

30. März 2015

BMF-010200/0015-VI/1/2015

Vorgehensweise bei der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) bei verdeckten Ausschüttungen - Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis

Für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt haftet dem Bund gemäß [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#) sieht darüber hinaus ua. vor:

„Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat [...]“

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2012, [2008/15/0170](#), sind verdeckte Ausschüttungen *„[...] 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.“*

Das BFG hat in seiner neueren Judikatur die Rechtsmeinung vertreten, dass bei verdeckten Ausschüttungen aufgrund von [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) die KESt zwingend vorrangig dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben ist und sich daher eine Ermessensprüfung für dessen unmittelbare Inanspruchnahme erübrigt (vgl. BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013).

Anlässlich der neueren BFG-Judikatur wird daher im Einvernehmen mit dem bundesweiten Fachbereich SVE und den zuständigen Fachabteilungen im BMF folgende Vorgangsweise für die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer bei verdeckten Ausschüttungen festgelegt:

Bei verdeckten Ausschüttungen ist die KESt gemäß [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) in der Regel direkt an den/die Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist. Da die Vorschreibung an den Anteilsinhaber nach der Judikatur des BFG nicht im Ermessen der Behörde liegt, ist eine darauf gerichtete (Ermessens-)Begründung nicht notwendig.

Ein Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) ist in der Regel nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge, aber bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid weiterhin zulässig (siehe unten). Auch den Erkenntnissen des BFG vom 16.6.2014, RV/2100820/2011, und vom 26.9.2014, RV/2100325/2013, ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen.

Hinsichtlich der Verjährung ist bei verdeckten Ausschüttungen zu berücksichtigen, dass die KESt eine Erhebungsform der Einkommensteuer ist und somit das Recht, die KESt gemäß [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#) vorzuschreiben, von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer abhängt (siehe zB VwGH 12.12.2007, [2006/15/0004](#); UFS 21.02.2008, RV/0189-W/06).

Die Außenprüfung einer Körperschaft iSd [§§ 147 ff BAO](#) stellt unter der Voraussetzung, dass die KESt vom Prüfungsauftrag umfasst und somit Gegenstand der vorgenommenen Prüfung ist, eine Verlängerungshandlung iSd [§ 209 BAO](#) für eine Vorschreibung der KESt aufgrund einer verdeckten Ausschüttung dar; dies gilt sowohl für die Vorschreibung der KESt an den Anteilsinhaber, als auch für die Haftungsinanspruchnahme der ausschüttenden Körperschaft.

Ist hinsichtlich eines KESt-Haftungsbescheides ein Verfahren beim BFG oder beim VwGH anhängig, gilt es zu beachten, dass es hinsichtlich einer möglichen KESt-Vorschreibung an den Anteilsinhaber während des laufenden Verfahrens zu einer Verjährung des Anspruchs kommen kann, da kein Anwendungsfall von [§ 209a BAO](#) vorliegt.

Aus dem oben Ausgeführten ergibt sich somit folgende Vorgehensweise:

- Wird bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, ist nach [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) die KESt vorrangig an den oder die Empfänger der Kapitalerträge (Eigenschuldner) vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist.
- Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) ist eine zu begründende Ermessensentscheidung und ist zwar grundsätzlich nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge als Eigenschuldner, kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid aber sowohl zusätzlich zur Vorschreibung an den Eigenschuldner, als auch statt der Vorschreibung an ihn erfolgen.

