

Abzugsverbote im Konzern

Klaus Hirschler/Elisabeth Höltchl/Gottfried Sulz/Michael Zwick-Pevny

1. Einleitung

Das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist dem Grunde nach charakterisiert durch die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine besondere Ausprägung dieses Grundgedankens ist die Einkünfteermittlung ist das objektive Netto-prinzip, welches sicherstellt, dass der Besteuerung kein Brutto-, sondern ein Nettoertrag unterworfen wird. Beschränkungen dieses Prinzips sind jedoch – bei entsprechender verfassungsrechtlicher und sachlicher Rechtfertigung – durchaus zulässig und somit dem Ertragsteuerrecht nicht fremd.¹

Der folgende Beitrag widmet sich ausgewählten, insbesondere aus konzernsteuerrechtlicher Sicht relevanten, (partiellen) Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs.

2. Vergütungen iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG und „Golden Handshakes“ (§ 12 Abs 1 Z 8 KStG)

2.1. Zielsetzung und Anwendungsbereich

Seit dem AbgÄG 2014² beschränkt § 12 Abs 1 Z 8 KStG für die körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung die steuerliche Abzugsfähigkeit bestimmter „Management-Vergütungen“³ sowie „Golden Handshakes“ der Höhe nach. Die Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 7 (betreffend Management-Vergütungen) und Z 8 (betreffend „Golden Handshakes“) EStG sind somit auch im Bereich des KStG grundsätzlich verankert.⁴

Die Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Management-Vergütungen der Höhe nach (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG) entspringt gesellschaftspolitischen Motiven.⁵ Nach den ErläutRV⁶ soll mit dem Abzugsverbot „der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge“ entgegengesteuert werden. Der mit dem Abzugsverbot verbundene Eingriff in das „im österreichischen Steuerrecht nicht vollständig verwirklichte“ objektive Nettoprinzip bewegt sich nach den Gesetzesmaterialien „inner-

1 Vgl auf Staringer, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsvermittlung, StAW 2017, 41 (51); zum objektiven Nettoprinzip insb iZm § 12 Abs 1 Z 8 KStG Lachmayer, Verfassungsrechtliche Aspekte des Abzugsverbots für Managementvergütungen und freiwillige Abfertigungen, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 77 (88 ff).

2 BGBl I 2014/13.

3 Wenn auch das Abzugsverbot nicht nur auf Vergütungen von „Managern“ anzuwenden ist, wird in weiterer Folge – in Anlehnung an die bisherige Diskussion in der Literatur – der Begriff der „Management-Vergütung“ verwendet.

4 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 14. Zu den Übergangsvorschriften siehe § 26c Z 50 KStG.

5 Zur Verfolgung gesellschaftspolitischer Zwecke mit dem Mitteln des Steuerrechts krit Staringer, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsvermittlung, StAW 2017, 41 (51 ff).

6 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 5.

halb des rechtspolitisch zulässigen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers“. Die in Literatur und Praxis vorgebrachten umfangreichen verfassungsrechtlichen Bedenken zu § 20 Abs 1 Z 7 EStG werden von der VfGH-Judikatur nicht geteilt.⁷ Normadressat des Abzugsverbots für Management-Vergütungen sind im KStG (systemimmanent) (un-) beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, es wirkt somit ausschließlich auf Ebene des „Arbeitgebers“.⁸ Im Ergebnis kann die Abzugsbeschränkung insb bei Familiengesellschaften dazu führen, dass teilweise anstelle der Management-Vergütung höhere Gewinn-ausschüttungen an das beteiligte Management erfolgen, weshalb sich der Anwendungsbereich praktisch im Wesentlichen auf internationale Konzerne reduzieren wird.⁹

Hinsichtlich der Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von „Golden Handshakes“ (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG) enthalten die ErläutRV keinen ausdrücklich genannten Normzweck. Nach Staringer¹⁰ könnte ein solcher etwa in der Förderung von Beschäftigungsverhältnissen von (insbesondere älteren) Arbeitnehmern gelegen sein.¹¹ Insbesondere liegt ein Lenkungszweck der Norm in der Verhinderung von Frühpensionierungen durch „Golden Handshakes“.¹² Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von „Golden Handshakes“ trotz der umfangreichen VfGH-Judikatur zu den Management-Vergütungen nach der Literatur in Detailfragen weiterhin umstritten.¹³

Die Regelungen des § 12 KStG und somit auch jene des Abs 1 Z 8 leg cit gelten unabhängig von der Art der Gewinn- oder Einkünfteermittlung.¹⁴ § 12 Abs 1 Z 8 KStG gelangt somit sowohl bei Einkommensermittlern iSd § 7 Abs 3 KStG als auch bei § 7 Abs 2 KStG-Körperschaften zur Anwendung. Demzufolge kann das Abzugsverbot insbesondere auch bei der Einkommensermittlung von Stiftungen und Vereinen von Relevanz sein.¹⁵

2.2. Management-Vergütungen

2.2.1. Entgeltbegriff

Nach § 20 Abs 1 Z 7 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften „Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt“, nicht abgezogen werden. Dem

7 Vgl für viele und mwN Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 12 Rz 78.

8 Vgl Bieber/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG Update-Kommentar (2015) § 12 Rz 24 und EStR 2000, Rz 4852a.

