

Ertragsteuern
Gruppenbildung für Steuerbegünstigungen
des § 3 EStG

Umsatzsteuer
Keine Unterordnung bei wirtschaftlicher
Eingliederung iZm Organschaft

Lohnsteuer & Sozialversicherung
OG-Gesellschafter als DN

Die Datenübermittlungspflicht von Spendenorganisationen im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes

§ 18 Abs 8 EStG

Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung;
Artikel 7 B-VG;
Gleichheitsgrundsatz

Die Neuregelung des § 18 Abs 8 EStG führt für spendenbegünstigte Einrichtungen zu einer großen finanziellen Mehrbelastung. Diese sind meistens nicht in Besitz der für die Erfüllung der Übermittlungspflicht erforderlichen Daten. Die aus der Inpflichtnahme resultierenden Mehrbelastungen könnten zu einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes der spendenbegünstigten Organisationen führen.

HEIDI SCHEICHENBAUER

A. Einleitung

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 und die Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung kommt es seit Anfang 2017 zu einer wesentlichen Änderung betreffend die steuerliche Berücksichtigung von Spenden an spendenbegünstigte Einrichtungen (NPO) im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung.¹⁾

Spenden, die als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden, können im Regelfall nur mehr auf Grundlage einer automatischen Datenübermittlung an die Finanzbehörden steuerlich berücksichtigt werden.

Die Datenübermittlung hat in verschlüsselter Form durch die NPO zu erfolgen. Dazu müssen ihr bestimmte Meldedaten des Spenders (Vorname, Zuname und Geburtsdatum) sowie die Jahressumme an Spenden bekannt sein. Für den Steuerpflichtigen wie auch für die Finanzverwaltung soll dieser automatische Datenaustausch zu Entlastungseffekten führen.²⁾

Die Art und Weise, wie der Datenaustausch zu erfolgen hat, führt zu einer erheblichen Mehrbelastung der NPOs, die Fragestellungen bezüglich der Verfassungskonformität aufwerfen.

Der nachfolgende Beitrag soll die Neuregelung anhand der Rsp des VfGH hinsichtlich der Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes³⁾ untersuchen.

B. Die Neuregelung im Detail

1. Allgemeines

Der Steuerpflichtige, der ab 2017 die Berücksichtigung seiner Spende als Sonderausgabe anstrebt, muss der Spendenorganisation (nachfolgend NPO) bestimmte „Identifikationsdaten“ (Vor- und Zunamen, Geburtsdatum) bekannt geben. Die Daten müssen dem Eintrag im Zentralen Melderegister entsprechen (ZMR).⁴⁾

Die NPO muss in der Folge auf Grundlage der ihr bekannt gegebenen⁵⁾ Identifikationsdaten für den Spender das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) gem § 13 Abs 2 E-GoVG ermitteln und dieses der Finanzverwaltung im Wege von FinanzOnline

zusammen mit dem Gesamtbetrag der im Kalenderjahr vom jeweiligen Steuerpflichtigen geleisteten Beiträge bis Ende Februar des Folgejahres übermitteln.⁶⁾ Die Ermittlung der vbPK und die Übermittlung der Daten werden auf verschiedene Art und Weise, nämlich mittels Web-Services, File-Upload und Finanz-Online mittels Webformular ermöglicht.⁷⁾ Im Veranlagungsverfahren wird – auf datenschutzkonformer Weise und ohne weitere Mitwirkung des Steuerpflichtigen – der übermittelte Betrag bei jenem Spender berücksichtigt, der über das vbPK SA als Leistender identifiziert ist. Sofern der Spender seine Identifikationsdaten der NPO nicht bekannt gibt, kommt eine Berücksichtigung als Sonderausgabe nicht in Betracht.⁸⁾

Trotz des Versuchs, eine vollautomatische Berücksichtigung von Spenden im Veranlagungsverfahren herbeizuführen, erhält die neue Regelung insofern eine „Parallelität“ der Geltendmachung im Bereich der Absetzbarkeit von Spenden aufrecht, als ausschließlich als Sonderausgaben zu berücksichtigende Beträge (somit nicht Zuwendungen gem § 4 a EStG, Betriebsausgaben) zu berücksichtigen sind, und zudem auch nur dann, wenn die NPO

