

VORSICHT FALLE: MITTELFEHLVERWENDUNG BEI STIFTUNGEN GEMÄSS § 4B EStG



MAG. DIETER WELBICH

WP/StB

Nachdem die gemäß § 4b EStG begünstigten Stiftungen nunmehr in die Jahre kommen, lohnt sich ein neuerlicher Blick auf die gesetzlichen Verwendungsvorschriften.

VERWENDUNGSVORSCHRIFTEN FÜR DIE ERTRÄGE

Gemäß § 4b Abs. 1 Z 1 EStG sind die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens bis zum Ablauf des dritten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses dieser Erträge ausschließlich für die begünstigten Zwecke zu verwenden.

Als Verwendung gilt auch die Einstellung von höchstens 20% der jährlichen Erträge in eine Rücklage. Gemäß Rz. 1349g der EStR stellt dies eine Wiederveranlagungsmöglichkeit dar.

Die Finanzverwaltung verlangt in Rz. 1349h ein Evidenzkonto für die noch nicht verwendeten Erträge, wobei für jedes Jahr eine gesonderte Evidenz der nicht verwendeten Jahreserträge zu führen ist. Das jeweilige jährliche Evidenzkonto muss bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge wegen Verwendung wegfallen, um nachteilige steuerliche Folgen zu vermeiden.

VERWENDUNGSVORSCHRIFTEN FÜR DIE ZUGEWENDETEN VERMÖGENSWERTE

Gemäß § 4b Abs. 1 Z 2 EStG ist eine Verwendung der zugewendeten Vermögenswerte selbst für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke frühestens nach Ablauf des der Zuwendung zweitfolgenden Kalenderjahres zulässig. Daraus ergibt sich ein Veranlagungsmindestzeitraum von zwei bis drei Jahren.

KONSEQUENZEN EINER MITTELFEHLVERWENDUNG

Wenn ein Ertrags-Evidenzkonto bis zum Ende des dritten Kalenderjahres nach dem Zufluss des Ertrages nicht auf null gestellt

werden kann, löst dies gemäß § 4b Abs. 2 Z 3 lit. a) EStG einen Nachversteuerungstatbestand aus. In diesem Fall sind alle Zuwendungen, die im Kalenderjahr der Mittel Fehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung mit einem Steuersatz von 30% nachzuversteuern (Rz. 1349h und n der EStR). Dies gilt auch für den Fall, dass die Stiftung ihre Spendenbegünstigung generell verliert und damit nicht mehr in der Liste der begünstigten Einrichtungen aufscheint. Nach Zirngast/Renner (SWK 3/2016) treten die steuerlichen Konsequenzen aber erst nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Zuwendung ein. Bis dahin liegt offenbar lediglich ein Verstoß gegen die Rechtsgrundlage vor, der in aller Regel auch zum Verlust des begünstigten Status gemäß §§ 34 ff BAO führt (Rz. 16 zu § 4b in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG).

Werden hingegen ertragsbringende Vermögensausstattungen innerhalb des Veranlagungsmindestzeitraumes (siehe oben) verwendet, sind die innerhalb dieses Zeitraumes verwendeten Mittel nachzuversteuern (§ 4b Abs. 2 Z 2 EStG). Die Nachversteuerung erfolgt ebenso mit einem Steuersatz von 30% auf die verwendeten Mittel.

Für die begünstigten Stiftungen ist dies deshalb von Bedeutung, weil nun körperschaftsteuerliche Folgen systemwidrig im EStG geregelt werden (Zirngast/Renner in SWK 3/2016). Die Nachversteuerung ist auch dann vorzunehmen, wenn die Stiftung sonst keiner Körperschaftsteuer unterliegt (Hammerl in RWZ 2016, S. 118ff).

Die Vornahme der Nachversteuerung liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde und ist daher zwingend vorzunehmen. Damit wird pauschal der Steuervorteil des Zuwendenden ausgeglichen (Pausz in Spendenratgeber, Kapitel 3.4.).

WELCHE MITTEL UNTERLIEGEN DIESEM STRENGEN REGIME?

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut (§ 4b Abs. 2 EStG) unterliegen nur abzugsfähige Zuwendungen den Nachversteuervorschriften. Sollte die begünstigte Stiftung daher über Mittel verfügen, die beim Zuwendenden nicht nach § 4b EStG abzugsfähig waren, kann es auch zu keinen diesbezüglichen Nachversteuerungen kommen.

Es ist jedoch dennoch auf die Einhaltung der Rechtsgrundlage zu achten, weil ein Verstoß gegen die Rechtsgrundlage grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit/Mildtätigkeit und damit auch der Spendenbegünstigung führen kann (vgl. auch Zirngast/Renner in SWK 3/2016).

KANN DER ZUWENDENDE SUBSIDIÄR FÜR DIE NACHVERSTEUERUNG HERANGEZOGEN WERDEN?

Gemäß Rz. 1349I der EStR ist dies in beiden Fällen zu verneinen. Lediglich für den Fall, dass die begünstigte Stiftung nach Ablauf der Wartefrist von drei Jahren nicht in die Liste der begünstigten Einrichtungen aufgenommen wird, entfällt gemäß § 4b Abs. 3 EStG in Verbindung mit § 4b Abs. 2 Z 1 EStG rückwirkend die Abzugsfähigkeit der Vermögensausstattung, wenn der Nachversteuerungsbetrag bei der Stiftung (voraussichtlich) nicht einbringlich ist. Damit wird dem Zuwendenden faktisch ein gewisses Auswahlverschulden angelastet, wobei festzuhalten ist, dass eine punktgenaue Eintragung nach drei Jahren

nicht gefordert wird (Hammerl in RWZ 2016, S. 118ff). Nicht abschließend geklärt ist, ob in diesem Fall die Inanspruchnahme des Zuwendenden zwingend ist, oder der Behörde insoweit Ermessen eingeräumt ist (Rz. 30 zu § 4b in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG).

Sollte die Stiftung aber zunächst in die Liste aufgenommen worden sein und danach die Spendenbegünstigung und somit auch die Listeneintragung verlieren, kann der Zuwendende nicht mehr in Anspruch genommen werden (Zirngast/Renner in SWK 3/2016).

WIE SIND VERWALTUNGSKOSTEN ZU BEHANDELN?

Diesbezüglich sollten die Vorschriften für normale spendenbegünstigte Einrichtungen analog zur Anwendung gelangen, wobei vor allem die 10%-Grenze (Rz. 1339 der EStR) hinsichtlich der Höhe der Verwaltungskosten aus meiner Sicht nicht starr angewendet werden kann. 10% der laufenden Erträge könnten zu wenig sein und 10% der Vermögensausstattungen würden das angemessene Maß wohl oft überschreiten. Nachdem sich das Gesetz dazu ausschweigt und der Wortlaut des § 4b EStG eher für eine Bruttobetrachtung der zeitnahen Mittelverwendung der Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spricht, wäre eine Klarstellung wünschenswert. ■

Wien, 03.01.2019

Mag. Dieter Welbich, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer