

Beispiel 16: Inländische Beteiligungserträge

Normen: § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG, § 94 Z 2 EStG

Erlässe: KStR 2013 Rz 1151 bis 1199

Deskriptoren: Beteiligung, Beteiligungserträge, Beteiligungsertragsbefreiung, Genussrechte, Partizipationskapital, Dividendenvorbehalt

1. Fall

Die österreichische **Invest AG** investiert in diverse **inländische Unternehmen**. Im Jahresabschluss der Invest AG werden folgende Beteiligungen ausgewiesen:

1.1. Alpha eGen

An der Alpha eGen (eingetragene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft) hält die Invest AG Genossenschaftsanteile iHv 20 %. Die Alpha eGen schüttet an ihre Genossenschafter einen Bilanzgewinn von insgesamt EUR 1 Mio aus.

1.2. Beta AG

An der Beta AG hält die Invest AG eine Beteiligung iHv 1 %. Die Beta AG schüttet an ihre Gesellschafter eine Dividende in Gesamthöhe von EUR 100.000 aus.

1.3. Gamma GmbH

Die Gamma GmbH hat an die Invest AG ein Genussrecht begeben, das dieser bei unbefristeter Vertragsdauer eine Beteiligung am laufenden Gewinn bzw Verlust sowie am Liquidationsgewinn bzw -verlust der Gamma GmbH iHv 30 % einräumt. Die Gamma GmbH leistet an die Invest AG unter diesem Titel eine Genussrechtsvergütung iHv EUR 30.000.

1.4. Delta GmbH & Co KG

An der Delta GmbH & Co KG hält die Invest AG einen Kommanditanteil iHv 30 %. Die Delta GmbH & Co KG schüttet an ihre Gesellschafter einen Bilanzgewinn von insgesamt EUR 1 Mio aus.

1.5. Epsilon OG

An der Epsilon OG hält die Invest AG einen OG-Anteil iHv 50 %. Die Epsilon OG hält ihrerseits eine Beteiligung an der Epsilon GmbH iHv 100 %. Die Epsilon GmbH schüttet an ihre Gesellschafter einen Bilanzgewinn von insgesamt EUR 200.000 aus.

1.6. Zeta GmbH

An der Zeta GmbH hält die Invest AG eine Beteiligung iHv 100 %. Hinsichtlich des zum 31.12.X1 festgestellten Bilanzgewinns wird am 29.4.X2 in voller Höhe eine Gewinnausschüttung beschlossen. Die diesbezügliche Auszahlung an die Invest AG erfolgt am 15.7.X2. Am 10.5.X2 schließt die Invest AG mit der Omega AG einen Kaufvertrag über die Veräußerung sämtlicher Anteile an der Zeta GmbH ab. Das Closing erfolgt mit 30.6.X2. Im Kaufvertrag wird vereinbart, dass neben dem gesondert zu leistenden Kaufpreis auch der gesamte zum 31.12.X2 festgestellte Bilanzgewinn der Zeta GmbH noch der Invest AG zustehen soll.

2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie die ertragsteuerliche Behandlung der in den Punkten 1.1. bis 1.6. dargestellten Ausschüttungsvorgänge.

3. Theoretische Grundlagen

3.1. Befreiung inländischer Beteiligungserträge

Überblick. Gem § 10 Abs 1 KStG sind Beteiligungserträge von der KSt befreit. In Bezug auf das Inland gelten als qualifizierte Beteiligungserträge im Einzelnen:

- Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen (Z 1 leg cit).
- Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs 3 Z 2 KStG und Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften (Agrargemeinschaften) iSd Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG (Z 2 leg cit).
- Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten gem § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG (Z 3 leg cit).
- Gewinnanteile jeder Art aufgrund von Partizipationskapital gem § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 1 KStG (Z 4 leg cit).