Dr. Heidi Scheichenbauer ist Referentin für Recht und Steuern beim Fundraising Verband Austria in Wien. Kontaktadresse: heidi.scheichenbauer@fundraising.at, www.fundraising.at

- 1) Siehe BGBl I 2015/118 und Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Übermittlung von Daten für die Berücksichtigung von Sonderausgaben in der Einkommensteuer-Veranlagung (Sonderausgaben-DÜV), BGBl II 2016/289.
- 2) Vgl dazu M. Atzmüller, Automatischer Datenaustausch Elektronische Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben, SWK 2016, 1433.
- 3) Dieser schützt auch inländische juristische Personen. Vgl Öhlinger, Verfassungsrecht⁴ Rz 755.
- 4) Von der Neuregelung sind nicht nur Spenden an spendenbegünstigte Einrichtungen, sondern weitere Sonderausgaben (wie etwa Kirchenbeiträge oder Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung) betroffen.
- 5) Bzw der ihr zum 1. 1. 2017 bereits bekannten Identifikationsdaten; s § 3 Sonderausgaben-DÜV.
- 6) Die erstmalige Übermittlung hat bis Ende Februar 2018 zu erfolgen.
- 7) Vgl § 11 Sonderausgaben-DÜV. Nähere Informationen finden sich auf der Website des BMF: <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/FAQ-automatische-Datenubermittlung-SA.html> (abgefragt am 13. 2. 2017).
- 8) Für den Spender besteht die Möglichkeit, dem Empfänger die Übermittlung an die Finanzverwaltung zu untersagen.

eine „feste örtliche Einrichtung“ im Inland unterhält.⁹⁾ In solchen Konstellationen bleibt für den Spender das Erfordernis aufrecht, die Beträge weiterhin selbst in der Steuererklärung bekannt zu geben.

2. Gründe für die Neuregelung

Die vollautomatische Berücksichtigung der Spenden im Veranlagungsverfahren bezweckt eine Entlastung des Spenders und auch der Finanzverwaltung.¹⁰⁾ Der bisher erforderliche Bearbeitungs- und Überprüfungsaufwand soll entfallen und ein Beitrag zur Erhöhung der Gleichmäßigkeit der Vollziehung und Steuergerechtigkeit geleistet, Manipulationsmöglichkeiten durch unrichtige Angaben verhindert werden. Dabei wurde einer Empfehlung der Steuerreformkommission Rechnung getragen.¹¹⁾

3. Sanktionen

Die Nichterfüllung dieser Übermittlungspflicht ist sanktionsbewehrt. Werden von einer in der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheinenden Organisation Vorkehrungen zur Erfüllung ihrer Übermittlungspflicht gänzlich unterlassen, kann dies zum Verlust des Begünstigungsstatus führen. Bei ex lege spendenbegünstigten Organisationen ist als Sanktion ein KSt-Zuschlag in Höhe von 20% der zugewendeten Beträge vorgesehen.¹²⁾

C. Inpflichtnahme von NPO

1. Allgemeines

Bei der hier angeordneten Übermittlungsverpflichtung für NPO handelt es sich um einen Fall der Inpflichtnahme zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben. Prominentes Beispiel der Inpflichtnahme im Abgabenverfahren ist etwa die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber.¹³⁾ Den verpflichteten Arbeitgeber treffen dabei bestimmte eigenständige Aufgaben anlässlich der Erhebung der Lohnsteuer. Die Handlungen werden nicht den Finanzbehörden zugerechnet.

Während Inpflichtnahmen im Rahmen des Abgabenverfahrens an sich nicht ungewöhnlich sind, stellt die neue Verpflichtung NPOs vor große Herausforderungen. Die Ermittlung der vbPK SA und nachfolgende Übermittlung der „Spenderdaten“ ist für NPO mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Die erforderlichen Meldedaten der Spender sind NPOs häufig nicht bekannt. Entsprechen die Einträge in den Datenbanken der NPO nicht jenen Daten, die im ZMR enthalten sind, scheidet die Ermittlung der vbPK SA.¹⁴⁾ NPOs waren und sind bislang nicht dazu verpflichtet, die Identität der Spender zu überprüfen¹⁵⁾ und über Spenderdaten in ZMR-Qualität zu verfügen.

