

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 25.07.2018 gegen

- 1) den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 27.06.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 (§ 205 BAO) 2013 in Höhe von 6.232,84 €
- 2) den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 27.06.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 (§ 205 BAO) in Höhe von 4.137,27 €
- 3) den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 27.06.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 (§ 205 BAO) in Höhe von 2.159,99 €
- 4) den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 11.07.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 (§ 205 BAO) in Höhe von 1.016,05 €

zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge einer über die Jahre 2012 bis 2015 stattgefundenen Außenprüfung wurde von der Abgabenbehörde die genaue Bezeichnung der Empfänger von bestimmten Aufwendungen verlangt. Da die Empfänger nicht bekannt gegeben wurden, wurde gem. § 22 Abs 3 KStG ein KöSt-Zuschlag iHv 25 % für diese Aufwendungen vorgeschrieben. **In weiterer Folge wurden auch Anspruchszinsen für diese KöSt-Zuschläge vorgeschrieben.** Die KöSt-Zuschläge

betreffen auf Ebene der Gruppenmitglieder die Jahre 2012 bis 2015, welche sich aufgrund des abweichenden Bilanzstichtages der Beschwerdeführerin (Gruppenträger, 30.11.) zeitlich um ein Jahr verschoben auswirken.

1) Mit **Bescheid vom 27.06.2018** wurden Anspruchszinsen für 2013 in Höhe von 6.232,84 € festgesetzt; davon entfielen 2.804,53 € an Zinsen für den Zuschlag.

2) Mit **Bescheid vom 27.06.2018** wurden Anspruchszinsen für 2014 in Höhe von 4.137,27 € festgesetzt, davon entfielen 1.328,61 € an Zinsen für den Zuschlag.

3) Mit **Bescheid vom 27.06.2018** wurden Anspruchszinsen für 2015 in Höhe von 2.159,99 € festgesetzt; davon entfielen 1.466,82 € an Zinsen für den Zuschlag.

4) Mit **Bescheid vom 11.07.2018** wurden Anspruchszinsen für 2016 in Höhe von 1.016,05 € festgesetzt; davon entfielen 299,35 € an Zinsen für den Zuschlag.

(Anspruchszinsen lt. Bescheiden 13.546,15 €, Anspruchszinsen für Zuschläge 5.899,31 €, Differenz 7.646,84)

In der **Beschwerde vom 25.07.2018** wurde nach Verweis auf die rechtlichen Grundlagen von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass Anspruchszinsen für den Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG beginnend ab dem 1. Oktober des Folgejahres festgesetzt worden seien, obgleich der Abgabenanspruch für die KöSt-Zuschläge zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sei. Nach der Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Ob die Benennung der Empfänger gem. § 162 BAO bzw § 22 Abs 3 KStG verlangt werde, liege jeweils im Ermessen der Behörde. *Komme der Abgabepflichtige dieser Aufforderung nicht nach, entstehe der Abgabenanspruch insoweit in diesem Zeitpunkt (OGH 23.3.2006, 12 Os 94/05y).* Ob und inwieweit die Abgabenbehörde zur Empfängerbenennung auffordere, sei zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt. Erfolge keine Aufforderung zur Empfängerbenennung komme ein Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG nicht in Betracht. Gemäß § 205 Abs 1 BAO seien Differenzbeträge an Körperschaftsteuer für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). In Bezug auf den KöSt-Zuschlag gem. § 22 Abs 3 KStG sei der Abgabenanspruch zu diesem Zeitpunkt jedenfalls noch nicht entstanden (Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 30.1.2018). Aus den oa genannten Gründen habe daher eine Festsetzung von Anspruchszinsen iZm dem KöSt-Zuschlag nach § 22 Abs 3 KStG zu unterbleiben (Dziurdz, SWK 2017,776).

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2018** als unbegründet ab. Bei § 22 Abs. 3 KStG handle es sich um eine Tarifbestimmung. Der Zuschlag sei mit der („zusätzlich zur“) Körperschaftsteuer vom Einkommen des Veranlagungsjahres zu

