

Einkommensteuerliche Einordnung einer maltesischen KöSt-Rückerstattung an eine natürliche Person

VALENTIN BENDLINGER*) / GERHARD HEIDRICH**)



In Malta ansässige Gesellschaften unterliegen einer vergleichsweise hohen nominalen Körperschaftsteuer. Wird der zu versteuernde Gewinn aber ausgeschüttet, erhalten die Gesellschafter einen Großteil der bei der Gesellschaft eingehobenen Steuer rückerstattet. Dieser Beitrag widmet sich der Rechtsfrage, wie eine ausländische KöSt-Rückerstattung an eine natürliche Person in den Einkünftecatalog des § 2 Abs 3 EStG einzuordnen und wie sie in Österreich zu versteuern ist.

1. Überblick



Das maltesische Körperschaftsteuersystem ist bekannt für sein Rückerstattungssystem (auch als „*imputation system*“ oder „*refundable tax credit system*“ bezeichnet).¹⁾ Die nominale Körperschaftsteuer beträgt 35 %. Dem Gesellschafter werden allerdings bei aktiver Tätigkeit der maltesischen Gesellschaft 6/7 – bei passiver Tätigkeit 5/7 – dieser Steuer rückerstattet, sofern der Gewinn ausgeschüttet wird.²⁾

Dieses System ist auch der österreichischen Rechtsordnung nicht unbekannt. Insbesondere für das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG³⁾ und für Zwecke der Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung⁴⁾ bestehen gar eigene Regelungen, die offensichtlich auf das maltesische Körperschaftsteuersystem zugeschnitten sind. Insbesondere im Zusammenhang mit § 10 KStG und dem alten Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG idF vor dem JStG 2018 – aber auch darüber hinaus – war das maltesische Körperschaftsteuersystem Gegenstand diverser Gerichtsentscheidungen⁵⁾, Thema zahlreicher EAS⁶⁾ und diverser Literaturbeiträge⁷⁾.

*) Mag. Dr. Valentin Bendlinger, MSc., LL.B., LL.M. (NYU) ist als Senior Consultant bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz tätig.

**) Mag. Gerhard Heidrich ist Steuerberater und Head of Mergers & Acquisitions bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Cassar Torregiani, Malta – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides (24. 1. 2024) Kap 6.1.1.1.

2) Für einen Überblick über das maltesische System siehe *Obenhaus in Wassermeyer*, DBA (165. Lfg, 2024) Anhang Überblick über das Steuerrecht Malta, Rn 6 ff.

3) Siehe konkret § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 4 KStG, wo die Rechtsfolge daran geknüpft wird, dass sich „*aufgrund einer Steuerrückerstattung eine Steuerbelastung von weniger als 10 % [ergibt], wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist*“ (Hervorhebung nicht im Gesetzestext). Zu dieser Regelung siehe Rz 1266bm ff KStR.

4) Siehe auch § 1 Abs 3 Z 4 VO Passiveinkünfte (BGBl II 2019/21), wonach „*[a]n die ausländische Körperschaft oder ihre Anteilsinhaber rückerstattete Steuern [...] nicht [als] tatsächlich entrichtet [gelten]*“, bei Anspruchsentstehung in einem späteren Wirtschaftsjahr die voraussichtliche Erstattung „*bereits bei der Ermittlung in der Durchschnittsteuerbelastung zu berücksichtigen ist*“ und eine Nichtinanspruchnahme dieser Steuerrückerstattung innerhalb der neun nachfolgenden Wirtschaftsjahre ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellen soll. Umfassend zu dieser Regelung siehe Rz 1248bp und 1248bq KStR; in der Literatur siehe etwa auch *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Körperschaftsteuererklärung 2023, SWK-Spezial (2024) Kap 5.5.5.

