

Vortragsabend an der
Johannes Kepler Universität Linz

Aktuelles zu ESt/KSt – Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung

19.11.2014

Melanie Raab



Building a better
working world

Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung – Übersicht

- ▶ Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit
→ Zwischenschaltung einer GmbH
- ▶ Qualifizierung einer Hingabe von Kapital an Gesellschafter als Kredit und nicht als verdeckte Ausschüttung
- ▶ Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer bei verdeckter Ausschüttung
- ▶ Absetzbarkeit des restlichen Übergangsverlustes zum Einbringungsstichtag
- ▶ Anrechnung von Zwischensteuern aus Zeiträumen bis 2010 ab der Veranlagung 2011
- ▶ Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit (I)

- ▶ Zwischenschaltung einer Management-GmbH
 - ▶ Bf-GmbH schloss „Consulting- und Managementverträge“ mit zwei GmbH über die Zurverfügungstellung von Geschäftsführern ab
 - ▶ Geschäftsführer waren an den entsendenden Gesellschaften beteiligt und erhielten Honorare (Arbeitslohn) von den beauftragenden GmbH
 - ▶ Lohnsteuerprüfung → Zurechnung der Geschäftsführungseinkünfte direkt an die tätigen Geschäftsführer und Festsetzung von Lohnnebenkosten bei der bf-GmbH
 - ▶ Bestätigt durch UFS (Entscheidung vom 30.6.2011, RV/1106-L/09)
 - ▶ Zurechnung der Vergütung der bf-GmbH an die Geschäftsführer
 - ▶ Namentliche Festlegung der zur Verfügung gestellten Personen als Geschäftsführer im Managementvertrag
 - ▶ Keine sonstige Personalstruktur bei der überlassenden GmbH
 - ▶ Aufgehoben durch VwGH (Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149) infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit (II)

- ▶ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149
 - ▶ Zurechnungssubjekt von Einkünften
 - ▶ Derjenige, der Möglichkeit besitzt, Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern
 - ▶ Maßgeblich ist grundsätzlich die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung
 - ▶ Rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht
 - ▶ Anstellung des GmbH-GF nicht nur von Gesellschaft, sondern auch von Dritten möglich (vgl VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014)
 - ▶ Unterscheidung zwischen
 - ▶ gesellschaftsrechtlicher Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer und
 - ▶ dienstrechtlicher Anstellung (vgl *Arnold*, ÖStZ 2009/229, 120)

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit (III)

- ▶ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149
 - ▶ Anstellung des Geschäftsführers bei anderer Kapitalgesellschaft
 - ▶ Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt (Bestellungsverhältnis)
 - ▶ Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleiht (Anstellungsverhältnis)
 - ▶ Festlegung der schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen
 - ▶ Kerninhalt: Regelung über die Vergütung
 - ▶ Geschäftsführer erhält Bezüge als Angestellter der ihn verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung
 - ▶ Zu unterscheiden sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für Gestellung des Geschäftsführers zufließen

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit (IV)

- ▶ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149
 - ▶ Wenn Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt und dementsprechend durchgeführt → Zurechnung
 - ▶ Geschäftsführer: Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft
 - ▶ Verleihende Gesellschaft: jene Entgelte, die ihr für Gestellung des Geschäftsführers zufließen (vgl. *Tanzer*, ÖStZ 2009/230, 123)
 - ▶ Trennung zwischen Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre (vgl. VwGH 29.1.2004, 2004/15/0007)
 - ▶ Gilt auch, wenn Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Gesellschaft ist
 - ▶ Ausnahme:
 - ▶ Zwischenschaltung zur Umgehung sonst anfallender (lohnabhängiger) Abgaben
 - ▶ Missbrauch iSd § 22 BAO bzw
 - ▶ Scheingeschäft iSd § 23 BAO

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit (V)

- ▶ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149
 - ▶ Zurechnung der Vergütung der bf-GmbH für Geschäftsführung
 - ▶ (unmittelbar) den Geschäftsführern zugerechnet
 - ▶ Qualifizierung als dem Dienstgeberbeitrag unterliegenden Arbeitslohn
 - ▶ Festlegung in Verträgen, welche Personen als Geschäftsführer zur Verfügung zu stellen seien bzw mangelnder Einsatz von anderen Personen als Geschäftsführer wegen Personalstruktur
 - ▶ Indiz für Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO
 - ▶ Indiz für Vorliegen eines Scheingeschäftes iSd § 23 BAO
 - ▶ Erfordernis eines Auseinandersetzens mit Parteienvorbringen
 - ▶ Vorliegen von außersteuerlichen Gründen für die Zwischenschaltung der GmbH (Drittanstellung der Geschäftsführer)
 - ▶ Würdigung des Parteienvorbringens in seiner Gesamtheit

