

5. Oktober 2015

BMF-010203/0276-VI/1/2015

Vorgehensweise bei der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen und der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 unter Berücksichtigung der mit dem StRefG 2015/2016 erfolgten gesetzlichen Änderungen und der Rechtsprechung des VwGH

1. Einleitung

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 eine ausnahmsweise Vorschreibung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) vor, wenn die im Abs. 4 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurden die Voraussetzungen für die Vorschreibung beim Empfänger der Kapitalerträge (sog. Direktvorschreibung) erweitert. Nach [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 118/2015](#) „ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben wenn,

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre [...]“

Die Voraussetzungen für die Vorschreibung der Abzugsteuer gemäß [§ 99 EStG 1988](#) beim Empfänger der Einkünfte wurden gleichlautend im [§ 100 Abs. 3 EStG 1988](#) erweitert.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.03.2012, [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.“

Mit der Erweiterung der Voraussetzungen in [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 118/2015](#) tritt für den Empfänger der Kapitalerträge keine Änderung bezüglich dieses Anwendungsfalles (Direktvorschreibung der KESt bei verdeckter Ausschüttung) ein. Mit dieser

Änderung des [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) soll klargestellt werden, dass primär der Abzugsverpflichtete nach [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) zur Haftung heranzuziehen ist.

Mit zwei Erkenntnissen (VwGH 28.05.2015, [Ro 2014/15/0046](#); 30.06.2015, [2012/15/0165](#)) hat der VwGH die Rechtsansicht des BFG verworfen und sich mit der Frage, ob die sog. Direktvorschreibung der KESt gemäß [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#) idF vor dem StRefG 2015/2016 zwingend vorrangig zu erfolgen hat und diese nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, auseinandergesetzt.

Nach dem VwGH liegt es im Auswahlermessen der Abgabenbehörde, wenn die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nach [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) und die Voraussetzungen für die Direktvorschreibung nach [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#) vorliegen, ob dem Abzugsverpflichteten (Schuldner der Kapitalerträge) mittels Haftung oder (und) dem Steuerschuldner (Empfänger der Kapitalerträge) die KESt vorzuschreiben ist.

2. Heranziehung der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt bzw. Abzugsteuer

Persönliche Haftungen werden durch Haftungsbescheid ([§ 224 BAO](#)) geltend gemacht. Sie setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Die Haftungsinanspruchnahme ist eine Ermessensentscheidung ([§ 20 BAO](#)).

Folgende Umstände sprechen ua. für eine vorrangige Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten:

- Wenn die **Einbringlichkeit** bei der Körperschaft **nicht von vornherein ausgeschlossen** werden kann, spricht die **Verwaltungsökonomie** für eine Haftungsinanspruchnahme. Verdeckte Ausschüttungen werden in der Regel im Zuge einer Außenprüfung festgestellt. Es entspricht den Grundsätzen einer sparsamen Verwaltung, wenn im Zuge des Verfahrens beim Abzugsverpflichteten, in dem der Sachverhalt entdeckt, gewürdigt und vorgehalten wird, die Vorschreibung der Abgabe erfolgt. Auch wenn mehrere Empfänger der Kapitalerträge vorliegen, kann die Haftungsinanspruchnahme zweckmäßiger sein.

- Das ***Verschulden der ausschüttenden Körperschaft*** an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalerträge ist auch in die Ermessenserwägung miteinzubeziehen.
- Auch die erschwerte ***Durchsetzbarkeit der KEST beim Steuerschuldner*** ist ein Umstand, der in die Ermessensentscheidung einbezogen werden kann.

Im Ergebnis wird daher in der Praxis, bei entsprechender Ermessensübung, die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten vorrangig durchzuführen sein. Dies gilt auch für die Haftungsinanspruchnahme des Schuldners der Einkünfte gemäß [§ 100 Abs. 2 EStG 1988](#).

3. Vorschreibung der KEST bzw. Abzugsteuer beim Steuerschuldner (§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und § 100 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016)

Wie bereits oben ausgeführt wurde, sind verdeckte Ausschüttungen ein typischer Anwendungsfall der ausnahmsweisen Vorschreibung der KEST beim Empfänger der Kapitalerträge.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde eine weitere Voraussetzung für die Direktvorschreibung der KEST eingefügt. Demnach hat die Direktvorschreibung ausnahmsweise zu erfolgen, wenn die Haftung nach [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

Auch die Voraussetzung für die Vorschreibung der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger beim Empfänger der Einkünfte (§ 100 Abs. 3 EStG 1988), welche gemäß [§ 99 EStG 1988](#) durch Steuerabzug erhoben wird (Abzugsteuer), wurde mit dem StRefG 2015/2016 in gleicher Weise wie für die KEST erweitert. Daher gelten in analoger Weise die gleichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Empfängers der Einkünfte gemäß [§ 100 Abs. 3 EStG 1988](#).

Zum Vorliegen der neu eingeführten Voraussetzungen einer nicht oder nur erschwert durchsetzbaren Haftung, die im jeweiligen Einzelfall beurteilt werden muss, enthalten die Erläuterungen zur Regierungsvorlage einige Aussagen.

Als Beispiele für eine **nicht durchsetzbare Haftung** werden dabei genannt:

- die Vollbeendigung einer Gesellschaft oder die Löschung einer Gesellschaft nach den [§§ 39](#) und [40 FBG](#) sowie

- eine fehlende und nicht feststellbare (Zustell-)Adresse.

Als Beispiele für eine **erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung** werden genannt:

- mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,
- erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder
- die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.

Bevor daher die KEST dem Steuerschuldner vorgeschrieben werden kann, ist zu prüfen, ob bei der (potenziell) haftenden Gesellschaft die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre bzw. ist.

Die Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist somit ausgeschlossen, wenn von vornherein feststeht, dass die Durchsetzung der Haftung beim Abzugsverpflichteten ohne Probleme möglich ist. In solchen Fällen ist die KEST mittels Haftungsbescheid dem Abzugsverpflichteten vorzuschreiben. Die Frage des Auswahlermessens (siehe oben erwähnte VwGH-Erkenntnisse) stellt sich in einem solchen Fall nicht, weil die einzige Möglichkeit der Vorschreibung der KEST die Haftungsinanspruchnahme nach [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) ist.

Ist die KEST (zur Gänze oder zum Teil) beim Abzugsverpflichteten erschwert durchsetzbar, rechtfertigt dieser Umstand die ausnahmsweise Direktvorschreibung der KEST.

Worauf sich die Annahme der erschwerten Durchsetzbarkeit der KEST beim (pot.) Haftungs-pflichtigen gründet, ist im Bescheid zu begründen. Damit erfolgt auch die vom VwGH geforderte Auseinandersetzung der Abgabenbehörde mit der Frage, wem die KEST vorzuschreiben ist (Auswahlermessen).

Die [DBA-Entlastungsverordnung](#) ([BGBl. III Nr. 92/2005](#)) kommt bei der Direktvorschreibung gemäß [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 100 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) in Analogie zur Vorschreibung an den Abzugsverpflichteten bzw. dem Schuldner der Abzugsteuer zur Anwendung.

4. Steuersatz (Steuerbelastung)

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den sonstigen Bezügen iSd [§ 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) und unterliegen gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) dem besonderen Steuersatz von 25% (ab 1.1.2016 von 27,5%).

Wird die KEST vom Abzugsverpflichteten übernommen, stellt diese Übernahme einen weiteren Vorteil dar und es ergibt sich somit eine rechnerische Steuerbelastung von 33,33% (ab 1.1.2016 von 37,93%). Stellt sich nach Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten heraus, dass die KEST bei diesem nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist, kann die KEST gemäß [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) auch dem Steuerschuldner („zusätzlich“) vorgeschrieben werden.

Die Direktvorschreibung der KEST beim Steuerschuldner hat aber in jedem Fall mit dem besonderen Steuersatz von 25% (ab 1.1.2016 mit 27,5%) zu erfolgen, auch wenn auf Grund der Annahme, dass die KEST vom Abzugsverpflichteten getragen wird, die Haftungsinanspruchnahme eine rechnerische Steuerbelastung von 33,33% (ab 1.1.2016 von 37,93%) ergeben hat.

Durch die Haftungsinanspruchnahme der abzugsverpflichteten Gesellschaft und der Direktvorschreibung der KEST beim Steuerschuldner wird ein Gesamtschuldverhältnis begründet. Wird die KEST vom Empfänger der Kapitalerträge im Zuge der Direktvorschreibung der KEST bezahlt, so hat dieser insoweit keinen weiteren Vorteil aus der (gewollten) Übernahme der KEST des Abzugsverpflichteten erhalten. Die Bezahlung der KEST durch den Steuerschuldner selbst stellt in Bezug auf die Haftungsinanspruchnahme ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar, weil somit ein weiterer Vorteil durch die Übernahme der KEST durch den Abzugsverpflichteten nicht stattgefunden hat. Der Haftungsbescheid ist insoweit gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern (die KEST-Haftungsinanspruchnahme zu reduzieren).

5. Inkrafttreten

Die Änderungen des [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 100 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) wurden ohne eigene Inkrafttretensbestimmung vom Nationalrat beschlossen. Deshalb treten diese

Änderungen nach [Art. 49 B-VG](#) mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung (14.08.2015) in Kraft. Die Änderungen sind somit am 15.08.2015 in Kraft getreten.

6. Anwendung der neuen Rechtslage

Die neue Rechtslage ([§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 100 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#)) ist in Bezug auf die Direktvorschreibung der KEST bzw. der Direktvorschreibung der Abzugsteuer ab Inkrafttreten anzuwenden. Für bereits mittels Bescheid festgesetzte KEST bzw. Abzugsteuer kommt die Änderung nicht zur Anwendung.

Mit dieser Information tritt die Info des BMF vom 30. März 2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015, außer Kraft.

Bundesministerium für Finanzen, 5. Oktober 2015