

TE Vwgh Erkenntnis 2017/9/14 Ro 2016/15/0004

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.09.2017

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §162;

EStG 1988 §4 Abs4;

KStG 1988 §22 Abs3;

1. BAO § 162 heute

2. BAO § 162 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 4 heute

2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025

6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023

8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022

11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. KStG 1988 § 22 heute
2. KStG 1988 § 22 gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
4. KStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. KStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. KStG 1988 § 22 gültig von 29.12.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 22 gültig von 02.08.2011 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
8. KStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
9. KStG 1988 § 22 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
10. KStG 1988 § 22 gültig von 05.06.2004 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 22 gültig von 27.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
12. KStG 1988 § 22 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
13. KStG 1988 § 22 gültig von 19.12.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
14. KStG 1988 § 22 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
15. KStG 1988 § 22 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
16. KStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
17. KStG 1988 § 22 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
18. KStG 1988 § 22 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
19. KStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der F GmbH in A, vertreten durch die Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 4020 Linz, Europaplatz 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Oktober 2015, Zl. RV/5100234/2015, betreffend Körperschaftsteuer 2011, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin, eine Kapitalgesellschaft, deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Kfz-Ersatzteilen ist, übernahm - nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - im streitgegenständlichen Jahr einen Aufwand von 25.052,11 EUR für Kunden, der für deren Teilnahme an einer Incentive-Reise entstanden war. Diesen Aufwand wies sie in der unternehmensrechtlichen Bilanz entsprechend aus, machte ihn jedoch nicht als Betriebsausgabe geltend und rechnete ihn dementsprechend in der Mehr-Weniger-Rechnung zu. Anlässlich einer Außenprüfung wurde die Geschäftsführerin der Revisionswerberin mehrfach aufgefordert, bekanntzugeben, für wen sie diesen Aufwand übernommen habe. Dieser Aufforderung ist sie nicht nachgekommen.

2 Im Körperschaftsteuerbescheid verhängte das Finanzamt daraufhin einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988. 2 Im Körperschaftsteuerbescheid verhängte das Finanzamt daraufhin einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988.

3 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde. 4 In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gab die Geschäftsführerin der Revisionswerberin auf Nachfrage, wie sich die Kostenübernahme für Teilnehmer an der Incentive-Reise gestaltet hätte, bekannt, dass die Teilnehmer Kunden (zB Werkstätten) oder Dienstnehmer von Kunden gewesen seien. Je nach Erreichen eines vorgegebenen Umsatzziels seien die Kosten zur Gänze oder anteilig übernommen worden. Die Bekanntgabe der Teilnehmer, deren Aufwendungen die Revisionswerberin übernommen habe, sei von ihr unter Hinweis darauf verweigert worden, dass davon auszugehen sei, dass diese Personen den für sie aus der Kostenübernahme entstandenen Vorteil nicht versteuert hätten. Würden jedoch diese Beträge seitens der Abgabenbehörde bei den Empfängern einer Besteuerung unterzogen werden, wäre davon auszugehen, dass sie der Revisionswerberin als Kunden verlorengingen. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Begründend führte es insbesondere aus, der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs. 3 KStG 1988 sei nach seinem Wortlaut hinsichtlich jener "Beträge" (im Sinne von Aufwendungen und zwar ohne Spezifizierung, ob diese abzugsfähig sind oder nicht) zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge "nicht genau bezeichnet". Demgegenüber sehe § 162 Abs. 2 BAO als zwingende Rechtsfolge vor, dass "beantragte Absetzungen", im Ergebnis somit etwa Betriebsausgaben oder Werbungskosten, nicht steuermindernd anzuerkennen seien, sofern seitens dessen, der die Absetzung beantrage, von der Abgabenbehörde iSd § 162 Abs. 1 BAO verlangte Angaben zur Identifizierung des Empfängers "verweigert" würden. Der Wortlaut der beiden Bestimmungen unterscheide sich somit hinsichtlich der Rechtsnatur der einem Steuerpflichtigen entstandenen Aufwendungen. Das KStG 1988 verweise auf einem Steuerpflichtigen dem Grunde nach entstandene Aufwendungen, die zwar offenkundig einen bestimmten Bezug zu seiner betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit aufwiesen, aber nicht notwendigerweise zu einer Minderung seiner Steuerbemessungsgrundlage führten, sondern etwa auch unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen könnten, während die BAO auf Aufwendungen verweise, die sich auf den Gewinn auswirkten. 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Begründend führte es insbesondere aus, der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 sei nach seinem Wortlaut hinsichtlich jener "Beträge" (im Sinne von Aufwendungen und zwar ohne Spezifizierung, ob diese abzugsfähig sind oder nicht) zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge "nicht genau bezeichnet". Demgegenüber sehe Paragraph 162, Absatz