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit – Analyse (I)

- ▶ Analyse des VwGH-Erkenntnisses
 - ▶ Zwischenschaltung einer GmbH grundsätzlich zulässig
 - ▶ Bestellung als Geschäftsführer durch jene GmbH, deren Geschäfte geführt werden sollen
 - ▶ Anstellung durch die mit der Geschäftsführung beauftragten Gesellschaft
 - ▶ Trennung von Bestellungsvertrag als Organ und Anstellungsvertrag
 - ▶ Schriftliche Vereinbarung über die Gestellung des Geschäftsführers
 - ▶ Missbrauchsprüfung, ob die Zurechnung (aus der höchstpersönlich auszuführenden Tätigkeit) an die zwischengeschaltete Gesellschaft erfolgen kann
 - ▶ Durchgriff durch die GmbH auf die faktisch tätige natürliche Person nur bei Missbrauch oder Scheingeschäft möglich
 - ▶ Bei Fehlen einer Vereinbarung über eine Gestellung (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092)
 - ▶ Erfolgt „*missbrauchsunabhängig*“ eine Zurechnung der Einkünfte an die tätige Person (vgl VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016)

Zurechnung von Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeit – Analyse (II)

► Analyse des VwGH-Erkenntnisses

► Spannungsverhältnis zur Verwaltungspraxis in Rz 104 EStR 2000

► *Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft*

1. *in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und*
2. *über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.*

► Beispiel 1 der Rz 104 EStR 2000:

Ein Vorstand gründet eine GmbH und wickelt sein Anstellungsverhältnis über seine GmbH ab.

Die Vergütungen für die Vorstandstätigkeit sind unmittelbar der natürlichen Person zuzurechnen, da die GmbH die Marktchancen selbst nicht nutzen kann und auch kein eigenständiger, sich von der Vorstandstätigkeit abhebender Betrieb der GmbH vorliegt.

► bei Substanzlosigkeit der entsendenden Gesellschaft erfolgt Zurechnung der Geschäftsführereinkünfte an die natürliche Person

Keine verdeckte Ausschüttung bei Kapitalhingabe als Kredit (I)

- ▶ Verrechnungsdarlehen als Insichgeschäft
 - ▶ Kredit der Gesellschaft an ihre Allein-Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Gesellschaft
 - ▶ Verbuchung von laufenden Entnahmen bzw Vorschüssen als Verrechnungsforderungen
 - ▶ Abgabenbehörde und UFS (Entscheidung vom 28.9.2010, RV/0176-G/04, RV/0175-G/04) nahmen verdeckte Ausschüttung an
 - ▶ Keine Urkunden gemäß § 18 Abs 5 GmbHG errichtet
 - ▶ Ohne nach außen in Erscheinung getretenen Manifestationsakt sind Insichgeschäfte des Alleingesellschafter-Geschäftsführers unwirksam
 - ▶ Verzicht auf die Besicherung der Forderung ist nicht fremdüblich
 - ▶ Nachträgliche Umlaufbeschlüsse ausgestellt
 - ▶ Abdeckung des Kontos stand im Belieben der verpflichteten Allein-Gesellschafterin
 - ▶ Aufhebung der angefochtenen Bescheide durch VwGH (Erkenntnis vom 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004)

Keine verdeckte Ausschüttung bei Kapitalhingabe als Kredit (II)

- ▶ VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004
 - ▶ Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung
 - ▶ Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben
 - ▶ Ursache wird anhand eines Fremdvergleichs ermittelt
 - ▶ Der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ist wesentliche Bedeutung beizumessen (Objektivierungserfordernis)
 - ▶ Zivilrechtliche Wirksamkeit steht steuerlicher Beachtlichkeit gemäß § 23 Abs 3 BAO (Nichtigkeit wegen Formmangel) nicht entgegen
 - ▶ *„Demnach sind auch nichtige Rechtsgeschäfte der Erhebung der Abgaben soweit und solange zu Grunde zu legen, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.“*

Keine verdeckte Ausschüttung bei Kapitalhingabe als Kredit (III)