9 Für erste empirische Befunde zum Abzugsverbot vgl Bornemann/Jacob/Sailer, Do Corporate Taxes Affect Executive Compensation? <https://ssrn.com/abstract=3403486> (abgerufen am 23.6.2020).

10 Staringer, StAW 2017, 41 (53 f).

11 Vgl auch Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 12 Rz 73.

12 Vgl Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, § 12 Rz 134.

13 Vgl dazu etwa Kofler, „Managergehälter“ und freiwillige Abfertigungen, GES 2015, 1 ff; Lachmayer in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 77 (102); Staringer, StAW 2017, 41 (53).

14 KStR 2013, Rz 1256. Vgl auch Hirschler/Kanduth-Kristen/Zirngast, Nichtabzugsfähige Aufwendungen in Bertl/Hirschler, HB Steuerlehre, Band II³ (2016) 241 (248).

15 Dem Grunde nach können somit zB auch Vergütungen (nur) für Arbeits- und Werkleistungen an den Stiftungsvorstand einer immobilienvverwaltenden eigennützigen Privatstiftung (bei entsprechender Offenlegung und daraus resultierender Einkommensermittlung nach § 7 Abs 2 KStG) vom Abzugsverbot betroffen sein; dies gilt naturgemäß nicht, soweit eine solche Vergütung nicht für die (eigentliche) Vorstandstätigkeit, sondern für gesondert erbrachte Leistungen bspw eines Rechtsanwalts bzw einer Rechtsanwaltsgesellschaft gewährt wird (vgl Althuber in Hofstätter/Reichel, EStG § 20 Tz 14.2; Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock , KStG § 12 Rz 137).

Abzugsverbot liegt ein weiter, sowohl Geld- als auch Sachleistungen (Sachbezüge¹⁶) umfassender Entgeltbegriff zugrunde.¹⁷ Umfasst sind daher insbesondere laufende Lohn- und Gehaltszahlungen, (Firmen-)Pensionen, Prämien und Jubiläumsgelder.^{18, 19} Unerheblich für das Abzugsverbot ist, ob die Entgeltbestandteile als laufende oder einmalige Zahlung ausgestaltet sind.²⁰

Vom Abzugsverbot sind nur jene Aufwendungen oder Ausgaben umfasst, welche den aktiven und ehemaligen Dienstnehmern oder vergleichbar organisatorisch eingegliederten Personen mittelbar oder unmittelbar zukommen. Sind Aufwendungen demnach durch die Arbeits- oder Werkleistung zwar kausal verursacht, werden diese aber nicht (un-)mittelbar an den Dienstnehmer oder die organisatorisch eingegliederte Person, sondern an einen Dritten²¹ geleistet, findet das Abzugsverbot keine Anwendung.²² Anderes gilt jedoch für Aufwendungen oder Ausgaben, die auf Rechnung des Leistungsempfängers²³ geleistet werden.²⁴

Beispiel 1 (Entgeltberechnung unter Berücksichtigung von Lohnnebenkosten)²⁵

Ein Dienstnehmer eines Unternehmens bezieht für seine Tätigkeit als leitender Angestellter ein Gehalt von € 490.000 (brutto inklusive Sachbezüge) pro Jahr. Dem Dienstgeber erwachsen dafür zusätzlich Lohnnebenkosten in Höhe von ca. € 60.000 pro Jahr. Da die Lohnnebenkosten nicht zum Entgelt zählen und dieses somit weniger als € 500.000 pro Jahr beträgt, ist der Gesamtaufwand für das Entgelt zur Gänze abzugsfähig, auch wenn dieser € 550.000 beträgt.

Beispiel 2 (Entgeltberechnung unter Berücksichtigung von Sachbezügen)²⁶

Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrags mit der GmbH ein Jahresgehalt von € 480.000; zusätzlich werden ihm ein Dienstauto und eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Für die Nutzung des Dienstautos ist ein Sachbezug im Wert von € 8.640 im Jahr und für die Nutzung der Dienstwohnung ein Sachbezug im Wert von € 21.600 anzusetzen. Sein Jahresentgelt beträgt somit € 510.240, dementsprechend kommt das Abzugsverbot zur Anwendung.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 20 Abs 1 Z 7 EStG könnte fraglich sein, ob der Entgeltbegriff der leg cit eine korrespondierende Besteuerung auf Ebene der beschäftigten Person bedingt, also – mit anderen Worten – nur Aufwendungen und Ausgaben

16 ZB Dienstwohnung und -auto. Die Bewertung der Sachbezüge erfolgt nach der Sachbezugswerteverordnung; vgl dazu *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG § 12 Rz 138.

17 Vgl *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zirngast* in *Bertl/Hirschler*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II³ (2016) 241 (252).