Zielsetzung. Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG soll sicherstellen, dass von Körperschaften erwirtschaftete Gewinne auf der Ebene von Körperschaften insgesamt nur einmal besteuert werden.⁵⁸⁴ Neben der Belastung auf Ebene jener Körperschaft, die den Gewinn erwirtschaftet (erste Besteuerungshälfte), soll der Gewinn erst wieder bei Ausschüttung an eine natürliche Person ein weiteres Mal belastet werden (zweite Besteuerungshälfte).⁵⁸⁵ Die Durchleitung der Gewinne

584 KStR 2013 Rz 1153; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 21.

585 KStR 2013 Rz 1153; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 5.

durch zwischengeschaltete Körperschaften soll hingegen keine zusätzliche Besteuerung auslösen.⁵⁸⁶

Anteilsinhaber. Voraussetzung auf Seiten des Anteilsinhabers (Obergesellschaft) ist, dass es sich entweder um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder um eine solche beschränkt steuerpflichtige ausländische EU-Körperschaft⁵⁸⁷ iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG handelt, bei der die Einkünfte aus der Beteiligung einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.⁵⁸⁸ Weiters kommt die Beteiligungsertragsbefreiung bei beschränkt steuerpflichtigen (inländischen) Körperschaft iSd § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG (beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art) zur Anwendung.⁵⁸⁹

Beteiligungskörperschaft. Hinsichtlich der inländischen Beteiligungskörperschaft (Untergesellschaft) muss es sich um eine der folgenden Körperschaften handeln:⁵⁹⁰

- Inländische Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft;
- körperschaftlich organisierte Personengemeinschaft (Agrargemeinschaft) iSd Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG;
- inländische Körperschaft, soweit sie qualifizierte Genussrechte oder sonstige Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG ausgibt;
- inländische Körperschaft, soweit sie Partizipationskapital⁵⁹¹ ausgibt.

Erfasste Beteiligungsform. Die Befreiungswirkung kann nur durch eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung oder eine gem § 8 Abs 3 Z 1 KStG gleichgestellte Beteiligungsform ausgelöst werden. Zu den gem § 8 Abs 3 Z 1 KStG gleichgestellten Beteiligungsformen zählen Partizipationskapital (Teilstrich 1 leg cit) sowie Genussrechte und sonstige Finanzierungsinstrumente (Teilstrich 2 leg cit), die dem steuerlichen Eigenkapital zuzurechnen sind (s zu den entsprechenden Eigenkapitalkriterien ausführlich Beispiel 10). Eine Beteiligung in Form von Darlehen (einschließlich sämtlicher Schuldverschreibungsformen sowie ebenfalls dem steuerlichen Fremdkapital zuzurechnender stiller Beteiligungen) genügt daher nicht.⁵⁹² Die betreffende Beteiligung kann sowohl im Anlage- als auch im Umlaufvermögen gehalten werden.⁵⁹³ Neben dem Regelfall unmittelbarer Beteiligungen kann die Beteiligungsertragsbefreiung auch durch **mittelbare Beteiligungen** ausgelöst werden.⁵⁹⁴ Mittelbare Beteiligungen kön-

586 KStR 2013 Rz 1153; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 5.

587 Die ausländische Körperschaft muss die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU) erfüllen.

588 KStR 2013 Rz 1158; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 29 f; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 18.

589 KStR 2013 Rz 1158; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 30; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 18.

590 KStR 2013 Rz 1159; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 21.

591 Bei Partizipationskapital handelt es sich um eine spezielle Eigenkapitalform von Unternehmen des Bank- und Versicherungssektors (§ 23 Abs 1 Z 5 und Abs 4 BWG aF bzw § 73c Abs 1 VAG 1978 aF), die seit 1.1.2014 (Banken) bzw 1.1.2016 (Versicherungen) nicht mehr neu gegeben werden kann. Für zu diesen Stichtagen bereits bestehendes Partizipationskapital besteht jedoch ein noch mehrere Jahre andauernder Bestandschutz. Vgl dazu ausführlich Bergmann, Genussrechte (2016) 97 ff.