- ▶ VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004
 - ▶ Kriterien für steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen GmbH und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung
 - ▶ Annahme einer verdeckten Ausschüttung hängt von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab
 - ▶ Prüfen, ob Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht
 - ▶ Bei Verneinung liegen verdeckte Ausschüttungen vor
 - ▶ Entscheidend ist Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse
 - ▶ Prüfung der Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen
 - ▶ Auseinandersetzung mit der Bonität der Gesellschafterin

Keine verdeckte Ausschüttung bei Kapitalhingabe als Kredit – Analyse (I)

- ▶ Analyse des VwGH-Erkenntnisses
 - ▶ Rechtsgeschäftliche Beziehung zwischen nahe stehenden Personen → 3 Kriterien
 - ▶ Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
 - ▶ einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und
 - ▶ auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (Fremdvergleich)
 - ▶ Kriterium der Publizität
 - ▶ Fehlende Schriftlichkeit nach § 18 Abs 5 GmbHG → bei Insihgeschäften ist „*unverzüglich eine Urkunde zu errichten*“
 - ▶ Zivilrechtliches Schriftlichkeitserfordernis aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 23 Abs 3 BAO nicht erforderlich
 - ▶ Fehlende Vereinbarung von Sicherheiten
 - ▶ Würdigung der Bonität der Gesellschafterin sowie der tatsächlichen Rückzahlungen
 - ▶ „*Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht*“ entscheidend

Keine verdeckte Ausschüttung bei Kapitalhingabe als Kredit – Analyse (II)

- ▶ Analyse des VwGH-Erkenntnisses
 - ▶ Einräumung von Darlehen an Gesellschafter ist nur dann eine verdeckte Ausschüttung des Darlehensbetrages, wenn ernsthafte Rückzahlungsabsicht fehlt
 - ▶ Fehlen von Sicherheiten kann nur ein Indiz für Nichtanerkennung der Kreditvereinbarung sein
 - ▶ Fremder Gläubiger hätte in vergleichbarer Situation Sicherheit verlangt
 - ▶ Insihgeschäft schließt steuerliche Anerkennung bei Nichtbeachtung von § 18 Abs 5 GmbHG nicht aus
 - ▶ Größeres Objektivierungserfordernis
 - ▶ Tatsächlicher Abwicklung der Leistungsbeziehung kommt wesentliche Bedeutung zu
 - ▶ Schriftlicher Abschluss einer Darlehensvereinbarung (Umlaufbeschlüsse) erst im Nachhinein
 - ▶ (zu würdigendes) Beweismittel für Bestehen der Darlehensbeziehung

Direktivvorschreibung der Kapitalertragsteuer bei verdeckter Ausschüttung (I)

- ▶ BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013
 - ▶ Bf war 100%iger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer einer GmbH
 - ▶ Schätzung der Erlöse durch Betriebsprüfung
 - ▶ Gegenüberstellung der geschätzten zu den erklärten Erlösen
 - ▶ Differenz dem erklärten Betriebsergebnis zugerechnet
 - ▶ Zurechnung beim Bf als verdeckte Ausschüttungen und steuerpflichtige Kapitalerträge
 - ▶ Vorschreibung der KESt beim Bf durch Abgabenbehörde
 - ▶ Direktvorschreibung der KESt bestätigt durch BFG
 - ▶ Keine Kürzung der Kapitalerträge gemäß § 93 Abs 2 EStG durch GmbH als Abzugsverpflichteter
 - ▶ Voraussetzungen für direkte Inanspruchnahme des Gesellschafters als Empfänger erfüllt (§ 95 Abs 4 Z 1 EStG)

Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer bei verdeckter Ausschüttung (II)

- ▶ BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013
 - ▶ Abstimmung auf rein objektive Momente bei Vorschreibung der KESt
 - ▶ Vornahme von verdeckten Ausschüttungen ist nach VwGH (Erkenntnis vom 29.3.2012, 2008/15/0170, 0171, 0168)
 - ▶ *„ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen“*
 - ▶ Vorrangige Vorschreibung der KESt an Empfänger der Kapitalerträge als zwingende Rechtsfolge
 - ▶ Keine Ermessensprüfung für unmittelbare Inanspruchnahme (arg: *„ist ... vorzuschreiben“*)
 - ▶ Heranziehung des Bf als Empfänger der Kapitalerträge ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen gerechtfertigt

Direktivvorschreibung der Kapitalertragsteuer bei verdeckter Ausschüttung – Analyse

