, Jahresabschluss 2022, 2023, S 24.

³⁸ § 4a Abs 6 EStG.

³⁹ § 4a Abs 6 EStG.

⁴⁰ § 4a Abs 6 EStG.

auch ihre organisatorischen Teilbereiche bzw Tochter-Institute in den Genuss der Spendenbegünstigung kommen.

2.3 Allgemeine Anforderungen gemäß § 4a Abs 4 EStG

Die grundlegenden Anforderungen an die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger Organisationen sind vor allem in den §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung ausführlich normiert.⁴¹

2.3.1 Begünstigte Zwecke § 34-38

Die Bundesabgabenordnung differenziert bei den begünstigten Zwecken zwischen der Gemeinnützigkeit gemäß § 35 BAO, der Mildtätigkeit nach § 37 BAO sowie den kirchlichen Zwecken nach § 38 BAO.⁴² Ergänzend dazu legt § 4a Abs 2 EStG fest, welche dieser Zwecke von einer Organisation verfolgt werden müssen, damit sie als spendenbegünstigt im Sinne des Einkommensteuergesetzes anerkannt werden kann. In diesem Zusammenhang unterscheidet das EStG einerseits zwischen gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken, andererseits werden auch „Zwecke, die die wissenschaftliche Forschung, Kunst und Erwachsenenbildung betreffen“⁴³ und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, als spendenbegünstigt anerkannt.⁴⁴

2.3.1.1 Gemeinnützige Zwecke iSd § 35 BAO

In der Bundesabgabenordnung werden drei zentrale Zwecke genannt, die eine Körperschaft verfolgen kann, um als gemeinnützig anerkannt zu werden. Den Ausgangspunkt bildet § 35 BAO, der festlegt, dass eine Tätigkeit dann als gemeinnützig gilt, wenn sie auf die Förderung des Gemeinwohls abzielt.⁴⁵

Die Förderung des Gemeinwohls wird dabei inhaltlich durch § 35 BAO konkretisiert und hinsichtlich des betroffenen Personenkreises durch § 36 BAO ergänzt.⁴⁶

⁴¹ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 34 Rz 32-37; BMF, Vereine und Steuern (2016), 10; Bolek et al, Gemeinnützige Organisatoren in der Praxis² (2019) 20; ESTR 2000 RZ 1338e-f.

⁴² Reisinger, Das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 im Überblick, SWK 2023, 1274-1275.

⁴³ § 4a Abs 2 EStG.

⁴⁴ § 4a Abs 2 EStG; BMF, Spendenbegünstigung neu (2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.05.2025).

⁴⁵ RH, Bericht des Rechnungshofes: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Bund 2015, 252.; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023), Rz 203; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35, Rz 1, 9, 36; Lachmair, Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach der BAO, RdW 2001, 186.

⁴⁶ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 36, Rz 2; Lachmair, RdW 2001, 186.

Gemeinnützigkeit erfordert das Fördern, das gezielte Vorantreiben, das Verbessern und das Streben nach einer positiven Veränderung zugunsten der Allgemeinheit, wie in § 35 Absatz 2 Satz 1 BAO beschrieben. Um als gemeinnützig zu gelten, muss eine Tätigkeit das Gemeinwohl in geistiger, kultureller, sittlicher oder materieller Hinsicht unterstützen.⁴⁷ Unter Gemeinwohlziele fallen beispielsweise die Förderung von Kunst und Wissenschaft, Gesundheitspflege, Fürsorge, Betreuung von alten oder kranken Personen, Sport, Bildung, Erziehung, Naturschutz und Tierschutz.⁴⁸

Von besonderer Bedeutung ist, dass Organisationen ihre Tätigkeit bewusst auf diese Aspekte ausrichten und konkrete Maßnahmen ergreifen, um das Gemeinwohl zu stärken. Dies kann sich etwa in der Bereitstellung von gesundheitsbezogenen Angeboten, der Durchführung von Bildungsinitiativen oder der Förderung von Präventionsmaßnahmen definieren.⁴⁹

§ 36 BAO ergänzt die gemeinnützigkeitsrechtliche Ausrichtung, indem er bestimmt, welche Personen als Teil der Allgemeinheit gelten. In einem weiten Sinne wird darunter eine nicht näher bestimmte Vielzahl von Menschen verstanden, die keinen individuellen oder geschlossenen Bezug zur Organisation aufweisen.⁵⁰

Gemäß den Bestimmungen des § 36 Abs 1 BAO gilt ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit, wenn er durch bestimmte enge Bindungen wie Familienzugehörigkeit, Mitgliedschaft in einem begrenzten Verein oder durch Anstellung an einer spezifischen Institution abgegrenzt ist. Maßgeblich ist, dass die Tätigkeiten einem breiten Personenkreis zugutekommen und damit über den Rahmen enger Beziehungen hinausreichen.⁵¹ In diesem Zusammenhang stellt der Gesetzgeber ausdrücklich klar, dass selbst dann, wenn die Erträge einer Einrichtung einer öffentlichen Körperschaft zufließen, dies allein noch keine ausreichende Grundlage für die Annahme einer Gemeinwohlförderung darstellt.⁵²

⁴⁷ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35, Rz 1, 4, 6, 30; Lachmair, RdW 2001, 186; Brinkmeier, Vereinsbesteuerung² (2016) 35.

⁴⁸ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35, Rz 1, 2, 5 f, 15 ff, 21 ff, 26, 29; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) Voraussetzungen für die Erlangung der steuerlichen Begünstigungen, 607; Brinkmeier, Vereinsbesteuerung² (2016) 37 ff.

⁴⁹ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35, Rz 2, 23, 29; Doralt/ Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023), Rz 203.

⁵⁰ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35 Rz 1, 5.

⁵¹ VwGH 24. 4. 1978, 1054/77.

⁵² Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 35, Rz 9, 20; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 36, Rz 5 ff; Lummerstorfer in Höh-

2.3.1.2 Mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO

Nach § 37 BAO sind mildtätige Zwecke „solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen“.⁵³ Dabei ist ausschließlich die Hilfe zugunsten natürlicher Personen ausgerichtet, unabhängig davon, ob sich deren Wohnsitz im Inland oder im Ausland befindet.⁵⁴ Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Mildtätigkeit ist, dass die Unterstützung konkret auf eine individuelle Notlage abstellt und nicht auf eine generelle Förderung der Allgemeinheit gerichtet ist.⁵⁵

Die Tätigkeit einer Organisation gilt nur dann als mildtätig im Sinne des § 37 BAO, wenn sie selbstlos erfolgt, das heißt ohne Erwartung eines wirtschaftlichen Vorteils.⁵⁶ Eine vollständige Unentgeltlichkeit der erbrachten Leistungen ist dabei nicht zwingend erforderlich. Entscheidend ist vielmehr, dass das Hauptmotiv für die Unterstützung in einem humanitären und mildtätigen Anliegen liegt und nicht von finanziellem Interesse getragen wird.⁵⁷

Die gesetzliche Definition unterscheidet dabei zwischen materieller und persönlicher Hilfsbedürftigkeit. Persönliche Hilfsbedürftigkeit liegt in jenen Fällen vor, in denen eine Person aufgrund körperlicher, geistiger oder seelischer Beeinträchtigungen auf dauerhafte Unterstützung durch Dritte angewiesen ist. Besonders häufig tritt dieser Fall im Zusammenhang mit Pflegebedürftigkeit auf, bei der eine kontinuierliche Betreuung und Hilfeleistung notwendig ist, um ein menschenwürdiges Leben zu ermöglichen.⁵⁸

Demgegenüber wird materielle Hilfsbedürftigkeit angenommen, wenn Personen nicht über ausreichende finanzielle Mittel verfügen, um ihre grundlegendsten Lebensbedürfnisse selbstständig zu decken. Ausschlaggebend ist hierbei das sogenannte Existenzminimum, zu dem

ne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 608 f; Lachmair, RdW 2001, 186; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023), Rz 203.

⁵³ § 37 BAO BGBl 194/1961.

⁵⁴ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 37 Rz 1; Ebner/Hammerl in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer, KStG³⁵ (2021) § 5 Z 6 KStG Teil 1 Rz 315.

⁵⁵ VwGH 24.04.1978, 1054/77; Zorn in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommenssteuer⁵⁰ (2011) § 4a EStG Rz 32; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37 Rz 2.

⁵⁶ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37 Rz 2ff; VwGH 3.12.1969, 0823/69; VwGH 19.9.2001, 99/16/0091.

⁵⁷ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37 BAO Rz 4.

⁵⁸ VwGH 29.04.1991, 90/15/0168; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37 BAO Rz 1, 10-13; Fellner, Abrechnung (2023) 32; Ebner/Hammerl in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer 1988³⁵ (2021) § 5 Z 6 Rz 314 ff; Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 51; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 37 Rz 1.

insbesondere die Versorgung mit Nahrungsmitteln, angemessenem Wohnraum sowie erforderlichen medizinischen Leistungen zählt.⁵⁹

2.3.1.3 Kirchliche Zwecke iSd § 38 BAO

Neben der Gemeinnützigkeit und der Mildtätigkeit stellen die sogenannten kirchlichen Zwecken eine dritte eigenständige Kategorie im Sinne der §§ 34 ff BAO dar.⁶⁰

Im Rahmen dieser Arbeit wird auf kirchliche Zwecke nach § 38 BAO nicht näher eingegangen, da diese nicht in § 4a EStG behandelt werden und somit für die steuerliche Spendenbegünstigung keine Relevanz haben.

2.3.2 Ausschließlichkeit nach § 39 BAO

Die Ausschließlichkeit im Sinne des § 39 BAO zählt zu den zentralen Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger Körperschaften. Eine Körperschaft kann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient.⁶¹ § 39 Abs 1 BAO definiert dafür fünf kumulativ zu erfüllende Bedingungen, die sicherstellen sollen, dass die Tätigkeit der Körperschaft einzig auf die begünstigten Zwecke ausgerichtet ist und keine private Bereicherung erfolgt.⁶² Diese fünf Voraussetzungen sowie die durch das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG) neu gefassten Absätze 2 und 3 des § 39 BAO werden im Folgenden im Detail erläutert.⁶³

2.3.2.1 Grenze der „völlig untergeordneten Nebenzwecke“

Nach § 39 Abs 1 Z 1 BAO darf eine Körperschaft ausschließlich die in den §§ 35, 37 und 38 BAO genannten begünstigten Zwecke verfolgen. Andere Tätigkeiten sind nur insoweit zulässig, als es sich um „völlig untergeordnete Nebenzwecke“ handelt.⁶⁴ In der Satzung müssen die begünstigten Zwecke ausdrücklich angeführt sein.⁶⁵ Allfällige nicht begünstigte Nebenzwe-

⁵⁹ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37 BAO Rz 14-17; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 613 ff.

⁶⁰ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 38, RZ 8; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 615.

⁶¹ Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 39 BAO Rz 1 ff.

⁶² Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 37, RZ 1, 5; Lachmair, RdW 2001, 186; Brinkmeier, Vereinsbesteuerung² (2016), 67 ff; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 619 ff.

⁶³ ErlME 299 BlgNr 27. GP 13; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 13.

⁶⁴ § 39 Abs 1 Z 1 BAO; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 5-10; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 39 BAO Rz 1.

⁶⁵ VwGH 11.2.1991, 90/13/0222; VwGH 14.9.1994, 93/13/0203.

cke dürfen insgesamt nur ein äußerst geringes Ausmaß an der Gesamttätigkeit ausmachen.⁶⁶ Nach herrschender Meinung (hM) ist eine Tätigkeit dann „völlig untergeordnet“, wenn sie nicht mehr als 10 % der Gesamtaktivitäten der Körperschaft ausmacht.⁶⁷ Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat bestätigt, dass bei einem Nebenzweckanteil von mehr als 30 % nicht mehr von völliger Unterordnung gesprochen werden kann, in einem solchen Fall liegt bereits eine schädliche Gewinnerzielungsabsicht vor.⁶⁸ Die strikte Begrenzung auf untergeordnete Nebentätigkeiten stellt sicher, dass die Körperschaft ihren begünstigten satzungsmäßigen Zweck strikt verfolgt und somit die Allgemeinheit fördert.

2.3.2.2 Keine Gewinnabsicht

Gemäß § 39 Abs 1 Z 2 BAO darf die Körperschaft keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen. Es ist ihr untersagt, Überschüsse mit dem Ziel der Ausschüttung oder privaten Vorteilsgewährung anzustreben.⁶⁹ Insbesondere dürfen an Mitglieder weder Gewinnanteile noch sonstige Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft ausbezahlt werden.⁷⁰ Sämtliche Einkünfte und Überschüsse der Körperschaft müssen stattdessen wieder in die Erfüllung der begünstigten Zwecke fließen.⁷¹ Dabei ist jedoch zu beachten, dass ein absolutes Gewinnverbot nicht mit einem Verbot wirtschaftlicher Tätigkeit gleichzusetzen ist. Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es durchaus gestattet, im Rahmen ihrer Zweckverfolgung wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu unterhalten und Überschüsse zu erzielen, diese dürfen bloß nicht Selbstzweck sein, sondern müssen der Verwirklichung der gemeinnützigen Ziele dienen.⁷² Zulässig sind auch angemessene Vergütungen für tatsächlich erbrachte Leistungen von Mitgliedern. Die Zahlung einer solchen Vergütung, etwa in Form eines Gehalts für Mitarbeit in der Organisation, ist unschädlich, solange sie dem Fremdvergleich standhält und direkt der gemeinnützigen Tätigkeit dient.⁷³ Unzulässig wären demgegenüber willkürliche Vorteilsgewährungen an Mit-

⁶⁶ VwGH 11.2.1991, 90/13/0222; VwGH 14.9.1994, 93/13/0203.

⁶⁷ ^; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 6.

⁶⁸ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 6; VwGH 26.1.1994, 92/13/0059.

⁶⁹ § 39 Abs 1 Z 2 BAO BGBl I 188/2023; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 39 BAO Rz 2; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 621; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 33 f.

⁷⁰ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39, Rz 2; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 621.

⁷¹ § 39 Abs 1 Z 2 BAO BGBl I 188/2023; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 39 BAO Rz 2.

⁷² Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 KStG Rz 96; VwGH 27.7.1994, 91/13/0222; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 39 Tz 3.

⁷³ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 KStG Rz 98; Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steurrecht² (2004) 94.

glieder ohne entsprechende Gegenleistung. Insgesamt soll Z 2 sicherstellen, dass die Körperschaft keine privaten Gewinne erzielt und begünstigte Mittel ausschließlich satzungsgemäß verwendet.⁷⁴

2.3.2.3 *Beschränkte Vermögensrückgewähr*

Mitglieder einer gemeinnützigen Körperschaft „dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei der Auflösung bzw. Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten.“⁷⁵ Dieser wird „nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen“⁷⁶ berechnet. Durch diese Regelung wird verhindert, dass Mitglieder über den von ihnen geleisteten Beitrag hinaus am Vereinsvermögen teilhaben und dieses somit zur Gewinnquelle für Mitglieder wird.⁷⁷ Jegliche Rückzahlung ist strikt auf den ursprünglich eingezahlten Nominalwert begrenzt, selbst allfällige Wertsteigerungen der Einlagen, etwa durch Indexanpassung, dürfen nicht berücksichtigt werden.⁷⁸ Ebenso wenig dürfen Mitgliedseinlagen verzinst werden.⁷⁹ Dieses Verbot gewährleistet, dass kein Mitglied durch sein Einfluss in der Körperschaft einen finanziellen Vorteil über die ursprüngliche Vermögenseinlage hinaus erlangt.

2.3.2.4 *Keine unverhältnismäßigen Vergütungen*

Nach § 39 Abs 1 Z 4 BAO darf die Körperschaft keine Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen oder unangemessene Verwaltungsaufwendungen begünstigen.⁸⁰ Sämtliche Ausgaben müssen in einem angemessenen Verhältnis zur geförderten gemeinnützigen Tätigkeit stehen. Insbesondere dürfen Vergütungen für Organmitglieder, wie zB die Geschäftsführung oder der Vorstand, nicht außer Verhältnis zu deren Aufgaben und zum üblichen Entgelt am Markt stehen.⁸¹ Übermäßige Repräsentationskosten oder Verwaltungsausgaben, die nicht klar

⁷⁴ BMF, Vereine und Steuern (2016), 16; Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 51; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 Rz 2; Lummerstorfer in Höhnel/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 621; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 33 f.

⁷⁵ § 39 Abs 1 Z 3 BAO.

⁷⁶ § 39 Abs 1 Z 3 BAO.

⁷⁷ § 39 Abs 1 Z 3 BAO; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 2, 16-18; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 101 f.

⁷⁸ Stoll, BAO-Kommentar (1994) 469.

⁷⁹ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 99.

⁸⁰ BMF, Vereine und Steuern (2016), 16; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 Rz 2, 18 f; Fuchs in Bergmann/Wurm (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer² (2021) 28; Lachmair, RdW 2001, 187; Hüxemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2021) § 5 Rz 34 ff; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 101 f.

⁸¹ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 100; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2021) § 5 Rz 34 ff.

der Satzungserfüllung dienen, sind schädlich für die Steuerbegünstigung.⁸² Angemessene Vergütungen für Verwaltungstätigkeiten dürfen gewährt werden, ohne die steuerlichen Begünstigungen zu beeinträchtigen. Personen, die für wohltätige Organisationen arbeiten, brauchen mithin keine wirtschaftlichen Nachteile hinzunehmen, nur weil sie für eine gemeinnützige Organisation tätig werden.⁸³ Insgesamt unterbindet Z 4, dass begünstigte Mittel zweckwidrig zur persönlichen Bereicherung einzelner verwendet werden. Es geht nicht darum Kosten um jeden Preis zu senken, sondern um ein ökonomisch vernünftiges Ausgabenverhalten, das die satzungsgemäßen Ziele möglichst wirksam unterstützt.⁸⁴

2.3.2.5 Vermögensbindung bei Auflösung

Die fünfte Voraussetzung betrifft die Vermögensverwendung im Falle der Auflösung der Körperschaft oder beim Wegfall ihres begünstigten Zwecks. Gemäß § 39 Abs 1 Z 5 BAO muss in der Satzung verbindlich vorgeschrieben sein, dass im Auflösungsfall das verbleibende Vermögen ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird.⁸⁵ Konkret darf ein allfälliges Restvermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen übersteigt, nicht an die Mitglieder ausgeschüttet werden, sondern muss dem Allgemeinwohl erhalten bleiben.⁸⁶ Dieser Vermögensbindungszweck stellt sicher, dass durch steuerbegünstigte Ansparungen aufgebautes Vermögen letztlich wieder der Allgemeinheit zugutekommt und nicht privat angeeignet wird. Enthält die Satzung keine dem § 39 Abs 1 Z 5 entsprechende Klausel, ist die Körperschaft von vornherein nicht begünstigungsfähig.⁸⁷ Nach der Rechtsprechung ist es nicht erforderlich, dass das Vermögen nach Auflösung genau für die ursprünglich verfolgten konkreten Ziele verwendet wird. Eine Verwendung für irgendeinen begünstigten Zweck im Sinne der BAO ist ausreichend.⁸⁸ Insbesondere muss das Restvermögen nicht notwendigerweise einer anderen begünstigten Körperschaft zukommen, es kann auch direkt für gemeinnützige, mildtätige oder

⁸² Ritz/Koran, BAO-Kommentar⁷ (2021) § 39 Tz 7; VwGH 24.2.2000, 97/15/0213.

⁸³ VwGH 19.9.2001, 99/16/0091.

⁸⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2021) § 5 Rz 34 ff; Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 100.

⁸⁵ § 39 Abs 1 Z 5 BAO; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 21 ff.

⁸⁶ § 39 Abs 1 Z 5 BAO; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 2, 21 ff; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40 Rz 13; VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137; VwGH 14.09.2017, Ro 2016/15/0029; BGBl 194/1961.

⁸⁷ VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 21 ff.

⁸⁸ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 101 f; Stoll, BAO 470.

kirchliche Zwecke ausgegeben werden.⁸⁹ Sollte in der Satzung allerdings eine bestimmte juristische Person als Vermögensempfänger vorgesehen sein, so verlangt die hM dass es sich dabei um eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne der BAO handelt.⁹⁰ Die Zuweisung des Vermögens an eine natürliche Person unter bloßer Auflage, es gemeinnützig zu verwenden, wird nicht anerkannt und würde die Gemeinnützigkeit ausschließen.⁹²

2.3.2.6 Vermögensübertragungen an Stiftungen

Durch das GemRefG 2023 wurde § 39 BAO um Abs 2 ergänzt, der einen Anwendungsfall der Ausschließlichkeit ausdrücklich regelt und teilweise lockernd präzisiert.⁹³ § 39 Abs 2 BAO erlaubt es einer begünstigten Körperschaft, ihr Vermögen oder Teile davon auf eine Privatstiftung, vergleichbare Vermögensmassen oder einen Verein zu übertragen, ohne damit die Ausschließlichkeit zu verletzen. Voraussetzung ist allerdings, dass die übernehmende Organisation ebenfalls sämtliche Voraussetzungen der §§ 34–47 BAO erfüllt.⁹⁴

Mit dieser Bestimmung wird klargestellt, dass etwa die Übertragung von Vermögenswerten zur Ausstattung einer gemeinnützigen Stiftung zulässig ist, solange das Vermögen weiterhin gebunden für begünstigte Zwecke verwendet wird.

2.3.2.7 Leitungs- und Dachorganisationen

Ebenfalls durch das GemRefG 2023 wurde § 39 Abs 3 BAO neu gefasst. Diese Bestimmung betrifft Körperschaften, deren Tätigkeit darin besteht, andere Körperschaften zusammenzufassen oder zu leiten. Nach der Neuregelung wird die Ausschließlichkeit einer solchen leitenden Körperschaft nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass nicht alle untergeordneten Körperschaften begünstigt sind, entscheidend ist vielmehr, dass die leitende Körperschaft keine Mittel an nicht begünstigte Körperschaften weitergibt.⁹⁵ Solange ausschließlich jene Körperschaften Mittel erhalten, die selbst gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätig sind, bleibt die lei-

⁸⁹ VereinsR 2001 Rz 109; Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 BAO Rz 23.

⁹⁰ VereinsR 2011 Rz 109; Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 101 f.

⁹¹ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 39 Tz 10; VwGH 26.6.2001, 97/14/0170; VereinsR 2001 Rz 109.

⁹² Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 102.

⁹³ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 Rz 26; Hofer, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ÖStZ 2023, 5 f; Hammerl, RdW 2024, 64; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 12 f.

⁹⁴ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 Rz 26; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 12 3; Hofer, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ÖStZ 2023/603, 5 f; Hammerl, RdW 2024, 64.

⁹⁵ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 13 f; Hofer, ÖStZ 2023/603, 6; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 13; Hammerl, RdW 2024, 63; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40 Rz 11.

tende Organisation im Sinne des § 39 BAO ausschließlich fördernd tätig. Dienstleistungen oder Unterstützungsleistungen zugunsten von nicht begünstigten Tochter- oder Unterorganisationen dürfen erbracht werden, jedoch nur entgeltlich und ohne Gewinnabsicht.⁹⁶

2.3.3 Unmittelbarkeit

2.3.3.1 Grundsatz der Unmittelbarkeit iSd § 40 BAO

Eine weitere wesentliche Bedingung für die steuerliche Begünstigung von Körperschaften bildet das Erfordernis der unmittelbaren Zweckverfolgung gemäß § 40 BAO. Nach § 40 Abs 1 BAO ist es notwendig, dass Körperschaften ihre gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke nicht nur ausschließlich, sondern darüber hinaus auch unmittelbar verfolgen.⁹⁷

Laut der gesetzlichen Regelung in § 40 Abs 1 BAO ist von einer unmittelbaren Förderung dann auszugehen, wenn die Körperschaft ihre begünstigten Zwecke entweder selbst ausführt oder wenn dies durch das Handeln eines Dritten geschieht, wobei das Handeln dieses Dritten der Körperschaft unmittelbar zugerechnet werden muss. Dies gilt Insbesondere dann, wenn der Dritte, wie etwa ein Mitarbeiter, weisungsgebunden für die Körperschaft tätig ist.⁹⁸

Des Weiteren enthält § 40 Abs 2 BAO eine spezielle Regelung für Körperschaften, deren ausschließliche Aufgabe darin besteht, andere Körperschaften in ihrer Tätigkeit zu koordinieren oder anzuleiten. Solche Körperschaften werden ebenfalls als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anerkannt, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass alle mit ihnen verbundenen Körperschaften selbst begünstigten Zwecken nachgehen.⁹⁹

Zudem sieht § 40 Abs 3 BAO ausdrücklich vor, dass eine unmittelbare Förderung auch durch die Zusammenarbeit mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften realisiert werden kann.