592 KStR 2013 Rz 1157; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 80.

593 KStR 2013 Rz 1157; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 26.

594 KStR 2013 Rz 1158 und 1171; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 95 ff; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 31 ff.

nen insbesondere über zwischengeschaltete Personen- oder andere Kapitalgesellschaften bestehen.⁵⁹⁵ Bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft (OG und KG) ergibt sich die Zurechnung der Beteiligungserträge an die beteiligte Obergesellschaft aus der Durchgriffsbestimmung des § 23 Z 2 EStG.⁵⁹⁶ Die Befreiung des § 10 Abs 1 KStG steht diesfalls für den anteiligen (durchgerechneten) Beteiligungsertrag zu.⁵⁹⁷ In Bezug auf zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften kann die Anwendung der Beteiligertragsbefreiung auf mittelbare Beteiligungen iZm verdeckten Ausschüttungen der Enkelgesellschaft an die Großmuttergesellschaft von Bedeutung sein.⁵⁹⁸

Erfasste Vorgänge. Abgesehen vom hier nicht weiter vertieften Tatbestand des § 10 Abs 1 Z 2 KStG (betreffend Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs 3 Z 2 KStG und Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften iSd Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG) umfasst die Befreiungsbestimmung **Gewinnanteile jeder Art**, die aus Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, dem steuerlichen Eigenkapital zuzurechnenden Genussrechten und Partizipationskapital resultieren.⁵⁹⁹ Darunter fallen neben offenen Ausschüttungen aufgrund unternehmensrechtlicher Gewinnverteilungsbeschlüsse bzw der Satzung, dem Gesellschaftsvertrag oder einer sonstigen vertraglichen Regelung (etwa bei Genussrechten) auch verdeckte Ausschüttungen.⁶⁰⁰ Nicht zu den befreiten Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG zählen demgegenüber Substanzgewinne aus der **Beteiligungsveräußerung**, aus der **Liquidation** (lediglich Ausschüttungen von Erträgen aus Perioden vor dem Liquidationszeitraum stellen Beteiligungserträge iSd § 10 Abs 1 KStG dar, und zwar auch dann, wenn die Ausschüttung nach der Liquidationseröffnung erfolgt) sowie aus **Einlagenrückzahlungen** iSd § 4 Abs 12 EStG, die ebenfalls als Veräußerungsvorgang zu qualifizieren sind (siehe demgegenüber zu Substanzgewinnen iZm internationalen Schachtelbeteiligungen Beispiel 18).⁶⁰¹

Mindestbeteiligungshöhe und -dauer. Die Beteiligungsertragsbefreiung setzt keine prozentuelle bzw betragliche Mindestbeteiligungshöhe voraus (sodass zB auch eine einzelne Aktie die Befreiung auslösen kann).⁶⁰² Ebenso wenig erfordert die Befreiung eine bestimmte Mindestbeteiligungsdauer (s demgegenüber in Bezug auf internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG Beispiel 17).⁶⁰³

595 KStR 2013 Rz 1158 und 1171 f; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 31 f.

596 KStR 2013 Rz 1172; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 97.

597 KStR 2013 Rz 1172; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 31; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 97.

598 KStR 2013 Rz 1173; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 101; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 32.

599 KStR 2013 Rz 1163; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 38 ff.

600 KStR 2013 Rz 1163; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 41 und 45.

601 KStR 2013 Rz 1167; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 42 und 46.

602 KStR 2013 Rz 1157; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 29; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 6 und 29; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 5.

603 KStR 2013 Rz 1157 und 1168; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 6 und 29; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 5; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 30.

