

KöSt-ZUSCHLAG

EMPFÄNGERBENENNUNG BEREITS IN DER KÖRPERSCHAFTSTEUERERKLÄRUNG?



MAG. MAX PANHOLZER

WP/StB

ANDREAS MITTERLEHNER, MSC, LLB

StB

Nach der Tarifvorschrift gemäß § 22 Abs 3 KStG ist zusätzlich zur regulären Körperschaftsteuer ein Zuschlag von weiteren 25% auf jene Beträge zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Ob die Finanzverwaltung eine solche Empfängerbenennung tatsächlich verlangt, ist eine Ermessensentscheidung (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung).

Nichtsdestotrotz soll bereits in der KöSt-Erklärung angegeben werden, von welchem Betrag ein Zuschlag zu entrichten ist. Der Anwendungsbereich der betreffenden KZ 849 ist daher fraglich. Diese Thematik soll im nachfolgenden Beitrag näher beleuchtet werden und wird – ebenso wie viele weitere Praxisprobleme in Zusammenhang von Steuerklärungen – in dem kürzlich erschienenen Buch „Die Kapitalgesellschaft in der Steuererklärung 2017“ detailliert abgehandelt.

1. DER (STRAF-)ZUSCHLAG GEMÄSS § 22 ABS 3 KSTG

Nach der Bestimmung des § 22 Abs 3 KStG ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer iHv 25% ein Zuschlag iHv 25% auf jene Beträge zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Diese Bestimmung wurde mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, mit Wirkung ab der Veranlagung 2011, eingeführt. Dadurch soll die Besteuerung auf Empfängerseite sichergestellt werden, wobei die Steuerlast jedoch dem Aufwandsträger aufgebürdet wird.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wurde dieser Zuschlag eingeführt, um den bis dato zu geringen Sanktionsmöglichkeiten bei Unterlassung der Empfängerbenennung zu begegnen.

Der (Straf-)Zuschlag sei demnach – insbesondere auch im Hinblick auf die Zielsetzung der Bekämpfung von Korruption und Geldwäsche – sachlich gerechtfertigt. Ziel der Bestimmung des § 22 Abs 3 KStG ist es – ähnlich zu § 162 BAO – Steuervorteilen entgegenzuwirken, welche durch das Verschweigen von Vorteilsempfängern entstehen könnten. Ist es nämlich der Abgabenbehörde nicht möglich, amtswegig zu erheben, an wen ein steuerrelevanter Vorteil zugewendet wird, kann folglich auch keine Überprüfung der korrekten Versteuerung des zugewendeten Vorteils auf der Empfängerseite erfolgen.

Einem eventuell unversteuerten Vorteil beim Empfänger würde u.U. sogar eine abzugsfähige Betriebsausgabe beim Leistenden gegenüberstehen. Die Abgabenbehörde hat daher die Möglichkeit, den Abgabepflichtigen zur genauen Offenlegung von Gläubigern oder Empfängern von verdächtigen Beträgen aufzufordern. Der Abgabepflichtige ist jedoch nicht verpflichtet, von sich aus im Vorhinein alle Gläubiger und Empfänger von Zahlungen zu benennen. Vielmehr ist dafür ein entsprechendes Verlangen der Abgabenbehörde notwendig. Ob eine solche Aufforderung zur Empfängerbenennung iSd § 22 Abs 3 KStG tatsächlich gestellt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Kommt der Abgabepflichtige der Aufforderung einer (hinreichend) genauen Bezeichnung nicht nach, hat zwingend ein

KöSt-Zuschlag auf die fraglichen Beträge zu erfolgen. Der Zuschlag iHv 25% ist nur auf jene Beträge zu erheben, für die der Abgabepflichtige – nach Verlangen der Abgabenbehörde – die korrekte Benennung unterlassen hat. Dabei ist es für die Verhängung des Zuschlages jedoch unerheblich, aus welchen Gründen der Abgabepflichtige die verlangte Empfängerbenennung unterlässt. Der Zuschlag fällt auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer iSd § 24 Abs 4 KStG, an. In Gewinnjahren führt der Zuschlag zu einer KöSt-Belastung iHv insgesamt 50%, in Verlustjahren fällt zumindest der Zuschlag iHv 25% neben der Mindestkörperschaftsteuer an.

2. STRAFZUSCHLAG NACH KSTG VERSUS EMPFÄNGERBENENNUNG NACH BAO

Im Unterschied zur verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 162 BAO („Empfängerbenennung“) verzichtet der Zuschlag nach § 22 Abs 3 KStG auf eine Anknüpfung an „beantragte Absetzungen“. Vielmehr ist von „Beträgen“ die Rede, für die der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger nicht hinreichend genau bezeichnet. Ob hinsichtlich der fraglichen Aufwendungen eine Geltendmachung als steuerwirksame Betriebsausgaben erfolgte oder nicht, ist für die Festsetzung des KöSt-Zuschlages somit unerheblich.