18 Zum umfassenden Entgeltbegriff vgl auch *Hirschler/Jann/Lachmayer/Mayr*, Abzugsverbot für Managervergütungen – Fallbeispiele aus der Praxis in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern (2015) 175.

19 Zur Behandlung von Rückstellungen siehe ausf 2.2.3.3.

20 Vgl *Jann/Gruber* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (133).

21 Ausgenommen davon sind Aufwendungen iZm der Vergütung für die Überlassung einer Person.

22 Dazu EStR 2000, Rz 4852b, welche insbesondere die Lohnnebenkosten (zB DB zur Sozialversicherung, zum Familienlastenausgleichsfonds, Zuschlag zum DB zum Familienlastenausgleichsfonds, Zuschlag nach dem IESG, Kommunalsteuerbeträge, Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse, Wohnbau-Förderungsbeitrag, „U-Bahnsteuer“) nicht unter das Abzugsverbot subsumiert.

23 Dazu zählen nach dem ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 8 unter anderem der Arbeitnehmerbeitrag zur Sozialversicherung sowie die Lohnsteuer.

24 Vgl *Bieber/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG Update-Kommentar (2015) § 12 Rz 36.

25 Beispiel entnommen aus EStR 2000, Rz 4852b.

26 Beispiel 1 der EStR 2000, Rz 4852g.

vom Entgeltbegriff erfasst sein sollen, die auf Empfängerseite einer Ertragsbesteuerung unterliegen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung²⁷ sind steuerbefreite oder nicht steuerbare²⁸ Entgelteile, sofern sie nicht reinen Aufwandsersatz darstellen, vom Abzugsverbot erfasst. Davon abweichend können jedoch „Leistungen und Vorteile außer Betracht [gelassen werden], wenn sie allen Arbeitsnehmern [sic!] oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden und der Vorteil nicht individuell bewertet wird (zB Kantine, Betriebskindergarten, Betriebsarzt).“

Das Entgelt iSD § 20 Abs 1 Z 7 EStG muss nicht zwingend mit dem tatsächlichen Lohnaufwand auf Arbeitgeberseite übereinstimmen. Tatsächliche Lohnaufwendungen sind im Verhältnis des nicht abzugsfähigen Teils des Entgelts zum Gesamtentgelt zu kürzen. Eine entsprechende Kürzung des tatsächlichen Lohnaufwands hat auch in Fällen zu erfolgen, in welchen das Entgelt die Höchstbetragsgrenze übersteigt, die tatsächlichen Lohnaufwendungen diese jedoch unterschreiten.²⁹

Beispiel 3 (Kürzung des tatsächlichen Lohnaufwands)³⁰

Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrags mit der GmbH ein Jahresgehalt von € 520.834 inklusive der Sachbezüge. Dem Dienstgeber erwachsen für die Entrichtung des Gesamtentgelts inklusive der Sachbezüge tatsächliche Aufwendungen in Höhe von € 560.000. Da das laufende Entgelt nur in Höhe von € 500.000 abzugsfähig ist, ist ein Betrag von € 20.834, das sind 4 % (€ 20.834 / € 520.834) des gesamten Entgelts, nicht abzugsfähig; 96 % des Gesamtentgelts sind abzugsfähig. Die Aufwendungen von € 560.000 sind daher ebenfalls nur im Ausmaß von 96 %, somit in Höhe von € 537.600 abzugsfähig; ein Betrag von € 22.400 ist nicht abzugsfähig.

Nach dem Wortlaut des § 20 Abs 1 Z 7 zweiter Satz EStG zählen Abfertigungen iSD § 67 Abs 3 EStG, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen, und Aufwandsersätze nicht zum Entgeltbegriff.^{31, 32}

2.2.2. Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen

Auch die vom Anwendungsbereich des Abzugsverbots betroffenen Beschäftigungsverhältnisse sind umfassend. Neben aktiven und ehemaligen „echten“ Dienstnehmern sind auch „vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen“ (inklusive überlassene Personen) erfasst.

Eine „vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person“ erbringt ihre vereinbarte Arbeits- oder Werkleistung außerhalb eines Dienstvertrages und befindet sich somit nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG. Sie ist aber in die Organisation des Unternehmens oder der Betätigung in einer einem Dienstnehmer vergleichbaren Weise eingegliedert (zB Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind).³³

27 EStR 2000, Rz 4852b.

28 §§ 3 oder 26 EStG.