2, BAO als zwingende Rechtsfolge vor, dass "beantragte Absetzungen", im Ergebnis somit etwa Betriebsausgaben oder Werbungskosten, nicht steuermindernd anzuerkennen seien, sofern seitens dessen, der die Absetzung beantrage, von der Abgabenbehörde iSd Paragraph 162, Absatz eins, BAO verlangte Angaben zur Identifizierung des Empfängers "verweigert" würden. Der Wortlaut der beiden Bestimmungen unterscheide sich somit hinsichtlich der Rechtsnatur der einem Steuerpflichtigen entstandenen Aufwendungen. Das KStG 1988 verweise auf einem Steuerpflichtigen dem Grunde nach entstandene Aufwendungen, die zwar offenkundig einen bestimmten Bezug zu seiner betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit aufwiesen, aber nicht notwendigerweise zu einer Minderung seiner Steuerbemessungsgrundlage führten, sondern etwa auch unter ein Abzugsverbot gemäß Paragraph 20, EStG 1988 fallen könnten, während die BAO auf Aufwendungen verweise, die sich auf den Gewinn auswirkten.

6 Der Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ziele darauf ab, eine (auf Grund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende und im gegenständlichen Fall auch in der Tat eingetretene) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall beim Empfänger, der als natürliche Person einem Steuersatz bis zu 50% unterliege, gleichsam zu kompensieren. Ziele aber der Zuschlag zur Körperschaftsteuer hinsichtlich eines Geschäftsfalles primär auf die damit im Zusammenhang stehende Gesamtsteuerauswirkung (Saldo aus Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen) an sich ab, so mache es keinen Unterschied, ob die dahinterstehenden Aufwendungen von der Körperschaft, der sie entstanden seien, zunächst steuermindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht und erst in weiterer Folge infolge fehlender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO steuerlich nicht anerkannt würden oder ob die Körperschaft die Geltendmachung als Betriebsausgaben, aus welchen Gründen auch immer (hier offenbar aus "Rücksicht" gegenüber dem diese Beträge nicht versteuernden Geschäftspartnern), schon im Vorhinein unterlasse. Lägen aber schon dem Grunde nach keine Betriebsausgaben vor, so hätten die Aufwendungen die Steuerbemessungsgrundlage der Revisionswerberin von vornherein nicht vermindert und werde durch den Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ergebnis ohnehin nur eine Gesamtsteuerbelastung im Ausmaß von 25% bewirkt. Bei einer (von der Revisionswerberin fälschlich angenommenen) zwingenden Verknüpfung zwischen § 162 BAO und § 22 Abs. 3 KStG 1988 hätte es die Körperschaft in der Hand, den Zuschlag zur Körperschaftsteuer selbst dann zu verhindern, wenn ihr bekannt sei, dass der Empfänger von geldwerten Leistungen daraus keine steuerlichen Konsequenzen ziehe, und somit einen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienenden Eintritt der Besteuerung endgültig zu verhindern.

6 Der Zuschlag gemäß Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 ziele darauf ab, eine (auf Grund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende und im gegenständlichen Fall auch in der Tat eingetretene) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall beim Empfänger, der als natürliche Person einem Steuersatz bis zu 50% unterliege, gleichsam zu kompensieren. Ziele aber der Zuschlag zur Körperschaftsteuer hinsichtlich eines Geschäftsfalles primär auf die damit im Zusammenhang stehende Gesamtsteuerauswirkung (Saldo aus Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen) an sich ab, so mache es keinen Unterschied, ob die dahinterstehenden Aufwendungen von der Körperschaft, der sie entstanden seien, zunächst steuermindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht und erst in weiterer Folge infolge fehlender Empfängerbenennung gemäß Paragraph 162, BAO steuerlich nicht anerkannt würden oder ob die Körperschaft die Geltendmachung als Betriebsausgaben, aus welchen Gründen auch immer (hier offenbar aus "Rücksicht" gegenüber dem diese Beträge nicht versteuernden Geschäftspartnern), schon im Vorhinein unterlasse. Lägen aber schon dem Grunde nach keine Betriebsausgaben vor, so hätten die Aufwendungen die Steuerbemessungsgrundlage der Revisionswerberin von vornherein nicht vermindert und werde durch den Zuschlag zur Körperschaftsteuer im Ergebnis ohnehin nur eine Gesamtsteuerbelastung im Ausmaß von 25% bewirkt. Bei einer (von der Revisionswerberin fälschlich angenommenen) zwingenden Verknüpfung zwischen Paragraph 162, BAO und Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 hätte es die Körperschaft in der Hand, den Zuschlag zur Körperschaftsteuer selbst dann zu verhindern, wenn ihr bekannt sei, dass der Empfänger von geldwerten Leistungen daraus keine steuerlichen Konsequenzen ziehe, und somit einen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienenden Eintritt der Besteuerung endgültig zu verhindern.