- ▶ Analyse des BFG-Erkenntnisses
 - ▶ § 95 Abs 4 EStG: *Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn*
 1. *der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und*
 2. *der Empfänger weiß, dass der „Abzugsverpflichtete“ die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*
 - ▶ Verwaltungspraxis und hA in der Literatur
 - ▶ Ermessen der Abgabenbehörde
 - ▶ Kapitalertragsteuer der Gesellschaft oder dem Gesellschafter vorzuschreiben
 - ▶ Wortlaut des § 95 Abs 4 Z 1 EStG
 - ▶ Zwingende vorrangige Inanspruchnahme des Empfängers
 - ▶ Nachrangige Inanspruchnahme der ausschüttenden Körperschaft (im Haftungswege)

Absetzbarkeit des Übergangsverlustes zum Einbringungsstichtag

- ▶ BFG 4.6.2014, RV/7101430/2010 (Amtsrevision)
 - ▶ Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH gemäß Art III UmgrStG
 - ▶ Vorheriger freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG
 - ▶ Strittig war die Berücksichtigung des letzten Siebentels eines früheren Übergangsverlustes
 - ▶ Einbringung eines Unternehmens in eine GmbH stellt nach Art III UmgrStG ein Veräußerungsgeschäft dar
 - ▶ Berücksichtigung des Übergangsverlustes beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes
 - ▶ Einbringung nach Art III UmgrStG als entgeltlicher Vorgang zu beurteilen (= Veräußerung)
 - ▶ Noch nicht verrechnete Siebentel aus Übergangsverlust gehen nicht auf übernehmende Körperschaft über

Absetzbarkeit des Übergangsverlustes zum Einbringungsstichtag – Analyse

- ▶ Analyse des BFG-Erkenntnisses
 - ▶ Wechsel zwischen zwei Gewinnermittlungsarten → Ermittlung eines Übergangsergebnisses
 - ▶ Sicherstellung des Prinzips der Einmalbesteuerung
 - ▶ Übergangsgewinn ist sofort zur Gänze zu besteuern
 - ▶ Übergangsverlust ist nur über sieben Jahre verteilt absetzbar
 - ▶ Bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes sind noch offene Siebentel beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Veräußerung zu berücksichtigen
 - ▶ Einbringung als entgeltlicher Vorgang löst Anwendungsbereich des § 4 Abs 10 Z 1 letzter Satz EStG aus
 - ▶ vollständige Verrechenbarkeit des restlichen Übergangsverlustes
 - ▶ Widerspricht der Verwaltungspraxis in Rz 820 UmgrStR 2002
 - ▶ Vgl auch Rz 997 KStR 2013 (Einbringung einer Beteiligung als entgeltliche Veräußerung → Mantelkauf)

Anrechnung von Zwischensteuern aus Zeiträumen bis 2010 (I)

- ▶ BFG 17.9.2014, RV/7101453/2013
 - ▶ Bf-Privatstiftung begehrte in KÖSt-Erklärung 2011 die Anrechnung von Zwischensteuern resultierend aus Veranlagungsjahren vor 2011 im Ausmaß von 25 % des Unterschiedsbetrages der Bemessungsgrundlage der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte abzüglich der getätigten Zuwendungen
 - ▶ § 24 Abs 5 Z 3 KStG
 - ▶ *„Die Gutschrift beträgt 25 % des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt.“*
 - ▶ § 24 Abs 5 Z 3 KStG erstmals auf Gutschrift von Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 2 KStG des Jahres 2011 anzuwenden (§ 26c Z 23 lit g KStG)

Anrechnung von Zwischensteuern aus Zeiträumen bis 2010 (II)

- ▶ BFG 17.9.2014, RV/7101453/2013
 - ▶ Für „*angesparte Zwischensteuern*“ aus Zeiträumen vor 2011 ist geltende Fassung vor BBG 2011 weiterhin anzuwenden
 - ▶ Zuwendungen aus vor 2011 thesaurierten Kapitalerträgen berechtigen nur zu einer Anrechnung der jeweils für diese thesaurierten Beträge angefallenen 12,5 % KÖSt
 - ▶ Für die jeweiligen Zuwendungen wurde lediglich 12,5 % KÖSt entrichtet
 - ▶ Zuwendungen an Begünstigte höher als zwischensteuerpflichtige Einkünfte
 - ▶ Entlastung des Unterschiedsbetrags ab Veranlagung 2011 nur mit 12,5 % KÖSt (soweit die bis 2010 angefallenen Zwischensteuern erstattet werden)
 - ▶ Vergleich der Bemessungsgrundlagen und nicht der (fiktiven) Steuerbeträge