29 EStR 2000, Rz 4852g.

30 Beispiel 2 der EStR 2000, Rz 4852g.

31 EStR 2000, Rz 4852b.

32 Zur Behandlung von Abfertigungen siehe 2.3.

33 Dazu die ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 5.

Die organisatorische Eingliederung als zentrales Abgrenzungskriterium wird demnach nach den Kriterien des § 47 Abs 2 EStG und der dazu ergangenen Judikatur zu prüfen sein.³⁴ Die rechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses aus arbeits-, sozial- und steuerrechtlicher Sicht ist nicht von Belang.³⁵ Nach *Lachmayer*³⁶ ist die betragliche Höchstgrenze mangels Einschränkung durch den Gesetzeswortlaut im Falle einer Teilzeitbeschäftigung nicht zu aliquotieren, sondern beträgt auch für diese € 500.000. Die Betragsgrenze gilt pro beschäftigter Person und pro Wirtschaftsjahr der Körperschaft.^{37, 38} Sie gilt jedoch nicht für Vergütungen, die nicht für Arbeits- und Werkleistungen gewährt werden, bspw Vergütungen für die Überlassung von selbst entwickelter Software oder von Urheberrechten (Lizenzen).³⁹ Der vom Abzugsverbot betroffene Empfängerkreis kann daher aus unterschiedlichsten Gründen variieren.⁴⁰

2.2.3. Sonderfragen

2.2.3.1. Überlassung von Personen

Werden Personen durch Dritte (Überlasser) zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen an den Steuerpflichtigen (Beschäftiger) überlassen, so gilt nach § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG die für die Überlassung entrichtete Vergütung des Beschäftigers an den Überlasser als Entgelt. Nicht vom Abzugsverbot betroffen ist hingegen das vom Überlasser an die überlassene Person bezahlte Entgelt.^{41, 42} Das Abzugsverbot für Entgelte des Beschäftigers an den Überlasser greift jedoch nur bei entsprechender vergleichbarer organisatorischer Eingliederung der überlassenen Person in den geschäftlichen Organismus des Beschäftigers. Irrelevant ist, ob die Überlassung in den Anwendungsbereich des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes fällt oder die Vergütung an ausländische Überlasser entrichtet wird.⁴³ Notwendige Bedingung der Anwendbarkeit des Abzugsverbots bei der Überlassung von Personen iSd § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG ist somit stets die (zumindest beschränkte) Steuerpflicht des Beschäftigers in Österreich.⁴⁴

34 Vgl Jann/Gruber in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (133).

35 Dazu EStR 2000, Rz 4852c, wonach Entgelte an echte und freie Dienstnehmer, Werkvertragsnehmer und Arbeitskräfteüberlasser vom Abzugsverbot erfasst sind.

36 Vgl *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG § 12 Rz 149.

37 EStR 2000, Rz 4852h.

38 Die Betragsgrenze gilt pro Wirtschaftsjahr der Körperschaft, was die Frage nach einer allfälligen Anpassung im Falle von Rumpfwirtschaftsjahren aufwirft. UE sprechen systematische und teleologische Gründe in diesen Fällen für eine entsprechende Aliquotierung der Betragsgrenze. Zur Aliquotierung der Höchstbetragsgrenze bei Arbeits- und Werkleistungen, die nicht ein volles Kalenderjahr erbracht werden vgl 2.2.3.2.

39 Vgl in diesem Sinn bereits die Ausführungen zu den – mangels organisatorischer Eingliederung – vom Entgeltbegriff nicht erfassten Honorare externer Berater (*Althuber* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 20 Tz 14.2; *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG § 12 Rz 137).

40 So können etwa Sondereffekte (wie etwa Boni etc) „ausnahmsweise“ zur Überschreitung der Höchstgrenze und somit zur Anwendung des Abzugsverbots führen.

41 Somit unterliegen die Vergütung an den Überlassenen und der Gewinnaufschlag des Überlassers auf Ebene des Beschäftigers dem Abzugsverbot, eine nochmalige Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs auf Ebene des Überlassers wird hingegen vermieden.

42 Vgl *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG § 12 Rz 148.

43 EStR 2000, Rz 4852e.

44 Werden daher Personen durch einen im Inland ansässigen Überlasser an in Österreich nicht steuerpflichtige ausländische Dritte (Beschäftiger) überlassen, besteht kein Anwendungsbereich für das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG.

2.2.3.2. Aliquotierung der Höchstbetragsgrenze und Konzernumlagen

Der Höchstbetrag ist, sofern die Arbeits- oder Werkleistung nicht für ein volles Kalenderjahr erbracht wird, entsprechend (monatsweise) zu aliquotieren (§ 20 Abs 1 Z 7 lit b erster Teilstrich EStG).⁴⁵ Eine Aliquotierung hat nach § 20 Abs 1 Z 7 lit b zweiter Teilstrich EStG auch zu erfolgen, wenn die Arbeits- oder Werkleistungen für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften⁴⁶ erbracht werden.⁴⁷

Beispiel 4 (Aliquotierung bei mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen)⁴⁸

Ein Einzelunternehmer betreibt zwei voneinander unabhängige Betriebe (Betrieb A und B). Für beide Betriebe wird ein Geschäftsführer angestellt. Betrieb A leistet diesem ein Entgelt iHv € 360.000, Betrieb B € 240.000. Insgesamt wird die Höchstgrenze um € 100.000 überschritten. Die Höchstgrenze ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren. Auf Betrieb A entfallen 60 % der Höchstgrenze (€ 300.000), auf Betrieb B 40 % (€ 200.000).