5) Zuletzt etwa VwGH 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, wo die maltesischen Behörden die KöSt-Rückerstattung an den österreichischen Gesellschafter verweigerten, weil die Gesellschaft bereits liquidiert war und der Gesellschafter in der Folge erfolglos versuchte, über § 48 BAO eine Entlastung zu erwirken; siehe aber auch BFG 5. 7. 2019, RV/2100422/2012, wo eine in Österreich ansässige natürliche Person versuchte, die maltesische Körperschaftsteuer in Österreich anzurechnen.

6) Siehe etwa EAS 2120 vom 1. 10. 2002 (Vergleichbarkeit der maltesischen Körperschaftsteuer für Zwecke des Methodenwechsels alt) und EAS 2501 vom 4. 10. 2004 (maltesische Steuergutschrift an eine in Österreich ansässige Gesellschaft).

7) *Götzenberger*, Steuerstandort Malta: attraktive Steueranreize für kleine und mittelgroße österreichische Unternehmen, SWI 2012, 501 (501 ff); *Damberger/Gradwohl*, SWI-Jahrestagung: Dividendeneinkünfte

Die Besonderheit der maltesischen KöSt-Rückerstattung besteht jedenfalls in dem Umstand, dass die Rückerstattung nicht der steuerpflichtigen Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter zukommt und vor allem durch die tatsächliche Ausschüttung des durch die Körperschaftsteuer belasteten Gewinns bedingt ist.⁸⁾ Während die steuerliche Behandlung dieser Rückerstattung auf Ebene von empfangenden ansässigen juristischen Personen – wie soeben aufgezeigt – bereits viel Aufmerksamkeit erfahren hat, ist den Autoren weder eine Entscheidung noch eine Stellungnahme der Finanzverwaltung bekannt, die darauf eingeht, wie eine solche KöSt-Rückerstattung auf Ebene einer natürlichen Person steuerlich zu behandeln ist. Dieser Frage sei dieser Beitrag gewidmet.

2. Vorüberlegungen zur Einordnung in den Einkünftecatalog des EStG

Der österreichischen Einkommensteuer unterliegen „nur“ die in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkünfte. Sämtliche Einkünfte, die nicht ausdrücklich in einer der sieben Einkunftsarten aufgezählt werden, werden nicht durch das EStG erfasst und sind nicht steuerbar. Darüber darf auch die Bezeichnung der siebten und letzten Einkunftsart als „*Sonstige Einkünfte*“ nicht hinwegtäuschen. Wenn auch die Rechtsprechung⁹⁾ § 29 EStG – insbesondere dessen Z 3 – regelmäßig heranzieht, um die Grenzen des Einkommensbegriffs auszudehnen,¹⁰⁾ handelt es sich bei § 29 EStG unstrittig um eine abschließende Auflistung von Einkünften, die zwar nicht durch die §§ 21 bis 28 EStG ausdrücklich erfasst werden, aber dennoch einkommensteuerlich erfassbar sein sollen.¹¹⁾ Doch auch wenn der Einkünftecatalog in § 2 Abs 3 EStG ausdrücklich taxativ sein soll, ist der Einkommensbegriff des EStG sehr umfassend; nicht steuerbare „Einkünfte“ gibt es zwar, sie sind allerdings ein rares Phänomen.

Dennoch ist es schwierig, eine ausländische KöSt-Rückerstattung in den Einkünftecatalog des § 2 Abs 3 EStG einzuordnen. Erzielt eine nicht in Österreich ansässige maltesische Körperschaft einen Gewinn von 100, werden 35 % maltesische Körperschaftsteuer erhoben. Die Ausschüttung des Gewinns an eine natürliche Person unterliegt in Malta in der Regel keiner Quellensteuer.¹²⁾ Zudem werden dem Gesellschafter 6/7, also 30 %, der auf Ebene der Gesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer rückerstattet. Die Besonderheit des Systems liegt darin, dass eine Steuer auf den Gewinn der Gesellschaft an den Gesellschafter erstattet wird. Die Rückerstattung wird also von einer anderen Person vereinnahmt als von jener, welche die Steuer ursprünglich entrichtet hat.