entrichten (wenngleich laut Rechtsprechung unabhängig davon, ob die betreffenden Beträge als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden oder nicht). Der Zuschlag werde im Körperschaftsteuerbescheid gemeinsam mit der Körperschaftsteuer des betreffenden Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum nach § 7 Abs. 1 KStG) festgesetzt, in dem die zuschlagspflichtigen Zuwendungen erfolgten, um dadurch eine (auf Grund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall bei den Empfängern zu kompensieren. Damit stelle der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potentielle Gesamtsteuerauswirkung ab (vgl. dazu VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004, mit Hinweis auf die Gesetzesmaterialien). Zwar führe (erst) die fehlende Empfängerbenennung zum Zuschlag, doch könne es dabei **nur um Sachverhalte (Geschäftsfälle) gehen, die sich im jeweiligen Gewinnermittlungs- bzw. Veranlagungszeitraum ereignet haben, für den auch die Körperschaftsteuer des betreffenden Jahres nach dem Tarif festgesetzt wird.** Der Zuschlag werde dementsprechend nicht isoliert, als eigenständige Steuer erhoben, sondern eben als Zuschlag Körperschaftsteuer des jeweiligen Jahres vorgeschrieben. Hinsichtlich Entstehung des Abgabeananspruches unterscheide sich daher der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 KStG nicht von einer Erhöhung der Körperschaftsteuer, die durch eine Betriebsausgabenkürzung gemäß § 162 BAO zufolge fehlender Empfängernennung im Rahmen der Gewinnermittlung und Tarifbesteuerung der Körperschaftsteuer des Jahres, in dem die Aufwendungen getätigt wurden, anfällt bzw. von der Körperschaftsteuer des jeweiligen Veranlagungsjahres an sich. Der Zuschlag begründe weder nach der BAO noch nach dem KStG einen eigenständigen Abgabeanpruch. Da der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nicht in einem vom Körperschaftsteuerjahresbescheid abgekoppelten Abgabenbescheid festgesetzt werde, könne sich auch aus dieser Betrachtung keine andere Beurteilung ergeben, als dass der Verzinsungszeitraum deckungsgleich zu jenem der Körperschaftsteuerfestsetzung des betreffenden Veranlagungsjahres mit 1.10. des Folgejahres zu laufen beginne.

Im **Vorlageantrag vom 21.12.2018** wurde ergänzend vorgebracht, dass der Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG eine Strafe sei und damit überhaupt nicht der Anspruchsverzinsung unterliege. Zudem wurden die bereits in der Beschwerde gemachten Ausführungen wiedergegeben.

Mit Eingabe vom 05.05.2020 wurden die Anträge auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig. Strittig ist hingegen, ob die Festsetzung von Anspruchszinsen zu recht erfolgte, und zwar auf jenen Teil, der wiederum auf den Zuschlag entfällt.

Rechtslage

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 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.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Nach § 4 Abs. 3 BAO bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches unberührt.

Der Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO zu unterwerfen sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide.

Maßgeblich ist die Nachforderung oder Gutschrift, die sich aus dem Abgabenbescheid ergibt.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 205/2010, mit dem der Zuschlag eingeführt wurde, ergibt, soll durch den Zuschlag 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% unterliegen, ist es erforderlich, als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängerbenennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung dieser Zahlung vorzusehen. Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.9.2017, Ro 2016/15/0004, die Zulässigkeit der Vorschreibung des Zuschlages bei Unterlassung der genauen Bezeichnung des Gläubigers bzw. Empfängers bestätigt; **der Zuschlag zur Körperschaftsteuer stellt auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potentielle Gesamtsteuerauswirkung ab.**

Erwägungen

Bei § 22 Abs. 3 KStG handelt es sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes um eine Tarifbestimmung geregelt im Körperschaftsteuergesetz (im KStG angeführt unter dem Titel **4. Teil, Tarif**). Der Zuschlag ist mit der („zusätzlich zur“) Körperschaftsteuer vom Einkommen des Veranlagungsjahres zu entrichten (wenngleich laut Rechtsprechung unabhängig davon, ob die betreffenden Beträge als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden oder nicht). Der **Zuschlag wird im Körperschaftsteuerbescheid gemeinsam mit der Körperschaftsteuer** des betreffenden Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum nach § 7 Abs. 1 KStG) **festgesetzt**, in dem die zuschlagspflichtigen Zuwendungen erfolgten, um dadurch eine (auf Grund der

Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall bei den Empfängern zu kompensieren. Damit stellt der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG auf die mit einem Geschäftsfall im Zusammenhang stehende potentielle Gesamtsteuerauswirkung ab.