⁹⁶ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 13 f; Hofer, ÖStZ 2023/603, 6; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 13; Hammerl, RdW 2024, 63.

⁹⁷ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 34, RZ 36; Doralt/ Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023), Rz 203.

⁹⁸ Lehner/Lehner in Schuh/Macho/Kerstinger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung²⁷ (2014) Unmittelbare Förderung: § 40 BAO, 2; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 614; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 40 Tz 1; Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 105.

⁹⁹ ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 13; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 8-11; Hofer, ÖStZ 2023/603, 615f; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 616ff.

Allerdings ist diese Zusammenarbeit nur dann als unmittelbare Förderung anzusehen, wenn zwei wesentliche Kriterien erfüllt sind:

1. Nach §40 Abs 3 Z 1 BAO müssen sowohl der konkrete Zweck der Zusammenarbeit als auch der Beitrag der steuerbegünstigten Körperschaft unmittelbar deren eigenen begünstigten Zwecken dienen.¹⁰⁰
2. Nach Z 2 dürfen keine Mittel, insbesondere Wirtschaftsgüter oder wirtschaftliche Vorteile, an Körperschaften fließen, die selbst nicht steuerbegünstigt sind.¹⁰¹

2.3.3.2 Ausnahme von Unmittelbarkeitsprinzip

Im Zuge des GemRefG 2015 kam es zu wesentlichen Anpassungen der BAO. Dabei wurden insbesondere die Bestimmungen § 40a und § 40b eingeführt, welche gezielte Ausnahmen vom strengen Grundsatz der unmittelbaren Zweckverfolgung darstellen.¹⁰² Nach § 40a BAO bleiben Körperschaften trotz einer mittelbaren Förderung begünstigter Zwecke weiterhin steuerlich begünstigt, sofern mindestens einer der von ihnen angestrebten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke erfüllt wird. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn die Körperschaft:

1. Mittel, einschließlich Wirtschaftsgüter oder wirtschaftliche Vorteile, teilweise oder vollständig begünstigten Einrichtungen gemäß § 4a Abs 3 und 6, § 4b oder § 4c EStG zur unmittelbaren Förderung dieser Zwecke überlässt,¹⁰³
2. Lieferungen oder Dienstleistungen teilweise gegen Entgelt, aber ohne Gewinnabsicht an andere steuerbegünstigte Körperschaften nach §§ 34 bis 47 BAO geleistet werden.¹⁰⁴

Mittelweitergabe durch Spendensammelvereine

Körperschaften mussten sicherstellen, dass sie selbst direkt aktiv werden, um ihre gemeinnützigen Ziele zu erreichen. Dies schränkte jedoch die Möglichkeit ein, effizient mit anderen gemeinnützigen Organisationen zusammenzuarbeiten und Ressourcen optimal zu nutzen.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 13.

¹⁰¹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 13-15; Hammerl, RdW 2024, 63.

¹⁰² Hofer in Rzeszut/ Tanzer/ Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40, Rz 2; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a, 1; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40b, RZ 2; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 617.

¹⁰³ §40a Abs 1 Z 1 BAO

¹⁰⁴ §40a Abs 1 Z 2 BAO

¹⁰⁵ Hofer in Rzeszut/ Tanzer/ Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a Rz 1ff.

§ 40a Z1 BAO legt eine spezielle Ausnahme fest, die es Körperschaften ermöglichen, trotz bestimmter Handlungen ihre begünstigte Stellung zu behalten. Gemäß § 40a Z 1 BAO umfasst der Begriff „Mittel“ sämtliche Vermögenswerte einer Körperschaft. Darunter fallen etwa Spenden, Mitgliedsbeiträge, Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, Erträge aus Vermögensverwaltung sowie das Grundvermögen der Organisation.¹⁰⁶

Die Zuwendung solcher Mittel an Organisationen, die nach § 4a Abs 3 - 6 EStG steuerlich begünstigt sind, wirkt sich grundsätzlich nicht negativ auf die steuerliche Begünstigung der zuwendenden Körperschaft aus. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Empfängerorganisation über eine offizielle Bestätigung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt verfügt. Sollte hingegen lediglich eine materielle Erfüllung der Kriterien ohne amtliche Bestätigung vorliegen, gelten solche Mittelübertragungen als schädlich und nicht zulässig im Sinne des § 40a BAO.¹⁰⁷

Weiterhin ist zwingend erforderlich, dass sowohl die empfangende als auch die gebende Körperschaft identische oder zumindest überwiegend ähnliche Zwecke verfolgen. Hierbei ist es jedoch nicht notwendig, dass vollständige Übereinstimmung besteht; regionale Unterschiede bleiben dabei außer Betracht, solange die Zielsetzung grundsätzlich gleich ist.¹⁰⁸ Es muss bei jeder Zuwendung eine ausdrückliche Zweckbindung bestehen, andernfalls wird sie nicht als ordnungsgemäß anerkannt.¹⁰⁹

Dienstleistungen gegen Entgelt ohne Gewinnerzielungsabsicht

Eine weitere Ausnahme stellt § 40a Z 2 BAO dar, der steuerbegünstigten Körperschaften ermöglicht, Dienstleistungen für andere begünstigte Organisationen entgeltlich zu erbringen. Unentgeltliche Dienstleistungen fallen nicht unter diese Regelung.¹¹⁰ Bei unentgeltlichen

¹⁰⁶ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 6; VereinsR 2001 Rz 120b; Bleyer, ÖStZB 2019, 87.

¹⁰⁷ VereinsR 2001 Rz 120d; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 4.

¹⁰⁸ ErlRV JStG 2018 190 BlgNr 26. GP 42; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 7f; VereinsR 2001 Rz 120e.

¹⁰⁹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 7; VereinsR 2001 Rz 120f.

¹¹⁰ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 40a Rz 9; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 9; Bodis/Ebner/Hammerl, VereinsR-Wartungserlass 2017 - wichtigste Änderungen im Überblick, RdW 2017, 851 (854).

Leistungen ist individuell zu prüfen, ob diese der Zielerreichung der Organisation dienen oder als missbräuchliche Mittelverwendung einzustufen sind.¹¹¹

Die Anwendung von § 40a Z 2 BAO ist auf solche Dienstleistungen oder Lieferungen beschränkt, die gegen Entgelt, jedoch ohne Absicht der Gewinnerzielung, erbracht werden.¹¹²

Üblicherweise bedeutet dies, dass nur tatsächlich angefallene Selbstkosten in Rechnung gestellt werden dürfen.¹¹³ Solche entgeltlichen Dienstleistungen sind unschädlich für die Steuerbegünstigung, solange die Satzung der Körperschaft diese explizit als zulässige Tätigkeit vorsieht. In der Praxis führt die Durchführung solcher Tätigkeiten regelmäßig zur Errichtung eines Hilfsbetriebs im Sinne des § 45 Abs 1 BAO.¹¹⁴ Falls jedoch die daraus erzielten Einkünfte überwiegend der Mittelbeschaffung dienen, entfällt die Begünstigung gemäß § 45 BAO.¹¹⁵

Mittelverwendung für Stipendien und Preise iSd § 40b BAO

Der § 40b BAO regelt Abweichungen vom Prinzip der Unmittelbarkeit bezüglich der Mittelverwendung für die Vergabe von Stipendien oder Preisen.¹¹⁶ Gemäß dem Paragraphen können gemeinnützige Körperschaften ihre steuerliche Begünstigung behalten, wenn sie Mittel für Stipendien oder Preise verwenden, um mindestens einen ihrer begünstigten Zwecke zu unterstützen.¹¹⁷

Das Gremium, das über die Vergabe entscheidet, muss zu mindestens einem Drittel aus Personen mit Lehrbefugnis gemäß § 103 UG oder einer ähnlichen Befugnis bestehen. Die Vergabe an Studierende oder Wissenschaftler an bestimmte Institutionen kann von dieser Regel abweichen. Auch wenn das Gremium nicht gemäß den Kriterien von § 40b Abs 2 zusammengesetzt ist, können Stiftungen oder Fonds Stipendien oder Preise vergeben, die Grund und

¹¹¹ VereinsR 2001 Rz 120h.

¹¹² § 40a Z 2 BAO.

¹¹³ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40a BAO Rz 10; Bodis/Ebner/Hammerl, RdW 2017, 854.

¹¹⁴ VereinsR Rz 2001 120k.

¹¹⁵ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 40a Tz 1.

¹¹⁶ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40 Rz 2; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40b Rz 7a; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 14.

¹¹⁷ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40b Rz 2.

Menschenrechte oder demokratische Prinzipien fördern. Die Entscheidung muss auf objektiven Kriterien basieren und im Internet veröffentlicht werden.¹¹⁸

2.3.4 Voraussetzungen für die Satzung iSd § 41 BAO

Eines der grundlegenden Erfordernisse für die Erlangung und den Erhalt des Gemeinnützigkeitsstatus ist die formelle und explizite Verankerung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke sowie deren unmittelbarer und ausschließlicher Verfolgung in der Satzung einer Körperschaft. Gemäß § 41 BAO gelten als Satzung alle rechtlichen Grundlagendokumente einer Körperschaft, unabhängig davon, welche konkrete Bezeichnung diese Dokumente haben. Diese könnten beispielsweise ein Gesellschaftsvertrag sein oder auch Vereinsstatuten.¹¹⁹

Im Einzelnen schreibt § 41 Abs 1 BAO vor, dass die Satzung ausdrücklich die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung festlegen und diese auch konkret beschreiben muss.¹²⁰ Diese formelle Satzungsmaßigkeit stellt sicher, dass bereits aus der Satzung klar hervorgeht, welche gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke verfolgt werden.¹²¹

Gemäß § 41 Abs 2 BAO ist zusätzlich eine sogenannte Vermögensbindung zwingend erforderlich. Dabei muss geregelt sein, wie das Vermögen bei einer Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des bisherigen Zwecks zu verwenden ist. Die Satzung muss dies so präzise festlegen, dass anhand der Formulierung unmittelbar überprüft werden kann, ob der vorgesehene Zweck den Kriterien der Gemeinnützigkeit oder Mildtätigkeit genügt.¹²²

Sollte es zu nachträglichen Veränderungen der Satzung kommen, welche sich auf Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigung beziehen, verpflichtet § 41 Abs 3 BAO die Körper-

¹¹⁸ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 40b Rz 2 ff; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 14.

¹¹⁹ BMF, Vereine und Steuern (2016), 17 f; Kaindl in Kaindl (Hrsg), Ertragsteuerliche Behandlungen (2020) 11 f; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 Rz 2.

¹²⁰ § 41 Abs 1 BAO; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 BAO Rz 1 ff; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 625f; Hayden, Gemeinnützigkeitskriterien und "materielle Mittel": Beschränkung der Veranlagungsform als Erfordernis der Rechtsgrundlage, ÖStZ 2021/678, 5.

¹²¹ Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 625f; Hayden, Gemeinnützigkeitskriterien und "materielle Mittel": Beschränkung der Veranlagungsform als Erfordernis der Rechtsgrundlage, ÖStZ 2021/678, 5.

¹²² § 41 Abs 2 BAO; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 BAO Rz 9 ff.

schaft, diese Änderungen innerhalb eines Monats dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen.¹²³ Diese Meldungspflicht dient dazu, die Einhaltung der Bedingungen zur Steuerbegünstigung durch die Steuerbehörde kontinuierlich überprüfen zu können.

Die Anpassungsfrist iSd § 41 Abs 4 BAO legt fest, wenn die Satzung einer Organisation nicht den Anforderungen gemäß Absatz 1 und 2 entspricht, muss die Steuerbehörde diese Körperschaft auffordern, ihre Satzung innerhalb von sechs Monaten an die Vorgaben des entsprechenden Bundesgesetzes anzupassen. Auf Antrag kann diese Frist einmalig um maximal weitere sechs Monate verlängert werden.¹²⁴

Eine Besonderheit sieht § 41 Abs 5 BAO vor, wonach Satzungsänderungen auch rückwirkend für bereits vergangene Zeiträume gültig werden können, wenn zwei spezifische Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss aus der vorherigen Satzung klar hervorgehen, dass ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke ohne Gewinnabsicht verfolgt wurden. Zweitens muss nachgewiesen werden, dass die tatsächliche Geschäftsführung bereits vor der Änderung den Anforderungen der Neuregelung entsprach.¹²⁵

Zusätzlich sollten auch die Bedingungen für eine eventuelle Mitgliedschaft explizit geregelt sein, insbesondere wenn Mitglieder ausschließlich von der Körperschaft unterstützt werden.¹²⁶

Bei Landes- und Gemeindeabgaben, wie etwa der Grundsteuer, verpflichtet § 41 Abs 3 BAO die Organisationen zusätzlich, Änderungen ihrer Satzung nicht nur den Finanzämtern, sondern auch den zuständigen Behörden für die jeweiligen regionalen Abgaben zu melden. Dies stellt sicher, dass die für die Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben verantwortlichen Stellen stets aktuelle Informationen zur Verfügung haben.¹²⁷

¹²³ § 41 Abs 3 BAO; *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner* (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 41 BAO Rz 3 ff; *Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 BAO Rz 14 ff.

¹²⁴ *Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41, Rz 1,18; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 14; *Hofer*, ÖStZ 2023/603, 616.

¹²⁵ *Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 BAO Rz 18; *Hofer*, ÖStZ 2023, 616; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 14 f.

¹²⁶ *Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41 Rz 5; *Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer* (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 625.

¹²⁷ *Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 41a Rz 1 f.

2.3.5 Die tatsächliche Geschäftsführung nach § 42 BAO

Die BAO stellt nicht nur an die Satzung einer Körperschaft gemäß § 41 BAO klare Anforderungen, sondern sieht ebenso konkrete Vorgaben an die tatsächliche Geschäftsführung nach § 42 BAO vor. Dies bedeutet, dass nicht allein formelle Regelungen innerhalb einer Satzung maßgeblich sind, sondern diese Regelungen auch effektiv und konsequent in der Praxis umgesetzt werden müssen.¹²⁸ Die tatsächliche Geschäftsführung muss streng den in der Satzung festgelegten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sein. Dies verlangt, dass sämtliche Geschäftsabläufe und Entscheidungen direkt auf die Unterstützung und Erfüllung dieser begünstigten Zwecke ausgerichtet und strikt konform mit den Satzungsbestimmungen sind.¹²⁹

Auf § 42 Abs 2 BAO wird näher im Kapitel 5.1.3 „Strafrechtliche Verurteilungen und Finanzvergehen“ eingegangen.

2.3.6 Verbindung der Satzung und Geschäftsführung id § 43 BAO

Die Regelung des § 43 BAO stellt eine entscheidende Verknüpfung zwischen den satzungsmäßigen Anforderungen nach § 41 BAO und den Vorgaben zur tatsächlichen Geschäftsführung gemäß § 42 BAO dar. Gemäß § 43 Abs 1 BAO müssen sowohl die formellen Voraussetzungen der Satzung als auch die praktische Umsetzung durch die tatsächliche Geschäftsführung vollständig und dauerhaft erfüllt sein, um die steuerlichen Begünstigungen zu gewährleisten.¹³⁰

Mit der Neuregelung durch das GemRefG 2023 wurde § 43 Abs 2 BAO eingeführt, der festlegt, dass nachträgliche Änderungen der Satzung bezüglich der Vermögensbindung, welche den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechen und nicht korrigiert werden, rückwirkend bis zum Zeitpunkt der Gründung oder maximal für einen Zeitraum von sieben Jahren als mangelhaft angesehen werden können. Solche nicht behobenen Satzungsdefizite können somit zu einer rückwirkenden steuerlichen Belastung der Körperschaft führen.¹³¹

¹²⁸ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 42 Rz 1; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 625 f; Lachmair, RdW 2001, 187; Brinkmeier, Vereinsbesteuerung² (2016) 118; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023) Rz 203.

¹²⁹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 42 Rz 1.

¹³⁰ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 43 Rz 1 f; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 14; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023) Rz 203.

¹³¹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 43 Rz 7 ff; Hofer, ÖStZ 2023, 618; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 15 f; Hammerl, RdW 2024, 64.

Weiterhin regelt § 43 Abs 3 BAO den Umgang mit schwerwiegenden Verstößen im Bereich der tatsächlichen Geschäftsführung, insbesondere hinsichtlich der Bestimmungen zur Vermögensbindung. Ein solcher Verstoß kann erhebliche Konsequenzen für die steuerliche Anerkennung der Körperschaft nach sich ziehen.¹³²

2.3.7 Vorgaben nach § 44 BAO

In den §§ 44 bis 47 BAO werden spezifische Vorgaben hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen wirtschaftlicher Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen festgelegt. Diese Regelungen schaffen Klarheit darüber, unter welchen Umständen Körperschaften, die wirtschaftliche Aktivitäten durchführen, ihre steuerlichen Begünstigungen bewahren oder verlieren können.¹³³

Gemäß § 44 Abs 1 BAO erhalten Körperschaften, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führen, keine steuerlichen Begünstigungen für ihre Tätigkeiten im Bereich gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke.¹³⁴

Jedoch besteht gemäß § 44 Abs 2 BAO die Möglichkeit einer Ausnahmegenehmigung. Diese Ausnahmeregelung wird ausschließlich auf Antrag gewährt und ermöglicht es einer Organisation, ihre steuerlichen Vorteile trotz des Betriebs eines grundsätzlich begünstigungsschädlichen Gewerbes zu behalten.¹³⁵ Der dafür erforderliche behördliche Bescheid muss zwei wesentliche Informationen enthalten. Erstens bestätigt er, dass trotz der wirtschaftlichen Aktivitäten die steuerliche Begünstigung der Organisation erhalten bleibt. Zweitens gibt er präzise an, in welchem Umfang auf die Erhebung von Steuern verzichtet wird.¹³⁶

¹³² Hofer, ÖStZ 2023, 618; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 43 Rz 9; ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 15 f; Hammerl, RdW 2024, 64.

¹³³ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 43 Rz 1; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44 Rz 1; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023) Rz 203; Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 57 ff.

¹³⁴ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44, 2; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 45, Rz 1f.

¹³⁵ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 43 Rz 6; BMF, Vereine und Steuern (2016), 32.

¹³⁶ BMF, Vereine und Steuern (2016), 32; Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 57 ff; Fuchs in Bergmann/Wurm (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer² (2021) 25; Hofer, ÖStZ 2023, 611; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 16; Hammerl, RdW 2024, 65

Um diese Ausnahmegenehmigung zu erhalten, müssen jedoch bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein. Insbesondere muss der betroffene Betrieb in seiner wirtschaftlichen Bedeutung für die Körperschaft von untergeordneter Relevanz sein und darf nicht in Konkurrenz zu gewerblichen Unternehmen stehen. Zudem ist eine weitere wichtige Voraussetzung, dass die begünstigten Ziele der Organisation ohne diesen Betrieb nicht oder nur unzureichend verwirklicht werden könnten.¹³⁷ Von einer derartigen Gefährdung ist beispielsweise dann auszugehen, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden, Subventionen sowie steuerunschädlichen Hilfsbetrieben nicht ausreichen, um die satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen, und eine Einschränkung der Zweckverfolgung gemessen am gemeinnützigen Ziel nicht zumutbar erscheint.¹³⁸

Wichtig zu betonen ist, dass Betriebe, für die eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs 2 BAO besteht, weiterhin steuerpflichtig bleiben. Allerdings wirkt sich deren Steuerpflicht nicht negativ auf die generellen Steuerbegünstigungen der Organisation aus.¹³⁹

Darüber hinaus wurde durch die Einführung des § 44a BAO eindeutig festgelegt, dass solche Ausnahmegenehmigungen nach § 44 Abs 2 BAO ebenfalls explizit für Kommunalsteuern gelten.¹⁴⁰ Damit wurde frühere Unsicherheit darüber beseitigt, ob auch Gemeinden Bescheide nach § 44 Abs 2 BAO erlassen können. Diese Klarstellung verdeutlicht, dass auch auf kommunaler Ebene die Möglichkeit besteht, wirtschaftliche Aktivitäten von gemeinnützigen Körperschaften steuerlich privilegiert zu behandeln.¹⁴¹

2.3.8 Wirtschaftliche Tätigkeiten iSd § 45 BAO

2.3.8.1 Der Begriff „Hilfsbetrieb“

„Ein Hilfsbetrieb ist eine organisatorische Zusammenfassung von Personalmitteln und Sachmitteln, die eine wirtschaftliche Entfaltung in der Weise ermöglicht, dass nach außen das Er-

¹³⁷ Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 58f; Hammerl, RdW 2024, 65; VereinsR Rz 197; VwGH 23. 02. 1971, 1617/70; BMF, Vereine und Steuern (2016), 32; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44 Rz 1, 8 f.

¹³⁸ Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit² (2004) 125; VwGH 5.12.1984, 83/13/0197.

¹³⁹ Ghafouri/Popek, Praxishandbuch (2024) 58f; Hammerl, RdW 2024, 65; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44a Rz 1f.

¹⁴⁰ VwGH 19.10.2006, 2005/14/0132.

¹⁴¹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44 Rz 15; Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁴ (2023) Rz 203; BMF, Vereine und Steuern (2016), 32.

scheinungsbild eines selbständigen Betriebs, einer typischen „Geschäftstätigkeit“ erfüllt ist.“¹⁴²

2.3.8.2 Unentbehrliche Hilfsbetriebe

Unentbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 2 BAO stellen eine Sonderform wirtschaftlicher Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften dar, bei denen die wirtschaftliche Tätigkeit unmittelbar und wesentlich mit dem begünstigten Zweck verknüpft ist. Maßgeblich ist hierbei, dass der betreffende Betrieb in seiner Gesamtausrichtung derart auf die Erreichung des begünstigten Zwecks ausgerichtet ist, dass dieser ohne den Betrieb nicht verwirklicht werden könnte.¹⁴³ Ein bloßer Beitrag zur Finanzierung oder eine rein unterstützende Rolle als Einnahmequelle reicht dabei nicht aus, um einen Betrieb als unentbehrlich im steuerlichen Sinn anzusehen.¹⁴⁴ Ein Betrieb, der lediglich der Mittelbeschaffung dient, erfüllt diese Voraussetzung nicht und kann daher nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb qualifiziert werden.¹⁴⁵

Gemäß § 45 Abs 2 BAO müssen drei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sein, damit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb den Status eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs erlangen kann:

- Erstens muss der Betrieb in seiner gesamten Tätigkeit unmittelbar auf die Verwirklichung gemeinnütziger Ziele gerichtet sein,¹⁴⁶
- zweitens muss die Erreichung dieser gemeinnützigen Ziele ausschließlich durch den konkreten wirtschaftlichen Betrieb möglich sein,¹⁴⁷
- und drittens darf der Betrieb nur insoweit mit vergleichbaren abgabepflichtigen Unternehmen in Konkurrenz stehen, als dies zur Erreichung des Zwecks unvermeidbar ist.¹⁴⁸

Ein praxisnahes Beispiel liefert etwa ein Tischtennisverein, der regelmäßig Tischtennisunterricht für seine Mitglieder organisiert. Sofern diese Tätigkeit nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung verbunden ist und sich unmittelbar auf den gemeinnützigen Zweck des Vereins

¹⁴² VwGH 27.9.2000, 98/14/0227.

¹⁴³ VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0010; *Lindinger* in *Vondrak (Hrsg)*, Steuerrecht für Juristen² (2019) Rz 4.30.

¹⁴⁴ *Lindinger* in *Vondrak (Hrsg)*, Steuerrecht für Juristen² (2019) Rz 4.30.

¹⁴⁵ VwGH 22.9.2005, 2001/14/037.

¹⁴⁶ § 45 Abs 2 lit a BAO.

¹⁴⁷ § 45 Abs 2 lit b BAO.