Ausgehend vom Subsidiaritätsprinzip ist die steuerliche Qualifikation einer solchen Rückerstattung nach der gesetzlich vorgegebenen Prüfungsreihenfolge zu testen. In der Tat fällt die Rückerstattung augenscheinlich in keine der sieben Einkunftsarten: Betriebliche Einkünfte liegen bei Vereinnahmung einer solchen Steuerrückerstattung durch eine natürliche Person wohl nicht vor. Es fehlt eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.¹³⁾ Im

und Steuerrückerstattung aus Malta, SWI 2018, 185 (185 ff); oder auch *Kollruss*, Unionsrecht und Steuerumgehung: Zulässigkeit der pauschalen Annahme der Niedrigbesteuerung? SWI 2020, 542 (545 ff).

⁸⁾ Siehe allerdings das Verfahren in VwGH 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, wo die maltesische Behörde die Rückerstattung aufgrund der Liquidation der maltesischen Gesellschaft verweigerte.

⁹⁾ Siehe etwa VwGH 30. 4. 2015, 2012/15/0182, wo der VwGH die Steuerbarkeit einer Avalprovision für die Besicherung von Krediten zugunsten einer Gesellschaft nach § 29 Z 3 EStG bejaht hat; oder auch VwGH 28. 6. 2008, 2008/15/0132, wo eine Privatperson Entgelte von Parksündern vereinnahmte, um von einer förmlichen Besitzstörungsklage Abstand zu nehmen; auch hier hat der VwGH eine Steuerbarkeit nach § 29 Z 3 EStG erkannt.

¹⁰⁾ Siehe kritisch dazu etwa *Lang*, Die Mär vom taxativen Catalog der Einkunftsarten, SWK 27/2015, 1206 (1206 ff); anderer Ansicht *Atzmüller*, Nochmals: Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988, SWK 13/2010, S 499 (S 499 ff).

¹¹⁾ So auch VwGH 26. 5. 1993, 90/13/0155; umfassend auch *Jakom/Marschner*, EStG¹⁷ (2024) § 29 Rz 1.

¹²⁾ *Cassar Torregiani*, Malta, Kap 1.11.9.1.

¹³⁾ Siehe die Tatbestandselemente von § 23 Z 1 EStG, die gleichzeitig für die anderen betrieblichen Einkunftsarten gelten.

außerbetrieblichen Bereich ist vor allem eine Qualifikation als Einkünfte aus Kapitalvermögen denkbar. Einkünfte aus Kapitalvermögen – konkret Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 EStG – setzen allerdings voraus, dass Kapital überlassen wird und daraus Einkünfte erzielt werden.¹⁴⁾ So wurde etwa in der Literatur diskutiert, ob negative Zinseinkünfte – also Zinsen, die vom Kreditschuldner vereinnahmt werden – überhaupt als Kapitalerträge qualifiziert werden können, da der Schuldner die Einkünfte ja gerade nicht aus überlassenem Kapital erzielt. Aus überzeugenden Gründen wird in der Literatur vertreten, dass Negativzinsen aus einem Privatvermögen – eben mangels Überlassung von Kapital iSd § 27 EStG – nicht steuerbar sind.¹⁵⁾

Überträgt man diese Erwägungen auf das zugrunde liegende Problem einer KöSt-Rückerstattung an den Gesellschafter, scheint es, als ob diese offenbar ebenfalls nicht als Kapitaleinkünfte eingeordnet werden könnte. Versucht man, die ursprüngliche Entrichtung der Körperschaftsteuer als Überlassung von Kapital an die Finanzverwaltung zu sehen, steht dem entgegen, dass das Kapital ja nicht vom Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft selbst überlassen wurde. Prima facie hinkt die Einordnung in den Begriff von Kapitalvermögen; und auch in § 29 EStG scheint keiner der Tatbestände geeignet, diese Steuerrückerstattung zu erfassen. Weder handelt es sich um einen wiederkehrenden Bezug iSd § 29 Z 1 EStG noch um ein Spekulationsgeschäft iSd § 29 Z 2 EStG iVm § 31 EStG oder eine Funktionsgebühr iSd § 29 Z 4 EStG.