Neben dem technischen und administrativen Mehraufwand (Datenbanken müssen neu programmiert, Schnittstellen implementiert werden) ist auch der Kommunikationsaufwand erheblich (die Spender müssen ausreichend informiert werden,

dass, warum und wie sie die Daten zur Verfügung stellen sollen).

Ein zusätzliches Problem ergibt sich daraus, dass häufig gerade bei Bestandsspendern (Spender, die bereits längere Zeit mittels Dauerauftrag oder Einziehungsauftrag spenden) veraltete Daten vorliegen. So können diese etwa in der Zwischenzeit durch Heirat oder Scheidung einen anderen Nachnamen tragen. Sofern der Dateneintrag in der Spenderdatenbank noch aus der Zeit vor Einführung des ZMR¹⁶⁾ stammt, wird die Ermittlung einer vbPK SA in solchen Fällen nicht gelingen. Wenn der Spender in der Zwischenzeit einen Wohnsitzwechsel vollzogen hat und der Organisation dies nicht bekannt ist, ist es schwer möglich, ihn über die Neuerungen zu informieren. Darüber hinaus befinden sich in den Datenbanken der NPO häufig Einträge, die ebenfalls ein Scheitern der vbPK-Ermittlung zur Folge haben werden, etwa akademische Grade im Namensfeld, Kosenamen, Abkürzungen wie jun./sen., unzutreffende Geburtsdaten. All diese Konstellationen führen dazu, dass die Ermittlung der vbPK SA scheitert, wenn keine Berichtigung der Daten stattfindet.

Rein rechtlich ist die Situation zwar insofern geklärt, als sich der Spender um die Bekanntgabe der korrekten Daten kümmern muss (und ihn somit eine Art „Bringschuld“ trifft). Rein praktisch liegt hier aber die Hauptbelastung bei der Organisation, die entsprechende Möglichkeiten der Datenbekanntgabe und Datenkorrektur schaffen muss.

Nun ist es den NPO in gewissem Ausmaß möglich, die Datenbanken von den häufigsten Fehlerquellen zu „reinigen“ (etwa durch Entwicklung bzw. Ankauf einer Bereinigungssoftware), jedoch ist dies mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Zudem ist es nicht möglich, alle potentiellen Fehlerquellen zu beseitigen.

Neben der Säuberung der Datenbestände müssen die Datenbanken um eigene Felder ergänzt werden, um die vbPK SA (welche 172 Zeichen lang ist) abzuspeichern, und – was mit einer noch größeren Herausforderung verbunden ist – die NPOs müssen Wege finden, wie die Spender den Organisationen die ZMR-Daten zukommen lassen können.

Dies mag auf den ersten Blick einfach erscheinen, stellt die Organisationen aber ebenfalls vor Schwierigkeiten. So kann ein Dauerspender der NPO „formlos“ (etwa telefonisch, oder schriftlich) seine „korrekten“ Daten bekannt geben, jedoch ist

9) Hier lassen sich keine weiteren Anhaltspunkte dafür finden, was darunter zu verstehen ist. Man kann jedoch davon ausgehen, dass es sich um eine Betriebsstätte handeln muss.

10) Vgl dazu ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 14.

11) Ibid.

12) § 18 Abs 8 Z 4 EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob die empfangende Körperschaft selbst im konkreten Fall KSt zu entrichten hat. Siehe dazu 684 BlgNR 25. GP – Regierungsvorlage.

13) Vgl § 79 EStG. Vgl *Antonioli Walter/Koja Friedrich*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 405.

14) Siehe etwa Stellungnahme zu 16/SN-129/ME 25. GP des BMI Sektion III-RECHT, GZ BMI-LR1423/0019–111/1/a/2015.

15) Ibid.