Sonstiges. Die Beteiligungsertragsbefreiung ist zwingend von Amts wegen wahrzunehmen. Ein Verzicht oder eine Einschränkung der Höhe nach ist daher nicht möglich.⁶⁰⁴

3.2. Dividendenvorbehalt

Bei Beteiligungsveräußerungen mit einem Dividendenvorbehalt dahingehend, dass dem Veräußerer Dividendenzahlungen nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung zustehen sollen und zum Veräußerungszeitpunkt über diese Dividendenzahlungen noch kein Gewinnverteilungsbeschluss vorliegt, steht die vorbehaltene Dividende in offenkundigem Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung und stellt diese daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Teil des Kaufpreises dar.⁶⁰⁵ Die Beteiligungsertragsbefreiung kommt daher in Bezug auf vorbehaltene Dividenden nicht zur Anwendung.⁶⁰⁶

3.3. KESt-Abzug

Die Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 Abs 1 KStG ist nicht automatisch mit einer korrespondierenden Befreiung vom KESt-Abzug bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft verbunden.⁶⁰⁷ Im Gegensatz zur Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG normiert § 94 Z 2 EStG nämlich für eine KESt-Befreiung die Zusatzvoraussetzungen, dass es sich „um Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ handeln muss (Genussrechte und sonstige Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG sind daher etwa nicht erfasst) und zudem der Anteilsinhaber „mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital“ beteiligt sein muss. Auch wenn vom Schuldner der Kapitalerträge KESt einbehalten wird, bleibt es in Bezug auf die beteiligte Körperschaft bei der Beteiligungsertragsbefreiung und kann die KESt im Rahmen einer antragsgebundenen Veranlagung auf die zu erhebende KSt angerechnet werden bzw ein allenfalls übersteigernder Betrag erstattet werden (§ 24 Abs 3 Z 1 Satz 1 KStG iVm § 97 Abs 2 EStG).⁶⁰⁸

4. Lösung

4.1. Alpha eGen

Der Gewinnanteil der Invest AG aus der Alpha eGen iHv EUR 200.000 (20 % von EUR 1 Mio) ist von der KSt befreit (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG). Seitens der Alpha eGen kann die Ausschüttung an die Invest AG ohne KESt-Einbehaltung erfolgen (§ 94 Z 2 EStG).

604 KStR 2013 Rz 1154; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 5; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 31.

605 VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053; KStR 2013 Rz 1168; krit Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² § 10 Rz 43 mwN.

606 KStR 2013 Rz 1168; Strimitzer/Vock in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁷ § 10 Rz 138.

607 KStR 2013 Rz 1181; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 26 f.

608 KStR 2013 Rz 1181; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 28.

4.2. Beta AG

Die Dividende der Invest AG aus der Beta AG iHv EUR 1.000 (1 % von EUR 100.000) ist von der KSt befreit (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG). Da die Beteiligung der Invest AG an der Beta AG jedoch weniger als 10 % beträgt (§ 94 Z 2 EStG), ist seitens der Beta AG KESt iHv 25 % (§ 93 Abs 1a EStG) bzw EUR 250 einzubehalten. Die KESt kann aber im Rahmen einer antragsgebundenen Veranlagung auf die zu erhebende KSt angerechnet werden und ein allenfalls übersteigender Betrag erstattet werden (§ 24 Abs 3 Z 1 Satz 1 KStG iVm § 97 Abs 2 EStG).

4.3. Gamma GmbH

Das Kapital aus dem an die Invest AG begebenen Genussrecht ist auf Ebene der Gamma GmbH als steuerliches Eigenkapital zu qualifizieren, weil kumulativ Beteiligungen am laufenden Gewinn sowie am Liquidationsgewinn gegeben sind und zudem eine unbefristete Vertragsdauer vereinbart ist, wodurch die Kriterien des § 8 Abs 3 Z 1 Teilstich 2 KStG erfüllt werden. Die von der Gamma GmbH an die Invest AG geleistete Genussrechtsvergütung ist daher von der KSt befreit (§ 10 Abs 1 Z 3 KStG). Da Genussrechtsvergütungen aber nicht als „*Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften*“ zu qualifizieren sind und ein Genussrecht auch keine Beteiligung „am Grund- oder Stammkapital“ vermitteln kann (§ 94 Z 2 EStG), ist seitens der Gamma GmbH KESt iHv 25% (§ 93 Abs 1a EStG) bzw EUR 7.500 einzubehalten. Die KESt kann jedoch im Rahmen einer antragsgebundenen Veranlagung auf die zu erhebende KSt angerechnet werden und ein allenfalls übersteigender Betrag erstattet werden (§ 24 Abs 3 Z 1 Satz 1 KStG iVm § 97 Abs 2 EStG).

