

RECHTSUNSICHERHEITEN IM BEREICH DER ZUWENDUNGEN ZUR VERMÖGENSAUSSTATTUNG GEMÄSS § 4B EStG



MAG. DIETER WELBICH

WP/StB

Mit der Einführung des § 4b EStG ab dem 1.1.2016 beabsichtigte der Gesetzgeber, auch ertragsbringende Vermögensausstattungen von Stiftungen der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe zugänglich zu machen. Diese durchaus zu begrüßende Regelung weist jedoch einige Fallstricke auf, die in der Folge erörtert werden.

ANWENDUNGSBEREICH

Ganz grundsätzlich sind freigebige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an spendenbegünstigte Stiftungen, die nicht unmittelbar zur Verwendung für den begünstigten Zweck bestimmt sind, keine abzugsfähigen Spenden. Es bedurfte daher der Einführung einer Spezialbestimmung, um derartige Vermögensausstattungen, die auf der Seite des Zuwendenden zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung führen müssen, abzugsfähig zu gestalten. Da es sich um eine Kapitalausstattung der Stiftung handelt, war es aus Sicht der Praxis nachvollziehbar, dass die Verwendung einer gesetzlichen Regelung eingeführt wurde. Konkret wurden eine Verwendungspflicht der Erträge aus der Vermögensausstattung innerhalb von drei Jahren (20% der jährlichen Erträge dürfen einer Rücklage zugeführt werden) und ein Verwendungsrecht des Kapitals selbst nach Ablauf des der Zuwendung zweitfolgenden Kalenderjahres eingeführt (§ 4b Abs. Z 1 und 2 EStG).

AUSGEWÄHLTE PROBLEMFÄLLE

Diese Bestimmungen stellen die Praxis vor keine unlösbaren Aufgaben. Die Folgebestimmungen können jedoch den Rechtsanwendern deutlich mehr Kopfzerbrechen bereiten.

a) Listeneintragung

Gemäß § 4b Abs. 1 Z 3 EStG muss die bedachte Stiftung zum Zeitpunkt der Zuwendung in die vom Bundesministerium für Finanzen

geführte Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen sein. Dies ist vor allem bei im Hinblick auf diese neue Bestimmung gegründeten Stiftungen faktisch unmöglich, weil eine Listeneintragung grundsätzlich erst nach drei Jahren zulässig ist. Mit Z 4 leg. cit. hat der Gesetzgeber auch diesen Fall berücksichtigt und statuiert, dass eine Vermögensausstattung auch ohne Listeneintragung abzugsfähig ist, wenn die Voraussetzungen für eine Eintragung nach drei Jahren erfüllt sind. Dann hinterlässt der Gesetzgeber aber eine Regelungslücke und lässt den Steuerpflichtigen mit der Beurteilung der Eintragungsfähigkeit alleine. Von den zuständigen Behörden wird dazu folgende Rechtsansicht vertreten:

„Ob die Zuwendungen auch dann als Betriebsausgabe angesetzt werden können, obwohl die Stiftung noch nicht in die o.a. Liste eingetragen ist, ist unter Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen des § 4b (1) vom FA, das für die Erhebung der Steuern und Abgaben zuständig ist, zu beurteilen.“

Wenn man bedenkt, dass es sich bei Vermögensausstattungen in aller Regel um höhere Beträge handelt, entsteht dadurch für die Zuwendenden und Stiftungen eine erhebliche Rechtsunsicherheit, die nur durch ein besonders sorgfältiges Zusammenwirken zwischen den beiden Betroffenen gelöst werden kann. Schlussendlich ist der Zuwendende darauf angewiesen, dass die Stiftung nach Ablauf von drei Jahren die Eintragung in die Liste schafft. Die Stiftungen sollten sich daher im Sinne der Zuwendenden bereits im Vorfeld an das zuständige Finanzamt wenden, um eine Bestätigung der prinzipiellen Eintragungsfähigkeit zu erlangen. Ein diesbezügliches Verfahren ist aber nicht geregelt.

Bei den Konsequenzen im Falle eines Zuwiderhandelns hat der Gesetzgeber allerdings wieder eingegriffen und für Stiftungen, die es

nicht in die Liste schaffen, einen Strafzuschlag von 30% auf die erhaltenen Vermögensausstattungen festgelegt (§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG). Und sollte dieser bei der Stiftung nicht einbringlich sein, verliert der Zuwendende rückwirkend den Betriebs- oder Sonderausgabenabzug (§ 4b Abs. 3 EStG). Bei derart schwerwiegenden Konsequenzen ist den Anwendern zu empfehlen, alle möglichen Absicherungen zu treffen, um deren Eintreten zu vermeiden.

b) Vermögensübertragung durch begünstigte Einrichtungen

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass gemeinnützige oder spendenbegünstigte Einrichtungen eine Stiftung nach § 4b EStG mit Vermögen ausstatten (wollen). Die rechtliche Basis dafür findet sich in der Bundesabgabenordnung (BAO):

§ 40a. Eine Körperschaft verliert ihre wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zustehenden Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht dadurch, dass sie

1. Mittel (insbesondere Wirtschaftsgüter und wirtschaftliche Vorteile) begünstigten Einrichtungen im Sinn des § 4a Abs. 3 bis 6 und des § 4b EStG 1988 zur unmittelbaren Förderung derselben Zwecke wie die zuwendende Körperschaft zuwendet,

Dazu wird von der Finanzverwaltung folgende Ansicht vertreten:

„Eine Zuwendung von Mitteln ist gemäß § 40a Z 1 BAO daher dann unschädlich, wenn es sich bei der Empfängerkörperschaft um eine Stiftung im Sinne des § 4b EStG handelt. Eine solche Stiftung liegt dann vor, wenn eine gemäß § 4a EStG spendenbegünstigte Stiftung zusätzlich die Voraussetzung des § 4b Abs. 1 Z 1 EStG erfüllt. § 4b Abs. 1 EStG setzt voraus, dass die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse begünstigte Zwecke nach § 4a Abs. 2 EStG verfolgt und die Voraussetzungen des § 34 ff BAO erfüllt werden. Darüber hinaus muss die Stiftung entweder als spendenbegünstigte Einrichtung gemäß § 4a EStG anerkannt sein (§ 4b Abs. 1 Z 3 EStG), oder die Voraussetzungen für die Anerkennung nach Ablauf von drei Jahren nach deren Errichtung erfüllen (§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988) und in weiterer Folge als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt werden. Eine Mittelweitergabe nach § 40a Z 1 BAO ist nur dann zulässig, wenn die Möglichkeit der Mittelweitergabe in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen ist. Eine Mittelzuwendung nach § 40a Z 1 BAO ist darüber hinaus nur dann gegeben, wenn die Empfängerkörperschaft dieselben Zwecke wie die zuwendende Körperschaft erfüllt. Eine Mittelzuwendung gemäß § 40a Z 1 BAO ist nur insoweit unschädlich, als die Mittel der empfangenden Körperschaft für die unmittelbare Verwirklichung jener Zwecke zugewendet werden, die auch von der zuwendenden Körperschaft verfolgt werden.“

Praxisrelevant ist in diesem Fall vor allem die Wortfolge „derselben Zwecke“ in der o.a. Gesetzesbestimmung. Offenbar wird in diesem Sinne die völlige Deckungsgleichheit der Zwecke verlangt. Damit kann es zum paradoxen Ergebnis kommen, dass eine gemeinnützige Einrichtung, die die Gesundheitsförderung bezweckt, einer gemäß § 4b EStG errichteten Stiftung, die sich der Wissenschaft und Forschung auf dem Gebiet der Gesundheitsförderung widmet, keine Vermögensausstattung zukommen lassen kann, weil die Zwecke

nicht völlig deckungsgleich sind. Den Normunterworfenen ist zwar schwer verständlich zu machen, warum die Gesundheitsförderung in dem angesprochenen Fall nicht als deckungsgleich angesehen werden kann, aber ohne Änderung der Rechtsmeinung sollte in solchen Fällen eine Vermögensausstattung vorläufig unterbleiben, um unliebsame steuerliche Folgen zu vermeiden. Damit werden aber wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen verhindert, obwohl die Mittel in solchen Fällen sogar einem strengeren Regime zugeführt werden würden (von der „bloßen“ Gemeinnützigkeit in den Bereich der Spendenbegünstigung). Dem Gesetzgeber dürfte es aber bereits gedämmt haben, dass die zitierte Regelung der BAO zu eng gefasst ist, weil im Jahressteuergesetz 2018 bereits eine Erweiterung enthalten ist.

KRITIK

In den beiden geschilderten Fällen führen lückenhafte bzw. zu eng gefasste Regelungen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten bei der Umsetzung wirtschaftlich und gemeinnützigkeitstechnisch sinnvoller Maßnahmen.

Für noch nicht in die Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen eingetragene Stiftungen sollte es daher entweder ein Vorabbestätigungsverfahren oder eine sofortige Eintragungsmöglichkeit geben, damit den Zuwendenden eine größtmögliche Sicherheit hinsichtlich der Absetzbarkeit ihrer Vermögensausstattungen geboten werden kann. Im Bereich der Vermögensausstattungen durch begünstigte Rechtsträger ist eine großzügigere Rechtsauslegung einzufordern, wenn eine spendenbegünstigungskonforme Verwendung der Mittel sichergestellt ist.

ZUSAMMENFASSUNG

Mit § 4b EStG hat der Gesetzgeber eine sinnvolle Maßnahme getroffen, um den Gemeinnützigkeitssektor noch attraktiver zu gestalten, weil nun ab 2016 auch ertragsbringende Vermögensausstattungen steuerlich innerhalb bestimmter Grenzen abzugsfähig sind. Bei den Detailvorschriften sind aber noch erhebliche Rechtsunsicherheiten festzustellen. So stellt die nicht mögliche Listeneintragung neuer Rechtsträger eine erhebliche Rechtsunsicherheit für Großspender dar. Auch die Vermögensausstattung durch begünstigte Rechtsträger ist problematisch, weil zwischen der zuwendenden und empfangenden Einrichtung noch eine völlige Deckungsgleichheit der Zwecke eingefordert wird. Um diese Bestimmung praxistauglicher zu gestalten, ist im Jahressteuergesetz 2018 folgende Passage enthalten:

„Dabei hat zumindest einer der von der empfangenden Körperschaft verfolgten Zwecke in einem der von der zuwendenden oder leistungserbringenden Körperschaft verfolgten Zwecke Deckung zu finden (Zwecküberschneidung).“

Es bleibt zu hoffen, dass damit eine einfachere Rechtsanwendung für die betroffenen Einrichtungen hergestellt werden kann und weitere Schritte in diese Richtung folgen. ■

Wien, 29.07.2018

Mag. Dieter Welbich, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer