

22. Oktober 2008

BMF-010221/2810-IV/4/2008

EAS 3009

Säumniszuschlagspflicht bei Transferpreis-Sekundärberichtigungen

Scheidet im Fall von Transferpreisberichtigungen (Artikel 9 OECD-MA) der Ansatz einer Verrechnungspreisforderung als Sekundärberichtigung aus (insb. weil eine korrespondierende Verrechnungspreisverbindlichkeit im DBA-Partnerstaat nicht anerkannt wird) und wird daher eine verdeckte Ausschüttung als Sekundärfolge der Transferpreisberichtigung festgestellt, bedeutet dies, dass damit auch ein unterlassener Kapitalertragsteuerabzug festgestellt wird. Dieser Kapitalertragsteuerabzug ist nach geltendem Recht in voller Höhe nachzufordern, wenn eine "offenkundige" verdeckte Ausschüttung (§ 1 Z 2 VO BGBl. Nr. 56/1995) vorliegt, oder wenn keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Muttergesellschaft auf jenen Vordrucken beigebracht wird, die für Zwecke einer abkommensgemäßen Steuerentlastung in Österreich aufgelegt sind (§ 4 Abs. 2 lit. b VO BGBl. Nr. 56/1995). Für Zwecke der abkommensgemäßen Steuerentlastung für Körperschaften ist Vordruck ZS QU-2 aufgelegt.

Eine verdeckte Ausschüttung ist "offenkundig" erfolgt, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist.

Die Nichterhebung der Kapitalertragsteuer kann im Fall einer solchen "offenkundigen" verdeckten Ausschüttung aber nicht in allen Fällen mit einer Nichterhebung der Kapitalertragsteuer aus "grobem Verschulden" im Sinn von § 217 Abs. 7 BAO gleichgesetzt werden. Die Nichtbeachtung einer sich aus den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen, AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000, eindeutig ergebenden Rechtsfolge löst zwar eine offenkundige verdeckte Ausschüttung aus, kann aber durchaus als minderer Grad eines Versehens zu werten sein, das als bloße leichte Fahrlässigkeit einzustufen ist und damit grobes Verschulden ausschließt. Die Kapitalgesellschaft, die im Gefolge der Transferpreisberichtigung zur Kapitalertragsteuerhaftung herangezogen wird, kann daher in solchen Fällen gemäß § 217 Abs. 7 BAO die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages beantragen und erwirken.

Ist daher auf Grund des § 94a EStG 1988 oder auf Grund eines DBA die als Sekundärfolge der Transferpreisberichtigung erhobene Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise rückzuerstatten, kann sich in solchen Fällen daher keine Frage mehr nach einer Säumniszuschlagsrückzahlung stellen.

Ist die Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer allerdings auf grobes Verschulden zurückzuführen (insb. in Fällen von aufgedeckten Steuerumgehungsfällen) ist kein Rechtsbedarf erkennbar, neben der erhobenen Kapitalertragsteuer auch den Säumniszuschlag rückzuerstatten. Der Säumniszuschlag ist zwar Nebenanspruch der Kapitalertragsteuer, stellt sich aber in wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Quellensteuer der (verdeckten) Gewinnausschüttung, sondern als eine pönalisierende Sanktion dar. Weder können Doppelbesteuerungsabkommen noch kann die EU-Mutter-Tochterrichtlinie so ausgelegt werden, dass sie zu einer Freistellung von Sanktionen gegen grob verschuldete Rechtsverstöße verpflichten.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Oktober 2008