Anrechnung von Zwischensteuern aus Zeiträumen bis 2010 – Analyse (I)

- ▶ Analyse des BFG-Erkenntnisses
 - ▶ Besteuerung mit Zwischensteuer (§ 13 Abs 3 KStG) von
 - ▶ Zinsen
 - ▶ Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung (seit 1.1.2011)
 - ▶ Kursgewinnen
 - ▶ Derivaten
 - ▶ Grundstücksveräußerungen (seit 1.4.2012)
 - ▶ Besteuerung nur soweit Einkünfte in Privatstiftung thesauriert werden
 - ▶ Reduzierung der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer soweit der Kapitalertragsteuer unterliegende Zuwendungen an Begünstigte erfolgen
 - ▶ Erstattung von Zwischensteuer an die Privatstiftung soweit die kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen

Anrechnung von Zwischensteuer aus Zeiträumen bis 2010 – Analyse (II)

- ▶ Analyse des BFG-Erkenntnisses
 - ▶ Zwischensteuer betrug von 2001 bis 2010 12,5 %
 - ▶ Anhebung der Zwischensteuer ab 2011 auf 25 %
 - ▶ Ab 2011 für Privatstiftung im Bereich der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte kein steuerlicher Thesaurierungsvorteil
 - ▶ Bei Überhang an Zuwendungen gegenüber zwischensteuerpflichtigen Einkünften im Jahr 2011
 - ▶ Vergleich der Bemessungsgrundlagen
 - ▶ Kein Vergleich der (fiktiven) Steuerbeträge
 - ▶ Privatstiftung erhält Zwischensteuer in Höhe von 12,5 % KÖSt vom Überhang (Erstattung von maximal der bis 2010 angefallenen Zwischensteuer gemäß Evidenzkonto)
 - ▶ Erhöhung des Erstattungsbetrags an Zwischensteuer durch anrechenbare Quellensteuer

Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG (I)

- ▶ Zinsen bei Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben
 - ▶ Inländische GmbH hatte internationale Schachtelbeteiligung erworben und machte die mit dem Erwerb verbundenen Fremdfinanzierungszinsen sowie Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG als Betriebsausgaben geltend
 - ▶ Finanzamt zog „engen“ Zinsbegriff heran und ließ diese Ausgaben zum Abzug nicht zu
 - ▶ UFS (Entscheidung vom 16.11.2011, RV/1351-L/10) gab der Berufung Folge und berücksichtigte anteilig die Bereitstellungsgebühren als Betriebsausgaben → Amtsbeschwerde
 - ▶ VwGH (Erkenntnis vom 27.2.2014, 2011/15/0199) wies Amtsbeschwerde ab und bestätigte Abzugsfähigkeit der Bereitstellungsgebühren als Betriebsausgaben

Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG (II)

- ▶ VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199
 - ▶ Statt „Kosten der Fremdfinanzierung“ Begriff der „Zinsen“ verwendet
 - ▶ Zinsen sind Vergütungen für die Überlassung von Kapital zur Nutzung
 - ▶ „Finanzierungskosten“ – kein Hinweis auf Einschränkung des Zinsbegriffes
 - ▶ Rechtsprechung des VwGH zu § 7 Z 1 GewStG: „Zinsen sind Entgelt für die Nutzung von überlassenem Kapital“
 - ▶ Rechtsprechung des VwGH zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG: der Begriff „Zinsen“ umfasst jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital
 - ▶ Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite zählen zum Entgelt für die Nutzung des kreditierten Kapitals
 - ▶ Betrieblich veranlasste Bereitstellungsgebühren sind bei Inanspruchnahme des Kredites für die Anschaffung von Kapitalgesellschaften iSd § 10 KStG abziehbar

Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG (III)

- ▶ Änderung im Rahmen des BBG 2014, BGBl I Nr. 40/2014
 - ▶ Neue Fassung mit Wirkung ab 13.6.2014:
„Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen. Nicht abgezogen werden dürfen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs. 1 Z 9 oder 10 fallen.“
 - ▶ Sichtweise des VwGH ging über die Intention des Gesetzgebers hinaus (enger Anwendungsbereich der Ausnahmen vom Abzugsverbot)
 - ▶ Nur jene Zinsen abzugsfähig, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden
 - ▶ Die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sind nicht abzugsfähig (zB Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen, Wertsicherungsbeiträge)

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

EY

Building a better
working world