Ferner enthält § 12 Abs 1 Z 8 KStG eine spezifische „Konzernklausel“, wonach der Höchstbetrag zu aliquotieren ist, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden.

Die leg cit enthält keine Legaldefinition hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale „*konzernzugehörig*“ und „*beherrschender Einfluss*“. Auch aus den ErläutRV⁴⁹ lässt sich ein allfälliges Konzernverständnis des Steuergesetzgebers nicht ableiten. Aus rechtsdogmatischer Sicht sprechen jedoch uE gute Gründe dafür, die Konzernklauseln des § 12 Abs 1 Z 8, Z 9 und Z 10 KStG einheitlich auszulegen.⁵⁰ Aus körperschaftsteuerlicher Sicht wird iSe zweigliedrigen Modells zwischen einem „Konzerntatbestand“⁵¹ und einem „Beherrschungstatbestand“⁵² unterschieden.⁵³ Der körperschaftsteuerliche Konzerntatbestand ist nach hA⁵⁴ gesellschaftsrechtlich (§§ 15 AktG und 115 GmbHG) zu verstehen.⁵⁵ Veräußerer und Erwerber müssen demgemäß unter einer einheitlichen Leitung (§ 15 Abs 1 AktG) oder dem beherrschenden Einfluss (§ 15 Abs 2 AktG) desselben Gesell-

45 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 7; EStR 2000, Rz 4852h; KStR 2013, Rz 1266 ab.

46 Personengesellschaften (unabhängig davon, ob betriebsführend oder vermögensverwaltend) gelten nach EStR 2000, Rz 4852k als verbunden, wenn a) derselbe Steuerpflichtige in einem Ausmaß von mindestens 25 % an der Vermögenssubstanz beteiligt ist, oder b) hinsichtlich des Gesellschafterkreises eine Deckung im Ausmaß von mindestens 75 % besteht.

47 EStR 2000, Rz 4852i.

48 In Anlehnung an Beispiel 9 der ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 7.

49 ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 14 f.

50 Vgl dazu auf Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, „Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht, GES 2015, 182 ff.

51 So etwa § 12 Abs 1 Z 9 KStG: „[...] unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen [...]“ oder § 12 Abs 1 Z 8 KStG: „[...] unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind [...]“.

52 So etwa § 12 Abs 1 Z 9 KStG: „[...] unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter [...]“ oder § 12 Abs 1 Z 8 KStG: „[...] unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters [...].“

53 Dazu auf Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, „Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht, GES 2015, 182 ff.

54 Insb auch ausdrücklich die Finanzverwaltung in KStR 2013, Rz 1266ae.

55 Vgl Fellinger in Urnik/Fritz-Schmied, Bilanzsteuerrecht 2015 (2015) 161 (179).

schafters stehen.⁵⁶ Nach (neuerer) gesellschaftsrechtlicher Sicht sind unter § 15 Abs 1 AktG sowohl Gleichordnungs- als auch Unterordnungskonzerne zu subsumieren. Abs 2 leg cit umschreibt hingegen „*eine Vorstufe (Abhängigkeit) in Unterordnungsverhältnissen [...], bei der das Vorliegen eines Konzerns iSd Abs 1 vermutet wird [...]*“.⁵⁷ Die einheitliche Leitung oder Beherrschung im gesellschaftsrechtlichen Sinn muss nicht zwingend durch Kapitalgesellschaften an der Konzernspitze hergestellt werden, vielmehr kann dies auch durch gesamthaerisch organisierte Gesellschaften, Gesellschaften nach bürgerlichem Recht oder durch eine oder mehrere (miteinander verwandte) natürliche Person(en) erfolgen.⁵⁸ Fraglich ist, ob die Herstellung einer einheitlichen Leitung oder Beherrschung im gesellschaftsrechtlichen Sinn in Sonderfällen auch durch eine Stiftung erfolgen kann.⁵⁹

Durch die Einführung eines alternativen körperschaftsteuerlichen „*Beherrschungstatbestandes*“ trachtete der Steuergesetzgeber mutmaßlich danach, einen allfällig zu eng verstandenen Konzernbegriff zu erweitern. Mit anderen Worten sollten auch von §§ 15 AktG und 115 GmbHG nicht erfasste „*Beherrschungskonstellationen*“ von den steuerlichen Regelungen erfasst sein. Aufgrund der durch das Gesellschaftsrecht bedingten weiten Interpretation des körperschaftsteuerlichen „*Konzerntatbestandes*“ verbleibt für den körperschaftsteuerlichen „*Beherrschungstatbestand*“ jedoch wohl kaum ein eigenständiger Anwendungsbereich.⁶⁰