¹⁴⁸ § 45 Abs 2 lit c BAO.

bezieht, handelt es sich um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne der gesetzlichen Regelung.¹⁴⁹

Wird ein Betrieb als unentbehrlich eingestuft, ist dieser gemäß § 45 Abs 2 BAO von der Körperschaftsteuer befreit. Kommt es jedoch im Laufe der Zeit zu einer Veränderung der Wettbewerbsverhältnisse, beispielsweise durch eine zunehmende Konkurrenzsituation mit vergleichbaren steuerpflichtigen Unternehmen, kann ein ursprünglich unentbehrlicher Hilfsbetrieb seine steuerlichen Vorteile verlieren. In diesem Fall ist der Betrieb wie ein entbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 1 BAO zu behandeln.¹⁵⁰

2.3.8.3 *Entbehrliche Hilfsbetriebe*

Im Unterschied zu den unentbehrlichen Hilfsbetrieben stellt ein entbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 1 BAO eine Form des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar, der zwar unterstützend zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks beitragen kann, jedoch nicht in dem Maße erforderlich ist, wie es § 45 Abs 2 BAO für unentbehrliche Hilfsbetriebe vorsieht.¹⁵¹ Der entbehrliche Hilfsbetrieb ist im Gegensatz zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb nicht zwingend erforderlich, um den begünstigten Zweck zu erreichen.¹⁵² Er dient zwar den begünstigten Zwecken, ist aber vom ideellen Zweck nicht mitumfasst.¹⁵³ Ein bloßer wirtschaftlicher Betrieb, der keine unmittelbare inhaltliche Verbindung zum Satzungszweck erkennen lässt und lediglich auf Einnahmenerzielung abzielt, wird hingegen nicht als entbehrlich anerkannt.¹⁵⁴ Entscheidend ist, dass der Betrieb auch ideell nachvollziehbar zur Förderung des gemeinnützigen Zwecks beiträgt.¹⁵⁵

Solche entbehrliche Hilfsbetriebe leisten einen Beitrag zur Förderung der satzungsmäßigen Zwecke einer Körperschaft, ohne jedoch selbst als Teil dieser Zwecke zu gelten. Zwar besteht ein inhaltlicher Zusammenhang mit dem ideellen Bereich, jedoch fehlt die unmittelbare Notwendigkeit, wie sie für unentbehrliche Hilfsbetriebe kennzeichnend ist.¹⁵⁶

¹⁴⁹ VereinsR 2001 Rz 304.

¹⁵⁰ Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), Bundesabgabenordnung (2016) § 45, 178f.

¹⁵¹ Hammerl in Ebner/Hammerl/Oberhuber (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹¹ (2022) Rz C145ff.

¹⁵² Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 45 BAO Rz 15.

¹⁵³ VwGH 25.5.2021, Ra 2019/15/0046.

¹⁵⁴ VereinsR 2001 Rz 174.

¹⁵⁵ VwGH 27.9.2000, 98/14/0227.

¹⁵⁶ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} § 45 Rz 15.

Ein Beispiel hierfür sind Veranstaltungen wie Vereinsfeiern, Feste oder gesellige Anlässe, bei denen der Umsatzanteil teilweise auch für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird. Wird etwa zwischen 25 % und 50 % der Erlöse aus solchen Veranstaltungen für andere als die begünstigten Satzungsziele eingesetzt, bleibt die Einordnung als entbehrlicher Hilfsbetrieb dennoch erhalten.¹⁵⁷ Zu den typischen Veranstaltungen eines entbehrlichen Hilfsbetriebs zählen etwa Sommerfeste oder Weihnachtsfeiern von gemeinnützigen Körperschaften.¹⁵⁸

Solche geselligen Veranstaltungen werden nach § 45 Abs 1a BAO unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt behandelt. Erstens muss die Planung und Durchführung der Veranstaltung im Wesentlichen durch Mitglieder der Organisation oder deren Angehörige erfolgen. Eine Beteiligung Dritter ist möglich, jedoch nur unentgeltlich.¹⁵⁹ Zweitens darf für musikalische oder künstlerische Darbietungen das Honorar pro Stunde netto 1.000 Euro nicht übersteigen. Diese Regelung gilt nach Auslegung nicht nur für einzelne Künstler, sondern auch für Gruppen.¹⁶⁰ Und schlussendlich darf die Gesamtdauer aller geselligen Veranstaltungen im Kalenderjahr 72 Stunden nicht überschreiten. Der Nachweis dieser Zeit kann durch behördliche Bescheide oder Veranstaltungsanzeigen erfolgen.¹⁶¹

Wird die Verpflegung, also die Ausgabe von Speisen und Getränken, an externe Dienstleister ausgelagert, ist dieser Teil getrennt zu betrachten und gehört nicht mehr zum begünstigten Festbetrieb.¹⁶²

Werden die genannten Bedingungen nicht vollständig erfüllt, stuft die Finanzverwaltung die Veranstaltung als sogenanntes „*großes Vereinsfest*“ ein. In diesem Fall handelt es sich nicht mehr um einen entbehrlichen Hilfsbetrieb, sondern um einen steuerpflichtigen, begünstigungsschädlichen Betrieb. Dies kann zur Folge haben, dass der gesamte Verein seine steuerliche Begünstigung verliert.¹⁶³

¹⁵⁷ Schury/Lenger in Möstl/Neubauer et al, Der Vereinsexperte II (2016) 6.

¹⁵⁸ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 5 Rz 143.

¹⁵⁹ Ebner/Renner, Aktuelles zu Vereins und Parteifesten, ÖStZ 2017, 109.

¹⁶⁰ Ebner/Renner, ÖStZ 2017, 109.

¹⁶¹ Tanzer/Unger in Tanzer/Unger (Hrsg), BAO 2020/2021⁷ (2021) § 45 Abs 1 Rz 89.

¹⁶² Fuchs in Bergmann/Wurm (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer² (2021) 25; Renner in Renner/Strmitzer/Vock (Hrsg), Körperschaftssteuergesetz²⁹ (2017) § 5 Rz 518ff; VereinsR 2001 Rz 306.

¹⁶³ VereinsR 2001 Rz 307.

Auch der Betrieb eines Clublokals, in dem Speisen und Getränke gegen Entgelt ausgegeben werden, fällt grundsätzlich unter die begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebe. Allerdings kann im Ausnahmefall auch ein solcher Betrieb als entbehrlich angesehen werden, insbesondere dann, wenn der satzungsmäßige Zweck in der Förderung der zwischenmenschlichen Kommunikation liegt und die Voraussetzungen des § 35 Abs 2 BAO erfüllt sind.¹⁶⁴

Weitere Beispiele für entbehrliche Hilfsbetriebe sind der Verkauf von vergünstigten Sportartikeln durch einen Sportverein an seine Mitglieder oder die Durchführung eines Flohmarkts zur Unterstützung des Vereinszwecks.¹⁶⁵

2.3.8.4 *Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe*

Geschäftsbetriebe, die nicht den Kriterien eines unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetriebs entsprechen, fallen nach § 45 Abs 3 grundsätzlich unter die Kategorie der begünstigungsschädlichen Betriebe.¹⁶⁶ Sie stehen in keinem ausreichenden inhaltlichen Zusammenhang mit dem ideellen Zweck der Körperschaft und sind daher steuerlich nicht begünstigt.¹⁶⁷ Besonders betrifft dies land und forstwirtschaftliche sowie gewerbliche Betriebe, bei denen typischerweise davon ausgegangen wird, dass sie in ihrer Struktur und Zielsetzung zu weit vom gemeinnützigen Hauptzweck entfernt sind.¹⁶⁸

Ein klassisches Beispiel zur Abgrenzung ist die Veranstaltung von Konzerten durch einen Musikverein. Erfolgt dies im Rahmen des Vereinszwecks und ohne Gewinnabsicht, handelt es sich regelmäßig um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb. Wird die Konzerttätigkeit jedoch in einem solchen Ausmaß betrieben, dass sie sich faktisch nicht mehr von der Tätigkeit eines gewerblichen Konzertveranstalters unterscheidet, so ist von einem begünstigungsschädlichen Betrieb auszugehen.¹⁶⁹

Ein weiteres Beispiel eines begünstigungsschädlichen Betriebes ist die Leitung einer Gaststätte, selbst wenn die Abgabe von Speisen und Getränken ausschließlich an Mitglieder erfolgt.¹⁷⁰

¹⁶⁴ VwGH 27.9.2000, 98/14/0227.

¹⁶⁵ VereinsR 2001 Rz 173.

¹⁶⁶ Brennstener in Fischerlehner/Brennstener (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 45 Rz 96ff.

¹⁶⁷ Brennstener in Fischerlehner/Brennstener (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 45 97f.

¹⁶⁸ Ghafouri/Poppek, Praxishandbuch Körperschaftsteuer (2024) 57ff.

¹⁶⁹ VwGH 27.7.1994, 91/13/0222, 92/13/0203.

¹⁷⁰ VereinsR 2001 Rz 274.

2.3.8.5 *Mischbetriebe*

In der steuerlichen Beurteilung gemeinnütziger Organisationen ist die Einordnung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe in klare Kategorien, wie unentbehrlich, entbehrlich oder begünstigungsschädlich, nicht in allen Fällen eindeutig möglich. Für Konstellationen, in denen betriebliche Tätigkeiten sowohl begünstigte als auch nicht begünstigte Elemente aufweisen, hat sich in der Verwaltungspraxis der Begriff des sogenannten „*Mischbetriebes*“ entwickelt. Eine gesetzliche Definition existiert hierfür allerdings nicht.¹⁷¹

Ein Mischbetrieb wird als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb verstanden, der aus mehreren Tätigkeitsbereichen besteht, wobei zumindest ein Teilbereich die Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs erfüllt, während ein anderer Teilbereich Tätigkeiten umfasst, welche als gemeinnützigkeitsschädlich gelten. Die Einheitlichkeit ergibt sich aus dem Umstand, dass eine organisatorische oder wirtschaftlich sinnvolle Trennung dieser Teilbereiche nicht möglich oder nicht zumutbar ist.¹⁷²

Zur Veranschaulichung dient etwa der Küchenbetrieb eines gemeinnützigen Altersheims, der einerseits der Verpflegung der Heimbewohner dient und somit dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen ist, andererseits jedoch auch als kantinenähnliche Einrichtung für externe Personen betrieben wird. Eine klare Trennung der beiden Tätigkeitsfelder ist häufig nicht praktikabel, weshalb dieser Betrieb als Mischbetrieb qualifiziert wird.¹⁷³

Die steuerliche Beurteilung solcher Betriebe orientiert sich in weiterer Folge am Umfang des nicht begünstigten Anteils. Liegt der Anteil der gemeinnützigkeitsschädlichen Tätigkeit unter 25 Prozent, gemessen etwa an Umsatz, Kapazitätsauslastung oder Inanspruchnahme, bleibt der Gesamtbetrieb als unentbehrlicher Hilfsbetrieb steuerlich begünstigt.¹⁷⁴ Überschreitet dieser Anteil die 25 Prozent Grenze, aber bleibt unter 50 Prozent, erfolgt eine Einordnung als entbehrlicher Hilfsbetrieb.¹⁷⁵ Sobald der schädliche Teil jedoch mehr als die Hälfte der Ge-

¹⁷¹ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 45 Rz 27.

¹⁷² Lindinger in Vondrak (Hrsg), Steuerrecht für Juristen² (2016) Rz 4.34.

¹⁷³ VereinsR 2001 Rz 167.

¹⁷⁴ VereinsR 2001 Rz 167.

¹⁷⁵ VereinsR 2001 Rz 178.

samtaktivität ausmacht, ist der gesamte Betrieb als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren, mit der Konsequenz des Verlusts der Steuerbegünstigung für diesen Bereich.¹⁷⁶

2.3.8.6 *Ausnahmegenehmigung*

Der Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigung für Körperschaften, die einen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb unterhalten, ist in § 44 Abs 1 BAO geregelt. Wird eine solche Tätigkeit ausgeübt, erfasst die Steuerpflicht nicht nur den betreffenden Betrieb, sondern erstreckt sich auch auf die ansonsten begünstigten unentbehrlichen Hilfsbetriebe sowie auf die Vermögensverwaltung, wodurch die Befreiung in diesen Bereichen entfällt.¹⁷⁷

Um diesem Verlust entgegenzuwirken, sieht das Gesetz in § 44 Abs 2 BAO sowie in § 45a BAO die Möglichkeit einer Ausnahmegenehmigung vor.¹⁷⁸ Diese Regelung verfolgt das Ziel, begünstigungsschädliche Betriebe steuerlich zu erfassen, ohne dadurch den gesamten Verein von der steuerlichen Begünstigung auszuschließen.¹⁷⁹ Darüber hinaus dient sie auch der Verwaltungsvereinfachung.¹⁸⁰

Nach § 45a BAO bleibt die steuerliche Begünstigung für die Körperschaft automatisch bestehen, wenn die Umsätze aus dem begünstigungsschädlichen Betrieb den Schwellenwert von 100.000 Euro nicht überschreiten. In diesem Fall gilt die Ausnahmegenehmigung ex lege erteilt.¹⁸¹

Die durch begünstigungsschädliche Tätigkeiten erzielten Überschüsse müssen zwingend zur Verwirklichung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke eingesetzt werden. Für die Berechnung des relevanten Umsatzes sind ausschließlich die begünstigungsschädlichen Betriebe zu berücksichtigen, während Einnahmen aus unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetrieben sowie aus Vermögensverwaltung unberücksichtigt bleiben.¹⁸²

¹⁷⁶ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 45 Rz 28.

¹⁷⁷ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 44 Rz 3.

¹⁷⁸ Renner, SWK 20/21/2001, 536.

¹⁷⁹ Renner in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der NPO III 104.

¹⁸⁰ Thallinger in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der NPO II 64.

¹⁸¹ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 153.

¹⁸² Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 45a Rz 5.

Die Ausnahmegenehmigung ermöglicht es in diesen Fällen, teilweise oder vollständig von der Abgabenerhebung abzusehen. Eine vollständige Steuerbefreiung kann jedoch nur in besonders gelagerten Fällen gewährt werden. Voraussetzung ist, dass der begünstigungsschädliche Betrieb gemessen an der Gesamtstruktur der Körperschaft nur eine untergeordnete Rolle spielt und ausschließlich dem Zweck dient, die steuerbegünstigten Ziele überhaupt erreichen zu können. Zudem darf durch den Betrieb keine Beeinträchtigung fremder Interessen erfolgen.¹⁸³

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 wurde die Möglichkeit geschaffen, auch rückwirkend eine Satzungssanierung oder eine Ausnahmegenehmigung für begünstigungsschädliche Tätigkeiten zu beantragen.¹⁸⁴

Eine weitere Option, um den Verlust der Steuerbefreiung zu vermeiden, besteht in der Ausgliederung des begünstigungsschädlichen Betriebs in eine eigenständige Kapitalgesellschaft. Auf diese Weise kann die Körperschaft ihre übrigen Bereiche weiterhin steuerlich begünstigt führen.¹⁸⁵ Eine eigenständige Möglichkeit, begünstigungsschädliche Tätigkeiten strukturell abzugrenzen, bildet die Ausgliederung; dazu siehe Kapitel 2.3.10.

2.3.8.7 *Artänderung des Betriebs*

Unter einer sogenannten Artänderung ist der Wechsel eines entbehrlichen Hilfsbetriebs zu einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb oder umgekehrt zu verstehen.¹⁸⁶

Wenn ein solcher Wechsel in Richtung eines begünstigungsschädlichen Betriebs erfolgt, hat dies zur Folge, dass die Körperschaft, sofern keine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 BAO oder keine Ausnahme nach § 45a BAO vorliegt, ihre abgabenrechtliche Begünstigung verliert.¹⁸⁷

Wird beispielsweise ein entbehrlicher Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins weitergegeben, dass er fortan sämtliche Kriterien eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs erfüllt, so tritt in Bezug auf diesen Teilbereich eine partielle Steuerbefreiung ein. Umgekehrt liegt ein teilwei-

¹⁸³ VwGH 23.2.1971, 1617/70.

¹⁸⁴ Lindmayr, Begutachtungsentwurf zu einem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ARD 2023, 6873.

¹⁸⁵ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine⁹ (1992) 193.

¹⁸⁶ Hammerl in Ebner/Hammerl/Oberhuber (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹¹ (2022) Rz C159.

¹⁸⁷ Hammerl in Ebner/Hammerl/Oberhuber (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹¹ (2022) Rz C160.

ses Erlöschen der Steuerbegünstigung dann vor, wenn ein zuvor unentbehrlicher Hilfsbetrieb künftig nicht mehr die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, etwa durch ein vermeidbares Eintreten in einen intensiven Wettbewerb, und dadurch steuerpflichtig wird.¹⁸⁸

Gemäß § 43 BAO gelten abgabenrechtliche Begünstigungen grundsätzlich nur für jene Veranlagungszeiträume, in denen sowohl die tatsächliche Geschäftsführung als auch die Satzung der Körperschaft durchgehend mit den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung übereinstimmen. Eine Aussage über den konkreten Zeitpunkt der Änderung der Art eines Hilfsbetriebs lässt sich daraus jedoch nicht ableiten.¹⁸⁹ Deshalb ist der Übergangszeitpunkt in der Regel anhand der allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften zu bestimmen. In der Praxis bedeutet dies, dass eine solche Umqualifizierung typischerweise zum Ende des Wirtschaftsjahres wirksam wird, es sei denn das maßgebliche Ereignis tritt unterjährig ein, in diesem Fall kann die Änderung auch im laufenden Jahr erfolgen.¹⁹⁰

Ein Beispiel betrifft die Herausgabe einer Vereinszeitung. Solange der redaktionelle Inhalt weitgehend vereinsbezogen ist und Werbung nur in geringem Umfang enthalten ist, gilt der Betrieb als unentbehrlich. Entscheidet sich der Verein allerdings, den Anteil vereinsfremder Inhalte oder Werbeanzeigen im neuen Kalenderjahr auf über 25 Prozent zu erhöhen, gemessen entweder an der Seitenanzahl oder an den Einnahmen, so führt dies zur Umwandlung in einen entbehrlichen Hilfsbetrieb.¹⁹¹

2.3.9 Ergänzende Vorschriften iSd §§ 46 und 47 BAO

Die §§ 46 und 47 BAO enthalten besondere steuerliche Vorschriften, die ergänzend zu den allgemeinen Regelungen Anwendung finden und auf bestimmte Körperschaften zugeschnitten sind. Sie sollen vor allem Klarheit darüber schaffen, unter welchen Voraussetzungen eine steuerliche Begünstigung auch in besonderen Fallkonstellationen erhalten bleibt.¹⁹²

§ 46 BAO betrifft insbesondere private Körperschaften, die als abgabenrechtlich begünstigt gelten und sich ausschließlich der Verfolgung bestimmter gemeinnütziger Zwecke widmen.

¹⁸⁸ Achatz/Sperz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 18 Rz 34.

¹⁸⁹ Achatz/Sperz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 18 Rz 18.

¹⁹⁰ Achatz/Sperz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 18 Rz 18.

¹⁹¹ Hammerl in Ebner/Hammerl/Oberhuber (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹¹(2022) Rz C159/1.

¹⁹² Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 46 Rz 1 ff; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 47 Rz 1 ff; BMF, Vereine und Steuern (2016), 22.

Die Vorschrift zielt auf die steuerliche Beurteilung von Krankenanstalten ab, die von solchen Körperschaften betrieben werden. Dabei unterscheidet das Gesetz zwei Typen: einerseits Krankenanstalten, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, andererseits solche, die gemeinnützig im Sinne des Krankenanstaltengesetzes geführt werden.¹⁹³

Handelt es sich um eine Einrichtung, bei der ein wirtschaftlicher Gewinn angestrebt wird, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs 1 BAO vor. Im Unterschied dazu wird eine Krankenanstalt, die gemeinnützig geführt wird und die Voraussetzungen des Krankenanstaltengesetzes erfüllt, als unentbehrlicher Hilfsbetrieb qualifiziert und bleibt nach § 45 Abs 2 BAO von der Steuerpflicht befreit.¹⁹⁴

Zielsetzung des § 47 BAO ist es in erster Linie, bestehende Unsicherheiten im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung durch begünstigte Körperschaften zu beseitigen. Diese Bestimmung stellt klar, dass die eigenständige Verwaltung des Vermögens durch eine gemeinnützige Körperschaft nicht automatisch zu steuerlichen Nachteilen führt.¹⁹⁵ § 47 BAO bestätigt ausdrücklich, dass die gemäß § 32 BAO geregelte Vermögensverwaltung, insbesondere in Form von Einnahmen aus Kapitalvermögen oder durch die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, die abgabenrechtlichen Begünstigungen nach § 34 BAO erfüllt, sofern die daraus erzielten Mittel ausschließlich für die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke verwendet werden.¹⁹⁶

2.3.10 Ausgliederung

2.3.10.1 Begriff, rechtlicher Rahmen und Vorteile der Ausgliederung

Unter einer Ausgliederung versteht man die Übertragung von Betrieben oder Vermögensteilen einer gemeinnützigen Organisation auf eine eigenständige, rechtlich unabhängige Einheit. Diese Umstrukturierung kann häufig steuerneutral durchgeführt werden, beispielsweise durch eine Einbringung nach Art. III UmgrStG.¹⁹⁷

¹⁹³ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 46 Rz 1 ff.

¹⁹⁴ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 46 Rz 1 ff.

¹⁹⁵ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 47 Rz 4 ff; Fuchs in Ber-mann/Wurm (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer² (2021) 27.

¹⁹⁶ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 47 Rz 4 ff; Fuchs in Ber-mann/Wurm (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer² (2021) 27.

¹⁹⁷ Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringun-gen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

Damit eine solche Ausgliederung zulässig ist, muss sie explizit in der Satzung der gemeinnützigen Organisation vorgesehen sein.¹⁹⁸ Fehlt diese Regelung, könnte die Eintragung der ausgegliederten Einheit vom Firmenbuchgericht sogar verweigert werden.¹⁹⁹

Die Vorteile einer Ausgliederung liegen insbesondere in einer klareren organisatorischen Struktur, einer Reduzierung der Haftungsrisiken für den Hauptverein und der Möglichkeit, wirtschaftliche Tätigkeiten effizienter und transparenter zu gestalten.²⁰⁰ Darüber hinaus ist eine strikte Trennung zwischen dem ideellen Bereich und wirtschaftlichen Tätigkeiten zwingend erforderlich, um den Gemeinnützigkeitsstatus dauerhaft zu gewährleisten.²⁰¹

2.3.10.2 *Ausgliederung: Internationale Tätigkeit und Gemeinnützigkeit*

Bei der Ausgliederung von Tätigkeiten ins Ausland oder umgekehrt von ausländischen Aktivitäten ins Inland ist entscheidend, dass die ausgegliederte Einheit inhaltlich eng an den Hauptverein angebunden bleibt und denselben gemeinnützigen Zweck verfolgt.²⁰² Die Frage hierbei ist, ob der internationale Charakter und die Spendenbegünstigung der Organisation erhalten bleiben.

Eine zentrale Voraussetzung hierfür ist ein unmittelbares Weisungsverhältnis zwischen Hauptverein und ausgegliederter Einheit. Dieses Verhältnis wird idealerweise durch eine Mehrheitsbeteiligung des Hauptvereins gewährleistet.²⁰³ Ist dies nicht möglich, muss zwingend ein schriftlicher Erfüllungsgehilfenvertrag vorliegen, der eine klare Weisungs- und Kontrollstruktur etabliert und nachweislich in der Satzung des Hauptvereins gedeckt ist.²⁰⁴ Personelle Überschneidungen zwischen Verein und ausgegliederter Einheit, etwa durch identische Geschäftsführer, sind zulässig, um die Weisungsmacht und die Zweckbindung sicherzustellen.²⁰⁵

¹⁹⁸ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

¹⁹⁹ OGH 28. 2. 1979, 6 Ob 1/79 NZ 1980, 88 = EvBl 228/1979.

²⁰⁰ Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 333-335.

²⁰¹ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

²⁰² Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 127.

²⁰³ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 616.

²⁰⁴ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 616; Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

²⁰⁵ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

Steuerliche Begünstigungen bleiben erhalten, wenn Mitteltransfers zwischen der ausgegliederten Einheit und dem Hauptverein ausschließlich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Ausschüttungen einer nicht gemeinnützigen Tochterkapitalgesellschaft an den gemeinnützigen Verein sind gemäß § 10 KStG steuerfrei und gelten nicht als begünstigungsschädlich, sofern diese Erträge wiederum satzungsgemäß verwendet werden.²⁰⁶ Umgekehrt wäre eine eigenständige Mittelverwendung oder vollständige Unabhängigkeit der ausgegliederten Einheit von den Weisungen des Hauptvereins steuerlich begünstigungsschädlich und könnte den Verlust des internationalen Charakters bewirken.²⁰⁷

2.3.10.3 Veranschaulichendes Beispiel

Ein anschauliches Beispiel um die Funktionsweise einer Ausgliederung zu verstehen, bietet die Situation eines österreichischen gemeinnützigen Sportvereins, der eine professionelle Sportsparte ausgliedert, um seine Gemeinnützigkeit zu sichern. Der Verein gründete hierfür einen rechtlich eigenständigen Zweigverein. Dieser übernahm ausschließlich den Profibetrieb und blieb dabei dem ideellen Zweck des Hauptvereins verpflichtet, wodurch die Gemeinnützigkeit trotz Ausgliederung gewahrt blieb.²⁰⁸

Das Finanzamt bestätigte mittels einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO, dass die Ausgliederung nicht gemeinnützigkeitsschädlich wirkte, obwohl der Zweigverein steuerpflichtige Einnahmen erzielte.²⁰⁹ Ausschlaggebend waren dabei die satzungsmäßige Zweckbindung sowie die strikte operative Weisungsgebundenheit der ausgegliederten Einheit an den Hauptverein. Die erzielten Überschüsse wurden vollständig und zweckgemäß an den Hauptverein abgeführt und steuerfrei behandelt, da sie gemäß § 10 KStG unmittelbar für gemeinnützige Zwecke verwendet wurden.²¹⁰

Dieses Beispiel zeigt deutlich, dass eine sorgfältig geplante und korrekt durchgeführte Ausgliederung den gemeinnützigen und internationalen Status eines Vereins nachhaltig schützen und sogar stärken kann, sofern alle organisatorischen, steuerrechtlichen und satzungsmäßigen Voraussetzungen gewissenhaft erfüllt sind.