16) Dieses wurde 2001 auf Basis der Volkszählung eingeführt.

der Zuordnungsaufwand in der Datenbank der Organisation entsprechend groß, da eine solche Zuordnung in der Regel manuell vorgenommen werden muss. Gerade kleineren NPO fehlt es häufig an den erforderlichen personellen Mitteln, um den zusätzlichen Aufwand bewältigen zu können. Somit ist festzuhalten, dass es sich bei der hier behandelten Konstellation um weit mehr als bloße Übermittlungen aus den Datenanwendungen der NPOs handelt. Die Verpflichtung zur Ermittlung des vbPK SA¹⁷⁾ und die Übermittlung über FinanzOnline sind komplex und unterscheiden sich deutlich von den „normalen“ Modalitäten bei der Abgabe von Steuererklärungen.¹⁸⁾ Der mit den Verpflichtungen einhergehende Aufwand erscheint aus der Perspektive des Gleichheitsgrundsatzes fragwürdig und lässt der Verfassungswidrigkeit dieser Übermittlungsverpflichtung/Inpflichtnahme aufkommen.

2. Verfassungsrechtliche Grenzen der Inpflichtnahme

a) Allgemeines

Der VfGH hat mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass er gegen Mitwirkungspflichten im Zuge des Abgabenverfahrens keine grundsätzlichen Bedenken hat.¹⁹⁾ Hier ist es auch möglich, Personen zu verpflichten, die formal am Steuerschuldverhältnis unbeteiligt sind.²⁰⁾ Auch wenn es in der vorliegenden Verpflichtung nicht um die Entrichtung einer Steuer, sondern um die steuerliche Berücksichtigung als Sonderausgabe im Abgabenverfahren geht, liegt eine der Steuerabfuhr ähnlich gelagerte Konstellation vor. Die vom VfGH entwickelten Grundsätze bei der Behandlung der Frage der Verfassungskonformität kommen somit auch hier zur Anwendung.

Wenn am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligten Dritten wie den NPO praktisch sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit dieser Abgabeneinhebung auferlegt werden, muss der Gleichheitsgrundsatz beachtet werden.²¹⁾ So muss zuerst nach einer sachlichen Rechtfertigung für die Inpflichtnahme gesucht werden.²²⁾ Liegt eine legitime Zielsetzung vor, muss als zweite Ebene überprüft werden, ob die Regelung auch verhältnismäßig ist.²³⁾

Der VfGH hat Inpflichtnahmen im Abgabenverfahren dann als sachgerecht eingestuft, wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung besteht. Diese kann rechtlicher oder wirtschaftlicher Natur sein und muss es ihrem Inhalt nach rechtfertigen, gerade diesem Dritten die Verpflichtung zum Abzug/ zur Abfuhr aufzubürden.²⁴⁾

b) Sonderrechtsbeziehung

Die sachliche Rechtfertigung für die Auferlegung der neuen Mitwirkungspflichten kann sich grundsätzlich aus der Rechtsbeziehung zwischen dem Spender und der NPO ergeben. So ist eine Spende als Schenkung an die NPO zu betrachten und somit besteht eine Beziehung rechtlicher Art zwischen dem Spender und der bedachten Organisation. Eine

solche Beziehung rechtfertigt es jedoch nicht, (unabhängig von ihrer Qualität und ihrem Umfang), Mitwirkungspflichten jedweden Inhalts und jedweder Intensität aufzuerlegen. Dies wurde in einer Entscheidung des VfGH bezüglich der Spekulationsertragssteuer deutlich.²⁵⁾ Das Gesetz ordnete eine Abzugspflicht aber auch in Fällen an, in denen die erforderlichen Daten den Kreditinstituten nicht zur Verfügung standen und diese erst vom Steuerschuldner beschafft werden mussten.²⁶⁾ Der VfGH kam hier zu der Auffassung, dass der Gesetzgeber gegen den Gleichheitsgrundsatz dadurch verstößen hatte, dass er den Kreditinstituten die Verpflichtung zur Steuerabfuhr auch in den Fällen auferlegt hatte, in denen ihnen die für die ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten nicht zur Verfügung standen und von ihnen auch nicht ohne weiteres beschafft werden konnten.²⁷⁾

Im Unterschied zu den Kreditinstituten haben die NPO zwar Kenntnis von Beträgen, die zu melden sind, jedoch fehlt es regelmäßig an den weiteren, für die Übermittlungspflicht erforderlichen, ZMR-Daten des Spenders.

c) Rechtfertigung durch (vergangene) Vorteile der NPO?