Die Regelung des § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG ist bei Vorliegen der Konzernklausel aufgrund des ausdrücklichen Verweises in § 12 Abs 1 Z 8 letzter Satz KStG in diesen Fällen nicht anzuwenden. Die Höchstgrenze (€ 500.000) gilt pro Person und Wirtschaftsjahr für den gesamten Konzern⁶¹ und umfasst somit alle in- und ausländischen Konzernebenen.⁶² Nach der Systematik des Abzugsverbots und dem Gesetzeswortlaut ist die organisatorische Eingliederung auf Ebene der vom Abzugsverbot betroffenen Körperschaft Voraussetzung für dessen Anwendbarkeit. Die organisatorische Eingliederung einer Person in nur eine „Konzerngesellschaft“ eines Konzerns ist jedoch wohl noch nicht ausreichend, um die Rechtsfolgen der spezifischen „Konzernklausel“ des § 12 Abs 1 Z 8 KStG auszulösen. Mit anderen Worten ist die spezifische Konzernklausel uE nur in jenen Fällen anwendbar, in welchen die Person bei mindestens zwei Gesellschaften desselben Konzerns tatsächlich organisatorisch eingegliedert ist. Die fehlende organisatorische Eingliederung in eine Konzerngesellschaft kann daher nicht durch die tatsächlich vorhandene Eingliederung in andere Konzerngesellschaften „ersetzt“ werden. Das Tätigwerden als Geschäftsführer oder Vorstand ist regelmäßig mit einer organisatorischen Eingliederung in der betreffenden Gesellschaft verbunden, eine solche mehrfache Eingliederung ist jedoch auch bei Prokuristen denkbar. In allen Fällen ist die Eingliederung

⁵⁶ Vgl Götz, Ausgewählte Aspekte der Konzernfinanzierung, in Fräberger/Baumann/Plotz/Waitz-Ramsauer, Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 237 (246).

⁵⁷ Drobnik/Torggler, Der Konzernbegriff und seine Verwandten, GesRZ 2018, 334 (335).

⁵⁸ Vgl Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, GES 2015, 182 (189).

⁵⁹ Vgl die Hinweise bei Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 9 Rz 108a.

⁶⁰ Vgl Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, GES 2015, 182 (189).

⁶¹ Vgl Jann/Gruber in Kirchmair/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (149).

⁶² KStR 2013, Rz 1266ab.

nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen.⁶³ Nach Jann/Gruber sind von der spezifischen Konzernklausel des § 12 Abs 1 Z 8 KStG regelmäßig nur (konzerninterne) Passiv- und keine Aktivleistungen erfasst.⁶⁴

Während nach dem Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 1 Z 8 KStG die Anwendbarkeit des § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG im Kontext der körperschaftsteuerlichen „Konzernklausel“ verdrängt wird,⁶⁵ ist das Verhältnis der Aliquotierungsregel des § 20 Abs 1 Z 7 lit b zweiter Teilstrich EStG⁶⁶ zur „Konzernklausel“ nicht restlos geklärt. Entgegen den Gesetzesmaterialien geht die Finanzverwaltung⁶⁷ davon aus, dass die „Konzernklausel“ des KStG die einkommensteuerliche Regelung „ergänzt“, sodass § 20 Abs 1 Z 7 lit b zweiter Teilstrich EStG auch für das KStG von Bedeutung ist.⁶⁸ Für die Anwendbarkeit der leg cit und somit für den „ergänzenden Charakter“ des § 12 Abs 1 Z 8 KStG spricht nach Bieber/Lehner⁶⁹, dass „auch Körperschaften mehrere Betriebe haben und an mehreren Personengesellschaften beteiligt sein können“, weshalb „[die] Aliquotierung bei mehreren verbundenen Betrieben oder Personengesellschaften [...] daher auch für Körperschaften [gelte].“

Die Aliquotierung der Höchstbetragsgrenze nach Maßgabe des § 12 Abs 1 Z 8 KStG hat – nach Verrechnung mit den Konzernumlagen – anhand des tatsächlich getragenen Aufwands stattzufinden. Das vertraglich vorgesehene Arbeitszeitmaß sowie das Ausmaß der tatsächlich erbrachten Arbeits- oder Werkleistung sind hingegen nicht von Belang.⁷⁰

Beispiel 5 (Konzernklausel des § 12 Abs 1 Z 8 KStG)⁷¹

Der Vorstand der X-AG erhält von dieser ein Entgelt in Höhe von € 400.000, gleichzeitig erhält er von der Y-GmbH, der Tochtergesellschaft der X-AG, ein Entgelt von € 300.000. Die X-AG leistet in diesem Zusammenhang an die Y-GmbH eine Umlage in Höhe von € 150.000.

Tatsächlich trägt die X-AG einen Aufwand in Höhe von € 550.000 und die Y-GmbH einen Aufwand in Höhe von € 150.000. Die Betragsgrenze ist daher in diesem Verhältnis aliquot auf die beiden Gesellschaften anzuwenden. Daraus ergibt sich eine Begrenzung in Höhe von € 393.000 bei der X-AG und in Höhe von € 107.000 bei der Y-GmbH.