Es verbleibt noch der Tatbestand der Einkünfte aus Leistungen in § 29 Z 3 EStG, der nach dem VwGH jedes Verhalten erfassen soll, welches „*einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil [verschafft]*“.¹⁶⁾ Nach diesem weiten und in der Literatur umstrittenen Begriffsverständnis¹⁷⁾ ließe sich womöglich auch das Handeln der maltesischen Steuerbehörde als Leistung erfassen, was die unangenehme Folge hätte, dass die Rückerstattung zum Progressionstarif steuerpflichtig wäre. In einem ausländischen Rechtsanspruch gegen den Fiskus allerdings eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG zu sehen, scheint sogar im Lichte dieser Rechtsprechung weit hergeholt. Geht man nun tatsächlich davon aus, dass die Rückerstattung auch nach § 29 Z 3 EStG nicht erfasst ist, würde das bedeuten, die Rückerstattung ließe sich nicht in den Einkünftecatalog des EStG einordnen. Ist eine Steuerrückerstattung wie im maltesischen Körperschaftsteuersystem also gar nicht steuerbar?

3. Ist eine maltesische Körperschaftsteuerrückerstattung steuerbar?

Auf den ersten Blick ließe sich also tatsächlich der Eindruck gewinnen, die Rückerstattung würde unter keinen Einkünftetatbestand passen. Dennoch wäre dieses Ergebnis merkwürdig, ist doch die Rückerstattung in der Regel ein reiner Durchlaufposten: Die Rückerstattung führt zu dem Ergebnis, dass der ausschüttungsfähige Gewinn mit 5 % statt 35 % besteuert wird. Anders gewendet ließe sich die Steuerrückerstattung als eine Art Sicherstellung sehen; es werden 30 % von der Bruttodividende einbehalten und erst zur Ausschüttung freigegeben, sobald der Gesellschafter dies eigens – in Form einer Steuergutschrift – beantragt. Denkt man also die 30%ige Gutschrift weg, verbleiben die 30 % im ausschüttungsfähigen Gewinn und sind im Fall einer Vollausschüttung aller erzielten Gewinne auf Körperschaftsebene als Dividendeneinkünfte iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG zu erfassen, sofern es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine einer Körperschaft gemäß § 7 Abs 3 KStG vergleichbare Körperschaft handelt. Bei einer nicht vergleichbaren ausländischen Gesellschaft wäre nach den EStR¹⁸⁾ – sofern nicht betrieb-

¹⁴⁾ Ausführlich dazu *Peyerl/Marschner*, Die Besteuerung von Zinserträgen beim Kreditschuldner, SWK 11/2015, 538 (539).

¹⁵⁾ *Jakom/Marschner*, EStG¹⁷, § 27 Rz 57.

¹⁶⁾ VwGH 30. 4. 2015, 2012/15/0182.

¹⁷⁾ Kritisch etwa *Lang*, SWK 27/2015, 1206 (1206 ff).

¹⁸⁾ Rz 6110 EStR.

liche Einkünfte in Form einer Mitunternehmerschaft (etwa iSd § 23 Z 2 EStG) vorliegen¹⁹⁾ – allenfalls der Tatbestand des § 27 Abs 2 Z 2 EStG einschlägig, weil es sich dann aus österreichischer Sicht nicht um einen Gewinnanteil, sondern um „andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art“ handeln würde.²⁰⁾