²⁰⁶ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

²⁰⁷ BFH 15.07.1998, VIII R 156/94, BStBl II 2002, 162.

²⁰⁸ VereinsRl Rz 886; Schury/Lenger, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in Möstl/Neubauer et al, Der Vereinsexperte II, 14.

²⁰⁹ VereinsR Rz 884; VereinsR Rz 886.

²¹⁰ Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019), 738.

2.4 Mindestbestandszeit der Organisation

Eine weitere Voraussetzung für die Spendenbegünstigung gemäß § 4a Abs 4 Z 1 lit b EStG betrifft die zeitliche Beständigkeit der Organisation. Demnach ist erforderlich, dass die Körperschaft oder ihre Vorgängerorganisation innerhalb eines durchgehenden Zwölfmonatszeitraums eines vollständigen Wirtschaftsjahres ununterbrochen, wesentlich und unmittelbar dem steuerlich begünstigten Zweck dient.²¹¹ Von besonderer Relevanz ist hierbei die genaue Betrachtung einer möglichen Vorgängerorganisation. Darunter ist eine Rechtsperson zu verstehen, welche ihre Tätigkeiten entweder zur Gänze oder in Teilen auf die gegenständliche Körperschaft übertragen hat. Eine solche Vorgängerorganisation muss ihrerseits ebenfalls bereits einen steuerlich begünstigten Zweck verfolgt haben. Ist dies nicht der Fall, so wird die Voraussetzung der Mindestbestandszeit als nicht erfüllt angesehen, was zur Folge hat, dass eine Spendenbegünstigung weder beantragt noch gewährt werden kann.²¹²

Auch muss der Begriff „wesentlich“ näher untersucht werden. Eine Organisation verfolgt ihre Zwecke im Wesentlichen dann, wenn mindestens 75 % ihrer Gesamtressourcen, dh Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz, für spendenbegünstigte Zwecke im Sinne des § 4a Abs 2 EStG verwendet werden.²¹³ Diese Schwelle dient dazu, sicherzustellen, dass die Tätigkeit der Organisation tatsächlich auf die Erfüllung der steuerlich anerkannten Ziele ausgerichtet ist und nicht bloß untergeordnet begünstigten Tätigkeiten nachgeht. Als begünstigte Tätigkeiten in diesem Sinne zählen auch Maßnahmen zur Erfüllung des Hauptzwecks, wie etwa die Ausbildung eigenen Personals oder die Durchführung von Informationskampagnen.²¹⁴ Unter dem Begriff „unmittelbar“ ist zu verstehen, dass die Organisation die begünstigten Zwecke grundsätzlich selbst und direkt verwirklichen muss.²¹⁵ Dies und jene Ausnahmen von dieser Regelung werden im Kapitel 2.3.3 Unmittelbarkeit ff näher erläutert.

²¹¹ ESTR 2000 RZ 1338h; § 4a Abs 4 Z 1 lit b EStG; *Reisinger*, Praktische Aspekte der Spendenbegünstigung, SWK 2024, 778; *Reiner/Rener*, Die steuerlichen Neuerungen 2024, SWK 2024, 52.

²¹² ESTR 2000 RZ 1338h; § 4a Abs 4 Z 1 lit b EStG; *Reisinger*, SWK 2024, 778; *Reiner/Rener*, SWK 2024, 52.

²¹³ ESTR 2000 RZ 1316a.

²¹⁴ ESTR 2000 RZ 1316a.

²¹⁵ *Lehner/Lehner* in *Schuh/Macho/Kerstinger* (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung²⁷ (2014) Unmittelbare Förderung: § 40 BAO, 2; *Lummerstorfer* in *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer* (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 614; *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 40 Tz 1; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Rz 105.

2.5 Datenübermittlungsverpflichtung und Datenschutz

2.5.1 Datenübermittlungsverpflichtung

Zusätzlich zur Mindestbestandszeit ist die Einhaltung der Datenübermittlungsverpflichtung eine zentrale Bedingung. Nach § 4a Abs 4 Z 3 lit a EStG muss die Körperschaft glaubhaft machen, dass sie ihren Verpflichtungen zur Datenübermittlung gemäß § 18 Abs 8 EStG nachkommen.²¹⁶ Dabei versteht man unter den Rechtsbegriff „*glaubhaft machen*“, dass eine Körperschaft plausible Nachweise für die Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung erbringt. Dies kann durch konkrete Maßnahmen wie die Beantragung eines FinanzOnline-Zugangs, die Planung technischer Umsetzungsschritte oder die Durchführung organisatorischer Maßnahmen erfolgen.²¹⁷ Die Glaubhaftmachung erfordert, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.²¹⁸ Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist anzugeben, welche konkreten Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung getroffen wurden. Zudem müssen der gesetzliche Vertreter der Körperschaft sowie dessen Adresse und Telefonnummer angegeben werden.²¹⁹ Die Glaubhaftmachung dient dazu, sicherzustellen, dass die Körperschaft in der Lage ist, die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.

Organisationen mit Sitz im Inland sind dazu verpflichtet, personenbezogene Daten ihrer Spender an die Finanzbehörden zu übermitteln.²²⁰ Diese Datenübermittlungspflicht entfällt jedoch für Organisationen, die im Ausland tätig sind und im Inland keine feste Einrichtung unterhalten.²²¹ Dies ergibt sich aus § 18 Abs 8 Z 1 EStG, der ausdrücklich festlegt, dass die Datenübermittlungspflicht nur für Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen besteht, die eine solche Einrichtung im Inland haben.²²² Eine feste Einrichtung liegt dann vor, wenn die Körperschaft über eine dauerhafte Betriebs oder Geschäftsstätte verfügt, von der aus regelmäßig organisatorische Tätigkeiten durchgeführt werden.²²³ Zur Erfüllung dieser Verpflichtung

²¹⁶ § 4a Abs 4 Z 3 lit a EStG; *Reisinger*, Verfahrensrechtliche Aspekte der neuen Spendenbegünstigung, AVR 2024, 2, (2); *Atzmüller*, Elektronische Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben, SWK 2016, 1433 (1441).

²¹⁷ LStR 2002 RZ 12010.

²¹⁸ BFG 05.03.2018, RV 6100341/2010.

²¹⁹ LStR 2002 RZ 12010; EStR 2000 RZ 1319f.

²²⁰ *Reisinger*, AVR 2024, 2; *Atzmüller*, SWK 2016, 1441.

²²¹ *Reisinger*, AVR 2024, 2; *Atzmüller*, SWK 2016, 1441, BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025).

²²² EStR 2000 RZ 1319.

²²³ BMF, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-allgemeines.html> (03.03.2025).

kann sich eine Körperschaft sowohl eines Dienstleisters als auch einer gemeinsamen Übermittlungsstelle bedienen. Jedoch sind Spenden aus Betriebsvermögen gesondert zu behandeln, da diese in der Steuererklärung gesondert anzugeben sind und nicht unter die elektronische Übermittlungspflicht fallen.²²⁴

Die Datenübermittlungspflicht selbst gliedert sich in mehrere Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen. Zunächst muss der Leistende, dem Empfänger seinen Vor- und Zunamen sowie sein Geburtsdatum bekanntgeben, ohne diese Identifikationsdaten ist eine Meldung unzulässig.²²⁵ Sodann hat der Empfänger die Daten elektronisch via FinanzOnline an die Abgabenbehörde zu übermitteln und dabei das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) sowie den Gesamtbetrag aller im Kalenderjahr zugewendeten Beträge anzugeben.²²⁶ Der Leistende kann die Weitergabe seiner Daten jedoch ausdrücklich untersagen. Wird ein solches Übermittlungsverbot erteilt, darf bis zu einem allfälligen Widerruf keine Meldung erfolgen.²²⁷ Die Übermittlung selbst ist fristgebunden und hat jeweils nach Ablauf des Kalenderjahres bis spätestens 28. Februar des Folgejahres zu erfolgen.²²⁸ Schließlich verpflichtet § 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG den Empfänger, auf Veranlassung des Steuerpflichtigen, eine fehlerhafte oder unterbliebene Meldung zu berichtigen bzw nachzuholen. Bleibt auch diese Korrektur aus, wird abweichend von Z 1 jener Sonderausgabenbetrag berücksichtigt, den der Steuerpflichtige glaubhaft macht.²²⁹

2.5.2 Datenschutz und Vereinbarkeit mit den Grundrechten

Aus datenschutzrechtlicher Perspektive wirft die Übermittlungspflicht mehrere Fragen auf, die jüngst durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2024 (Ro 2022/15/0018) beantwortet wurden. Der Gerichtshof beurteilte die auf § 18 Abs 8 EStG basierende Datenverarbeitung als verhältnismäßigen und „*minimalinvasiven*“ Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz.²³⁰ Entscheidendes Kriterium war dabei, dass die Verarbeitung

²²⁴ *Reisinger*, AVR 2024, 2.

²²⁵ § 18 Abs 8 Z 1 EStG.

²²⁶ § 18 Abs 8 Z 2 lit a EStG.

²²⁷ § 18 Abs 8 Z 2 lit a EStG.

²²⁸ § 18 Abs 8 Z 2 lit c EStG.

²²⁹ § 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG; BFG 18.10.2023, RV 7103108/2023.

²³⁰ *Bleyer*, Spenden als Sonderausgaben - Übermittlung personenbezogener Daten kein Verstoß gegen Datenschutz, ÖStZB 2025/44, 145; VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018 Rz 11

auf einer klaren gesetzlichen Grundlage beruht und ein erhebliches öffentliches Interesse verfolgt.²³¹

Die erhobenen Daten beschränken sich auf das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) sowie den Gesamtbetrag der im Kalenderjahr geleisteten Spenden. Damit wird dem Grundsatz der Datenminimierung aus Art 5 Abs 1 lit c DSGVO entsprochen.²³² Weitergehende Einzelinformationen, wie Zb zu einzelnen Empfängern sind im IT-System der Finanzverwaltung lediglich summarisch abrufbar und nur dann entschlüsselbar, wenn eine konkrete Verdacht vorliegt. Dies vermeidet eine Vorratsspeicherung und wahrt die Zweckbindung nach Art 5 Abs 1 lit b DSGVO.²³³

Spender behalten zudem die Kontrolle über ihre Daten. Diese Möglichkeit des ausdrücklichen Untersagens bewirkt, dass eine Datenübermittlung gegen den Willen des Steuerpflichtigen nicht erfolgen darf.²³⁴

Auch das Vorbringen, es handle sich um sensible Daten iSd. Art 9 DSGVO, verwarf der Gerichtshof. Zwar können aus dem begünstigten Zweck einer Spende unter Umständen Rückschlüsse auf weltanschauliche Überzeugungen gezogen werden, die Verwendung eines pseudonymisierten Kennzeichens und die ausschließlich fiskalische Zwecksetzung der Verarbeitung stellen jedoch sicher, dass kein unzulässiger Personenbezug entsteht.²³⁵ In der Abwägung überwiegt somit das öffentliche Interesse an einem automatisierten, ressourcenschonenden Steuervollzug.²³⁶

Ausdrücklich setzt sich der Gerichtshof auch mit dem Grundrecht auf Achtung des Privatlebens gemäß Art 7 und dem Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten gemäß Art 8 der Grundrechtecharta (GRC) der Europäischen Union auseinander.²³⁷ Der VwGH hält fest, dass der Zweck von Art 9 Abs 1 DSGVO darin besteht, einen erhöhten Schutz vor Eingriffen in diese Grundrechte zu gewährleisten, die durch die Verarbeitung besonders sensibler Daten

²³¹ Bleyer, Spenden als Sonderausgaben - Übermittlung personenbezogener Daten kein Verstoß gegen Datenschutz, ÖStZB 2025/44, 145; VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018 Rz 25.

²³² VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018 Rz 27,30,31.

²³³ Bleyer, ÖStZB 2025/44, 145; VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²³⁴ § 18 Abs 8 Z 2 EStG 1988; Bleyer, ÖStZB 2025/44, 145.

²³⁵ VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²³⁶ Mayr, Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung, erhebliches öffentliches Interesse, Jus-Extra 2025 443, 443.

²³⁷ EuGH 24.9.2019, C-136/17, Rn 44, VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018 Rz 23.

entstehen könnten²³⁸. Nach Ansicht des VwGH erfüllt die Datenverarbeitung die Voraussetzungen von Art 9 Abs 2 DSGVO, da sie aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erfolgt, klar gesetzlich geregelt ist und den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt.²³⁹ Dabei betont der Gerichtshof insbesondere, dass weder eine anlasslose noch eine vorratsmäßige Speicherung erfolgt und die Verarbeitung nur jene Zuwendungen umfasst, welche der Steuerpflichtige tatsächlich als Sonderausgaben geltend machen möchte.²⁴⁰

Abschließend hält der VwGH fest, dass alternative, weniger eingriffsintensive Verfahren derzeit nicht denselben Grad an Effizienz bieten würden. Die Kritik, die Datenverarbeitung sei nicht das gelindeste Mittel, greife daher nicht durch.²⁴¹ Da weder der Wesensgehalt des Grundrechts auf Datenschutz (Art 8 GRC), beeinträchtigt noch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt wird, bestätigt das Urteil die unions- und verfassungskonforme Ausgestaltung der Datenübermittlungspflicht.²⁴²

2.6 Begrenzung der Verwaltungskosten

Eine weitere Voraussetzung im Rahmen der Spendenbegünstigung betrifft die Begrenzung der Verwaltungskosten. Nach § 4a Abs 4 Z 3 lit b EStG dürfen die durch Spendenmittel finanzierten Verwaltungskosten höchstens 10 Prozent der gesamten Spendeneinnahmen betragen.²⁴³ Dabei versteht man unter den Begriff "*Spendeneinnahmen*" freigebige Zuwendungen, die von begünstigten Körperschaften gesammelt werden. Diese Zuwendungen müssen aus freiwilligen Gründen erfolgen und dürfen nicht mit einem Gegenleistungsverhältnis verbunden sein.²⁴⁴

Zu den Verwaltungskosten zählen beispielsweise Bankspesen, Kosten für Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung. Direkte Projektkosten, Fundraising-Kosten und gesetzlich vorgesehene Prüfungskosten fallen

²³⁸ VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018 Rz 23.

²³⁹ Mayr, Jus-Extra 2025 443; Bleyer, ÖStZB 2025/44, 145; VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²⁴⁰ VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²⁴¹ VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²⁴² VwGH 19.12.2024 Ro 2022/15/0018.

²⁴³ § 4a Abs 4 Z 3 lit b EStG; Winter/Kern/Furtak/Yang, Die Eckpunkte aus dem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Ausweitung der Spendenbegünstigung auf weitere gemeinnützige Organisationen, RWP 2024, 31 (34).

²⁴⁴ Hammerl/Fuchs, Die Ertragsteuerpflicht bei gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen, RdW 2020, 877.

nicht unter diese Begrenzung. Ebenso ausgenommen sind Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln gemäß § 18 Abs 8 EstG.²⁴⁵

In der praktischen Anwendung stellt sich die Frage, ob die Verwaltungskosten für die 10 %-Berechnung netto (ohne Umsatzsteuer) oder brutto (inklusive Umsatzsteuer) anzusetzen sind. Maßgeblich ist dabei, ob die Organisation zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Vorsteuerabzug ermöglicht es Unternehmen, die in Eingangsrechnungen enthaltene Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzufordern, wenn diese Leistungen für umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten verwendet werden.²⁴⁶ Gemeinnützige Körperschaften, die ausschließlich im ideellen Bereich tätig sind und nur Spendeneinnahmen erzielen, gelten in diesem Bereich nicht als Unternehmer und sind daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die auf Verwaltungsausgaben entfallende Umsatzsteuer wird in diesen Fällen endgültig von der Organisation getragen und aus den Spendeneinnahmen finanziert.²⁴⁷

Folglich ist bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Organisationen die 10 %-Grenze „brutto“ zu verstehen. Maßgeblich ist der volle Betrag der aus Spendenmitteln gedeckten Ausgabe einschließlich Umsatzsteuer. Diese Auslegung wird durch die umsatzsteuerliche Behandlung gemeinnütziger Vereine gestützt, wonach im nichtunternehmerischen Bereich „keine Umsatzsteuer abzuführen, aber auch kein Vorsteuerabzug geltend zu machen“ ist.²⁴⁸

Anders verhält es sich bei Organisationen, die neben Spenden auch einen umsatzsteuerpflichtigen Geschäftsbetrieb unterhalten und für bestimmte Verwaltungsausgaben den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. In diesem Fall mindert die vom Finanzamt rückerstattete Umsatzsteuer die endgültige Belastung der Spendenmittel. Soweit Verwaltungsausgaben nachweislich dem vorsteuerabzugsberechtigten Bereich zugeordnet werden können, ist für die 10 %-Berechnung der Nettobetrag maßgeblich, da die Umsatzsteuer nicht aus Spendenmitteln getragen wird.²⁴⁹

²⁴⁵ ESTR 2000 RZ 1320a f.

²⁴⁶ § 12 Abs 1f UstG.

²⁴⁷ BMF, Vereine und Steuern, 2016, S 19.

²⁴⁸ BMF, Vereine und Steuern, 2016, S 19.

²⁴⁹ *Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer* (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) Umsatzsteuer allgemein, S 651; *Menheere in Berger/Menheere/Tschiderer/Wakounig* (Hrsg), Praxiskommentar zum UStG² (2023) § 12 UstG, S 534.

2.7 Vermögensbindung bei Auflösung oder Wegfall

Darüber hinaus ist eine satzungsmäßige Regelung zur Vermögensbindung erforderlich, falls es zu einer Auflösung der Körperschaft oder zum Wegfall ihres begünstigten Zwecks kommt. Die Mittelbindung gemäß § 4a Abs 4 Z 3 lit c EStG verlangt, dass in diesen Fällen das verbleibende Vermögen ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten steuerbegünstigten Zwecke verwendet wird.²⁵⁰ Diese Verpflichtung dient der Absicherung, dass auch bei Beendigung der Tätigkeit keine Mittel anderen, nicht begünstigten Zwecken zugeführt werden.

Zur Ausgestaltung der Vermögensbindung vergleiche oben Kapitel 2.3.2.5 und Kapitel 2.3.4.

2.8 Keine Verbandsgeldbußen

Eine weitere Voraussetzung für die Anerkennung als spendenbegünstigte Einrichtung besteht gem § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG darin, dass gegen die Organisation in den letzten beiden Jahren keine Verbandsgeldbußen aufgrund vorsätzlich begangener Finanzvergehen verhängt worden sein dürfen.²⁵¹ Ebenso darf kein Entscheidungsträger oder Mitarbeiter innerhalb der letzten fünf Jahre rechtskräftig wegen einer entsprechenden Finanzstraftat verurteilt worden sein.²⁵²

Der Begriff der Rechtskraft spielt in diesem Zusammenhang eine zentrale Rolle. Als „rechtskräftig“ gilt eine gerichtliche Entscheidung dann, wenn sie nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden kann und somit formelle Rechtskraft eingetreten ist.²⁵³ Das bedeutet, dass die Entscheidung für die Parteien verbindlich ist und nicht mehr ohne Weiteres abgeändert oder aufgehoben werden darf, was der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutz dient.²⁵⁴ Insbesondere bei gerichtlichen Bescheiden tritt die formelle Rechtskraft dann ein, wenn kein ordentliches Rechtsmittel, etwa eine Bescheidbeschwerde, mehr zur Verfügung steht.²⁵⁵

²⁵⁰ ESTR 2000 RZ 1338f; § 4a Abs 4 Z 3 lit c EStG.

²⁵¹ § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG; *Winter/Kern/Furtak/Yang*, RWP 2024, 33; § 4a Abs 3/4 EStG; *Hammerl*, RdW 2024, 60; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; ESTR 2000 RZ 1338g-1338l; *Lang*, AVR 2024, 16.

²⁵² § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG; *Winter/Kern/Furtak/Yang*, RWP 2024, 33, § 4a Abs 3 EStG; § 4a Abs 4 EStG; *Hammerl*, RdW 2024, 60; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; ESTR 2000 RZ 1338g-1338l; *Lang*, AVR 2024, 16.

²⁵³ BFG 21.11.2023, RV 6100454/2022; VwGH 9.9.2013, 2010/17/0274.

²⁵⁴ *Raschauer in Altenburger/Wessely* (Hrsg), AVG Kommentar (2022) § 68 AVG S 849; VwGH 26. 1. 2021, Ro 2020/07/0010.

²⁵⁵ BFG 21.11.2023, RV 6100454/2022; VwGH 9.9.2013, 2010/17/0274.

Gemäß § 68 AVG kann ein formell rechtskräftiger Bescheid nur in Ausnahmefällen abgeändert oder behoben werden, etwa wenn ein schwerwiegender Fehler vorliegt oder überwiegende öffentliche Interessen betroffen sind. Diese Kompetenz steht der Behörde jedoch nicht beliebig, sondern nur unter strengen Voraussetzungen zu und muss stets unter sorgfältiger Abwägung zwischen Rechtssicherheit und dem Interesse an Fehlerkorrektur ausgeübt werden.²⁵⁶

Im Anwendungsbereich des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG ist daher maßgeblich, ob eine strafrechtliche Verurteilung oder eine verwaltungsbehördliche Entscheidung nicht mehr anfechtbar ist und somit formelle Rechtskraft erlangt hat.²⁵⁷ Nur dann liegt eine rechtskräftige Verurteilung vor, die den Ausschluss von der Spendenbegünstigung zur Folge hat.

Die in § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG normierte Voraussetzung, gilt uneingeschränkt auch für ausländische Organisationen, die in Österreich als spendenbegünstigt anerkannt werden wollen.²⁵⁸ Dies folgt daraus, dass ausländische Körperschaften nach der Rechtsprechung des EuGH den inländischen Einrichtungen vollständig gleichgestellt werden müssen, sofern sie sämtliche materiellen Voraussetzungen des § 4a EStG erfüllen, welchen auch die inländischen Unterliegen.²⁵⁹ (siehe dazu Kapitel 2.11.4)

Sichergestellt wird das Einhalten aller Voraussetzungen, zudem auch die Verbandsgeldbuße zählt, erstmals durch den Erstantrag (siehe dazu mehr Kapitel 3) und im späteren fortlaufenden Verfahren durch die Jährliche Meldung (siehe dazu mehr Kapitel 4). Dies gilt auch für Ausländische Organisationen. Die Jährliche und Erstmeldung erfolgt durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter iSd WTBG 2017 über FinanzOnline, damit wird dem Finanzamt das Fortbestehen aller Voraussetzungen des § 4a Abs 4 EStG bestätigt und ein institutionalisierter Überprüfungs- und Kontrollmechanismus etabliert.²⁶⁰ Bestehen Auffälligkeiten oder Zweifel, kann die Abgabenbehörde Auskünfte verlangen und Außenprüfungen veranlassen.²⁶¹ Bei Ausländischen Organisationen im EU/EWR Raum wird dies durch das EU-Amtshilfegesetz umgesetzt. Dabei wird die Prüfungshandlung immer durch die ersuchte ausländische Behörde durchgeführt. Österreichische Bedienstete dürfen nach Maßgaben dieser Regeln teilneh-

²⁵⁶ Raschauer in Altenburger/Wessely (Hrsg), AVG Kommentar (2022) § 68 AVG S 849ff.

²⁵⁷ BFG 21.11.2023, RV 6100454/2022.

²⁵⁸ Hammerl, RdW 2023, 49.

²⁵⁹ EuGH 27.1.2009, C-318/07, Rn 44 ff.

²⁶⁰ § 4a Abs 5 EStG, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (06.08.2025).