Die X-AG kann daher einen Aufwand in Höhe von € 393.000 steuerlich geltend machen. Bei der Y-GmbH kürzt die empfangene Umlage den steuerlichen Aufwand auf € 150.000 (Entgelt in Höhe von € 300.000 abzüglich empfangene Umlage in Höhe von € 150.000); davon können € 107.000 steuerlich geltend gemacht werden.

Beispiel 6 (Konzernklausel des § 12 Abs 1 Z 8 KStG mit Auslandsbezug)⁷²

Der Geschäftsführer der inländischen Y-GmbH ist zu 50 % für diese Gesellschaft und zu 50 % für die ausländische Schwestergesellschaft Z-AG tätig. Er erhält von der Y-GmbH ein Entgelt in

63 Vgl Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG § 12 Rz 154.

64 Vgl auf zur Personalüberlassung im Konzern Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote 131 (149 ff).

65 Arg: „§ 20 Abs. 1 Z 7 lit. a [EStG] ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.“

66 „Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen [...] für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden“.

67 KStR 2013, Rz 1266ab.

68 Vgl mwN Hirschler/Kanduth-Kristen/Zirngast in Bertl/Hirschler, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II³ (2016) 241 (252).

69 Bieber/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 12 Rz 57.

70 KStR 2013, Rz 1266ab.

71 Beispiel 1 zu Z 6 und Z 8 (§ 12 Abs 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG) in den ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 14 f.

72 Beispiel 1 zu Z 6 und Z 8 (§ 12 Abs 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG) in den ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 15.

Höhe von € 700.000. Die Z-AG leistet dafür eine Umlage in Höhe von € 350.000. Da der Aufwand für die Entgelte zu 50 % von der Z-AG getragen wird, hat eine Aliquotierung des höchstzulässigen Betrags von € 500.000 zu erfolgen. Durch die Umlage der Z-AG beträgt der tatsächlich geleistete Aufwand der Y-GmbH € 350.000. Demnach sind nur € 250.000 des von der Y-GmbH tatsächlich getragenen Aufwands abzugsfähig; somit sind € 100.000 nicht abzugsfähig.

2.2.3.3. Rückstellungen

Weder der Gesetzeswortlaut des § 20 Abs 1 Z 7 EStG noch jener des § 12 Abs 1 Z 8 KStG enthält explizite Bestimmungen über die Behandlung von Rückstellungen.⁷³ Vom Entgeltbegriff und somit dem Abzugsverbot erfasst sind nach Ansicht der Finanzverwaltung⁷⁴ und Literatur⁷⁵ dem Grunde nach auch Aufwendungen iZm der Rückstellungsbildung für später zufließende Entgeltbestandteile. Hinsichtlich der Dotierung von Rückstellungen für (Firmen-)Pensionen ist eine separate Höchstbetragsgrenze zu beachten.⁷⁶ Aufwendungen iZm der Bildung von Rückstellungen für gesetzliche und freiwillige Abfertigungen unterliegen dem Sonderregime des § 20 Abs 1 Z 8 EStG und sind deshalb für die Beurteilung der Höchstbetragsgrenze irrelevant.⁷⁷

Abgesehen von Pensions- und Abfertigungsrückstellungen könnten dem Grunde nach Rückstellungen für Jubiläumsgelder, für jegliche Art von Boni, Urlaubsrückstellungen, Rückstellungen für Stock Options⁷⁸ oder Rückstellungen für andere langfristige Incentives vom Abzugsverbot betroffen sein.⁷⁹ Hinsichtlich Urlaubsrückstellungen ist jedoch strittig, ob diese überhaupt als Entgelt iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG anzusehen sind.⁸⁰ Jann/Gruber⁸¹ führen dazu uE zutreffend aus, dass die Bildung einer Urlaubsrückstellung nicht ein Entgelt iSd Abzugsverbots darstellt, sondern vielmehr der periodengerechten Zuordnung der Aufwendungen für Nichtleistungszeiten auf Arbeitgeberseite dient. Anderes gilt jedoch hinsichtlich der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen für konkrete Urlaubersatzleistungen.

Aus Praktikabilitätsgründen sind nach Meinung der Finanzverwaltung⁸² für die Ermittlung des nicht abzugsfähigen Betrags (Höchstbetragsgrenze iHv € 500.000) die Rückstellungsdotierungen als letzte Position zu berücksichtigen.⁸³

⁷³ Vgl Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 12 Rz 95. Zur Behandlung von Rückstellungen krit Binder, Rückstellungen für „Managergehälter, ÖStZ 2015, 533.

⁷⁴ EStR 2000, Rz 4852h.

⁷⁵ Vgl mwN Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, § 12 Rz 145.

⁷⁶ Siehe unten; EStR 2000, Rz 4852d.

⁷⁷ Vgl Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote, 131 (136 f). Krit hinsichtlich der Subsumtion freiwilliger Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG nach dem System Abfertigung „neu“ unter § 20 Abs 1 Z 8 EStG Heffermann/Jann, Abzugsverbot für „Golden Handshakes“ – stillschweigende Erweiterung durch das BMF auf sämtliche Dienstverhältnisse? ÖStZ 2016, 141 ff.