Im Spekulationsertragsteuer-Fall versuchte die Bundesregierung, die Maßnahme auch dadurch zu rechtfertigen, dass die Kreditinstitute besonders von früheren Steuerreformen profitiert hätten und dies eine Kostenbelastung zulässig machen müsse.²⁸⁾ Hier könnte man ebenfalls argumentieren, dass die NPO

17) Siehe § 18 Abs 8 EStG und § 11 Sonderausgaben-DÜV.

18) So müssen Steuerpflichtige für die Zwecke ihrer Abgabenerklärung etwa keinen eigenen Verschlüsselungscode ermitteln. Wird die Steuererklärung in Papierform abgegeben, müssen sie nur ihre Steuernummer eintragen. Wenn sie über FinanzOnline eine Steuererklärung abgeben, reicht die Kenntnis der Zugangsdaten aus.

19) Vgl VfGH 10. 5. 1971, A 12, 13, 14/70 VfSlg 6425/1971; VfGH 27. 1. 1977, B 112, 150, 199, 255, 269, 317, 339, 371/5 VfSlg 7975/1977 und VfGH 9. 10. 1973, B 148/73 VfSlg 7158/1973; VfGH 10. 10. 1984, B 187/80 VfSlg 10.213/1984. Vgl dazu auch C. Mayr, Haftung für Abgabenverbindlichkeiten Dritter, ÖZW 2001, 102 (111).

20) Ein weiteres Beispiel ist etwa Einhebung und Abfuhr der Kurtaxe. Vgl auch VfSlg 10.213/1984 betreffend die Einhebung der Kurtaxe durch den Unterkunftgeber.

21) In der Vergangenheit wurden vor allem Haftungsbestimmungen am Gleichheitsgrundsatz gemessen. Vgl VfGH 15. 10. 1955, B 96/55 VfSlg 2896/1955. Aber auch weitere Mitwirkungs- und Abfuhrverpflichtungen wurden daran gemessen. Vgl VfGH 15. 3. 2000, G 141/99 ua VfSlg 15.773/2000.

22) Vgl VfGH 15. 3. 2000, G 141/99 ua VfSlg 15.773/2000, VfGH 16. 6. 2011, G 18/11 VfSlg 19.412/2011.

23) Wenzl, Mitteilungs-, Selbstrechnungs- und Abfuhrpflichten der Parteienvertreter bei der Immo-ESt, GES 2015, 300 (304).

24) Dabei kann es sich um Konstellationen handeln, in denen eine rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig auch das steuerschuld begründende Ereignis darstellt, aber auch um Sachverhalte, in denen die dem Steueratbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen entweder über den Dritten laufen oder der Dritte einen leichten Zugang zu den Bemessungsgrundlagen hat.

25) VfGH 15. 3. 2000, G 141/99 ua VfSlg 15.773/2000.

26) So genannte Ersatztatbestände.

27) VfGH 15. 3. 2000, G 141/99 ua VfSlg 15.773/2000.

28) Ibid.

in den Jahren seit Einführung der Spendenabsetzbarkeit „besonders“ von der Absetzbarkeit profitiert hätten. Der VfGH erachtete es jedoch als unzulässig, (allfällige) frühere steuerliche Entlastungen mit dem durch die Neuregelung verursachten Aufwand in Beziehung zu setzen.²⁹⁾

d) Unverhältnismäßigkeit der (Kosten-)Belastung?

