

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Albert Loidl, Markt 42, 5440 Golling/Salzach, über die Beschwerde vom 23. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. November 2022 betreffend Körperschaftsteuer 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2022 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert folgende Unterlagen vorzulegen: Jahresabschluss 2021 inkl GuV und Bilanz, Anlagenverzeichnis, detaillierte und nachvollziehbare Berechnungsgrundlagen zur steuerlichen Mehr-/Weniger-Rechnung und eine detaillierte Kontenübersicht betreffend Zinsaufwand.

Am 3. November 2022 übermittelte die beschwerdeführende Partei die angeforderten Unterlagen.

Mit Bescheid vom 14. November 2022 wurde die beschwerdeführende Partei zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2021 veranlagt. Aus der gesonderten Bescheidbegründung vom 14. November 2022 geht hervor, dass die in der Gewinnermittlung geltend gemachten Aufwendungen bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen, davon Struktursicherungsbeitrag in Höhe von € 170.995,00, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen wären.

Die Beschwerde vom 23. November 2022 gegen den Bescheid vom 14. November 2022 richtete sich zum einen gegen die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Struktursicherungsbeitrag iHv 170.995,00 Euro und zum anderen gegen das Nichtansetzen des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG) iHv 10.000,00 Euro.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21. Dezember 2022 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Der Abzug der tatsächlich angefallenen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Struktursicherungsbeitrag wurde gemäß § 12 Abs 2 KStG versagt. In Bezug auf die Nichtberücksichtigung des Freibetrags gemäß § 23 KStG im Erstbescheid wurde der Beschwerde gefolgt und bei der Ermittlung des Einkommens ein Freibetrag in Höhe von € 10.000,00 Euro, berücksichtigt.

Am 17. Jänner 2023 beantragte die beschwerdeführende Partei die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Am 22. März 2023 legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverentscheidung zu erledigen.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Wirkung 01.02.2024 der bisher zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei ist eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft im Sinne des § 5 Z 6 KStG und unterhält einen körperschaftsteuerpflichtigen Geschäftsbetrieb. Dieser hatte im Jahr 2021 folgende steuerlich relevanten Erlöse sowie Aufwendungen:

Erlöse ohne § 109a	1.058.345,00
übrige Erträge/Einnahmen	428.120,00
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	89.219,00
Personalaufwand	622.135,00
AfA Anlagevermögen	288.592,00
Reise- und Fahrtspesen	161,00
Tatsächliche KFZ-Kosten	1.546,00
Miet-/Pachtaufw., Leasing	34.911,00
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen	12.925,00
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	59.646,00
übrige Aufw./Betriebsausg.	308.625,00
sonstige Änderungen	-154.585,00

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind ua Aufwendungen für Wartungsverträge und Instandhaltung durch Dritte enthalten.

Bei den Zuschüssen aus dem Non-Profit-Organisationen Unterstützungsfonds (NPO-Fonds) handelt es sich um direkte, nicht rückzahlbare Zuschüsse. Bezuschusst werden bestimmte definierte Kosten, welche im jeweiligen Betrachtungszeitraum angefallen waren. Zusätzlich kann ein pauschaler Struktursicherungsbeitrag beantragt werden, mit dem weitere angefallene Kosten pauschal abgegolten werden. Der Struktursicherungsbeitrag kann unabhängig von beantragten förderbaren Kosten beantragt werden. Die Kosten dafür müssen nicht nachgewiesen werden.

Die Bedeckung des NPO-Unterstützungsfonds ist aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds sicherzustellen.

Im Jahr 2021 wurde an die beschwerdeführende Partei unter anderem ein Struktursicherungsbeitrag in Höhe von € 170.995,00 aus dem NPO-Fonds ausbezahlt. Dieser wurde gewinnerhöhend verbucht. Im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Jahres 2021 wurde dieser Betrag in der Mehr-Weniger-Rechnung in Abzug gebracht.

Eine entsprechend Aufwandskürzung, in Form einer Hinzurechnung, wurde nicht durchgeführt.

Der Struktursicherungsbeitrag steht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit geltend gemachten Aufwendungen.