7 Die den Zuschlag zur Körperschaftsteuer normierende Regelung stelle mangels Kenntnis der Abgabenbehörde über dessen Identität zwangsläufig auf einen abstrakten Empfänger ab und habe den Fall einer maximalen steuerlichen Auswirkung (natürliche Person, Grenzsteuersatz: 50%) vor Augen: Sollte dieser nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB weil er einem niedrigeren Grenzsteuersatz unterliege, der - endbesteuerte - Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 verwirklicht werde oder es sich um eine Körperschaft handle, bei welcher der Steuersatz nur 25% betrage oder gegebenenfalls die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 zum Tragen komme), so stehe es der Körperschaft stets frei und wäre es somit auch in der Gestalt der

Revisionswerberin gelegen gewesen, durch Empfängerbenennung einerseits bei entsprechender betrieblicher Veranlassung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und andererseits jedenfalls den Zuschlag zu vermeiden. Aus welchen Gründen sie die Benennung der Teilnehmer an der Incentive-Reise, deren Aufwendungen sie übernommen habe, unterlassen habe, sei irrelevant; auch eine (betriebswirtschaftlich nachvollziehbare) Rücksichtnahme auf Geschäftspartner könne keine andere Beurteilung herbeiführen. 7 Die den Zuschlag zur Körperschaftsteuer normierende Regelung stelle mangels Kenntnis der Abgabenbehörde über dessen Identität zwangsläufig auf einen abstrakten Empfänger ab und habe den Fall einer maximalen steuerlichen Auswirkung (natürliche Person, Grenzsteuersatz: 50%) vor Augen: Sollte dieser nicht einer 50%igen Besteuerung unterliegen (zB weil er einem niedrigeren Grenzsteuersatz unterliege, der - endbesteuerte - Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung gemäß Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988 verwirklicht werde oder es sich um eine Körperschaft handle, bei welcher der Steuersatz nur 25% betrage oder gegebenenfalls die Beteiligungsertragsbefreiung des Paragraph 10, KStG 1988 zum Tragen komme), so stehe es der Körperschaft stets frei und wäre es somit auch in der Gestion der Revisionswerberin gelegen gewesen, durch Empfängerbenennung einerseits bei entsprechender betrieblicher Veranlassung die Abzugsfähigkeit sicherzustellen und andererseits jedenfalls den Zuschlag zu vermeiden. Aus welchen Gründen sie die Benennung der Teilnehmer an der Incentive-Reise, deren Aufwendungen sie übernommen habe, unterlassen habe, sei irrelevant; auch eine (betriebswirtschaftlich nachvollziehbare) Rücksichtnahme auf Geschäftspartner könne keine andere Beurteilung herbeiführen.

8 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu, weil zur Frage, ob der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs. 3 KStG 1988 auch zur Anwendung komme, wenn die diesbezüglichen Ausgaben nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege. 8 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu, weil zur Frage, ob der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 auch zur Anwendung komme, wenn die diesbezüglichen Ausgaben nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege.

9 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende ordentliche Revision. Das mitbeteiligte Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 12 Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010), BGBl. I Nr. 105/2010, wurde ab der Veranlagung 2011 (vgl. § 26c Z 22 KStG 1988) in § 22 Abs. 3 KStG 1988 ein Steuerzuschlag bei unterlassener Empfängerbenennung eingeführt. Die Regelung lautet (in der Fassung BGBl. I Nr. 76/2011): 11 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 12 Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 105 aus 2010,, wurde ab der Veranlagung 2011 vergleiche , Paragraph 26 c, Ziffer 22, KStG 1988) in Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 ein Steuerzuschlag bei unterlassener Empfängerbenennung eingeführt. Die Regelung lautet (in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 76 aus 2011,):

"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." "Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Absatz eins 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."

13 Die Erläuterungen zur RV begründen die Einführung des Steuerzuschlags mit "zu geringe(r) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung" (ErlRV 875 Blg XXIV. GP, S 1 Vorblatt) und erläutern die Maßnahme folgendermaßen näher (ErlRV 875 Blg XXIV. GP, S 7): 13 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage begründen die Einführung des Steuerzuschlags mit "zu geringe(r) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung" (ErlRV 875 Blg römisch 24 . GP, S 1 Vorblatt) und erläutern die Maßnahme folgendermaßen näher (ErlRV 875 Blg römisch 24 . GP, S 7):

"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 Empfängerbenennung 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."