Aus materieller Sicht steht die Rückerstattung damit nicht bloß einer Dividende gleich; sie ist Teil der eigentlichen Dividende und fließt nur verspätet zu. Die Rückerstattung ist letztlich eine Weiterschüttung des auf Körperschaftsebene erzielten Gewinns. Dies entspricht auch dem generellen innerstaatlichen Verständnis von Einkünften aus Kapitalvermögen: Behält der Schuldner der Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % auf eine Bruttoausschüttung von 100 ein, überweist dem Gesellschafter aber dennoch die volle Bruttodividende von 100, so ist auch die von der Gesellschaft „übernommene Kapitalertragsteuer“ (in diesem Beispiel also ein Betrag von 27,5) für sich genommen ein steuerpflichtiger Kapitalertrag. Im Fall einer maltesischen KöSt-Rückerstattung verhält es sich ähnlich. Einziger Unterschied ist, dass der einbehaltene Steuerbetrag nicht von der Gesellschaft selbst, sondern letztlich von der Finanzbehörde weitergeleitet wird.

Ein weiteres Argument, die KöSt-Rückerstattung an den Gesellschafter als Dividende zu sehen, lässt sich aus einem Umkehrschluss aus § 12 Abs 1 Z 10 KStG gewinnen. Dort hat der Gesetzgeber durch eine Fiktion sichergestellt, dass bei der Bemessung der Steuerbelastung des ausländischen Einkünfteempfängers ausdrücklich auch „eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist“. Das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG greift demnach auch dann, wenn etwa eine maltesische Gesellschaft Zinsen und/oder Lizenzgebühren von einer österreichischen Körperschaft vereinnahmt und zwar selbst einer 35%igen Körperschaftsteuer unterliegt, ihre Gesellschafter aber einen Teil dieser Steuer rückerstattet bekommen und sich unter Berücksichtigung dieser Rückerstattung eine Steuerbelastung von unter 10 % ergibt. Der Umstand, dass der Gesetzgeber diese Fiktion eigens anordnet, indiziert das Verständnis, die Rückerstattung sei andernfalls den Gesellschaftern zuzurechnen und bei diesen als Dividendeneinkünfte zu erfassen. Denn würde die Systematik des österreichischen Ertragsteuersystems die maltesische KöSt-Rückerstattung beim Gesellschafter als steuerliches Nullum und nur als Reduktion der KöSt-Belastung der ausländischen Gesellschaft betrachten, wäre der Verweis auf eine mögliche Rückerstattung an die Gesellschafter in § 12 Abs 1 Z 10 KStG schlichtweg obsolet. Auch das spricht dafür, die Rückerstattung als Teil der Dividende zu sehen.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Steuerrückerstattungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerbar und steuerpflichtig sind. Nun stellt sich die Frage des anzuwendenden Steuersatzes.

4. Besonderer Steuersatz oder Progressionstarif?

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen bei natürlichen Personen nach § 27a Abs 1 Z 2 EStG im Regelfall dem besonderen Steuersatz von 27,5 %. In § 27a Abs 2 EStG werden allerdings taxativ bestimmte Kapitaleinkünfte aufgezählt, die ausnahmsweise dem progressiven Steuertarif unterliegen sollen. Es stellt sich also die Frage, ob eine maltesische KöSt-Rückerstattung durch eine der Ausnahmen des § 27a Abs 2 EStG erfasst sein könnte.

Ein näherer Blick auf den Ausnahmekatalog offenbart allerdings, dass wohl keine der Ausnahmen Anwendung findet. Am ehesten könnte man darüber nachdenken, die KöSt-Rückerstattung als von der maltesischen Gesellschaft an die Behörde gewährtes Dar-

¹⁹⁾ Das ist der Regelfall, wenn die ausländische nicht vergleichbare Gesellschaft aktive Einkünfte erzielt, siehe VwGH 3. 3. 1987, 86/14/0128; ebenfalls Jakom/Peyerl, EStG¹⁷, § 23 Rz 121.