2. Beweiswürdigung

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen des Verwaltungsverfahrens wie insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung, der Mehr-Weniger-Rechnung sowie den Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 11 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG) idgF lautet:

(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

1. Bei unter § 7 Abs 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.
2. Bei Kreditinstituten die Zuführung zur Haftrücklage nach § 14.
3. Bei Versicherungsunternehmen die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen und Rücklagen sowie die Gewährung von Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) nach den §§ 15 bis 17.
4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen. Nicht abgezogen werden dürfen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs. 1 Z 9 oder 10 fallen.

§ 12 Abs 2 KStG 1988 idgF lautet:

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen die nicht unter § 11 Abs 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen, Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünften aus Derivaten, mit Ausnahme der in § 27a Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Einkünfte oder Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, außer in den Fällen des § 30a Abs 3 Z 1 bis 4 oder Abs 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

§ 20 Abs 2 Z 1 EStG 1988 idgF lautet:

Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen.

§ 124b Z 348 lit a EStG 1988 idgF lautet:

Steuerfrei sind ab dem 01. März 2020: a) Zuwendungen, die aus Mitteln des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds gemäß dem Bundesgesetz über die Errichtung des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds – COVID-19-FondsG, BGBl. I Nr. 12/2020, aufgebracht werden

Zunächst wurden mit der ersten NPO-Fonds-Richtlinienverordnung (NPO-Fonds-RLV) Kosten des Zeitraums 01.04.2020 bis 30.09.2020 gefördert. Anschließend wurde der NPO-Fonds mit der 2. NPO-FondsRLV um Zeitraum 01.10.2020 bis 31.12.2020 verlängert. Zuletzt wurden mit der 3. NPO-FondsRLV Kosten des Zeitraums 01.01.2021 bis 30.06.2021 bezuschusst. Die einzelnen Phasen unterscheiden sich inhaltlich nicht (vgl. Apostol/Schirmbrand, Die ertragsteuerliche Behandlung von Zuschüssen aus dem NPO-Unterstützungsfonds, SWK 2021, 1346, 1348).

§ 7 Abs 2 NPO-Fonds-Richtlinienverordnung lautet:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Förderung

Für die Bemessung der Förderung sind die förderbaren Kosten im Sinne der Verordnung ausschließlich solche zur Erfüllung der statutengemäßen Aufgaben, die aus einem oder mehreren der nachfolgenden Sachverhalte resultieren bzw. anfallen:

1. für die Tätigkeit der Organisation notwendige (im Folgenden: betriebsnotwendige) Zahlungsverpflichtungen für Miete und Pacht, sofern die förderwerbende Organisation nicht gern. § 1104 oder § 1105 ABGB von der Zahlungsverpflichtung ausgenommen ist;
2. betriebsnotwendige Versicherungsprämien;
3. Zinsaufwendungen für Kredite und Darlehen und Finanzierungskostenanteile von Leasingraten aus vertraglichen Verpflichtungen, die vor dem 1. Oktober 2021 vereinbart wurden, ab dem Zeitpunkt ihrer jeweiligen Fälligkeit;
4. nicht das Personal betreffende betriebsnotwendige vertragliche Zahlungsverpflichtungen, insbesondere Buchhaltungskosten, Kosten für die Lohnverrechnung, Jahresabschlusskosten;
5. Kosten für die Bestätigung durch einen fachkundigen Experten oder eine fachkundige Expertin gemäß § 17 Abs. 1;

6. betriebsnotwendige Lizenzkosten;

7. Zahlungen für Wasser, Energie und Telekommunikation, Reinigungskosten, Betriebskosten von Liegenschaften (z. B. Abwasser- und Abfallentsorgung);

8. Wertverlust bei verderblicher oder saisonaler Ware, sofern diese aufgrund der COVID-19-Krise mindestens 50% des Verkehrswerts verloren haben. Saisonale Ware bezeichnet eine Ware, die im Zuge eines immer wiederkehrenden Zeitabschnitts eines Jahres besonders nachgefragt wird;

9. Personalkosten für Personen, die begünstigt behindert im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes (BEinstG), BGBl. Nr. 22/1970, sind, soweit diese Kosten nicht durch sonstige Unterstützungen der öffentlichen Hand getragen werden;