²⁶¹ ErlRV 2319 BlgNr 27 GP 18.

men.²⁶² Bei Drittstaaten wird dies durch die Umfassende Amtshilfe sichergestellt, den nur Drittstaaten mit umfassender Amtshilfe sind dazu befugt spendenbegünstigt zu sein.²⁶³ Diese Amtshilfe stellt sicher, dass ein Informationsaustausch zwischen den Ländern besteht, welcher Steuerprüfungen und ihre Teilnahme ermöglicht.²⁶⁴ (Siehe dazu mehr Kapitel 2.11.2)

2.9 Keine systematische Förderung strafbarer Handlungen

Noch eine Voraussetzung für die Zuerkennung der Spendenbegünstigung besteht gem § 4a Abs 3 lit e EStG darin, dass die Organisation keine Handlungen unterstützt, die auf vorsätzlich begangene Straftaten abzielen und zu ihrem eigenen Vorteil geschehen.²⁶⁵ Ein solches Verhalten wird insbesondere dann angenommen, wenn ein wesentlicher Teil des Spendenaufkommens dazu verwendet wird, Strafen oder Geldbußen zu begleichen, die gegen handelnde Personen der Körperschaft verhängt wurden.²⁶⁶

Unter dem „*eigenen Vorteil*“ ist ein Nutzen zugunsten der Körperschaft selbst zu verstehen. Gemeint ist jeder eigennützige Vorteil der Organisation, sei er wirtschaftlicher, ideeller oder sonstiger Natur. Entscheidend ist, dass die Straftaten der Verfolgung der Organisationsziele oder des eigenen Nutzens der Körperschaft dienen.²⁶⁷ „*Systematisch*“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Förderung der Straftaten planmäßig und in nicht bloß geringfügigem Ausmaß erfolgt. Vereinzelte Ausrutscher fallen nicht unter diese Bestimmung, erst bei einem Muster bzw einer regelmäßigen Praxis wird die Grenze überschritten.²⁶⁸ Die Gesetzesmaterialien sehen hierbei implizit eine Toleranzschwelle vor. Werden Mittel der Körperschaft nur in untergeordnetem Ausmaß für die Begleichung von Strafkosten oder ähnliche Förderrungen eingesetzt, ist dies noch nicht automatisch schädlich.²⁶⁹ Überschreitet die Unterstützung jedoch diesen ungefähr 10%-Schwellenwert²⁷⁰ und dient sie der Erleichterung methodischer

²⁶² EU-AHG, Art 10-12 GBl. I Nr. 112/2012; RL 2011/16/EU, Art 11-12.

²⁶³ Lindmayr, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, ARD 2022, 1; BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024).

²⁶⁴ Amtshilfe-Übereinkommen, Art 1 Abs 2 lit a BGBl. III Nr. 193/2014.

²⁶⁵ § 4a Abs 4 Z 3 lit e EStG; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025); Winter/Kern/Furtak/Yang, RWP 2024, 33.

²⁶⁶ § 4a Abs 4 Z 3 lit e EStG; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025); Winter/Kern/Furtak/Yang, RWP 2024, 33.

²⁶⁷ Hammerl, RdW 2023, 49.

²⁶⁸ Hammerl, RdW 2023, 49.

²⁶⁹ Hammerl, RdW 2023, 49.

²⁷⁰ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹ § 4a Tz 101.

Rechtsverstöße im Organisationsinteresse, liegt systematische Förderung strafbarer Handlungen vor.²⁷¹

2.10 Besondere Voraussetzungen für Einrichtungen gemäß § 4a Abs 3 Z 3 und 4 EStG

Neben den allgemeinen Anforderungen gelten für bestimmte Körperschaften zusätzliche Voraussetzungen, wenn sie als spendenbegünstigte Einrichtungen anerkannt werden möchten. Diese Regelung betrifft insbesondere juristisch unselbstständige Einrichtungen, die entweder einer inländischen Gebietskörperschaft zuzuordnen sind und überwiegend Forschungs- oder Lehrtätigkeiten wahrnehmen oder vergleichbaren Körperschaften in Mitgliedstaaten der EU oder Staaten mit umfassender Amtshilfe zugeordnet werden können.²⁷²

Damit diese Körperschaften einen Spendenbegünstigungsantrag stellen können, müssen vier zusätzliche Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Erstens muss aus der Rechtsgrundlage eindeutig hervorgehen, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.²⁷³ Zweitens hat sich die tatsächliche Geschäftsführung an die vorgegebenen Bestimmungen der Rechtsgrundlage zu halten, wobei die wirtschaftliche Tätigkeit nur in einem untergeordneten Umfang stattfinden darf.²⁷⁴ Drittens darf weder Mitgliedern, Gesellschaftern noch deren nahen Angehörigen ein Vermögensvorteil aus der Tätigkeit der Körperschaft entstehen. Zudem müssen alle Spendenmittel ausschließlich zur Erreichung der in der Rechtsgrundlage genannten steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt werden.²⁷⁵ Dabei versteht man unter „Vermögensvorteilen“ nicht nur Zuwendungen in Form von Geld- oder Sachgütern, sondern auch die Erbringung von Dienstleistungen durch die Körperschaft ohne angemessene Gegenleistung sowie die unentgeltliche Überlassung von Kapital oder Gegenständen zur Nutzung.²⁷⁶ „Ausschließlich“ iSd § 4a Abs 4 Z 2 lit c EStG heißt, dass gesammelte Spendenmittel nur für die in der Rechtsgrundlage genannten begünstigten Zwecke verwendet werden dürfen, jede andere Mittelverwendung ist

²⁷¹ Hammerl, RdW 2023, 49.

²⁷² § 4a Abs 3 Z 3 und 4 EStG; EStR 2000 RZ 1314.

²⁷³ § 4a Abs 4 Z 2 lit a EStG.

²⁷⁴ § 4a Abs 4 Z 2 lit b EStG; Reiner/Reiner, SWK 2024, 52.

²⁷⁵ § 4a Abs 4 Z 2 lit c EStG; Reisinger, Das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 im Überblick, SWK 2023, 1274-1275.

²⁷⁶ VereinsR 2001 RZ 116.

ausgeschlossen.²⁷⁷ Viertens ist eine ununterbrochene Erfüllung des begünstigten Zwecks über einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten erforderlich.²⁷⁸

Sind sowohl die allgemeinen Voraussetzungen als auch diese vier ergänzenden Bedingungen erfüllt, kann auch eine Körperschaft im Sinne des § 4a Abs 3 Z 3 und 4 EStG einen Antrag auf Spendenbegünstigung stellen.²⁷⁹

Erfolgt eine positive Bescheiderkennung, können Spenden aus dem Betriebsvermögen, sofern sie zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet werden, als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden beim Spender.²⁸⁰

2.11 Spenden an ausländische Organisationen und deren besondere Anforderungen

2.11.1 Voraussetzungen für die Begünstigung ausländischer Organisationen

Auch ausländische Einrichtungen können spendenbegünstigt sein, wenn sie den Anforderungen des § 4a Abs 3 Z 4 EStG entsprechen. Entscheidend ist dabei nicht der inländische Status der Körperschaft, sondern vielmehr, ob es sich um eine mit inländischen gemeinnützigen Organisationen vergleichbare Körperschaft handelt, die ihren Sitz entweder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Drittstaat hat, mit dem Österreich eine umfassende Amtshilfe im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften vereinbart hat²⁸¹. Solche Körperschaften können unterschiedliche Rechtsformen aufweisen, etwa Vereine, Stiftungen oder sonstige gemeinnützige Organisationen, und sind oft in Bereichen wie Umweltschutz, Bildungsprojekten oder Entwicklungszusammenarbeit tätig.²⁸²

Bei der Beurteilung solcher Körperschaften ist der Sitz oder die Geschäftsleitung maßgeblich.²⁸³ Während § 1 Abs 2 KStG regelt, dass Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung

²⁷⁷ Zorn in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer ⁵⁰ (2011) § 4a EStG S 18f.

²⁷⁸ § 4a Abs 4 Z 2 lit d EStG; Reisinger, SWK 2023, 1274-1275.

²⁷⁹ § 4a Abs 3 Z 3 und 4 EStG; § 4a Abs 4 Z 2 EStG; Reisinger, SWK 2023, 1274-1275; ESTR 2000 RZ 1338g-1338l; Reiner/Reiner, SWK 2024, 52.

²⁸⁰ § 4a Abs 1 EStG; Hammerl, RdW 2024, 60.

²⁸¹ § 4a Abs 3 Z 4 EStG; BMF, Sammelerlass Gemeinnützigkeitsreform 2025, Rz 1313b.

²⁸² Artikel 21 Abs 2 AEUV BGBl III 132/2009; BMF, Spendenbegünstigung neu (2024) <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (08.03.2025).

²⁸³ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (2011) § 1 KStG Rz 60 ff, 336.

in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, liegt beides im Ausland, besteht lediglich beschränkte Steuerpflicht.²⁸⁴ Der Sitz der Körperschaft wird nach § 27 Abs 1 BAO anhand der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung angegebenen Adresse festgestellt, während § 27 Abs 2 BAO den Ort der Geschäftsleitung als jenen Ort definiert, an dem die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen tatsächlich getroffen werden.²⁸⁵ Unter ausländischen Körperschaften iSd § 4a Abs 3 Z 4 EStG versteht man rechtsfähige juristische Personen nach dem Recht ihres Sitzstaates, insbesondere die ausländischen Entsprechungen von Kapitalgesellschaften wie die GmbH und AG, aber auch Vereine und Stiftungen, die in Rechtsnatur und Funktion mit inländischen Körperschaften des Privatrechts vergleichbar sind.²⁸⁶

Bei sogenannter Doppelansässigkeit greift für die steuerliche Einordnung das im OECD-Musterabkommen verankerte Prinzip. Wichtig ist dabei der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung, wie es Artikel 4 Abs 3 des OECD-Musterabkommens festhält.²⁸⁷ Von besonderer Bedeutung ist, dass eine ausländische Organisation als spendenbegünstigt anerkannt wird, wenn sie sämtliche Anforderungen erfüllt, die das österreichische Recht an inländische Körperschaften stellt und dann kann eine steuerliche Gleichbehandlung erfolgen und damit auch die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden eingeräumt werden.²⁸⁸

Die österreichische Rechtslage verlangt in diesem Zusammenhang eine differenzierte Betrachtung. Dabei muss zwischen ausländischen Organisationen aus EU-Mitgliedstaaten und solchen aus Drittstaaten unterschieden werden. Diese Differenzierung ist insbesondere relevant im Hinblick auf die Transparenzanforderungen und die Möglichkeit einer effektiven steuerlichen Kontrolle.

2.11.2 Erfordernis eines Amtshilfeabkommens

Im Kontext der Spendenbegünstigung ausländischer Organisationen stellt die Existenz eines umfassenden Amtshilfeabkommens eine grundlegende Voraussetzung dar. Diese Form der erweiterten behördlichen Zusammenarbeit zwischen Staaten geht über den Rahmen klassi-

²⁸⁴ § 1 Abs 2 KStG; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (2011) § 1 KStG Rz 60 ff, 336;

²⁸⁵ *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (2011) § 1 KStG Rz 337-339

²⁸⁶ BMF, Informationen über spendenbegünstigte Einrichtungen und Stiftungen (2025); § 4a Abs 3 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; *Hammerl*, RdW 2023, 49.

²⁸⁷ Art 4 Abs 3 OECD-Musterabkommen 2008.

²⁸⁸ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4/1; BFH 17.9.2013, I R 16/12; BStBl 2014 II 2014 S 440.

scher Doppelbesteuerungsabkommen hinaus und ermöglicht insbesondere einen intensiveren Informationsaustausch im Bereich der Steuererhebung. Dadurch wird es möglich, grenzüberschreitende steuerrelevante Sachverhalte effizienter zu erfassen und Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung wirksamer durchzusetzen.²⁸⁹

Die rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe sind vielfältig. Sie reichen von der EU-Richtlinie 2011/16/EU über multilaterale Übereinkommen zur gegenseitigen Amtshilfe bis hin zu bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen sowie speziellen Vereinbarungen zum Informationsaustausch, wie etwa den sogenannten Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Ziel all dieser Regelungen ist es, den standardisierten und verlässlichen Austausch steuerlich relevanter Informationen sicherzustellen. In der Praxis wird diese umfassende Zusammenarbeit vom Bundesministerium für Finanzen „*als großer Informationsaustausch verstanden*“, der über konventionelle Anfragen hinausgeht.²⁹⁰

Im Kontext der Spendenbegünstigung ist unter „*umfassender Amtshilfe*“ im Sinn des § 4a EStG nicht die in Art 27 OECD-Musterabkommen geregelte Vollstreckungshilfe, sondern der Informationsaustausch nach Art 26 OECD-Musterabkommen zu verstehen.²⁹¹ Während Art 26 den Austausch steuerlich relevanter Informationen zwischen den Staaten regelt, betrifft Art 27 die Vollstreckungshilfe, also die Unterstützung bei der Einbringung von Abgabenansprüchen des anderen Staates, als handle es sich um eigene Forderungen.²⁹² Für die Spendenbegünstigung verlangt der Gesetzgeber lediglich den Informationsaustausch nach Art 26, nicht aber eine solche Beitreibungshilfe. Besonders deutlich wird dies am Beispiel der Vereinigten Staaten. Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich–USA sieht in Art 25 Abs 1 ausdrücklich einen umfassenden Informationsaustausch vor während Abs 7 lediglich eine eingeschränkte Amtshilfe bei der Einhebung von Abgaben vorsieht, und zwar nur insoweit, als dies erforderlich ist, um die im Abkommen gewährten Begünstigungen vor unberechtigter Inan-

²⁸⁹ Fuchs, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen – „Staatenliste“ ab 1.1.2024, AFS 2024, 1; BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024) <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (02.03.2025).

²⁹⁰ Fuchs, AFS 2024, 1; Lindmayr, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, ARD 2022, 1; BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024) <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (02.03.2025).

²⁹¹ OECD-Musterabkommen 2017, Art 26-27.

²⁹² OECD-Musterabkommen 2017, Art 26-27.

spruchnahme zu schützen.²⁹³ Eine allgemeine Vollstreckungshilfe im Sinn des Art 27 OECD-Musterabkommens ist damit im DBA-USA nicht vorgesehen. Gleichwohl führt das Bundesministerium für Finanzen die USA in seiner Liste der Staaten mit „umfassender Amtshilfe“, sodass Spenden an dort ansässige Organisationen abzugsfähig sind.²⁹⁴

Laut Angaben des Bundesministeriums für Finanzen bestehen mit einer Vielzahl von Staaten entsprechende Vereinbarungen. Dazu zählen unter anderem wirtschaftlich bedeutende Länder wie Deutschland, die England oder Japan.²⁹⁵

2.11.3 Differenzierung der Spendenbegünstigung zwischen EU/EWR-Staaten und Drittstaaten

In der steuerlichen Behandlung von Spenden an ausländische Organisationen in Österreich wird gem § 4a Abs 3 Z 4 EStG zwischen Organisationen aus EU/EWR-Mitgliedstaaten und jenen aus Drittstaaten unterschieden. Der Gesetzestext spezifiziert, dass sowohl "*vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union*" als auch solche aus Staaten, "*mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht*", begünstigt werden können.²⁹⁶ Diese Unterscheidung ist zentral für das Verständnis der rechtlichen Rahmenbedingungen für internationale Spendenbegünstigungen.²⁹⁷

Während Organisationen aus EU- und EWR-Ländern grundsätzlich wie inländische Einrichtungen behandelt werden, sofern sie sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen, ist dies bei Organisationen aus Drittstaaten nicht automatisch der Fall. Die Gleichstellung innerhalb der Union ist unionsrechtlich verankert und ergibt sich aus der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV, welche sämtliche Beschränkungen für Kapital- und Zahlungsströme verbietet, sowohl innerhalb der EU als auch gegenüber Drittstaaten. Diese Kapitalverkehrsfreiheit wird

²⁹³ Art 25 Abs 1/7 DBA-USA, BGBl III Nr 6/199

²⁹⁴ BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024) <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (02.03.2025).

²⁹⁵ BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024) <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (02.03.2025).

²⁹⁶ § 4a Abs 3 Z 4 EStG.

²⁹⁷ Hammerl, RdW 2023, 49.

durch das Diskriminierungsverbot gemäß Art 18 AEUV ergänzt, das allerdings ausschließlich zugunsten von Unionsbürgern gilt.²⁹⁸

Anders verhält es sich bei Körperschaften aus Drittstaaten. Bei Drittstaaten wird eine steuerliche Begünstigung nur dann möglich, wenn zwischen dem Sitzstaat der Organisation und Österreich eine umfassende Amtshilfe besteht. Der Begriff der umfassenden Amtshilfe geht über den bloßen Informationsaustausch hinaus und stellt ein wesentliches Instrument zur Sicherstellung der steuerlichen Transparenz und Einhaltung nationaler Vorschriften dar.²⁹⁹ Laut aktuellen Informationen des Bundesministeriums für Finanzen hat Österreich mit 113 Staaten eine solche Form der Zusammenarbeit etabliert, wodurch ein breiter internationaler Rahmen für Spendenbegünstigungen geschaffen wurde.³⁰⁰

Die Einschränkung der Spendenbegünstigung für Drittstaaten kann jedoch als potenzieller Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit interpretiert werden. Zwar erlaubt Art 64 AEUV, dass bestimmte Beschränkungen im Verhältnis zu Drittstaaten aufrechterhalten werden dürfen, sofern sie bereits vor dem 31. Dezember 1993 bestanden. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine solche Regelung tatsächlich unter die sogenannte Stillstands Klausel fällt oder nicht.³⁰¹

Rechtfertigung der Unterscheidung

Eine rechtliche Grundlage für die unterschiedliche Behandlung von Spendenempfängern aus der EU und Drittstaaten kann sich auch aus Art 65 AEUV ergeben. Diese Bestimmung erlaubt es den Mitgliedstaaten, aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit bestimmte Einschränkungen im Kapitalverkehr vorzunehmen. Allerdings dürfen solche Maßnahmen weder willkürlich noch als versteckte Restriktionen gestaltet sein.³⁰² Eine solche Differenzierung

²⁹⁸ Grabitz/Hilf/Nettesheim/Wendel, AEUV Art. 18 (2024) Rn 3-4, 42-47; Art 63 ff AEUV; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (06.03.2025).

²⁹⁹ BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (6.03.2025).

³⁰⁰ BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?execution=e100000s1&dokumentId=859d15b9-44c3-40f2-a3d8-8ad7b64de095> (6.03.2025).

³⁰¹ Art 64 AEUV; Schneider in Jaeger/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV (2020) Art 63 AEUV Rz 12 ff; Kühbacher, ÖStZ 2010, 52-53.

³⁰² Art 65 AEUV; Schneider in Jaeger/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV (2020) Art 65 AEUV Rz 15 f.

muss stets im Lichte der Verhältnismäßigkeit bewertet werden, was bedeutet, dass sie gezielt, sachlich begründet und auf das notwendige Maß beschränkt sein muss.

2.11.4 Unionsrechtliche Rechtfertigung der Voraussetzungen

Die Bestimmung des § 4a Abs 6 EStG legt zunächst fest, unter welchen Bedingungen bestimmte Einrichtungen sowohl im Inland als auch im Ausland jedenfalls als spendenbegünstigt gelten. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit ist für Zuwendungen an Institutionen vorgesehen, die kraft Gesetzes als begünstigt qualifiziert werden. Dazu zählen nach Z 1 unter anderem Universitäten und Hochschulen, nach Z 3 spezielle Fonds, die auf Basis eines Bundes- oder Landesgesetzes errichtet wurden und der Förderung von Forschung dienen, sowie nach Z 4 Stiftungen, die unter das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz fallen. Auch die Diplomatische Akademie wird in Z 9 ausdrücklich genannt. *“sowie diesen entsprechenden ausländischen Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht”*.³⁰³

Besonders hervorgehoben wird in § 4a Abs 6 EStG, dass auch ausländische Einrichtungen begünstigt sein können, sofern sie in ihrer Struktur und Tätigkeit den in Absätzen 5 bis 7 genannten Organisationen entsprechen und sich darüber *„hinaus der Förderung, Dokumentation, Vermittlung oder dem Erhalt von Kunst und Kultur in Österreich“*³⁰⁴ widmen.³⁰⁵ Damit ist ein konkreter Bezug zur österreichischen Kulturlandschaft erforderlich, wie etwa durch Projekte, die österreichische Kunstschaaffende fördern, durch Maßnahmen zum Schutz des kulturellen Erbes oder durch Veranstaltungen, die auf das heimische Publikum abzielen. Diese Regelung dient als Sicherstellung, dass die steuerliche Begünstigung tatsächlich jenen gemeinnützigen Tätigkeiten zugutekommt, die einen unmittelbaren Nutzen für die kulturelle Entwicklung innerhalb Österreichs haben.³⁰⁶

Die Einbeziehung ausländischer Organisationen, sofern diese in Zielsetzung und Tätigkeit mit inländischen gemeinnützigen Einrichtungen vergleichbar sind, stellt eine mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbare Ausweitung der steuerlichen Begünstigung dar.³⁰⁷ Durch die rechtli-

³⁰³ § 4a Abs 6 Z 1 EStG.

³⁰⁴ § 4a Abs 6 Z 10 EStG.

³⁰⁵ § 4a Abs 6 Z 10 EStG; OV, Abgabenänderungsgesetz 2014, ÖStZ 2014, 80 (81).

³⁰⁶ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG^{21a} (2021) § 4a EstG Rz 13.

³⁰⁷ Kühbacher, ÖStZ 2010, 51.

che Gleichstellung ausländischer und inländischer Einrichtungen wird eine Diskriminierung auf Basis der geographischen Herkunft vermieden.³⁰⁸

In der Entwicklung dieses unionsrechtlichen Verständnisses war die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Persche* (C-318/07), in der klargestellt wurde, dass eine steuerliche Diskriminierung von Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, ein Zentraler Punkt.³⁰⁹ Der Fall betraf die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Spenden an inländische und ausländische Organisationen, während Spenden an nationale Einrichtungen steuerlich absetzbar waren, galt dies für vergleichbare Organisationen im EU-Ausland nicht. Der österreichische Gesetzgeber hat mit § 4a Abs 6 EStG darauf reagiert und durch die explizite Einbeziehung gleichartiger ausländischer Organisationen eine unionsrechtskonforme Lösung geschaffen.³¹⁰ Die Norm respektiert somit sowohl nationale Interessen als auch die Anforderungen des europäischen Binnenmarktes.

Insbesondere durch die Einbindung von Organisationen mit Sitz in EU-Mitgliedstaaten oder Staaten mit umfassender Amtshilfe wird eine Gleichbehandlung von nationalen und ausländischen Spendenempfängern rechtlich abgesichert. Diese Gleichstellung trägt entscheidend zur Umsetzung der Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit bei, wie sie in den Artikeln 63 ff. sowie 56 ff. AEUV verankert sind.³¹¹

Gleichzeitig ist jedoch zu beachten, dass gewisse Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung in Österreich erfüllt werden müssen, was in der Praxis zu Spannungsverhältnissen mit dem Unionsrecht führen kann. So wurde beispielsweise in der Rechtssache *Stauffer* (C-386/04) ein Fall behandelt, in dem Italien steuerliche Vorteile ausschließlich inländischen gemeinnützigen Organisationen gewährte, während ausländische Einrichtungen nur unter bestimmten Bedingungen in den Genuss solcher Vergünstigungen kamen.³¹² Ein ähnliches Problem kann sich auch im österreichischen Kontext ergeben, wenn etwa eine in Spanien an-

³⁰⁸ Bleyer, Abgabenänderungsgesetz 2022 (2022) 2; Ratcliff/De Bono/Martinello, Binnenmarkt: Allgemeine Grundsätze; <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/33/binnenmarkt-allgemeine-grundsätze> (05.04.2025).

³⁰⁹ EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662.

³¹⁰ Kühbacher, ÖStZ 2010, 52; EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn 39; EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662, Rn 48.

³¹¹ EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662.

³¹² EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544; Klemann, EU-rechtswidrige Besteuerung ausländischer Versorgungs- oder Unterstützungskassen, taxlex 2007, 283.

erkannte gemeinnützige Organisation nicht automatisch als spendenbegünstigt gilt, sondern zunächst die spezifischen Kriterien nach österreichischem Recht erfüllen muss.³¹³ Dies bedeutet einen zusätzlichen Aufwand für ausländische Antragsteller und stellt damit potenziell eine unzulässige Ungleichbehandlung dar. Es liegt jedoch im Ermessen jedes Staates, die Kriterien festzulegen, die eine Organisation erfüllen muss, um steuerliche Begünstigungen für ihre wohltätigen Aktivitäten zu erhalten.³¹⁴ Im Urteil *Stauffer* wurde zudem betont, dass eine rein formale Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung nicht ausreiche, wenn nicht gleichzeitig eine spiegelbildliche steuerliche Belastung existiere.³¹⁵

Entscheidend ist vielmehr, ob die betreffende Organisation im Aufnahmestaat, hier also Österreich, dieselben öffentlichen Interessen verfolgt und die einschlägigen rechtlichen Voraussetzungen erfüllt.³¹⁶ In diesem Fall befindet sich die ausländische Organisation in einer vergleichbaren Lage wie eine inländische, sodass eine steuerliche Gleichbehandlung geboten ist.³¹⁷ Das österreichische Recht berücksichtigt diesen Umstand durch die Verpflichtung ausländischer Organisationen, ein eigenes Anerkennungsverfahren zu durchlaufen, bei dem geprüft wird, ob alle rechtlichen Bedingungen erfüllt sind. Diese Gleichstellung schafft die Grundlage für die unionsrechtskonforme Anwendung der Spendenbegünstigung auch bei ausländischen Rechtsträgern.