²⁰⁾ Jakom/Marschner, EStG¹⁷, § 27 Rz 42.

lehen oder als eine sonstige Geldforderung gegen die Behörde iSd § 27a Abs 2 Z 1 EStG zu interpretieren. Das überzeugt aber insoweit nicht, als es sich doch um eine Steuerschuld der maltesischen Gesellschaft handelt, die von Gesetzes wegen zu erfüllen ist. Die Erstattungsfähigkeit des Steuerbetrags ist von der Ausschüttung an den Gesellschafter abhängig und erfolgt an ebendiesen und nicht die Gesellschaft. Aber auch alle anderen Tatbestände des § 27a Abs 2 EStG sind offensichtlich nicht einschlägig. Folglich greift bei einer Ausschüttung einer vergleichbaren ausländischen Gesellschaft die Generalregelung des § 27a Abs 1 Z 2 EStG, und die als Kapitalvermögen iSd § 27 EStG zu erfassende Rückerstattung unterliegt dem besonderen Steuersatz von 27,5 %, sofern nicht die Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs 5 EStG gezogen wird.

Im Fall einer KöSt-Rückerstattung für eine nicht vergleichbare ausländische Gesellschaft folgt die Einordnung der KöSt-Rückerstattung jener der Gesellschaftsgewinne. In der Regel erzielt der Gesellschafter dann – mangels Anerkennung der Abschirmwirkung der ausländischen Körperschaft – Einkünfte nach § 23 Z 2 EStG (oder gegebenenfalls nach § 21 Abs 2 Z 2 EStG oder § 22 Z 3 EStG) aus einem Mitunternehmeranteil; eine KöSt-Rückerstattung wäre dann ebenfalls als gewerbliche Einkünfte und mit dem Progressionsstarif zu erfassen.



Auf den Punkt gebracht

Erhält eine in Österreich ansässige natürliche Person als Gesellschafterin eine Ausschüttung einer ausländischen Gesellschaft,

1. die einer inländischen Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs 3 KStG vergleichbar ist *und*
2. die in Österreich weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO hat *und*
3. der die durch die ausländische Körperschaftsteuer belasteten Einkünfte aus österreichischer Sicht tatsächlich zuzurechnen sind,

und kann sich der Gesellschafter – wie das etwa im maltesischen Körperschaftsteuersystem der Fall ist – einen Teil der auf Ebene dieser ausländischen Gesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer rückerstatten lassen, ist diese Rückerstattung bei der natürlichen Person als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG zu erfassen. Die Einkünfte sind nach § 41 Abs 1 Z 9 EStG oder § 42 Abs 1 Z 4 EStG zum besonderen Steuersatz von 27,5 % zu veranlagern.

VfGH zur Haushaltsabgabe

Entscheidung: VfGH 12. 6. 2024, G 17/2024.

Link zur Pressemitteilung des VfGH: <https://www.vfgh.gv.at/medien/ORF-Gebuehr-Saisonbetriebe.de.php>.

Der VfGH hat einen Antrag, dem zufolge der ORF-Beitrag verfassungswidrig sei, als unzulässig zurückgewiesen. Insgesamt 331 Personen, von denen die Mehrheit kein Fernsehgerät besitzt, hatten sich mit einem Individualantrag auf Gesetzesprüfung an den VfGH gewendet. Im vorliegenden Fall können die Antragsteller aber, wie der VfGH feststellt, bei einer Zahlungsaufforderung von der *ORF-Beitrags Service GmbH* einen Bescheid über die Festsetzung ihres ORF-Beitrags („*Haushaltsabgabe*“) verlangen, ohne dafür ein Strafverfahren provozieren zu müssen. Gegen einen solchen Bescheid ist dann eine Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVwG) möglich, dessen Entscheidung wiederum beim VfGH mit der Begründung angefochten werden kann, dass der ORF-Beitrag verfassungswidrig sei. Im Übrigen ist auch das BVwG befugt, das ORF-Beitragsgesetz beim VfGH anzufechten. Der Individualantrag war daher zurückzuweisen.