4.4. Delta GmbH & Co KG

Die Delta GmbH & Co KG ist eine Personengesellschaft. Der Kommanditanteil an der Delta GmbH & Co KG ist als Mitunternehmeranteil zu qualifizieren, der als solcher nicht von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG erfasst ist. Die anteilige Ausschüttung der Invest AG iHv EUR 300.000 (30 % von EUR 1 Mio) unterliegt daher bei dieser der KSt.

4.5. Epsilon OG

Aufgrund der mittelbaren Beteiligung der Invest AG an der Epsilon GmbH über die zwischengeschaltete Epsilon OG (Personengesellschaft) kommt die Beteiligungsertragsbefreiung zur Anwendung und unterliegt daher die auf die Invest AG entfallende Gewinnausschüttung iHv EUR 100.000 (50 % von EUR 200.000) bei dieser nicht der KSt (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG). Seitens der Epsilon GmbH kann die mittelbare Ausschüttung an die Invest AG ohne KESt-Einbehaltung erfolgen (§ 94 Z 2 EStG).

4.6. Zeta GmbH

Die Veräußerung der Beteiligung an der Zeta GmbH (nationalen Schachtelbeteiligung) ist steuerwirksam. Die Vereinbarung, dass der veräußernden Invest AG neben einem gesondert zu leistenden Kaufpreis auch der zum 31.12.X2 festgestellte Bilanzgewinn der Zeta GmbH zustehen soll, ist als sogenannter „Dividendenvorbehalt“ zu qualifizieren. Da die vorbehaltene Dividende in offenkundigem Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung an der Zeta GmbH steht, stellt diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Teil des Kaufpreises dar. Die Beteiligungsertragsbefreiung kommt daher auf die vorbehaltene Dividende nicht zur Anwendung. Davon zu unterscheiden ist die Ausschüttung des zum 31.12.X1 festgestellten Bilanzgewinns, welche bereits vor Veräußerung der Anteile an der Zeta GmbH beschlossen wurde und lediglich erst nach dem Closing zur Auszahlung gelangt. Hierbei entsteht die Forderung der Invest AG bereits im Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses (29.4.X2).⁶⁰⁹ Die Ausschüttung des zum 31.12.X1 festgestellten Bilanzgewinns fällt auf Ebene der Invest AG somit noch unter die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 Z 1 KStG. Dass die tatsächliche Auszahlung (15.7.X2) erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Invest AG nicht mehr Gesellschafter der Zeta GmbH ist, ist daher unerheblich.

609 KStR 2013 Rz 1169.

Beispiel 39: Zuschlag zur Körperschaftsteuer

Normen: § 22 Abs 3 KStG; § 162 BAO; § 4 Abs 4 EStG

Erlässe: KStR 2013 Rz 1518

Deskriptoren: Betriebsausgabe, Empfängerbenennung, Zuschlag zur Körperschaftsteuer

1. Fall

Die Perfect Kitchen GmbH mit dem Betriebsgegenstand Möbelproduktion erklärte im Jahr 2017 einen Verlust von EUR 30.000. Sie machte im Jahr 2017 unter der Position „Sonstiger Werbeaufwand“ einen Betrag von EUR 10.000 als Betriebsausgabe geltend. Bei einer Außenprüfung hinterfragt der Prüfer diese Aufwandsposition und es stellt sich heraus, dass es sich hiebei um Provisionszahlungen an Einrichtungsberater in Möbelhäusern handelt, die Küchen der Perfect Kitchen GmbH an Kunden der Möbelhäuser verkauft haben. Trotz mehrmaliger Befragung durch den Prüfer werden die Daten (Name, Anschrift etc) der empfangenden Einrichtungsberater deshalb nicht genannt, weil der Geschäftsführer der Perfect Kitchen GmbH vermutet, dass diese Provisionen nicht versteuert haben und weil man Interesse hat, dass diese weiterhin Küchen der Perfect Kitchen GmbH empfehlen.