- Ein typischer Fall, in dem die ausschüttende Körperschaft anstelle des Eigenschuldners zur Haftung für die Abgabenschuld heranzuziehen ist, liegt etwa vor, wenn die Uneinbringlichkeit der KESt beim Eigenschuldner (rechtlich oder faktisch) bereits feststeht ([§ 206 BAO](#)); zB weil dieser nicht über die notwendigen finanziellen Mittel zur Begleichung der Abgabenschuld verfügt oder für die Abgabenbehörde „unauffindbar“ ist. In diesen Fällen ist die KESt der ausschüttenden Körperschaft, als dem Abzugsverpflichteten, per Haftungsbescheid vorzuschreiben. In der Begründung des Haftungsbescheids sind die Gründe für die vorgenommene Ermessensentscheidung anzuführen (zB Heranziehung der Körperschaft als Haftungspflichtigen, da die Einbringlichkeit beim Eigenschuldner nicht gegeben ist).
- Auch in Fällen, in denen die Uneinbringlichkeit beim Eigenschuldner zwar (noch) nicht feststeht, aber dennoch begründete Zweifel an der Einbringlichkeit bestehen, kann die KESt per Haftungsbescheid der ausschüttenden Körperschaft – auch zusätzlich zur Vorschreibung an den Eigenschuldner – vorgeschrieben werden; die ausgeübte Ermessensentscheidung ist im Haftungsbescheid zu begründen.
- Ein weiteres Kriterium bei der Ermessensentscheidung, ob die ausschüttende Körperschaft zur Haftung herangezogen werden kann, ist die Verwaltungsökonomie (insbesondere relevant bei einer Vielzahl von Eigenschuldnern); führen solche Überlegungen zur Vorschreibung der KESt an die ausschüttende Körperschaft, sind in der Begründung des Haftungsbescheides die konkreten Gründe anzuführen, weshalb die ausschüttende Körperschaft zur Haftung herangezogen wird. Auch das Verschulden der ausschüttenden Körperschaft an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalerträge kann in die Ermessensabwägung miteinbezogen werden.
- Grundsätzlich sind auch andere Gründe, weshalb die ausschüttende Körperschaft im jeweiligen Einzelfall – trotz der grundsätzlichen Nachrangigkeit der Haftung der ausschüttenden Körperschaft – zur Haftung herangezogen werden kann, denkbar; diese müssen aber nachvollziehbar und auf den jeweiligen Einzelfall bezogen in der Begründung des Haftungsbescheides dargestellt werden.
- Wird die KESt sowohl dem Eigenschuldner vorgeschrieben, als auch bei der ausschüttenden Körperschaft die Haftung geltend gemacht, ergeben sich bei Begleichung der Abgabenschuld folgende Konsequenzen:

- Begleicht der Eigenschuldner die Abgabenschuld, fällt die Entrichtungsverpflichtung der ausschüttenden Körperschaft weg.
- Begleicht die haftende Körperschaft die Abgabenschuld, fällt die Entrichtungsverpflichtung des Eigenschuldners weg; die Anspruchszinsen gegenüber dem Eigenschuldner bleiben aufrecht.

Vorgehensweise bei „Altfällen“, in denen die KESt nicht dem Eigenschuldner, sondern ausschließlich der ausschüttenden Körperschaft per Haftungsbescheid vorgeschrieben wurde und eine Beschwerde gegen den Haftungsbescheid anhängig ist:

- Wurde noch keine BVE erlassen, ist die Ermessensbegründung für das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung im Wege der BVE nachzuholen. In Fällen, in denen im Lichte des oben Ausgeführten die Zweckmäßigkeit und Billigkeit des Heranziehens der Körperschaft zur Haftung zweifelhaft erscheint, hat eine (zusätzliche) Vorschreibung der KESt an den Eigenschuldner zu erfolgen.
- In Beschwerdefällen, in denen eine BVE bereits ergangen ist, ist die KESt dem Eigenschuldner zusätzlich vorzuschreiben. Lediglich in folgenden Fällen kann von einer Vorschreibung der KESt an den Eigenschuldner abgesehen werden:
 - das Recht auf Festsetzung der KESt beim Eigenschuldner ist während des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid bereits verjährt,
 - die andauernde Uneinbringlichkeit beim Eigenschuldner steht eindeutig fest.

Bundesministerium für Finanzen, 30. März 2015