Zwar führt (erst) die fehlende Empfängerbenennung zum Zuschlag, doch kann es dabei nur um Sachverhalte, (Geschäftsfälle) gehen, die sich im jeweiligen Gewinnermittlungs- bzw. Veranlagungszeitraum ereignet haben, für den auch die Körperschaftsteuer des betreffenden Jahres nach dem Tarif festgesetzt wird; und darauf ist letztendlich abzustellen. Aus dieser Überlegung heraus kann auch dem in der Beschwerde ins Treffen geführte Hauptargument, der Zuschlag entstehe erst mit der Nichtbenennung, so nicht gefolgt werden. Der Zuschlag kann daher dementsprechend nicht isoliert, als eigenständige Steuer betrachtet und erhoben werden, sondern ist dieser eben als Zuschlag zur Körperschaftsteuer des jeweiligen Jahres vorzuschreiben (so auch im Anlassfall zum vorgenannten VwGH Erkenntnis in dem der Zuschlag **im Zuge einer Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides für 2011 auf Grund der Feststellungen einer Außenprüfung laut Bericht vom Oktober 2014 festgesetzt wurde**).

Hinsichtlich Entstehung des Abgabenanspruches unterscheidet sich daher der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 KStG nicht von einer Erhöhung der Körperschaftsteuer, die durch eine Betriebsausgabenkürzung gemäß § 162 BAO zufolge fehlender Empfängernennung im Rahmen der Gewinnermittlung und Tarifbesteuerung der Körperschaftsteuer des Jahres, in dem die Aufwendungen getätigt wurden, anfällt bzw. von der Körperschaftsteuer des jeweiligen Veranlagungsjahres an sich. Die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO gilt nur, wenn keine spezielleren Regelungen diesen Zeitpunkt bestimmen (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 4 Rz 4 sowie § 205 Rz 11). **Der Zuschlag begründet weder nach der BAO noch nach dem KStG einen eigenständigen Abgabenanspruch.** Auch wäre es am Gesetzgeber gelegen, die Nichtanwendung des § 205 BAO anzuordnen. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs. 3 KStG wird auch im jeweiligen Körperschaftsteuerbescheid festgesetzt und im Gesamtbetrag der Körperschaftsteuer ausgewiesen. Da also der Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer im jeweiligen Jahr ist, entsteht dieser im selben Zeitpunkt wie die Körperschaftsteuer – also mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres.

Wie bereits ausgeführt sind der Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide. Maßgeblich ist die Nachforderung oder Gutschrift, die sich aus dem Abgabenbescheid ergibt. Sinn und Zweck der Anspruchszinsen ist auch der Ausgleich von Zinsvor- bzw. - nachteilen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Da der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nicht in einem vom Körperschaftsteuerjahresbescheid abgekoppelten Abgabenbescheid festgesetzt wird, kann sich auch aus dieser Betrachtung keine andere Beurteilung ergeben, als dass der Verzinsungszeitraum deckungsgleich zu jenem der Körperschaftsteuerfestsetzung des betreffenden Veranlagungsjahres mit 1.10. des Folgejahres zu laufen beginnt und die Anspruchszinsen auch den Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG miterfassen.

Das in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag angeführte OGH Urteil bezieht sich auf ein Finanzstrafverfahren und ist ergangen bevor der Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG mit dem BBKG2010 geschaffen wurde. Insbesondere darf darauf hingewiesen, dass das OGH zur Empfängernennung explizit von § 162 BAO ausgeht, welcher nicht Basis für die Empfängernennung für den § 22 Abs. 3 KStG ist, so auch RV/5100234/2015 und Ro 2016/15/0004. Zielt 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 macht es keinen Unterschied, ob die dahinterstehenden Aufwendungen seitens jener Körperschaft als Betriebsausgaben beantragt wurden oder nicht.

Im Vorlageantrag erstmalig vorgebracht wird das Argument, dass der Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG eine Strafe sei und damit überhaupt nicht der Anspruchsverzinsung unterliege. Wie in RV/5100234/2015 v. 27/10/2015 dargelegt ist es zweifelhaft, ob beim Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs 3 KStG 1988 – und zwar auch unter Berücksichtigung der herangezogenen Literaturmeinungen - überhaupt von einer Strafe iSd Art 6 EMRK ausgegangen werden kann bzw inwieweit allenfalls die daraus resultierenden Garantien zur Anwendung kommen. Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass Steuerzuschläge nicht dem Kernbereich des Strafrechtes angehören und strafrechtliche Garantien nicht zur vollen Anwendung gelangen. Zudem steht im Vordergrund der Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG nicht eine Pönalisierung oder Vergeltung, sondern die Sicherstellung der richtigen Gesamtsteuerbelastung (vgl. Lachmayer/Renner RdW 2016,67).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es im beschwerdegegenständlichen Fall um die Klärung einer Rechtsfrage geht, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und eine diesbezügliche Rechtsprechung fehlt, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Linz, am 11. Mai 2020