2. Aufgabenstellung

1. Können diese Provisionszahlungen seitens der Perfect Kitchen GmbH trotz verweigerter Bekanntgabe der Empfänger als Betriebsausgaben geltend gemacht werden?
2. Ergeben sich aus der Nichtbenennung der Namen der provisionenempfangenden Einrichtungsberater der GmbH weitere Folgen für die Perfect Kitchen GmbH?
3. Würde es hinsichtlich des Punktes 2. einen Unterschied machen, wenn die Perfect Kitchen GmbH die Zahlungen nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht hätte?

3. Theoretische Grundlagen

3.1. Rechtslage

3.1.1. Bundesabgabenordnung

§ 162 BAO lautet:

„(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerennen.“

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, beim anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen.¹¹⁹⁷ Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.¹¹⁹⁸ Die Erlassung von Verlangen nach Empfängerbenennung (verfahrensleitende Verfügungen iSd §§ 94 und 244 BAO)¹¹⁹⁹ liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO).¹²⁰⁰ Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen und auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen,¹²⁰¹ sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist. Unrechtmäßig wäre das Verlangen nur dann, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger (Gläubiger) namhaft zu machen.¹²⁰² Eine solche Unmöglichkeit kann zB beim unverschuldeten Verlust von Unterlagen vorliegen.¹²⁰³

3.1.2. Körperschaftsteuergesetz

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010¹²⁰⁴ wurde ab der Veranlagung 2011 mit § 22 Abs 3 KStG ein Steuerzuschlag bei unterlassener Empfängerbenennung eingeführt, der folgendermaßen lautet:

„Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

¹¹⁹⁷ BFG 28.3.2018, RV/3100470/2016.

¹¹⁹⁸ VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041.

¹¹⁹⁹ VwGH 16.3.1988, 87/13/0252-0255.

¹²⁰⁰ VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076.

¹²⁰¹ VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284; 25.4.2013, 2013/15/0155; Ritz, BAO⁶ (2017) § 162 Tz 3.

¹²⁰² VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155.

¹²⁰³ VwGH 19.2.1965, 44/64.

¹²⁰⁴ BBKG 2010, BGBl I 2010/105.

Die Gesetzesmaterialien begründen die Einführung dieses Zuschlags mit „zu geringe(r) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung“¹²⁰⁵ und erläutern die Maßnahme folgendermaßen:¹²⁰⁶

„Im Bereich von Körperschaften können durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden: Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz von bis zu 50 % unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem KSt-Tarif in Höhe von 25% unterliegt, gegenüberstehen. Wird seitens der Körperschaft die Empfängerbenennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, kann so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer ersetzt‘ werden.“

Werden Zahlungen an eine natürliche Person geleistet, die Anteilsinhaber ist, wären diese gegebenenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn der Körperschaft hinzuzurechnen und der KEST zu unterwerfen. Wird der Anteilsinhaber jedoch nicht als Empfänger benannt, kann so die KESt umgangen werden.