Nicht zuletzt ist das Erfordernis einer umfassenden Amtshilfe durch den Sitzstaat der ausländischen Organisation von zentraler Bedeutung. Diese Bedingung gewährleistet, dass ausreichende Transparenz besteht und ein effektiver Informationsaustausch stattfinden kann.³¹⁸ Auf diese Weise wird sichergestellt, dass nur jene Organisationen steuerliche Vorteile genießen, deren Gemeinnützigkeit ausreichend geprüft wurde, womit ein hohes Maß an Gleichbehandlung gewahrt bleibt.³¹⁹

³¹³ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544.

³¹⁴ *Kühbacher*, ÖStZ 2010, 52; EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04 *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544 Rn 47-48, *Petriz*, Die Auswirkungen der EuGH-Rsp auf die Besteuerung von gemeinnützigen Institutionen, RdW 2007, 715 (706-707).

³¹⁵ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04 *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544 Rn 51-57.

³¹⁶ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn 40.

³¹⁷ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn 40; EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662, Rn 47-50; *Kühbacher*, ÖStZ 2010, 53; *Ferdinand Klemann*, taxlex 2007, 283.

³¹⁸ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn 49-50; EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662, Rn 61-63; *ÖV*, Abgabenänderungsgesetz 2014, ÖStZ 2014, 80 (80).

³¹⁹ *ÖV*, Abgabenänderungsgesetz 2014, ÖStZ 2014, 80; *Zorn*, Keine Unsachlichkeit des mit dem AbgÄG 2014 bewirkten Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder aus Ländern ohne umfassende Amtshilfe aus der Gruppenbesteuerung, ÖStZB 2018, 179 (180); OECD-Musterabkommen, 2017, Art 26-27.

Zusammenfassend kann man sagen, dass § 4a EStG unionsrechtskonform ist. Gleichbehandlung vergleichbarer ausländischer Einrichtungen und ein Anerkennungsverfahren zur effektiven Kontrolle sind zulässig.³²⁰ Die Drittstaaten Differenzierung über „*umfassende Amtshilfe*“ ist legitim, so lange keine versteckte Inländerprivilegien oder unverhältnismäßige Hürden vorliegen.³²¹

³²⁰ EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche*, ECLI:EU:C:2010:662.

³²¹ EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544.

3 Verfahren zur Zuerkennung der Spendenbegünstigung

3.1 Antragstellung und Erstprüfung gemäß § 4a Abs 5 EStG

Wie in den vorhergehenden Abschnitten dargestellt, unterscheidet das Einkommensteuergesetz zwischen Körperschaften, die kraft Gesetzes (ex lege) automatisch als spendenbegünstigt gelten, und jenen Organisationen, die erst durch ein Verfahren die entsprechende Anerkennung erhalten können. Voraussetzung dafür ist, dass alle im Gesetz normierten inhaltlichen, strukturellen und formalen Anforderungen erfüllt sind.³²²

Mit der Einführung des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 wurde das Antragsverfahren wesentlich reformiert. Während früher nur bestimmte Sonderdienststellen zuständig waren, ist nunmehr das gesamte Finanzamt Österreich für die Bearbeitung solcher Anträge verantwortlich.³²³ Der Antrag ist ausschließlich elektronisch zu stellen und erfolgt über das Portal FinanzOnline. Hierbei ist zwingend ein Wirtschaftstreuhandler im Sinne des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes 2017 als berufsmäßiger Parteienvertreter einzubinden. Dies dient nicht nur der Sicherstellung der fachlichen Richtigkeit, sondern auch der rechtlichen Kontrolle der Antragstellung. Der Antrag ist einmalig zu übermitteln und gilt bis auf Widerruf unbefristet.³²⁴

Dem Antrag ist zwingend die Gründungsdokumentation der jeweiligen Körperschaft beizufügen. Dazu zählen insbesondere Vereinsstatuten, Stiftungserklärungen, Gesellschaftsverträge oder vergleichbare rechtliche Grundlagen, aus denen sich Zielsetzung und Struktur der Organisation ergeben.³²⁵ Ergänzend verlangt das Gesetz für bestimmte Einrichtungen eine formelle Bestätigung durch einen Wirtschaftsprüfer. Dies betrifft vor allem Organisationen, die kraft Satzung oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften der Abschlussprüfungspflicht unterliegen. In diesen Fällen muss eine solche Bestätigung nicht nur bei der erstmaligen Antragstellung, sondern auch jährlich erneut eingereicht werden.³²⁶

³²² § 4a EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 18; *Reisinger*, AVR 2024, 2.

³²³ *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 18; *Reisinger*, AVR 2024, 2; *Reisinger*, Praktische Aspekte der Spendenbegünstigung, SWK 2024, 778.

³²⁴ *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 18; *Reisinger*, AVR 2024, 2; *Reisinger*, SWK 2024, 778.

³²⁵ § 4a Abs 5 Z 1 EStG, *Reisinger*, AVR 2024, 2.

³²⁶ § 4a Abs 5 Z 2 EStG; *Schimmer*, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in *Bertl/Hirschler/Fraberger/Schimmer* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II - Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik³ (2016) 21.

Organisationen, die nicht unter die Pflicht zur Vorlage einer Wirtschaftsprüferbestätigung fallen, durchlaufen ein vereinfachtes Verfahren. Auch hier muss jedoch ein berufsmäßiger Parteienvertreter, beispielsweise ein Steuerberater, eingeschaltet werden.³²⁷ Dadurch wird gewährleistet, dass auch bei einfacheren Fällen eine sachkundige Prüfung stattfindet und die Einhaltung aller Anforderungen regelmäßig kontrolliert wird. Nur wenn das gesamte Verfahren ordnungsgemäß durchgeführt wird, kann der Antrag als rechtswirksam gelten.³²⁸

Die Rationalität dieser Aufteilung liegt darin, dass Steuerberater zwar über umfangreiche Kenntnisse im Rechnungswesen und Steuerrecht verfügen, jedoch keine Abschlussprüfer sind. Bei großen Organisationen wo umfangreiche Buchhaltungen, höhere Vermögenswerte und komplexere Geschäftsmodelle vorliegen, soll daher ein speziell befugter Wirtschaftsprüfer die Prüfungstätigkeit übernehmen, um eine höhere Prüfungsqualität und Unabhängigkeit sicherzustellen.³²⁹

Auch für im Ausland ansässige Organisationen muss der Erstantrag zwingend von einem in Österreich zugelassenen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eingebracht werden, ausländische Berufsvertreter sind, sofern sie nicht nach WTBG zur Tätigkeit in Österreich berechtigt sind, unzulässig.³³⁰

3.2 BMF Liste

3.2.1 Eintragung in die BMF Liste

Sobald sämtliche rechtlichen und materiellen Voraussetzungen erfüllt und der Antrag auf Spendenbegünstigung durch die betroffene Körperschaft ordnungsgemäß übermittelt wurde, beginnt das eigentliche Prüfverfahren durch das zuständige Finanzamt. Im Rahmen dieser Prüfung wird kontrolliert, ob alle Voraussetzungen entsprechend den gesetzlichen Vorgaben eingehalten wurden. Erst wenn diese Überprüfung positiv abgeschlossen ist, erfolgt eine formelle Feststellung der Spendenbegünstigung durch einen Bescheid des Finanzamts.³³¹ Im

³²⁷ *Reisinger*, AVR 2024, 2.

³²⁸ *Reisinger*, AVR 2024, 2.

³²⁹ [https://www.communitas.at/aktuell/antrag-auf-verlaengerung-der-spendenbeguenstigung-fuer-vereine/\(06.08.2025\)](https://www.communitas.at/aktuell/antrag-auf-verlaengerung-der-spendenbeguenstigung-fuer-vereine/(06.08.2025))

³³⁰ § 4a Abs 5 Est; [Ghttps://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html](https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html) (06.08.2025)

³³¹ *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; *Reisinger*, AVR 2024, 2.

Anschluss daran wird die Organisation in die offizielle Liste der begünstigten Spendenempfänger aufgenommen, welche vom Bundesministerium für Finanzen geführt wird.³³²

Mit dem Eintrag in diese Liste wird die betreffende juristische Person oder Einrichtung rechtlich als spendenbegünstigter Empfänger anerkannt. Ab diesem Zeitpunkt sind Zuwendungen an diese Organisation, unabhängig davon, ob sie als Betriebsausgaben im Sinne des § 4a EStG oder als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG geltend gemacht werden steuerlich abzugsfähig.³³³ Diese Eintragung stellt somit eine zentrale Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Spende dar. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass eine Spende ausschließlich dann steuerlich wirksam berücksichtigt werden kann, wenn die empfangende Einrichtung zu jenem Zeitpunkt, zu dem die Spende geleistet wird, tatsächlich in der aktuellen Spendenliste des BMF verzeichnet ist.³³⁴

Für Spenderinnen und Spender ist es daher von entscheidender Bedeutung, dass sie sich vor einer Zuwendung darüber vergewissern, ob die jeweilige Organisation zum begünstigten Empfängerkreis gehört. Um dies zu gewährleisten, veröffentlicht das Bundesministerium für Finanzen eine laufend aktualisierte Liste jener Organisationen, die über eine gültige Spendenbegünstigung verfügen.³³⁵ In dieser Liste wird nicht nur die jeweilige Einrichtung namentlich angeführt, sondern auch das konkrete Datum angegeben, ab dem Zuwendungen an diese Organisation steuerlich abzugsfähig sind.³³⁶ Diese Transparenz ermöglicht es den Steuerpflichtigen, sich rechtssicher zu orientieren und etwaige steuerliche Vorteile ohne Risiko in Anspruch nehmen zu können.

Die Möglichkeit zur steuerlichen Geltendmachung von Spenden nach erfolgter Listeneintragung hat somit eine doppelte Funktion: Einerseits dient sie als Kontrollinstrument für den Gesetzgeber, um sicherzustellen, dass nur tatsächlich gemeinnützig tätige Organisationen begünstigt werden, andererseits stellt sie einen starken Anreiz für Spender dar, ihre Mittel ge-

³³² Hammerl, RdW 2023, 49; Reisinger, AVR 2024, 2.

³³³ ESTR 2000 RZ 1343, Schimmer in Bertl/Hirschler/Fraberger/Schimmer (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II - Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik³ (2016) Rz 22.

³³⁴ BFG 22.3.2016, RV/7100543/2016.

³³⁵ § 4a Abs 7 Z 1 EStG; ESTR 2000 RZ 1338m; ESTR 2000 RZ 1345, Schimmer in Bertl/Hirschler/Fraberger/Schimmer (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II - Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik³ (2016) Rz 22.

³³⁶ § 4a Abs 7 Z 1 EStG; ESTR 2000 RZ 1338m; ESTR 2000 RZ 1345.

zielt an geprüfte Einrichtungen zu richten, die einem öffentlichen oder wohltätigen Zweck dienen.

3.2.2 Rechtsqualität und Vereinbarung mit den Grundrechten

Obwohl die zentrale Bedeutung der vom Bundesministerium für Finanzen geführten Liste der begünstigten Spendenempfänger eindeutig ist, wird ihre konkrete Rechtsqualität in der Literatur und Rechtsprechung durchaus unterschiedlich beurteilt. Die Frage besteht dabei darin, ob es sich bei der BMF-Liste um eine eigenständige Rechtsverordnung handelt oder ob diese lediglich als behördliches Informationsinstrument zu qualifizieren ist.

So vertritt Lang die Auffassung, dass der BMF-Liste Verordnungsqualität zukomme.³³⁷ Als wesentliche Begründung hierfür wird insbesondere darauf verwiesen, dass allein der Eintrag in diese Liste und nicht der zugrunde liegende Bescheid die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden gewährleistet. Aus diesem Blickwinkel könnte die Aufnahme in die Liste nicht lediglich deklarative, sondern vielmehr konstitutive Wirkung entfalten, was einer Verordnung nahekäme.³³⁸

Demgegenüber stehen jedoch Argumente der Rechtsprechung. So stellte das BFG bereits ausdrücklich klar, dass die BMF-Liste nicht als Rechtsverordnung zu qualifizieren sei. Vielmehr betonte das BFG in seiner Erkenntnis vom 22.11.2017, RV/7103986/2010, dass die Aufnahme in die Liste lediglich eine gesetzlich vorgeschriebene Konsequenz des vorhergehenden Bescheidverfahrens sei.³³⁹ Laut Gericht ist der eigentliche rechtsgestaltende Akt somit nicht der Listeneintrag, sondern ausschließlich der vorhergehende Feststellungsbescheid des Finanzamts. Die Eintragung in die Liste erfüllt folglich lediglich eine dokumentierende und deklarative Funktion.³⁴⁰

In der Gesamtansicht der Argumente überwiegen die vom Bundesfinanzgericht vorgebrachten Gesichtspunkte. Vor allem die Tatsache, dass jedem Listeneintrag ein formelles behördliches Bescheidverfahren zugrunde liegt, verdeutlicht, dass die Liste selbst keine eigenständige rechtsgestaltende Norm ist. Somit besitzt die BMF-Liste in ihrer rechtlichen Systematik kei-

³³⁷ Lang, Gemeinnützigkeitsreform: Keine steuerlichen Begünstigungen bei Strafen und Verbandsgeldbußen AVR 2024, 24.

³³⁸ Lang, AVR 1/2024, 24.

³³⁹ BFG 22.11.2027, RV/7103986/2010; Lang, AVR 2024, 24.

³⁴⁰ BFG 22.11.2027, RV/7103986/2010.

nen Status einer Verordnung, sondern stellt vielmehr ein behördliches Informationsverzeichnis dar

Daran anschließend ist zu klären, ob die Publikation auf der BMF-Liste einen zulässigen, gesetzlich angeordneten Ausnahmetatbestand vom Steuergeheimnis bildet. Die Eintragung in die BMF-Liste kollidiert nicht mit der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht, weil § 48a Abs 4 lit b BAO Offenbarungen auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung und im Sinne des öffentlichen Interesse zulässt und § 4a Abs 5 Z 3 EStG die Veröffentlichung von Name und Zuerkennungsdatum ausdrücklich anordnet. Dadurch ist die Publikation eine gesetzlich vorgesehene Ausnahme vom Steuergeheimnis und keine unzulässige Datenpreisgabe.³⁴¹

3.3 Revision bei ablehnendem Bescheid

Es kann vorkommen, dass das Finanzamt einen Antrag auf Zuerkennung der Spendenbegünstigung ablehnt. In einem solchen Fall wird kein positiver Bescheid ausgestellt, und die Organisation wird nicht in die Liste der begünstigten Empfänger aufgenommen. Diese Entscheidung ist jedoch nicht endgültig hinzunehmen, da der Rechtsweg offensteht. Die betroffene Organisation hat die Möglichkeit, gegen den abgelehnten Bescheid eine Bescheidbeschwerde einzubringen.³⁴²

Zunächst prüft die Abgabenbehörde, ob das Verfahren durch eine sogenannte Beschwerde-vorentscheidung abgeschlossen werden kann. Sollte dies nicht der Fall sein oder bleibt die Beschwerde erfolglos, ist das Bundesfinanzgericht zuständig, um über die Rechtmäßigkeit des abgelehnten Antrags zu entscheiden.³⁴³ Gegen dessen Erkenntnis kann die Organisation entweder Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof oder Revision beim Verwaltungsgerichtshof einlegen. Dabei gelten die verfahrensrechtlichen Vorgaben der BAO, insbesondere zu Form, Frist und Zulässigkeit.³⁴⁴ So ist ein rechtsstaatlich gesicherter Weg zur Kontrolle und Korrektur gewährleistet.

³⁴¹ § 48a Abs. 4 lit b BAO.

³⁴² *Staringer*, AVR 2024, 6; *Hammerl*, RdW 2024, 50.

³⁴³ *Hammerl*, RdW 2024, 50; *Staringer*, AVR 2024, 6.

³⁴⁴ *Reisinger*, AVR 2024, 2; § 4a Abs 5 Z 1 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024/18; ESTR 2000 RZ 1345a.

4 Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung

Um den Status als spendenbegünstigte Einrichtung dauerhaft zu behalten, müssen Körperschaften nicht nur einmalig, sondern fortlaufend sowohl die materiellen als auch die formellen Voraussetzungen erfüllen. Dabei sind insbesondere die formellen Anforderungen von hoher praktischer Relevanz, da sie regelmäßig nachgewiesen und fristgerecht gegenüber der Finanzverwaltung dokumentiert werden müssen. Dies betrifft vor allem Organisationen, die aufgrund ihrer Größe oder ihrer Rechtsform gesetzlich zu einer Abschlussprüfung verpflichtet sind. Diese Einrichtungen müssen jährlich eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers vorlegen, aus der hervorgeht, dass sämtliche Kriterien für die steuerliche Begünstigung weiterhin erfüllt sind.³⁴⁵

Die jährliche Vorlage der Wirtschaftsprüferbestätigung hat binnen neun Monaten nach Ablauf des jeweiligen Rechnungsjahres zu erfolgen. Die Einreichung muss ebenfalls über FinanzOnline erfolgen und ist ein verpflichtender Bestandteil der fortlaufenden Begünstigung.³⁴⁶ Damit wird eine kontinuierliche Kontrolle und Transparenz sichergestellt, die für die dauerhafte Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation erforderlich ist.

Auch Körperschaften, die keiner Abschlussprüfungspflicht unterliegen, sind nicht von der laufenden Kontrolle ausgenommen. Für sie besteht die Möglichkeit, im Rahmen eines vereinfachten Verfahrens einen Steuerberater mit der jährlichen Überprüfung jene Kontrolle sicherzustellen. Durch diese Maßnahme soll gewährleistet werden, dass auch diese Organisationen durchgängig die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen einhalten.³⁴⁷

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung des Prüfverfahrens ist in allen Fällen die Einschaltung eines befugten Parteienvertreters verpflichtend. Zudem ist die Nutzung des elektronischen Antrags und Meldesystems über Finanz Online zwingend vorgesehen. Sollte eine Organisation diese verfahrensrechtlichen Anforderungen nicht einhalten, kann dies zur Aber-

³⁴⁵ *Reisinger*, AVR 2024, 2; § 4a Abs 5 Z 1 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024/18; ESTR 2000 RZ 1345a.

³⁴⁶ *Reisinger*, AVR 2024, 2; § 4a Abs 5 Z 1 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024/18; ESTR 2000 RZ 1345a.

³⁴⁷ *Reisinger*, AVR 2024, 2.

kennung der Spendenbegünstigung führen, da die Einhaltung der Formvorgaben für den Fortbestand der Begünstigung unerlässlich ist.³⁴⁸

Neben den formellen Verpflichtungen ist auch auf die dauerhafte Einhaltung der materiellen Voraussetzungen zu achten. Die Organisation muss kontinuierlich nachweisen können, dass sie den Anforderungen der §§ 34–47 BAO entspricht.³⁴⁹ Unter dem in diesem Zusammenhang maßgeblichen Begriff des „*kontinuierlichen Nachweises*“ ist daher nicht ein einmaliger, sondern ein periodisch zu erbringender und durch laufende Dokumentation abgesicherter Beleg des Fortbestands aller Voraussetzungen zu verstehen. Dies wird durch die jährliche Meldung sichergestellt.

³⁴⁸ Reisinger, AVR 2024, 2.

³⁴⁹ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 34 Rz 2 und 37; BMF, Vereine und Steuern (2016), 10; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 20.

5 Aberkennung der Spendenbegünstigung

5.1 Gründe für die Aberkennung (§ 4a Abs 5 Z 4 ff EStG)

5.1.1 Verstöße gegen die materiellen Voraussetzungen

Ein Verlust der Spendenbegünstigung kann insbesondere durch Verstöße gegen die materiellen Voraussetzungen gemäß §§ 34 bis 47 BAO eintreten. Dazu zählen unter anderem eine nicht satzungsgemäße Mittelverwendung, eine tatsächliche Geschäftsführung, die von den gemeinnützigen Zwecken abweicht, oder die Verfolgung begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Tätigkeiten. Auch Verstöße gegen das Ausschließlichkeitsgebot oder unverhältnismäßige Vergütungen stellen typische Gefährdungstatbestände dar. Darüber hinaus sind auch Verletzungen der Unmittelbarkeitsvoraussetzung oder der Vermögensbindung bei Auflösung schädlich. Liegt ein relevanter Verstoß vor, kann dies zur Aberkennung der Begünstigung führen.³⁵⁰

5.1.2 Aberkennung aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeiten

Gemeinnützige Körperschaften dürfen zwar gewisse wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, diese müssen sich jedoch im gesetzlich zulässigen Rahmen halten. Werden jedoch Geschäftsbetriebe unterhalten, die weder als unentbehrlicher noch als entbehrlicher Hilfsbetrieb qualifiziert werden können, so handelt es sich um begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe, die die Steuerbegünstigung insgesamt gefährden.³⁵¹ Das Einkommensteuerrecht unterstellt in § 45 Abs 3 iVm. § 44 Abs 1 BAO bei Vorliegen eines solchen schädlichen Geschäftsbetriebs den Wegfall der Gemeinnützigkeit der Körperschaft. In der Praxis bedeutet dies, dass bei Ausübung eines eigenständigen umfangreichen wirtschaftlichen Geschäfts, etwa eines dauerhaft auf Gewinn abzielenden Gewerbebetriebes, die Abgabenbegünstigungen der Organisation als Ganzes verloren geht.³⁵² So würde beispielsweise die Durchführung eines groß angelegten Vereinsfests in einem Fall als begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb gewertet werden, was zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen des gesamten Vereins führt.³⁵³ Insgesamt gilt: Soweit die wirtschaftlichen Betätigungen einer gemeinnützigen Organisation nicht bloß

³⁵⁰ Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 34 Rz 2 und 37; BMF, Vereine und Steuern (2016), 10; Bolek et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 20.

³⁵¹ Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 45 96ff.

³⁵² Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner (Hrsg), Abgabenverfahren I³ (2021) § 45 Rz 96ff.

³⁵³ VereinsR 2001 Rz 307.

Mittel zur Zweckverwirklichung sind, sondern eigenständigen Erwerbscharakter annehmen, sind sie mit der Spendenbegünstigung unvereinbar.

5.1.3 Strafrechtliche Verurteilungen und Finanzvergehen

5.1.3.1 Definition

Ein dritter wichtiger Aberkennungsgrund wurde durch das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 neu normiert.³⁵⁴ Demnach verliert eine Körperschaft ihre steuerliche Begünstigung, wenn im Zuge ihrer Geschäftsführung bestimmte schwerwiegende strafrechtliche Verfehlungen auftreten. Konkret bestimmt § 42 Abs 2 BAO, dass die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft nicht als gemeinnützig anzusehen ist, wenn im relevanten Zeitraum Entscheidungen der Leitungsverantwortlichen zu einer rechtskräftigen Verurteilung von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen strafbarer Handlungen geführt haben, für die die Körperschaft verantwortlich ist, oder wenn gegen die Körperschaft selbst eine Verbandsgeldbuße nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz verhängt wurde.³⁵⁵ In einem solchen Fall wird also unterstellt, dass die Organisation nicht mehr im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts geführt wird, was die Aberkennung der Spendenbegünstigung zur Folge hat. Sollte zum Zeitpunkt der behördlichen Überprüfung noch keine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung vorliegen, wird vorerst keine Bestrafung im abgabenrechtlichen Sinn angenommen. Die Abgabenbehörde hat in diesem Fall das Verfahren einstweilig (gemäß § 200 BAO) auszusetzen, solange nicht aus anderen Gründen die Begünstigung ohnehin zu versagen ist.³⁵⁶ Erst wenn ein Schuldspruch rechtskräftig wird, greift die Aberkennung.

5.1.3.2 Qualifizierte Delikte und die Verhältnismäßigkeit

Nach der legalen Fassung sind insbesondere nur vorsätzlich begangene Straftaten relevant. So heißt es etwa, es dürfe „wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens [...] eine Verbandsgeldbuße [...] verhängt“³⁵⁷ worden sein, und

³⁵⁴ Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 42 Rz 9; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 15; Hofer, ÖStZ 2023, 617.

³⁵⁵ Hofer, ÖStZ 2023, 617; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 42 Rz 9 ff; Hammerl, RdW 2024, 65.

³⁵⁶ ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 15; Hofer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 42 Rz 12; Hammerl, RdW 2024, 65.