⁷⁸ Zu Stock Options siehe jedoch auch 2.2.3.5.

⁷⁹ Vgl Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote, 131 (141).

⁸⁰ So etwa mwN Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, § 12 Rz 145; aA offenbar Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 12 Rz 85 unter Hinweis auf Binder, Rückstellungen für „Managergehälter, ÖStZ 2015, 533.

⁸¹ Vgl Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (141 f).

⁸² EStR 2000, Rz 4852b.

⁸³ Vgl auch Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2015 – wichtigste Änderungen im Überblick (Teil 2), RdW 2015, 579.

Wird in weiterer Folge die Rückstellung aufgelöst, weil der erwartete Anspruch nicht entstanden ist, ist nur der vom Abzugsverbot nicht betroffene Rückstellungsteil aus steuerlicher Sicht gewinnwirksam.⁸⁴ Die Evidenzhaltung der vom Abzugsverbot (nicht) betroffenen Rückstellungsteile obliegt dem Steuerpflichtigen.⁸⁵ Ist hingegen der erwartete Anspruch entstanden und übersteigt das zu leistende Entgelt die aufgelöste (verwendete) Rückstellung, wurde – mit anderen Worten – ein zu geringer Betrag rückgestellt, unterliegt der Zusatzaufwand bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen im entsprechenden Wirtschaftsjahr einem allfälligen Abzugsverbot iStD § 20 Abs 1 Z 7 EStG.⁸⁶

Beispiel 7 (Rückstellungsauflösung)⁸⁷

Das Bruttogehalt des A beträgt im Wirtschaftsjahr X0 € 460.000. Im Wirtschaftsjahr X0 dotiert das Unternehmen eine (unternehmensrechtliche) Bonusrückstellung iHv € 100.000, welche bei Vorliegen der Voraussetzungen im Jahr X1 zur Auszahlung gelangen soll. In X1 wird festgestellt, dass die Voraussetzungen für den Bonus nicht vorliegen und der erwartete Anspruch nicht entstanden ist. Die Rückstellung wird (unternehmensrechtlich) zur Gänze aufgelöst.

Nach Meinung der Finanzverwaltung ist die Rückstellung bei der Berechnung als letzte Position zu berücksichtigen. Somit war von der Bonusrückstellung in X0 ein Betrag iHv € 40.000 steuerlich abzugsfähig, € 60.000 unterlagen hingegen dem Abzugsverbot. Anlässlich der Rückstellungsauflösung in X1 werden daher nur € 40.000 steuerlich gewinnwirksam.

Ausgehend vom Grundsachverhalt und den obigen Ausführungen sind die folgenden Varianten uE wie folgt zu beurteilen:

Variante 1

Wie Grundsachverhalt, jedoch gelangt in X1 ein Bonus iHv € 80.000 tatsächlich zur Auszahlung. Unternehmensrechtlich wird der Rückstellungsbetrag im Ausmaß von € 80.000 „verwendet“, € 20.000 sind ertragswirksam aufzulösen. Aus steuerlicher Sicht wird uE zunächst die in X0 steuerlich abzugsfähige Rückstellung (€ 40.000) „verwendet“. Der in X0 nicht abzugsfähige Rückstellungsteil (€ 60.000) führt in X1 zu keinen ertragsteuerlichen Konsequenzen, insbesondere ist der die tatsächliche Zahlung übersteigende Rückstellungsbetrag iHv € 20.000 nicht gewinnwirksam.

Variante 2

Wie Grundsachverhalt, jedoch gelangt in X1 ein Bonus iHv € 15.000 tatsächlich zur Auszahlung. Unternehmensrechtlich wird der Rückstellungsbetrag im Ausmaß von € 15.000 „verwendet“, € 85.000 sind ertragswirksam aufzulösen. Aus steuerlicher Sicht ist uE zunächst der in X0 abzugsfähige Rückstellungsteil (€ 40.000) zu verwenden. Zumal in X1 jedoch lediglich ein Betrag iHv € 15.000 „verwendet“ werden kann, ist die Differenz iHv € 25.000 gewinnwirksam aufzulösen. Der in X0 steuerlich nicht abzugsfähige Rückstellungsteil (€ 60.000) erhöht auch anlässlich der (unternehmensrechtlichen) Auflösung in X1 nicht den steuerlichen Gewinn.

2.2.3.4. (Firmen-)Pensionen

Vom Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 7 EStG sind auch Entgelte für ehemalige Dienstnehmer oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen umfasst (zB Firmenpensionen).⁸⁸ § 20 Abs 1 Z 7 lit c EStG regelt zwar *expressis verbis* das steuerliche

⁸⁴ EStR 2000, Rz 4852b.

⁸⁵ Vgl Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (144 f).

⁸⁶ EStR 2000, Rz 4852b.

⁸⁷ In Anlehnung an Jann/Gruber in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Abzugsverbote im Konzern (2015) 131 (144 f).

⁸⁸ EStR 2000, Rz 4852d.