Vielmehr kann die aus dieser Tarifvorschrift resultierende „Verdoppelung“ der Körperschaftsteuerbelastung auf insgesamt 50% selbst dann schlagend werden, wenn sich Zahlungen an nicht hinreichend benannte Empfänger vorweg gar nicht auf das steuerwirksame Ergebnis ausgewirkt hatten. § 22 Abs 3 KStG ist demnach unabhängig davon anwendbar, ob der Abgabepflichtige die fraglichen Aufwendungen bzw. Ausgaben zuvor als steuerliche Betriebsausgaben geltend gemacht hatte oder nicht (z.B. hinzugerechnete Repräsentationsaufwendungen). Der Zuschlag greift jedoch erst bzw. nur dann, wenn der Abgabepflichtige den Gläubiger oder Empfänger auf Verlangen der Finanzverwaltung nicht hinreichend genau benennt (oder tatsächlich nicht benennen kann).

Eine proaktive steuerliche Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben, die keinem Abzugsverbot unterliegen, erscheint äußerst fraglich, zumal für den Ansatz von Betriebsausgaben grundsätzlich kein Wahlrecht besteht. Zudem kann dadurch das Verlangen einer Empfängerbenennung gegenüber der Finanzverwaltung und sohin letztlich auch der 25%-Zuschlag nach § 22 Abs 3 KStG nicht vermieden werden.

3. DEKLARIERUNG DES (STRAF-) ZUSCHLAGES IN DER STEUERERKLÄRUNG?

Seit der Veranlagung 2011 enthält das Körperschaftsteuererklärungsformular K1 die ominöse Kennziffer 849. Damit wird man aufgefordert, jenen Betrag anzugeben, auf welchen der (Straf-) Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG iHv 25% zu entrichten ist. In der Praxis ist angesichts der obigen Ausführungen allerdings fraglich, wie mit dieser Kennziffer umzugehen ist?

Unseres Erachtens ist der (Straf-)Zuschlag nämlich nicht in einer Art „vorausgehendem Gehorsam“ zur Anwendung zu bringen (also bereits in der Steuererklärung), sondern es sollte zunächst das diesbezügliche „Verlangen der Abgabenbehörde“ nach hinreichend genauer Bezeichnung der Empfänger abgewartet werden (z.B. anlässlich einer Außenprüfung). Denn der Steuerpflichtige muss nicht von sich aus und im Vorhinein alle in Frage kommenden Empfänger benennen, sondern eben nur auf entsprechend konkretes Verlangen der Finanzverwaltung. Die Rechtsfolgen des § 22 Abs 3 KStG treten daher auch nur im Falle einer vorangegangenen Aufforderung zur Empfängerbenennung und deren Nichterfüllung ein. In diesem Sinne erscheint auch der Anwendungsfall für die KZ 849 in der KöSt-Erklärung unklar.

Im Erklärungszeitpunkt werden nämlich die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für den Zuschlag (nämlich die Nichtbezeichnung der Gläubiger oder Empfänger auf behördliches Verlangen) idR noch nicht erfüllt sein, sodass auch die Eintragung eines zuschlagspflichtigen Betrages in die KZ 849 nicht geboten ist.

4. PRAXISHINWEISE FÜR STEUERERKLÄRUNGEN

Bei der Erstellung von Körperschaftsteuererklärungen treten in der Praxis häufig Zweifelsfragen auf (siehe z.B. die obige Thematik). Sei es die korrekte Zuordnung zu den vorgegebenen Kennziffern oder der Umfang, was in einer bestimmten Kennziffer zu erfassen ist. Oder geht es um die Frage, welche Formulare und sonstige Beilagen einer Erklärung anzufügen sind. Das im LINDE-Verlag erschienene Praxishandbuch „Die Kapitalgesellschaft in der Steuererklärung 2017“ hilft dabei, all diese Fragen rasch und einfach zu lösen.

Im Sinne einer laufenden Aktualisierung erscheint eine jährliche Neuauflage des Praxishandbuchs. Die zweite Auflage wird die relevanten Änderungen für die Steuererklärung 2018 beinhalten und wurde um das Formular K3 inkl. Beilagen ergänzt. Das Buch „Die Kapitalgesellschaft in der Steuererklärung 2018“ erscheint im Frühjahr 2019. ■

ZU DEN AUTOREN:

Mag. Max Panholzer ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und Partner bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist auch Autor, Vortragender und Lektor. Seine Praxisschwerpunkte liegen im Unternehmens- und Konzernsteuerrecht sowie im Bereich Umgründungen und M&A.

Andreas Mitterlehner, MSc, LLB ist Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist auch Vortragender und Autor. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen im Unternehmens- und Konzernsteuerrecht und in der Abwicklung von Betriebsprüfungen.