³⁵⁷ VereinsR 2001 Rz 130b f; Hammerl/Weigand, Gemeinnützigkeits- und ertragsteuerliche Highlights des Gemeinnützigkeitsreform-Sammelerlasses, RdW 2025, 204 (207), BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025) S 12.

„deren Entscheidungsträger oder Mitarbeiter [...] durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt“³⁵⁸ worden sein oder „Strafen [...] verhängt“³⁵⁹ worden sein.³⁶⁰

Dabei sind Finanzordnungswidrigkeiten ausdrücklich ausgenommen³⁶¹, ebenso gilt die Vorschrift nur für Taten der letzten fünf Kalenderjahre.³⁶² Praktisch bedeutet dies, dass vor allem große Wirtschaftsstraftaten und Steuervergehen sanktioniert werden. Beispiele sind etwa Steuerhinterziehung, Betrug oder Korruption, für die eine Verbandsgeldbuße oder ein Strafurteil verhängt worden sind. Wichtig ist, dass das Vertrauensverhältnis durch jene Taten soweit geschädigt wird, dass eine Aberkennung unumgänglich ist.³⁶³ Kleinere Verfehlungen ohne Vorsatz oder reine Verwaltungsübertretungen lösen dagegen gerade nicht die Aberkennung aus, da sie mangels gesetzlichem Tatbestandsmerkmal nicht erfasst sind.³⁶⁴

Dies entspricht auch der amtlichen Erläuterung. Danach soll „im Sinne der Verhältnismäßigkeit“ sichergestellt werden, dass das Entstehen für nichtmethodische (also nicht als Mittel der Zweckverfolgung gemeinten) Straftaten nicht zur Aberkennung führt.³⁶⁵ Nur systematisch vom Förderzweck abweichendes Fehlverhalten könne die Vertrauensbasis so sehr untergraben, dass ein Entzug der Begünstigung gerechtfertigt ist.³⁶⁶

Grob fahrlässiges Verhalten fällt demgegenüber nicht unter den Aberkennungstatbestand. Damit ist grobe Fahrlässigkeit, auch in Form grob fahrlässig bewirkter Abgabenverkürzungen, für sich genommen nicht begünstigungsschädlich iSd § 42 Abs 2 BAO.³⁶⁷

³⁵⁸ BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12; *Hammerl/Weigand*, RdW 2025, 207.

³⁵⁹ BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12; *Hammerl/Weigand*, RdW 2025, 207.

³⁶⁰ BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12f.

³⁶¹ VereinsR 2001 Rz 130b f; *Lang*, AVR 2024, 19; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025) S 12.

³⁶² BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12.

³⁶³ *Lang*, AVR 2024, 19; BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12.

³⁶⁴ BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.06.2025) S 12.

³⁶⁵ ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 6.

³⁶⁶ ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 6.

³⁶⁷ ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 6; § 42 Abs 2 BAO.

Gleichzeitig bleibt grobe Fahrlässigkeit finanzstrafrechtlich relevant. Die „grob fahrlässige Abgabenverkürzung“ ist ein eigener Tatbestand (§ 34 FinStrG) und kann, etwa bei ungewöhnlich sorgfaltswidriger Rechnungslegung, mit Geldstrafe geahndet werden, ohne dass dafür Vorsatz vorliegen müsste.³⁶⁸

Kritisch zu betrachten ist, dass gravierende Sorgfaltsdefizite das öffentliche Vertrauen gleichwohl beeinträchtigen können. Dogmatisch führt solches Verhalten allerdings nicht automatisch zur Aberkennung nach § 42 Abs 2 BAO, es kann jedoch außerhalb dieses qualifizierten Tatbestands wichtig werden, insbesondere im Rahmen der Beurteilung der gesetzes-treuen tatsächlichen Geschäftsführung nach § 42 Abs 1 BAO (Siehe Kapitel 2.3.5) Entsprechende Defizite können somit, je nach Fallkonstellation, die Begünstigungsfähigkeit über den Weg der tatsächlichen Geschäftsführung in Frage stellen.³⁶⁹

Der Gleichheitsgrundsatz (Art 7 StGG/B-VG) verlangt ferner, dass Gleiches gleich behandelt wird. In diesem Kontext bedeutet das, dass alle begünstigten Körperschaften unter vergleichbaren Umständen ähnlich behandelt werden müssen. Die Regelung ist dabei strikt normativ gehalten. Bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen muss die Begünstigung widerrufen werden, unabhängig von Größe oder besonderen Merkmalen der Organisation.³⁷⁰

Daher ist die Verhältnismäßigkeit bei der Aberkennung der Spendenbegünstigung gegeben. Ein „kleines“ Vergehen führt somit nicht automatisch zum Erlöschen der Spendenbegünstigung.

5.1.4 Verstöße gegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen

Neben der Einhaltung materieller Voraussetzungen ist auch die ordnungsgemäße Erfüllung verfahrensrechtlicher Vorgaben entscheidend für den Fortbestand der Spendenbegünstigung. Spendenbegünstigte Körperschaften sind verpflichtet, jährlich fristgerecht die Wirtschaftsprüferbestätigung oder bei kleineren Organisationen eine steuerliche Bestätigung durch einen befugten Parteienvertreter über Finanz Online einzureichen.³⁷¹ Diese Nachweise dienen der laufenden Kontrolle und sollen sicherstellen, dass die Voraussetzungen des § 4a EStG und der

³⁶⁸ § 34 FinStrG

³⁶⁹ § 42 Abs 1 EStG, ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 6.

³⁷⁰ ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 6.

³⁷¹ *Reisinger*, AVR 2024, 2; § 4a Abs. 5 Z 1 EStG; *Koster/Kovacs/Oberhuber*, taxlex 2024, 75; ESTR 2000 RZ 1345a.

§§ 34–47 BAO auch tatsächlich und dauerhaft erfüllt sind. Versäumnisse bei der fristgerechten oder vollständigen Einreichung gelten als verfahrensrechtliche Verstöße und können die Aberkennung der Spendenbegünstigung zur Folge haben.³⁷²

5.1.5 Wegfall der Spendenbegünstigung bei Umgründung

Im Zuge einer Umgründung, etwa im Rahmen einer Verschmelzung oder Spaltung, kann die übernehmende Körperschaft grundsätzlich in die spendenbegünstigte Stellung der übertragenden Organisation eintreten. Dies setzt jedoch zwingend voraus, dass ab dem Tag nach dem Umgründungsstichtag die aufnehmende Körperschaft nahtlos alle Voraussetzungen des § 4a EStG erfüllt.³⁷³

Ein „*nahtloser Übergang*“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die begünstigte Tätigkeit ohne Unterbrechung und in voller inhaltlicher Kontinuität durch die übernehmende Körperschaft fortgeführt wird. Bereits ab dem ersten Moment der tatsächlichen Tätigkeit der übernehmenden Körperschaft muss diese die Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung erfüllen. Es darf keine zeitliche oder organisatorische Lücke im Vorliegen der Voraussetzungen entstehen. Wenn es jedoch zu keinem „nahtlosen Übergang“ kommt, sei es durch ein Erhalt der Spendenbegünstigung der Übernehmenden Körperschaft erst nach der Umgründung, kommt es zu einem Verlust der steuerlichen Vorteile der Übergebenden Körperschaft. Ein Verlust der Spendenbegünstigung droht insbesondere auch dann, wenn die tatsächliche Geschäftsführung der aufnehmenden Körperschaft nicht dem gemeinnützigen Zweck entspricht.³⁷⁴

5.2 Ablauf des Aberkennungsverfahrens

Das Aberkennungsverfahren wird vom Finanzamt Österreich eingeleitet, sobald Gründe bekannt werden, die gegen die Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung sprechen.³⁷⁵ Die Organisation erhält zunächst Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Behebung etwaiger Mängel innerhalb einer Frist.³⁷⁶ Im Aberkennungsverfahren bezeichnet die Frist den dem begünstigten Verein vom Finanzamt gesetzten Zeitraum zur Stellungnahme und Mängelbe-

³⁷² Reisinger, AVR 2024, 2; § 4a Abs. 5 Z 1 EStG; Koster/Kovacs/Oberhuber, taxlex 2024, 75; ESTR 2000 RZ 1345a.

³⁷³ ESTR 2000 RZ 1316.

³⁷⁴ ESTR 2000 RZ 1316.

³⁷⁵ 2000 RZ 1338m; Knechtel, Verfahrensrechtliche Neuerungen zum 1. 1. 2024, taxlex 2024, 25.

³⁷⁶ Knechtel, taxlex 2024, 25.

bung, bevor ein Widerruf der Spendenbegünstigung erfolgt. Diese Frist soll der Organisation Gelegenheit geben, alle beanstandeten Voraussetzungen wieder zu erfüllen. Gesetzlich ist vorgeschrieben, dass vor einem Widerruf eine angemessene Nachfrist gewährt werden muss.³⁷⁷ Wie lang diese Frist konkret ist, hängt vom Umfang der Mängel ab, sie muss ausreichend bemessen sein, um die Behebung der Defizite zu ermöglichen.³⁷⁸ In der Praxis wird etwa bei Statutenänderungen typischerweise eine Frist von sechs Monaten eingeräumt, innerhalb derer die Änderungen umzusetzen sind, auf begründeten Antrag kann diese Frist einmalig um bis zu weiteren sechs Monaten verlängert werden.³⁷⁹ Innerhalb dieser verlängerten Frist bleibt die Spendenbegünstigung weiterhin aufrecht, das heißt, die Organisation verbleibt in der Liste spendenbegünstigter Einrichtungen und Zuwendungen an sie bleiben steuerlich absetzbar, solange kein endgültiger Widerruf ausgesprochen ist.³⁸⁰ Werden diese nicht fristgerecht beseitigt, erlässt das Finanzamt einen Wiederrufsbescheid und entfernt die Einrichtung aus der offiziellen Liste der begünstigten Organisationen. Dieser Widerruf wirkt grundsätzlich ex nunc.³⁸¹ Die Entscheidung wird öffentlich bekannt gegeben, um potenzielle Spender über den aktuellen Status der Einrichtung zu informieren.

5.3 Revision im Fall der Aberkennung

Wird einer Organisation die bereits zuerkannte Spendenbegünstigung aberkannt oder durch das Finanzamt widerrufen, steht ihr auch in diesem Fall der Weg der Bescheidbeschwerde offen. Eine solche Beschwerde hat grundsätzlich aufschiebende Wirkung, allerdings nur dann, wenn die Beschwerde nicht aussichtslos ist. Die aufschiebende Wirkung darf nur dann nicht zuerkannt werden, wenn nach Prüfung der Umstände davon auszugehen ist, dass die Beschwerde keinerlei Erfolgsaussichten hat.³⁸² Liegt hingegen eine plausible Aussicht auf Erfolg vor, so ist die aufschiebende Wirkung zu gewähren. Das hat zur Folge, dass Spenden, die während des anhängigen Verfahrens geleistet werden, weiterhin als Betriebsausgaben oder Sonderausgaben beim Spender steuerlich geltend gemacht werden können. Wird jedoch festgestellt, dass die Beschwerde unbegründet ist, muss die Organisation aus der Liste entfernt

³⁷⁷ §4a Abs 5 Z 4 EStG.

³⁷⁸ §4a Abs 5 Z 4 EStG.

³⁷⁹ BMF, Spendenbegünstigung neu (ab 2024), <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html> (03.03.2025).

³⁸⁰ Lang, AVR 2024, 26.

³⁸¹ Reisinger, AVR 2024, 2; ESTR 2000 RZ 1338m; Knechtel, taxlex 2024, 25.

³⁸² Staringer, AVR 2024, 6; § 4a Abs 5 Z 5 EStG; RdW 2024, 60.

werden. Ab diesem Zeitpunkt entfällt auch die steuerliche Abzugsfähigkeit für weitere Zuwendungen an diese Einrichtung.³⁸³

Kommt es im weiteren Verlauf zu einer rechtskräftigen Aberkennung der Spendenbegünstigung, so zieht dies gemäß § 4a Abs 5 Z 5 EStG auch steuerliche Konsequenzen für die betroffene Organisation nach sich. In diesem Fall wird ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 20 % auf jene Beträge vorgeschrieben, die ab dem Zeitpunkt der Zuwendung irrtümlich als spendenbegünstigt behandelt wurden.³⁸⁴ Für Zuwendungen, die innerhalb der Periode einer zuerkannten aufschiebenden Wirkung geleistet werden, bleibt die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Spender hingegen bestehen. Dies gilt selbst dann, wenn das Verfahren letztlich negativ abgeschlossen wird, solange die Organisation zum Zeitpunkt der Spende noch in der Liste der begünstigten Einrichtungen des BMF geführt war. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer ist der pauschale Ausgleich für die beim Spender dennoch bestehende Abzugsfähigkeit.³⁸⁵

6 Rechtsentwicklung der Spendenbegünstigung

Bis zum Steuerreformgesetz (StRefG) 2009 waren nur Zuwendungen für wissenschaftliche Zwecke gemäß § 4 Abs 4 Z 5 EStG, sowie an bestimmte, taxativ aufgezählte Empfänger gemäß § 4 Abs 4 Z 6 EStG abzugsfähig.³⁸⁶

Mit dem StRefG 2009 wurden abzugsfähige Spenden aus Gründen der Übersichtlichkeit aus § 4 Abs 4 EStG herausgelöst und in § 4a EStG neu strukturiert. Zusätzlich wurde die Abzugsfähigkeit erweitert auf Zuwendungen für mildtätige Zwecke, Entwicklungshilfe und Katastrophenhilfe, einschließlich Spenden an sammelnde Organisationen.³⁸⁷

Durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2011 erfolgte eine umfassende sprachliche und systematische Neufassung des § 4a EStG. Die Abzugsfähigkeit wurde hierdurch erweitert auf Spenden für Umwelt-, Natur- und Artenschutz sowie Tierheime und Feuerwehren.³⁸⁸

³⁸³ *Staringer*, AVR 2024, 6; § 4a Abs 5 Z 5 EStG; *Hammerl*, RdW 2024, 60.

³⁸⁴ *Staringer*, AVR 2024; 2, 6; § 4a Abs 5 Z 5 EStG; *Hammerl*, RdW 2024, 60.

³⁸⁵ *Lang*, AVR 2024, 25; AA 361 27. GP, 2.

³⁸⁶ StRefG 2009 BGBl I 29/2009; *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4; *Zorn* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), Die ESt (2011) § 4a EstG Rz 1.

³⁸⁷ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4; StRefG 2009 BGBl I 29/2009.

³⁸⁸ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4; AbgÄG 2011 BGBl I 76/201.

Das Budgetbegleitgesetz (BudBG) 2012 ergänzte die Anforderungen an Forschungs- und Lehraufgaben mit dem Merkmal „österreichisch“ und öffnete die Spendenbegünstigung für ausländische Einrichtungen innerhalb der EU oder Staaten mit umfassender Amtshilfe. Auch wurde die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA) aufgenommen.³⁸⁹

Mit dem AbgÄG 2012 wurde der maßgebliche Gewinn zur Berechnung der Höchstgrenze des Spendenabzugs auf den laufenden Gewinn, anstatt wie bisher den Vorjahresgewinn, umgestellt und die Pflicht eines Begünstigungsbescheides auf Dachverbände von Behindertensportorganisationen erweitert.³⁹⁰

Das Abgabenänderungsgesetz 2014 erweiterte die Spendenbegünstigung auf vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat mit umfassender Amtshilfe. Diese Änderung trat sofort mit der Kundmachung des Gesetzes in Kraft (1.3.2014) und galt rückwirkend für alle offenen Veranlagungsfälle. Diese Anpassung schuf eine gleichberechtigte Behandlung von in und ausländischen gemeinnützigen Organisationen innerhalb der EU und anderer Länder mit umfassender Amtshilfe, was die Spendenflüsse in diesen Regionen verstärkte und eine steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Spenden ermöglichte.³⁹¹

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz (GG) 2015 erfolgte eine weitere Ausweitung der Abzugsfähigkeit. Es wurden Zuwendungen an ausschließlich der Forschungsförderung dienende Stiftungen oder Fonds, das Österreichische Filminstitut sowie öffentlich zugängliche, der österreichischen Kunst und Kultur dienende Aktivitäten begünstigt.³⁹²

Das AbgÄG 2015 hatte vor allem Auswirkungen im Sonderausgabenbereich, dennoch ergaben sich Folgewirkungen für Spenden aus dem Betriebsvermögen, indem weiterhin eine Glaubhaftmachung für Zuwendungen über 10% des Gewinns möglich blieb.³⁹³

³⁸⁹ BudBG 2012 BGBl I 112/2011; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4; Zorn in Büsser/Ehrke Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die ESt (2011) § 4a EstG Rz 1.

³⁹⁰ BudBG 2012 BGBl I 112/2011; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4.

³⁹¹ AbgÄG 2014 BGBl I 13/2014; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4.

³⁹² GG 2015 BGBl I 160/2015.

³⁹³ AbgÄG 2015 BGBl I 163/2015; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EstG^{21a} (2021) § 4a Rz 4.

Mit dem AbgÄG 2016 wurde rückwirkend die Absetzbarkeit erweitert, etwa für private Museen und die öffentlich zugängliche Präsentation von Kunstwerken.³⁹⁴

Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurden die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung ausländischer Organisationen als spendenbegünstigt konkretisiert. Es wurde ausdrücklich festgelegt, dass ausschließlich Einrichtungen mit Sitz in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten, mit denen ein umfassender automatischer Informationsaustausch besteht, in den Kreis der begünstigten Organisationen aufgenommen werden können.³⁹⁵

Das GemRefG 2023 stellt die umfassendste Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts in Österreich seit Einführung der BAO dar. Durch jenes Gesetz kam es zu einer umfassenden Überarbeitung und Neustrukturierung des § 4a EStG, welcher die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden regelt. Im Folgenden werden die wesentlichen Neuerungen detailliert dargestellt.

Eine zentrale Änderung betrifft die Harmonisierung der spendenbegünstigten Zwecke gemäß § 4a EStG mit den gemeinnützigen (§ 35 BAO) und mildtätigen Zwecken (§ 37 BAO). Kirchliche Zwecke (§ 38 BAO) bleiben jedoch ausdrücklich von der Spendenbegünstigung ausgeschlossen. Durch diese Neuausrichtung werden nunmehr sämtliche gemeinnützigen und mildtätigen Zwecke steuerlich begünstigt, ohne dass eine explizite Aufzählung einzelner Bereiche erforderlich ist. Insbesondere werden dadurch bisher separat geregelte Zwecke wie Umweltschutz, Naturschutz, Entwicklungshilfe, Katastrophenhilfe sowie Kunst- und Kulturförderung automatisch erfasst und die vormals bestehende Einzelnennung entfällt somit.³⁹⁶

Darüber hinaus wurden mit dem GemRefG 2023 erstmals Bereiche wie Sport, Bildung und Jugendförderung ausdrücklich zu spendenbegünstigten Zwecken erhoben, wodurch eine wesentliche Ausweitung der steuerlichen Begünstigung stattfindet. Mitgliedsbeiträge bleiben allerdings weiterhin von der steuerlichen Absetzbarkeit ausgeschlossen, um sicherzustellen, dass ausschließlich freigebige Zuwendungen berücksichtigt werden.³⁹⁷

³⁹⁴ AbgÄG 2016 BGBl I 117/2016; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG^{21a} (2021) § 4a Rz 4.

³⁹⁵ StG 2018 BGBl I 62/2018; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Aktuelle Hinweise zu § 4a (2020) Rz 1.

³⁹⁶ BMF, Vortrag an den Ministerrat, 78a/1, GZ 2023-0.845.359, 2; ME 299 BlgNr 27. GP 1 und 5 f; Reisinger, SWK 023, 1283; Hofer, ÖStZ 2023, 618; Edlbacher, Steuerberaterinformation⁴² (2024) 168.

³⁹⁷ VoME 299 BlgNr 27. GP 8 f; VoRV 2319 BlgNr 27. GP 5 f; Edlbacher, Steuerberaterinformation⁴² (2024) 168.

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Verfahrensvereinfachung. Das GemRefG 2023 schaffte die Spendensammeleinrichtung nach § 4a Abs 2 EStG ab und integrierte deren Funktionen in eine Mittelbeschaffungskörperschaft, um die Klarheit bezüglich begünstigter Organisationen zu erhöhen. Dadurch wird der administrative Aufwand reduziert und die rechtliche Transparenz verbessert.³⁹⁸

Auch hinsichtlich der Prüfungspflichten brachte die Reform Erleichterungen. Vereine, welche nicht prüfungspflichtig sind, können nun ein vereinfachtes Verfahren durch berufsmäßige Parteienvertreter nutzen, was die Kosten und den Aufwand erheblich reduziert.³⁹⁹

Ein bedeutender Schritt zur Verbesserung des Missbrauchsschutzes stellt die neu eingeführte Haftung bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger unrichtiger Datenübermittlung dar. Diese Regelung erhöht die Verlässlichkeit der Daten und stärkt das Vertrauen der Spender in die ordnungsgemäße Verwendung ihrer Zuwendungen.⁴⁰⁰

Schließlich wurden mit der Reform auch Maßnahmen zur nachhaltigen Unterstützung gemeinnütziger Stiftungen eingeführt. Die steuerlichen Rahmenbedingungen für Spenden zur Stiftungsfinanzierung wurden verbessert, wodurch die Gründung gemeinnütziger Stiftungen attraktiver wird.⁴⁰¹

³⁹⁸ VoRV 2319 BlgNr 27. GP 9; VoME 299 BlgNr 27. GP 9.

³⁹⁹ VoME 299 BlgNr 27. GP 9; VoRV 2319 BlgNr 27. GP 9 f.

⁴⁰⁰ VoRV 2319 BlgNr 27. GP 10; *Bolek et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 21.

⁴⁰¹ BMF, Vortrag an den Ministerrat, 78a/1, GZ 2023-0.845.35, 4; VoRV 2319 BlgNr 27. GP 6, 10; VoME 299 BlgNr 27 GP. 6 f.

7 Spendenabzug

7.1 Spendenabzug bei der Einkommensteuer

Sobald eine Zuwendung an eine als spendenbegünstigt anerkannte Organisation erfolgt, eröffnet dies für die spendende Person die Möglichkeit, den entsprechenden Betrag steuerlich geltend zu machen. Dies geschieht in der Weise, dass die Spende die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage mindert und somit die Höhe der geschuldeten Einkommensteuer reduziert.

§ 18 Abs 1 Z 7 EStG regelt in diesem Zusammenhang konkret die Behandlung von Spenden, die von natürlichen Personen außerhalb eines betrieblichen Zusammenhangs geleistet werden. Nach dieser Bestimmung können freiwillige Zuwendungen, wie sie im Katalog des § 4a EStG näher definiert sind, bis zu einer gesetzlich festgelegten Obergrenze als Sonderausgaben berücksichtigt werden.⁴⁰²

§ 18 EStG fungiert hierbei als Verweisungsnorm für private Spenden, die sonst nicht automatisch unter den klassischen Sonderausgabenbegriff fallen würden.⁴⁰³ Damit stellt die Abzugsfähigkeit eine steuerliche Fördermaßnahme dar, die das Spendenverhalten gezielt lenken soll. Die Regelung präzisiert somit, in welchem Umfang private Zuwendungen bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden können.⁴⁰⁴

7.2 Spendenabzug bei der Körperschaftsteuer

Im Körperschaftsteuergesetz wird grundsätzlich zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Spenden unterschieden.

Laut § 12 Abs 1 Z 5 KStG gelten Aufwendungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke sowie sonstige freiwillige Zuwendungen grundsätzlich als nicht abzugsfähig.⁴⁰⁵

⁴⁰² § 18 Abs 1 Z 7 EStG BGBl I 12/2024; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht⁵ (2021) Rz 8.180.

⁴⁰³ § 18 EStG; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht⁵ (2021) Rz 8.180.

⁴⁰⁴ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht⁵ (2021) Rz 8.181.

⁴⁰⁵ *Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (2018) § 12 Abs 1 Rz 74 ff; *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG32 (2018) § 8 Rz 1325-1343; *Dziurdz*, § 12 Abs 1 Z 1/5 KStG: Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken als Sonderausgaben abziehbar?, GeS 2012, 86 (95).

Eine Ausnahme davon bilden Spenden im Sinne des § 4a EStG, welche als Betriebsausgaben abzugsfähig geltend gemacht werden können.⁴⁰⁶

Zudem können Spenden, die nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, unter § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 7 EStG als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Diese Regelung erlaubt es Körperschaften, ihre steuerliche Bemessungsgrundlage zu senken, indem auch freiwillige Zuwendungen berücksichtigt werden.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG21a (2021) § 4a Rz 4/2; Dziurdz, GeS 2012, 94.