14 Demgegenüber lautet § 162 BAO: 14 Demgegenüber lautet Paragraph 162, BAO:

1. "(1)Absatz eins,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. (2)Absatz 2,Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Absatz eins, verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

15 § 162 BAO war zwar bei der Schaffung der Regelung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 zweifelsfrei ein Orientierungspunkt für den Gesetzgeber, was insbesondere aus einzelnen Formulierungen der 15 Paragraph 162, BAO war zwar bei der Schaffung der Regelung des Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 zweifelsfrei ein Orientierungspunkt für den Gesetzgeber, was insbesondere aus einzelnen Formulierungen der

Bestimmung ("die Gläubiger oder Empfänger der ... Beträge" oder

"genau bezeichnet"), aber auch aus der Begründung einer bisher "zu geringe(n) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung" in den Erläuterungen zur RV zu ersehen ist. Eine unmittelbare Bezugnahme auf § 162 BAO erfolgte aber weder im Gesetzestext noch in den Erläuterungen. Zudem wurde - gerade im Gegensatz zu § 162 BAO - auf jede Form der Anknüpfung an "beantragte Absetzungen" des Abgabepflichtigen verzichtet und stattdessen von "Beträgen" gesprochen, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 besteht somit unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 162 BAO (ebenso Dziurdz, in Lang ua, KStG2 § 22 Rz 26)."genau bezeichnet"), aber auch aus der Begründung einer bisher "zu geringe(n) Sanktionsmöglichkeit bei Unterlassung der Empfängerbenennung" in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu ersehen ist. Eine unmittelbare Bezugnahme auf Paragraph 162, BAO erfolgte aber weder im Gesetzestext noch in den Erläuterungen. Zudem wurde - gerade im Gegensatz zu Paragraph 162, BAO - auf jede Form der Anknüpfung an "beantragte Absetzungen" des Abgabepflichtigen verzichtet und stattdessen von "Beträgen" gesprochen, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 besteht somit unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des Paragraph 162, BAO (ebenso Dziurdz, in Lang ua, KStG2 Paragraph 22, Rz 26).

16 Der Grund für die weite Formulierung in § 22 Abs. 3 KStG 1988 findet sich in den Erläuterungen zur RV, die "von Zahlungen an natürliche Personen" sprechen. Wie sich aus den Erläuterungen ergibt, soll durch die Einführung des Steuerzuschlags gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 verhindert werden, 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% unterlägen, sei es erforderlich, als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängerbenennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit,

sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung dieser Zahlung vorzusehen. Damit stellt der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988, wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausgeführt hat, auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potentielle Gesamtsteuerauswirkung ab. Vor diesem Hintergrund macht eine Differenzierung nach dem Umstand einer beantragten Absetzbarkeit der gezahlten Beträge aber keinen Sinn. 16 Der Grund für die weite Formulierung in Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 findet sich in den Erläuterungen zur RV, die "von Zahlungen an natürliche Personen" sprechen. Wie sich aus den Erläuterungen ergibt, soll durch die Einführung des Steuerzuschlags gemäß Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988 verhindert werden, 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% unterlägen, sei es erforderlich, als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängerbenennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung dieser Zahlung vorzusehen. Damit stellt der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß Paragraph 22, Absatz 3, KStG 1988, wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausgeführt hat, auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potentielle Gesamtsteuerauswirkung ab. Vor diesem Hintergrund macht eine Differenzierung nach dem Umstand einer beantragten Absetzbarkeit der gezahlten Beträge aber keinen Sinn.

17 Die Revision meint demgegenüber, eine solche Auslegung gehe zu weit und erfasse auch Ausgaben aus der Privatsphäre (Schenkungen) und aus versteuertem Vermögen. Diese würden aber lediglich einer Schenkungsmeldepflicht nach § 121a BAO unterliegen, die im Revisionsfall angesichts Unterschreitens bestehender Grenzwerte gar nicht zum Tragen komme. Erfasst seien nur steuerlich geltend gemachte Ausgaben. 17 Die Revision meint demgegenüber, eine solche Auslegung gehe zu weit und erfasse auch Ausgaben aus der Privatsphäre (Schenkungen) und aus versteuertem Vermögen. Diese würden aber lediglich einer Schenkungsmeldepflicht nach Paragraph 121 a, BAO unterliegen, die im Revisionsfall angesichts Unterschreitens bestehender Grenzwerte gar nicht zum Tragen komme. Erfasst seien nur steuerlich geltend gemachte Ausgaben.

18 Dem ist freilich entgegen zu halten, dass bei der revisionsgegenständlichen Übernahme von Kosten einer Incentive-Reise für Kunden auf Ebene der Revisionswerberin jedenfalls von einer betrieblichen Veranlassung und nicht von einer betriebsfremden Schenkung auszugehen ist. Ob der Vorgang auf Seiten des (nicht genau bezeichneten) Empfängers zu steuerpflichtigen Einkünften führt, ist hingegen nicht von Bedeutung.

19 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 19 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

20 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. 20 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 14. September 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2016150004.J00

Im RIS seit

20.10.2017

Zuletzt aktualisiert am

01.12.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at