10. nicht das Personal betreffende unmittelbar durch COVID-19 notwendig gewordene betriebsnotwendige Aufwendungen;

11. nicht das Personal betreffende frustrierte Aufwendungen, die nachweislich einer Veranstaltung zugerechnet werden können, die im Zeitraum 1. Oktober bis 31. Dezember 2021 in Folge von gesetzlich oder behördlich gesetzten Maßnahmen im Zusammenhang mit COVID-19 nicht oder nur eingeschränkt stattfinden konnte, soweit keine Förderung gemäß der Richtlinie der Bundesministerin für Landwirtschaft, Regionen und Tourismus für einen Schutzschirm für Veranstaltungen gewährt wurde.

Gem. § 7 Abs 3 NPO-Fonds-Richtlinienverordnung kann zusätzlich zu den beantragten förderbaren Kosten gemäß Abs 2 eine Förderung in Form eines Struktursicherungsbeitrags beantragt werden, mit dem nicht durch Abs 2 erfasste weitere im Zeitraum von 1. Jänner 2021 bis 30. Juni 2021 bzw. von 1. Oktober 2021 bis 31. Dezember 2021 angefallene Kosten pauschal abgegolten werden.

Gemäß § 1 Abs. 3 NPO-Fonds-Gesetz hat der Bundesminister für Finanzen die Bedeckung des NPO-Unterstützungsfonds BGBl I 2020/49 aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds sicherzustellen. Bei NPO-Fonds-Förderungen handelt es sich daher um Zuwendungen, welche aus dem COVID-19 Krisenbewältigungsfonds-COVID-19-FondsG, BGBl I Nr.12/2020 aufgebracht werden. Diese Zuschüsse sind gemäß § 124b Z 348 lit a EStG 1988 steuerfrei zu behandeln.

Das Bestreben des NPO-Unterstützungsfonds ist es, die in § 4 der Richtlinien genannten Organisationen, welche im Zuge der Covid-19-Krise Einnahmeneinbußen verzeichnet haben, finanziell zu unterstützen, sodass diese in die Lage versetzt werden, ihre statutengemäßen Aufgaben weiter zu erbringen. Der Struktursicherungsbeitrag soll pauschal weitere angefallene Kosten abgelden, die nicht unter die förderbaren Kosten gemäß § 7 Abs 2 NPO-FondsRLV fallen,

wie zB Instandhaltungs- oder Wartungskosten oder Aufwandsentschädigungen, und beträgt 7% bzw. 10% der Einnahmen des Jahres 2019 (vgl. *Apostol/Schirmbrand*, SWK 2021, 1347 f).

In der gegenständlichen Beschwerdesache ist zu prüfen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Struktursicherungsbeitrag und Betriebsausgaben besteht und daher das Abzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG greift. Gemäß § 12 Abs 2 KStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögenmehrungen und Einnahmen in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. *Oberndorfer*, Die ertragsteuerliche Behandlung ausgewählter COVID-19-Förderungen, SWK 2021, 348).

Dies gilt aber nur dann, wenn der gemeinnützige Förderungsnehmer einen körperschaftsteuerpflichtigen Geschäftsbetrieb unterhält und mit der Förderung Kosten bezuschusst werden, die diesem steuerpflichtigen Geschäftsbereich zuzurechnen sind. Jene Betriebsausgaben, welche mit der NPO-Fonds-Förderung bezuschusst werden, sind daher dann vom Abzugsverbot betroffen, wenn ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen dem Struktursicherungsbeitrag einerseits und den tatsächlichen, nicht durch § 7 Abs 2 NPO-FondsRLV erfassten, Aufwendungen andererseits vorliegt (vgl. *Apostol/Schirmbrand*, SWK, 2021 1347 f).

Im gegenständlichen Fall wurde der Struktursicherungsbeitrag im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes iHv € 170.995,00 in Abzug gebracht.

Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen, dürfen nicht als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden, da es ansonsten zu einer doppelten Begünstigung kommen würde. Für den wirtschaftlichen Zusammenhang genügt bereits ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang (vgl. VwGH 30.03.2011, 2008/13/0008). Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs 2 EStG bzw. § 12 Abs 2 KStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist.