Bei der Anordnung der Übermittlungspflicht und der Verpflichtung zur Implementierung „der erforderlichen technischen Vorkehrungen“, um der Übermittlungsverpflichtung nachzukommen, ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der NPO nicht berücksichtigt, kann daraus eine Unverhältnismäßigkeit resultieren. Die Neuregelung des § 18 Abs 8 EStG lässt eine solche Beachtung nicht erkennen, sondern eine Belastungsgrenze vermissen. Der Regelung, dass die für die Erfüllung der Übermittlungspflicht anfallenden Kosten auf die 10%-Grenze für die eigenen Verwaltungskosten der Organisation nicht anzurechnen sind, vermag zwar den drohenden Verlust der Spendenbegünstigung abzumildern, führt jedoch zu keiner Entlastung der NPO.

Im Übrigen zeigen auch die Gesetzesmaterialien, dass der Gesetzgeber den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht ausreichend beachtet zu haben scheint. So führt die wirkungsorientierte Folgenabschätzung zum Steuerreformgesetz 2015/16 bezüglich der Auswirkungen auf die Verwaltungskosten aus, dass es in der Regel für NPOs nicht mehr notwendig sein wird, Spendenbestätigungen auszustellen. Zudem sollten sich die „... zusätzlichen Kosten für die Datenübermittlung an die Finanzverwaltung [...] als aufwandsneutral gestalten“.³⁰⁾ In weiterer Folge fehlt es an entsprechenden Erhebungen der für die Bereithaltung der den NPO erwachsenden Kosten und auch bezüglich der Einsparungen aus dem Wegfall der Spendenbestätigungen.

Die Tatsache, dass für Spenden, die den Betriebsausgaben zuzurechnen sind, und für Spenden an NPOs ohne „Betriebsstätte“ im Inland weiterhin auf Verlangen Spendenbestätigungen auszustellen sind, lässt ein Einsparungspotenzial, das aus dem Wegfall der Spendenbestätigungen resultieren soll, gering erscheinen. Auch finden sich in Gesetz und Materialien keine weiteren Anhaltspunkte dafür, dass versucht worden wäre, den Aufwand für die NPOs zu verringern. § 18 Abs 8 EStG legt fest, dass erstmalig bis Ende Februar 2018 zu übermitteln ist und diese Legisvakanz den betroffenen Organisationen genügend Zeit für die erforderliche (technische und organisatorische) Umsetzung einräumen soll. Angesichts der erforderlichen umfangreichen Implementierungsmaßnahmen und des Umstands, dass bis Mitte Februar 2017 die erforderlichen Schnittstellenbeschreibungen für FinanzOnline nicht vorlagen, erscheint dies zweifelhaft.³¹⁾

Vorschläge im Zuge des Begutachtungsverfahrens, die den NPOs die Umsetzung erleichtert hätten, wurden nicht aufgegriffen. So kommt zwar die Möglichkeit, dass spendenbegünstigten Organisatio-

nen bei „nicht eindeutigen Treffern“ oder Mehrfachtreffern wie „echten Auftraggebern des öffentlichen Bereichs“³²⁾ Auswahlmöglichkeiten geboten werden, wohl aus datenschutzrechtlichen Erwägungen nicht in Frage. Da aber die Finanzbehörden im ZMR über ausgedehnte Suchmöglichkeiten verfügen, hätte man sich damit begnügen können, NPOs bei Nichttreffern zu unterstützen und selbst zu versuchen, die Zuordnung eines Datensatzes zu einem Steuerpflichtigen vorzunehmen. Stattdessen wurden die NPO verpflichtet, sämtliche vorhandene Daten zur Ermittlung der vbPK SA auszuschöpfen.³³⁾ Diese Ausschöpfungsverpflichtung wird letztendlich die Anschaffung von kostspieliger Software zur Folge haben.

Auch die Entlastung des Steuerpflichtigen³⁴⁾ erscheint zumindest zweifelhaft. Dies mag dann zutreffend sein, wenn den NPO die zutreffenden ZMR Daten bereits vorliegen, in allen anderen Fällen muss sich der Spender erst darum kümmern, dass er der jeweiligen NPO die richtigen Daten zukommen lässt. Oft wird dem Spender nicht bewusst sein, welchem konkreten Rechtsträger er seine Daten zukommen lassen muss (man denke dabei etwa an die föderalen Strukturen der Caritas oder des Roten Kreuzes).