Um derartige Praktiken hintanzuhalten, ist es erforderlich, bei Körperschaften als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängernennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung eben dieser Zahlung vorzusehen. Diese soll als Zuschlag zur regulären Körperschaftsteuer ausgestaltet sein und somit auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, anfallen. Sollte der Empfänger nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB wenn es sich um eine Körperschaft handelt) oder keine steuerpflichtige verdeckte Ausschüttung vorliegen, so steht es der Körperschaft stets frei, durch Empfängerbenennung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und den Zuschlag zu vermeiden. Wird von dieser Möglichkeit auch in einem solchen Fall nicht Gebrauch gemacht, ist der Zuschlag vor der Zielsetzung, Korruption und Geldwäsche entgegenzuwirken, sachlich gerechtfertigt.“

Betrachtet man die nicht anerkannte Ausgabe und den Zuschlag nach § 22 Abs 3 KStG für sich, ohne Einbettung in eine fiktive Gewinnsituation, ergibt sich eine gleiche Belastung wie bei einer verdeckten Ausschüttung.¹²⁰⁷

Der Zuschlag fällt auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, an.¹²⁰⁸ Bei Gruppenmitgliedern wird der Zuschlag gemeinsam mit ihrem normalen Ergebnis – der Ergebniszurechnung gem § 9 Abs 6 KStG folgend – zur jeweils beteiligten Körperschaft weitergeleitet und ist letztlich vom Gruppenträger zu entrichten.¹²⁰⁹

1205 ErlRV 875 BlgNR 24. GP 11 Vorblatt.

1206 ErlRV 875 BlgNR 24. GP 7.

1207 Blasina in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁸, § 22 Tz 29.

1208 Blasina in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG²⁸, § 22 Tz 15.

1209 KStR 2013 Rz 1519.

3.2. Zielsetzungen und Unterschiede der Bestimmungen

3.2.1. Allgemeines

Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 KStG ist nach seinem Wortlaut hinsichtlich jener „*Beträge*“ (iSv Aufwendungen, ohne explizite Spezifizierung, ob abzugsfähig oder nicht) zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige (Körperschaft) auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge „*nicht genau bezeichnet*“. Demgegenüber sieht § 162 Abs 2 BAO zwingend vor, dass „*beantragte Absetzungen*“ nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen sind, sofern derjenige, der die Absetzung beantragt, von der Abgabenbehörde iSd § 162 Abs 1 BAO verlangte Angaben zur Identifizierung des Empfängers „*verweigert*“.¹²¹⁰

3.2.2. Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Bestimmungen

§ 162 BAO war bei Schaffung des § 22 Abs 3 KStG zwar „*zweifelsfrei ein Orientierungspunkt für den Gesetzgeber*“, was insbesondere aus einzelnen Formulierungen der Bestimmung („*Gläubiger oder Empfänger der [...] Beträge*“ oder „*genau bezeichnet*“) sowie aus der Begründung einer bisher „*zu geringe(n) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung*“ in den ErlRV zu ersehen ist. Eine unmittelbare Bezugnahme auf § 162 BAO erfolgte aber weder im Gesetzesstext noch in den Erläuterungen. Zudem wurde – gerade im Gegensatz zu § 162 BAO – auf jede Form der Anknüpfung an „*beantragte Absetzungen*“, also Betriebsausgaben oder Werbungskosten, des Abgabepflichtigen verzichtet und stattdessen von „*Beträgen*“ gesprochen, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde Gläubiger oder Empfänger nicht genau bezeichnet. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gem § 22 Abs 3 KStG besteht somit unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 162 BAO.¹²¹¹

Der Grund für die weite Formulierung in § 22 Abs 3 KStG findet sich in den ErlRV, die „*von Zahlungen an natürliche Personen*“ sprechen. Somit soll der Steuerzuschlag verhindern, dass durch Unterlassung der Empfängerbenennung auf Ebene der zahlenden Körperschaft und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden können. Da Zahlungen an natürliche Personen bei diesen einem Grenzsteuersatz von bis zu 50 % unterliegen,¹²¹² war als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängerbenennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern

1210 BFG 27.10.2015, RV/5100234/2015; vgl dazu Dziurdź, Empfängerbenennung: *Zuschlag zur Körperschaftsteuer* auch bei nicht abgezogenen Zahlungen, ecolex 2016/70, 167; Lachmayer/Renner, Nichtbenennung der Empfänger von Aufwendungen: *Zuschlag zur Körperschaftsteuer* trotz Nichtgeltendmachung als Betriebsausgabe, RdW 2016/41, 67.