Gemäß § 7 Abs 3 NPO-FondsRLV deckt der Struktursicherungsbeitrag pauschal weitere angefallene Kosten ab, die nicht unter die förderbaren Kosten gemäß § 7 Abs 2 NPO-FondsRLV fallen. Aufgrund des spezifischen Wortlauts ergibt sich ein unmittelbarer inhaltlicher Zusammenhang zwischen der gewährten Förderung und tatsächlich angefallenen, nicht bloß fiktiven Kosten. Eine detaillierte Benennung spezifischer Kostenstellen ist nicht erforderlich, da diese bereits durch die allgemeine Zweckbestimmung hinreichend abgedeckt und legitimiert sind.

Die Intention des Struktursicherungsbeitrages liegt offenkundig darin, pauschal weitere angefallenen Kosten (zumindest teilweise) abzugelten, die nicht unter die förderbaren Kosten fallen. Ein Nachweis der Kosten ist nicht erforderlich, da es sich um eine Pauschale handelt und die Berechnung des Struktursicherungsbeitrages auf Basis der Einnahmen des Jahres 2019 erfolgt. Damit soll sichergestellt werden, dass neben den in § 7 Abs 2 der jeweiligen NPO-Fonds-Richtlinienverordnung ausdrücklich aufgezählten Kosten noch weitere zusätzliche Belastungen berücksichtigt werden, die im Rahmen der laufenden Bewirtschaftung entstehen.

Im gegenständlichen Fall besteht somit ein unmittelbarer Zusammenhang mit konkret definierbaren Aufwendungen, nämlich jenen weiteren angefallenen Kosten die nicht explizit als förderbare Kosten angeführt sind. Dem Struktursicherungsbeitrag können dem Grunde nach diese Aufwendungen zugeordnet werden, sodass diese im Verhältnis zueinander zu kürzen sind. Beispielhaft sind, laut vorliegender Gewinn- und Verlustrechnung, die verbuchten Betriebsausgaben für Wartung (Konto 7202) und Instandhaltung (Konto 7222) anzuführen. Ein Abzugsverbot gem. § 12 Abs 2 KStG bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen liegt demnach vor (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Rz 95).

Ein direkter Zusammenhang wäre nach der Rechtsprechung des VwGH bei Zuschüssen nur dann nicht gegeben, wenn Zuschüsse generell zur Verlustabdeckung gewährt werden, was bei den Förderungen aus dem NPO-Unterstützungsfonds nicht gegeben ist, weil es sich primär um Kostenzuschüsse handelt (vgl. VwGH 30.06.1987, 87/14/0041).

Da der steuerfreie Struktursicherungsbeitrag aus dem NPO-Fonds zum Abzugsverbot (bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen) der damit zusammenhängenden Betriebsausgaben führt, war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

§ 23. (1) KStG idgF lautet:

Bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 ist bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 10 000 Euro, abzuziehen.

Gem § 5 Z 6 KStG sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der § 34 bis 47 BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Soweit jedoch eine derartige Körperschaft insbesondere einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 1 BAO unterhält, greift die Befreiung nicht. Die aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse sind körperschaftsteuerpflichtig, obwohl diese für die begünstigten Zwecke eingesetzt werden. Im Ausmaß der Körperschaftsteuerbelastung verbleiben weniger Mittel für die begünstigten Zwecke. Gerade aber weil die begünstigten Zwecke als förderungswürdig angesehen werden, sind bis zu einem Höchstbetrag von 10.000 € – dem

Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 – die Überschüsse dennoch steuerfrei (vgl Dziurdź in WU-KStG3 (2022) § 23 Rz 8).

Aufgrund des im Sinne des § 23 KStG vorliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, war in Bezug auf die bisherige Nichtberücksichtigung des Freibetrags der Beschwerde zu folgen. Bei der Ermittlung des Einkommens ist ein Freibetrag iHv € 10.000,00 zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war daher insgesamt, im Sinne der Beschwerdevorentscheidung, teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Struktursicherungsbeitrag aus dem NPO-Fonds und Betriebsausgaben besteht und daher das Abzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG 1988 greift, liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Es liegt somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 26. März 2026