In Konstellationen wie der vorliegenden, bei denen nur die Finanzverwaltung entlastet wird, ist die Rsp des VfGH eindeutig. Erfolgt eine Überwälzung der Kostenbelastung alleine aus budgetären Erwägungen, stellt dies keine ausreichende, sachliche Rechtfertigung dar.³⁵⁾ Der Umstand, dass die Inpflichtnahme gesamtwirtschaftlich günstiger ist, spricht zwar für die „Privatisierung“ von Staatsaufgaben, rechtfertigt jedoch nicht die Auferlegung von Verpflichtungen jedweder Art.³⁶⁾

D. Fazit

Die Neuregelung des § 18 Abs 8 EStG führt für NPOs zu einer großen finanziellen Mehrbelastung. Diese sind meistens nicht in Besitz der für die Erfüllung der Übermittlungspflicht erforderlichen Daten. Die Inpflichtnahme Dritter ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig, darf jedoch nicht schranken-

29) Ibid.

30) Vgl ME SteuerreformG 2015/2016, 129/ME 25. GP, WFA 2015 Steuer.

31) VfGH 16. 6. 2011, G 18/11. Vgl dazu auch Lang, KESt-neu mit ausreichender Legisvakanz grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig, ÖWZ 1/2012, 15 (27).

32) Man beachte die Formulierung in § 18 Abs 8 EStG, wo festgelegt wird, dass die NPO berechtigt sind, wie Auftraggeber des öffentlichen Bereichs nach § 10 Abs 2 E-GovG die Ausstattung ihrer Datenanwendungen mit der vbPK SA von der Stammzahlenregisterbehörde zu verlangen.

33) Vgl § 12 Sonderausgaben-DÜV.

34) Vgl ME SteuerreformG 2015/2016, 129/ME 25. GP, WFA 2015 Steuer.

35) Vgl VfGH 27. 2. 2003, G 37/02 ua, V 42/02 ua.

36) Erwähnenswert ist in dem Zusammenhang auch, dass in der Wirkungsfolgenabschätzung die „Maßnahme 8“ konkret als „Elektronische Übermittlung der Spendendaten“ bezeichnet wird, obwohl sich die Maßnahme auch auf Kirchenbeiträge und bestimmte Versicherungsbeiträge bezieht.

los ausgestaltet sein, insbesondere muss dabei stets der Gleichheitsgrundsatz beachtet werden. Budgetäre Erwägungen sind nicht zur Rechtfertigung jedweder gesetzlichen Regelung ausreichend.³⁷⁾ Eine Regelung, die den erheblichen Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder aufwendige Vorkehrungen zur Erlangung der für die Steuerabfuhr benötigten Mittel abverlangt, bedarf nach der Rsp einer besonderen Rechtfertigung. Vom VfGH wurde es als gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßend angesehen, wenn dem Verpflichteten die für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlichen Daten nicht zur Verfügung stehen. Bei der Regelung der die NPO treffenden Übermittlungspflicht wurden keine Maßnahmen getroffen, um die Mehrbelastungen abzufedern. Dies erscheint umso bedenklicher, als andere übermittlungspflichtige Organisationen grundsätzlich von vornherein Daten von besserer Qualität besitzen werden oder einen erleichterten Zugang zu den erforderlichen Daten haben.³⁸⁾ Dies könnte in

einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes der spendenbegünstigten Organisationen resultieren.

37) Vgl. *Öblinger*, Verfassungsrecht⁴ Rz 770.

38) Siehe etwa § 20 Abs 7 MeldeG, wonach die die Bürgermeister verpflichtet sind, den gesetzlich anerkannten Religionsgesellschaften auf Verlangen Meldedaten zu übermitteln.

SCHLUSSSTRICH

Erstens: Die Neuregelung des § 18 Abs 8 EStG führt für NPOs zu einer großen finanziellen Mehrbelastung. Diese sind meistens nicht in Besitz der für die Erfüllung der Übermittlungspflicht erforderlichen Daten.

Zweitens: Die aus der Inpflichtnahme resultierenden Mehrbelastungen könnten zu einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes der spendenbegünstigten Organisationen führen.