1211 VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004 mit Verweis auf Dziurdź in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² (2016) § 22 Rz 26; ebenso KStR 2013 Rz 1518 idF KStR-Wartungserlass 2017; vgl zum Erkenntnis Renner, *Zuschlag zur Körperschaftsteuer* bei unterlassener Empfängerbenennung, SWK 32/2017, 1344; für einen engeren Anwendungsbereich vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vgl Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 22 Tz 9 ff; Haider/Schlager, Verschärfung der Empfängerbenennung durch das BBKG 2010, SWK 34/35/2010, S 1015; Bieber/Brandstetter, Neuer Strafzuschlag nach dem BBKG 2010, GES 2010, 281.

1212 Anmerkung: Das VwGH-Erk bezieht sich auf ein Jahr, in dem der aktuelle Spitzensteuersatz von 55 % noch nicht bestand.

noch eine zusätzliche Besteuerung dieser Zahlung vorzusehen. Damit stellt der Zuschlag auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potenzielle Gesamtsteuerauswirkung ab. Daher macht eine Differenzierung nach dem Umstand einer beantragten Absetzbarkeit der gezahlten Beträge keinen Sinn.¹²¹³

§ 22 Abs 3 KStG und § 162 BAO ist somit gemeinsam, dass sie bezwecken, jenen Steuervorteilen entgegenzuwirken, die durch Verschweigen von Zahlungsflüssen entstehen können. Kann die Abgabenbehörde nicht feststellen, an wen eine Zahlung erfolgt ist, und hat der Empfänger den Zufluss dieser Zahlung ihr gegenüber nicht erklärt, blieb jedoch vor Inkraftsetzen des § 22 Abs 3 KStG die empfangene Zahlung womöglich unversteuert.¹²¹⁴

4. Lösung

1. Die Perfect Kitchen GmbH hat die Empfänger (Einrichtungsberater) der als „Sonstigen Werbeaufwand“ bezeichneten Provisionszahlungen trotz ausdrücklicher Aufforderung des Prüfers iSd § 162 Abs 1 BAO nicht genannt. Damit tritt gem § 162 Abs 2 BAO zwingend die Rechtsfolge ein, dass diese Zahlungen selbst dann nicht als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG abzugsfähig sind, wenn sie tatsächlich angefallen sind. Der im Jahr 2017 erklärte Verlust reduziert sich damit auf EUR 20.000.

Anmerkung

Bei den Einrichtungsberatern stellen die Provisionen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar, die im Wege der Veranlagung zu erfassen sind.¹²¹⁵

2. Die Nichtbenennung der Empfänger führt bei der Perfect Kitchen GmbH als Körperschaft gem § 22 Abs 3 KStG zusätzlich zur Verhängung des Zuschlages zur Körperschaftsteuer iHv 25 % jener Beträge, hinsichtlich derer die Perfect Kitchen GmbH auf Verlangen der Abgabenbehörde die Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet hat, somit iHv EUR 2.500. Der gewinnunabhängige Zuschlag fällt trotz des 2017 entstandenen (seitens des Finanzamts korrigierten) Verlustes von EUR 20.000 an.
3. Für die Verhängung des Zuschlages zur Körperschaftsteuer ist nach der Judikatur irrelevant, ob die Zahlungen, hinsichtlich derer die Empfänger nicht bekanntgegeben wurden, abgesetzt wurden oder nicht. Der Zuschlag käme somit auch dann zur Anwendung, wenn die Perfect Kitchen GmbH die Provisionen an die Einrichtungsberater gar nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht hätte.¹²¹⁶

1213 VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004.

1214 Dziurdź in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG², § 22 Rz 21.

1215 Vgl Jakom/Lenneis, EStG¹¹ (2018) § 25 Rz 2 mwN.

1216 VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004 zu nicht als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für eine Incentive-Reise; Ritz, BAO⁶ (2017) § 162 Tz 20.