⁴⁰⁷ Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG32 (2018) § 8 Rz 1325ff; Hüttemann, Spendenrecht⁵, Rz 8.230; Dziurdz, GeS 2012, 91.

8 Internationale Perspektiven und Rechtsvergleich

8.1 Vergleich der steuerlichen Behandlung von Spenden in Deutschland

Die rechtlichen Rahmenbedingungen zur steuerlichen Förderung wohltätiger Zwecke sind in Deutschland klar und detailliert im Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz sowie in der Abgabenordnung (AO) geregelt.⁴⁰⁸ Ähnlich wie im österreichischen Rechtssystem umfasst das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht steuerlich begünstigte Zwecke, die sich in drei Kategorien gliedern lassen: gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke.⁴⁰⁹

Eine Organisation erfüllt die Voraussetzungen für steuerliche Begünstigung, wenn sie ihre Tätigkeit selbstlos, ausschließlich und unmittelbar ausrichtet.⁴¹⁰ Die Selbstlosigkeit bedeutet, dass keine Gewinnverteilung an Mitglieder oder Gesellschafter erfolgen darf und sämtliche Mittel ausschließlich für satzungsgemäße, gemeinnützige Zwecke verwendet werden müssen.⁴¹¹ Die Kriterien der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit sind konkret in den §§ 56 und 57 AO verankert. Sie besagen, dass die Organisation ihre gemeinnützigen Tätigkeiten selbst oder durch Hilfspersonen erbringen muss, wobei diese ausschließlich zur Verfolgung der begünstigten Zwecke eingesetzt werden dürfen.⁴¹²

Privatpersonen haben gemäß § 10b Abs 1 EStG die Möglichkeit, Spenden und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützig anerkannte Organisationen steuerlich geltend zu machen. Der maximale Abzugsbetrag liegt bei 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte im jeweiligen Veranlagungsjahr.⁴¹³ Im Unterschied dazu erlaubt das österreichische Recht gemäß § 4a Abs 1 EStG lediglich einen Spendenabzug von bis zu 10 %, was im Vergleich die deutsche Regelung größzü-

⁴⁰⁸ *Deutscher Bundestag*, Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen für deutsche Steuerzwecke (2022) 4 ff.

⁴⁰⁹ § 51 AO BGBI I 108; *Deutscher Bundestag*, Steuerliche Anerkennung grenzüberschreitender Spendenzahlungen für deutsche Steuerzwecke (2022) 5; *Klein/Gersch*, AO¹⁷ (2023) § 51 BAO Rz 1.

⁴¹⁰ Bundestag, Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Folgen der Aberkennung, <https://www.bundestag.de/resource/blob/422946/86eac0f8b8c40f62c892e8bf26090bc7/wd-4-026-16-pdf-data.pdf> Rz 2 ff.

⁴¹¹ § 55 Abs 1 AO BGBI I 108; *Klein/Gersch*, AO¹⁷ (2023) § 55 BAO Rz 2-7; *Koenig/Koenig*, AO⁵ (2024) § 55 Rz 4.

⁴¹² *Klein/Gersch*, AO¹⁷ (2023) § 56 BAO Rz 1-3; *Schütz/Tiemann-Plebuech*, Die Mittelverwendung bei gemeinnützigen Körperschaften und Stiftungen, NWB-EV 2024, 109 (110).

⁴¹³ § 10b Abs 1 Z 1 dEStG BGBI I 108; *Holly*, Vererben an gemeinnützige Organisationen als Instrument der Nachfolgeplanung, NWB-EV 2023, 173 (174), *Nusser*, Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung, NWB 2008, 2207 (2207).

giger erscheinen lässt. Dies könnte mit ein Grund für ein insgesamt höheres Spendenaufkommen in Deutschland sein.

Für Körperschaften ist die steuerliche Behandlung von Spenden in § 9 Abs 1 KStG geregelt. Hiernach sind Spenden grundsätzlich dann abzugsfähig, wenn sie wohltätigen Organisationen zugutekommen. Der Höchstbetrag beläuft sich dabei auf 4 % des Gesamtumsatzes zuzüglich der im Wirtschaftsjahr geleisteten Löhne und Gehälter. Der österreichische Gesetzgeber wählt hingegen eine andere Bemessungsgrundlage. Die abzugsfähige Höchstgrenze von 10 % wird dort von dem steuerlichen Gewinn berechnet.⁴¹⁴

Auch im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Spenden an ausländische Organisationen zeigt das deutsche Steuerrecht, dass Spenden ebenfalls dann abzugsfähig sind, wenn sie an Organisationen innerhalb der EU, des EWR oder an Einrichtungen in Drittstaaten mit Amtshilfe gehen, vorausgesetzt, die Empfänger verfolgen nachweislich gleichwertige gemeinnützige Zwecke.⁴¹⁵

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organisation ist jedoch die formale Feststellung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung. Die §§ 59 bis 61 AO legen hierfür die maßgeblichen Anforderungen fest: Die Satzung der Organisation muss die gemeinnützigen Zwecke explizit ausweisen (§ 60 AO), und die tatsächliche Geschäftsführung muss sich an diesen Vorgaben orientieren (§ 61 AO).⁴¹⁶

8.2 Auswirkungen auf das Spendenverhalten

Trotz der günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen wurden in Deutschland im Jahr 2024 Spenden im Umfang von rund 5,1 Milliarden Euro registriert. Dies entsprach einem durchschnittlichen Spendenvolumen von etwa 61,5 Euro pro Kopf, was einer Steigerung iHv etwa 2 Prozent zum Vorjahr entspricht.⁴¹⁷ In Österreich belief sich das Spendenvolumen auf rund 1,075 Milliarden Euro, was bei deutlich kleinerer Bevölkerung, etwa 113 Euro pro Kopf ergibt.⁴¹⁸

⁴¹⁴ § 4a Abs 1 EStG.

⁴¹⁵ § 10b Abs 1 dEStG; *Holly*, NWB-EV 2023, 173; *Nusser*, NWB 2008, 2209.

⁴¹⁶ *Klein/Gersch*, AO¹⁷ (2023) § 60 BAO Rz 1ff; *Koenig/Koenig*, AO⁵ (2024) § 61 Rz 4.

⁴¹⁷ Spendenaufkommen Deutschland 2024 | Statista (04.08.2025).

⁴¹⁸ *Anker*, Spendenbericht 2024, Fundraising Verband Austria 2024, 3ff; Österreich - Spendenaufkommen 2024 | Statista (04.08.2025).

Diese Zahlen legen nahe, dass steuerliche Anreize allein nicht ausschlaggebend für das Spendenaufkommen sind. Vielmehr scheinen auch kulturelle und gesellschaftliche Aspekte eine zentrale Rolle zu spielen. In Österreich könnte das höhere Pro-Kopf-Spendenvolumen beispielsweise mit einer stärkeren Tradition privaten gemeinnützigen Engagements oder einem höheren Vertrauen in wohltätige Organisationen zusammenhängen.⁴¹⁹

Der Vergleich der rechtlichen Rahmenbedingungen zeigt, dass sich Deutschland und Österreich in ihren gesetzlichen Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Spenden stark ähneln. Dennoch bestehen Unterschiede in der Ausgestaltung der Abzugsfähigkeit und in der tatsächlichen Spendenpraxis.

⁴¹⁹ *Friedrich/Kaltschütz/Nam/Parsche/Wellisch*, Die Besteuerung, 231.

9 Schlussfolgerungen

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden spielt eine entscheidende Rolle, indem sie finanzielle Anreize schafft, gemeinnützige Einrichtungen nachhaltig zu unterstützen.⁴²⁰ Gerade in einem internationalen Kontext ergeben sich durch grenzüberschreitende Spendentätigkeiten vielfältige rechtliche Herausforderungen, insbesondere im Spannungsverhältnis zwischen nationalen Vorgaben und europarechtlichen Regelungen zur Kapitalverkehrsfreiheit.⁴²¹

Die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Einrichtung gemäß § 4a EStG verlangen die strenge Einhaltung materieller Anforderungen, darunter insbesondere die Freiwilligkeit der Spende, die klare Zweckbindung und die umfassende Erfüllung der Anforderungen nach §§ 34 bis 47 BAO, wie die Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit der verfolgten Zwecke.⁴²² Nur bei präziser Einhaltung dieser Bedingungen erfolgt die steuerliche Begünstigung.

Das Zuerkennungsverfahren erfuhr durch das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 wesentliche Änderungen. Zu den bedeutendsten zählt die Einführung eines verpflichtenden elektronischen Antragsverfahrens über FinanzOnline sowie die vorgeschriebene Begleitung durch fachkundige Vertreter.⁴²³ Nach Prüfung und erfolgreicher Anerkennung wird die Körperschaft in die offizielle Liste spendenbegünstigter Organisationen des BMF eingetragen.⁴²⁴

Um den Status einer spendenbegünstigten Organisation dauerhaft aufrechtzuerhalten, müssen Körperschaften regelmäßig nachweisen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung unverändert satzungsgemäß erfolgt und keine wirtschaftlichen Tätigkeiten verfolgt werden, die den gemeinnützigen Zwecken zuwiderlaufen, Verstöße gegen diese Pflichten oder gegen weitere

⁴²⁰ Kühbacher, ÖStZ 2010, 51.

⁴²¹ Anker, Spendenbericht 2022, Fundraising Verband Austria 2022, 22 f.

⁴²² Ebner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar^{2.09} (2024) § 39 Rz 26; ErlRV 2319 BlgNr 27. GP 12 f; Hofer, ÖStZ 2023, 5 f; Hammerl, RdW 2024, 64; OV, ErbStG § 15 Abs 1 Z 14, BAO § 40, ARD 1999, 1.

⁴²³ Hammerl, RdW 2024, 60; 5 ErlRV GemRefG 2023 2319 BlgNr 27. GP 1; Schuh, ZFS 2023, 73; Knecht, taxlex 2024, 103;

⁴²⁴ § 4a Abs 5 Z 3 EStG; Hammerl, RdW 2023, 49.

Vorschriften, beispielsweise die Gewinnverwendung oder die Vermeidung strafrechtlicher Verfehlungen, können zur Aberkennung der Spendenbegünstigung führen.⁴²⁵

Die Reform von 2023 brachte zudem materiell-rechtliche Neuerungen, darunter die Erweiterung der begünstigten Zwecke explizit auf Bereiche wie Sport, Bildung und Jugendförderung sowie die Vereinfachung und Digitalisierung des Verfahrens.⁴²⁶

Um die Effektivität und Rechtssicherheit der Spendenbegünstigung nachhaltig zu gewährleisten, bedarf es künftig einer fortlaufenden Evaluierung der rechtlichen Rahmenbedingungen und gegebenenfalls weiterer Anpassungen an europarechtliche Entwicklungen sowie gesellschaftliche Veränderungen im gemeinnützigen Sektor.

⁴²⁵ *Reisinger*, AVR 2024, 2.

⁴²⁶ VoME 299 BlgNr 27. GP 8 f; VoRV 2319 BlgNr 27. GP 5 f; *Edlbacher*, Steuerberaterinformation⁴² (2024) 168.

10 Judikatur und Literaturverzeichnis

10.1 Monographien

- *Bertl/Hirschler*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II - Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik³ (2016).
- *Bleyer/Lindmayr/Sabara*, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2024²⁶ (2024).
- *Doralt/Ruppe/Mayer*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts (2019).
- *Fellner*, Abrechnung von Sportvereinen (2023).
- *Friedrich/Kaltschütz/Nam/Parsche/Wellisch*, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005).
- *Ghafouri/Popek*, Praxishandbuch (2024)
- *Helmig/Boenigk*, Nonprofit Management (2012).
- *Herdegen*, Europarecht²⁴ (2023).
- *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht⁵ (2021).
- *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz³ (2022).
- *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steurrecht² (2004).
- *Ritz/Koran*, Bundesabgabenordnung⁷ (2021).
- *Schwarze/ Becker/ Hatje/ Schoo*, EU-Kommentar (2019).
- *Streinz*, EUV / AEUV³ (2018).

10.2 Sammelbände:

- *Jirousek*, Methodische Ansätze zur Konfliktvermeidung bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts – FS Loukota (2005).
- *Sadlo/Renner*, zu § 124b EStG, in: *Sadlo/Renner* (Hrsg), Die Lohn- und Einkommensteuer¹³ (2012).
- *Sedlacek*, Österreichische DBA-Politik – Art 24 und Art 25 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik: das österreichische Musterabkommen (2013).
- *Seydl* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* (Hrsg), EStG § 4a (2023).

- *Streinz*, EUV / AEUV³ (2018).

10.3 Kommentare:

- *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011).
- *Bartalos/Gepperth*, Eigennützigkeit versus Gemeinnützigkeit (2023).
- *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Die Einkommensteuer (2011).
- *Dokalik/Zemann* (Hrsg), Urheberrecht⁸ (2021).
- *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} (2021).
- *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁴ (2023).
- *Fischerlehner/steiner*, Abgabenverfahren I³ (2021).
- *Geiger/Kha / Kotzur/Kirchmair*, EUV / AEUV⁷ (2023).
- *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine⁶ (2019).
- *Hofstätter/Reichel*, EStG- Einkommensteuergesetz (2005).
- *Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV (2020).
- *Klein/Gersch*, AO Allgemeines¹⁷ F(2023).
- *Koenig/Koenig*, AO⁵ (2024).
- *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014).
- *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Bundesabgabenordnung - Stoll Kommentar^{2.09} (2024).
- *Sadlo/Renner*, Die Lohn- und Einkommensteuer¹³ (2012).
- *Streinz/Müller-Graff*, EUV/AEUV² (2012).
- *Stoll*, BAO-Kommentar (1994).
- *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁶ (2015).
- *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA (2018).
- *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, DBA-Kommentar³ (2015).
- *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG (2023).
- *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz²⁰ (2016).

10.4 Zeitschriften:

- *Anker*, Spendenbericht 2022: Alles zum Spendenverhalten in Österreich, Fundraising Verband Austria 2022, 22.

- *Atzmüller*, Elektronische Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben, SWK 2016, 1433.
- *Beiser*, Zuzug und Wegzug einer British Limited im Licht der Privatautonomie und des Abgabenrechts, RdW 2022, 644.
- *Bodis/Ebner/Hammerl*, VereinsR-Wartungserlass 2017 - wichtigste Änderungen im Überblick, RdW 2017, 851.
- *Dibiasi*, Steuerliche Behandlung von Hilfen, Heft 90/2022, BÖB 2022, 12.
- *Fuchs*, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen – „Staatenliste“ ab 1.1.2024, AFS 2024, 1.
- *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93.
- *Goertz*, Abzugsfähigkeit von Spenden, DAG 2022, 28.
- *Hammerl*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Teil 1: Reform der steuerlichen Spendenbegünstigung, RdW 2023, 49.
- *Hammerl*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Teil II: Begleitende Maßnahmen zur Reform der steuerlichen Spendenbegünstigung und Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht, RdW 2024, 60.
- *Hammerl/Weigand*, Gemeinnützigkeits- und ertragsteuerliche Highlights des Gemeinnützigkeitsreform-Sammelerlasses, RdW 2025, 204.
- *Hofer*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ÖStZ 2023, 613.
- *Holly*, Vererben an gemeinnützige Organisationen als Instrument der Nachfolgeplanung, NWB-EV 2023, 173.
- *Klemann*, EU-rechtswidrige Besteuerung ausländischer Versorgungs- oder Unterstützungskassen, taxlex 2007, 283.
- *Kunesch*, Gemeinnützigkeitsreformgesetz, PV-Info 1/2024, 5.
- *Kunz*, Ab 2024: Spendenabsetzbarkeit für alle gemeinnützigen Zwecke, ecolex 2024, 50.
- *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 99.
- *Lachmair*, Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach der BAO, RdW 2001, 186
- *Lindmayr*, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, ARD 2022, 1.

- *Lindmayr*, Begutachtungsentwurf zu einem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023, ARD 2023.
- *Nusser*, Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung, NWB 2008, 2207.
- *OV*, Abgabenänderungsgesetz 2014, ÖStZ 2014, 80.
- *OV*, Sonderausgaben – automatische Datenübermittlung und Steuererklärung, BBi 2018, 2.
- *Petriz*, Die Auswirkungen der EuGH-Rsp auf die Besteuerung von gemeinnützigen Institutionen, RdW 2007, 715.
- *Reiner/Reiner*, Die steuerlichen Neuerungen 2024, SWK 2024, 52.
- *Reisinger*, Das Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 im Überblick, SWK 2023, 1274.
- *Reisinger*, Verfahrensrechtliche Aspekte der neuen Spendenbegünstigung, AVR 2024, 2.
- *Renner*, Die Ausnahmegenehmigung nach den § 44 Abs 2 bzw 45a BAO, SWK 20/21/2001, 536
- *Silke Koster/Karin Kovacs/Kurt Oberhuber*, Erweiterung der Spendenabsetzbarkeit gem. § 4a EStG, taxlex 2024, 75.
- *Schütz/Tiemann-Plebuch*, Die Mittelverwendung bei gemeinnützigen Körperschaften und Stiftungen, NWB-EV 2024, 109.
- *Schuh*, Reform der Gemeinnützigkeit und steuerlichen Spendenbegünstigungen, ZFS 2023, 73.
- *Tiedtke/Würzburg/Möllmann*, Reform des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts* Das Gesetz zur weitelangeren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, NJW 2007, 3321.
- *Winter/Kern/Furtak/Yang*, Die Eckpunkte aus dem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 - Ausweitung der Spendenbegünstigung auf weitere gemeinnützige Organisationen, RWP 2024, 31.
- *Wolfbauer*, Verbot bestimmter Geschäftsbeziehungen einer Bank zur Verhinderung von Geldwäsche: zulässige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, ZFR 2023, 443.
- *Yang*, Spendenbegünstigung für Vereine - ein Leitfaden, RWP 2022, 167.

- *Zorn*, Keine Unsachlichkeit des mit dem AbgÄG 2014 bewirkten Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder aus Ländern ohne umfassende Amtshilfe aus der Gruppenbesteuerung, ÖStZB 2018, 179.

10.5 Internetquellen:

- BMF, Spendenbegünstigung, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/spendenbeguenstigung-neu.html>, (04.03.2025).
- BMF, Allgemeine Informationen für Spenderinnen und Spender, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/informationen-für-spenderinnen-und-spender/informationen-fuer-spender.html>, (01.03.2025).
- BMF, Liste begünstigter Einrichtungen (Spenden, Kirchenbeiträge u.a.), https://service.bmf.gv.at/service/allg/spenden/show_mast.asp, (01.03.2025).
- BMF, Informationen über spendenbegünstigte Einrichtungen und Stiftungen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden-gemeinnuetzigkeit/absetzbarkeit-spenden.html>, 02.03.2025).
- BMF, Vereine und Steuern (2016), <https://www.bmf.gv.at> (04.05.2025)
- *Herndler*, Spenden: Absetzbarkeit für Unternehmen und Privatpersonen in Österreich 2024, https://www.lohnsteuerausgleich.at/spenden/#google_vignette, (10.03.2025).
- *Ratcliff / De Bono / Martinello*, Binnenmarkt: Allgemeine Grundsätze <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/33/binnenmarkt-allgemeine-grundsätze> (02.03.2025).
- Spenden verhalten 2023, <https://www.phineo.org/magazin/spendenverhalten-deutschland-2023#> (08.03.2025).
- Spendenaufkommen in Österreich, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/952930/umfrage/spendenaufkommen-in-reich/#:~:text=Im%20Jahr%202023%20wurden%20in%20Österreich%20eine%20Milliarde%20gespendet> (08.03.2025).

10.6 VwGH Urteile:

VwGH 23.2.1971, 1617/70

VwGH 07.09.1972, 1077/72

VwGH 24.4.1978, 1054/77
VwGH 5.12.1984, 83/13/0197
VwGH 9.10.1991, 90/13/0047
VwGH 29.4.1991, 90/15/0168
VwGH 11.2.1991, 90/13/0222
VwGH 26.1.1994, 92/13/0059
VwGH 14.9.1994, 93/13/0203
VwGH 21.12.1999, 95/14/0095
VwGH 27.9.2000, 98/14/0227
VwGH 26.6.2001, 97/14/0170
VwGH 22.9.2005, 2001/14/037
VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137
VwGH 25.5.2021, Ra 2019/15/0046

10.7 EuGH Urteile:

EuGH 10.5.2007, C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:544.
EuGH 9.11.2010, C-318/7, *Persche* , ECLI:EU:C:2010:662.
EuGH 12.6.2003, C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340.
EuGH 14.2.1995, C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

Abstract Deutsch

Diese Masterarbeit untersucht umfassend das österreichische Recht der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG. Sie beschreibt die Voraussetzungen, unter denen Organisationen als spendenbegünstigt anerkannt werden, und die Pflichten, die sich daraus ergeben. Jene Voraussetzungen und Pflichten sind hauptsächlich in den §§ 34 bis 47 BAO iVm § 4a EStG niedergeschrieben. Spenden müssen freiwillig sein und einen bestimmten gemeinnützigen Zweck fördern. Nur dann können sie den Status der Steuerbegünstigung nach § 4a EStG beantragen.

Im Anschluss wird das Antrags- und Prüfungsverfahren dargestellt. Seit der Gesetzesreform 2023 erfolgt die Antragstellung elektronisch über FinanzOnline mit fachkundiger Begleitung. Der Antrag führt nach Prüfung durch das Finanzamt zu einem Bescheid und der Eintragung in die offizielle Liste spendenbegünstigter Organisationen.

Ein weiteres Thema ist die Aufrechterhaltung des Status der Spendenbegünstigung. Die Arbeit zeigt, dass Organisationen jährliche Nachweise erbringen müssen, um ihre fortdauernde Gemeinnützigkeit zu belegen. Nichtbeachtung dieser Pflichten oder Abweichungen von den festgelegten Zwecken können den Verlust des Spendenbegünstigungsstatus zur Folge haben.

Des Weiteren analysiert die Arbeit die Aberkennung der Begünstigung. Typische Gründe hierfür sind Verstöße gegen die gemeinnützigen Zielvorgaben oder der Aufbau schädlicher wirtschaftlicher Betriebe, die über reine Zweckverfolgung hinausgehen. Neu nach der Reform ist, dass auch schwere strafrechtliche Verfehlungen der Leitungsorgane oder Verbandsgeldbußen den Verlust der Begünstigung bewirken.

Ein weiterer Punkt ist die Behandlung grenzüberschreitenden Spenden. Die Arbeit erklärt, unter welchen Bedingungen auch ausländische Institutionen als begünstigt gelten können. Dabei wird die EU-Kapitalverkehrsfreiheit berücksichtigt.

Zusammenfassend bietet die Arbeit einen vollständigen Überblick über den aktuellen Stand und die jüngsten Neuerungen im Spendenbegünstigungsrecht. Sie zeigt auf, welche praktischen Konsequenzen die rechtlichen Regelungen haben, und beantwortet offen gebliebene

Fragen im Bezug auf die Zuerkennung, Aufrechterhaltung und Aberkennung der Spendenbegünstigung.

Abstract English

This master's thesis provides a comprehensive examination of Austrian tax law on donation deductibility pursuant to § 4a EStG. It outlines the conditions under which organizations may be recognized as eligible for tax-privileged status and the obligations that arise from such recognition. These conditions and obligations are primarily set out in §§ 34 to 47 BAO in conjunction with § 4a EStG. Donations must be made voluntarily and must promote a specific charitable purpose. Only under these circumstances can organizations apply for recognition as tax-privileged entities under § 4a EStG.

The thesis goes on to describe the application and assessment procedure. Since the 2023 legislative reform, applications must be submitted electronically via FinanzOnline, with the assistance of a qualified professional. Following review by the tax authority, the application results in an official decision and entry into the official list of organizations eligible for donation deductibility.

Another key focus of the thesis is the maintenance of tax-privileged status. It demonstrates that organizations are required to submit annual documentation to verify their continued pursuit of charitable objectives. Failure to comply with these obligations or deviation from the stated purposes may lead to the loss of eligibility.

The thesis also analyzes the revocation of tax-privileged status. Typical reasons include violations of the applicable charitable purpose requirements or the operation of harmful business activities that go beyond the mere pursuit of charitable aims. A innovation introduced by the reform 2023 is that serious criminal offenses committed by members of governing bodies or the imposition of corporate fines may also result in a loss of status.

An additional aspect covered is the treatment of cross-border donations. The thesis explains the conditions under which foreign institutions may be considered eligible for tax benefits, considering the EU principle of free movement of capital.

In conclusion, the thesis provides a comprehensive overview of the current legal framework and recent developments in the field of donation tax law. It highlights the practical implica-

tions of the applicable regulations and addresses unresolved questions concerning the recognition, maintenance, and revocation of donation deductibility.