

KEST-FRAGEN BEI EU-HOLDING-STRUKTUREN

Autoren:

Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Head of Corporate Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH



Mag. Max Panholzer ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH



§ 94 Z 2 EStG sieht für Gewinnausschüttungen unter bestimmten Voraussetzungen eine Befreiung vom KEST-Abzug vor. Bei Ausschüttung von Bruttodividenden an EU-Muttergesellschaften dürfen jedoch keinerlei Missbrauchsverdachtsgründe vorliegen. Zur Frage, welche Gestaltungen bzw. Beteiligungsstrukturen als missbrauchsverdächtig anzusehen sind und eine sofortige KEST-Entlastung direkt an der Quelle daher unzulässig wäre, gab es in den letzten Monaten einige höchstgerichtliche Entscheidungen.

Voraussetzungen für KEST-freie Gewinnausschüttungen

Grundsätzlich besteht bei Gewinnausschüttungen gemäß § 93 EStG eine Abzugspflicht von Kapitalertragsteuer (KESt). § 94 Z 2 EStG sieht unter bestimmten Voraussetzungen jedoch eine Befreiung vom KEST-Einbehalt auf Dividenden vor.

In diesem Zusammenhang stellt sich für Outbound-Dividenden an EU-Muttergesellschaften insbesondere die Frage, wann Ausschüttungen an („zwischengeschaltete“) Holdinggesellschaften, die für eine KEST-Entlastung an der Quelle schädliche Vermutung missbräuchlicher Gestaltungen in sich bergen und wie derartigen Missbrauchsvorwürfen zu begegnen ist. Neben dem EuGH¹ hat sich jüngst auch der VwGH² mehrfach mit dieser Thematik beschäftigt. Zur KEST-Entlastung an der Quelle für EU-Holding-

gesellschaften hat zudem das österreichische Finanzministerium kürzlich eine Anfragebeantwortung im Rahmen seines „Express-Antwort-Service“³ veröffentlicht.

Substanzerfordernisse für EU-Zwischenholdings

Die EU-MTR⁴ sieht vor, dass eine KEST-freie Ausschüttung dann nicht zusteht, wenn eine Struktur zugrunde liegt, die den Verdacht zulässt, dass es sich hierbei um eine rein künstliche Gestaltung (Pro-Forma-Strukturen) handelt, welche nur den Zweck verfolgt, Steuervorteile zu erlangen (sog. „Directive Shopping“).

Nach der Rechtsprechung des EuGH⁵ spricht für das Vorliegen einer solchen „rein künstlichen Gestaltung“, wenn ein Konzern derart strukturiert ist, dass eine EU-Gesellschaft Dividenden erhält und diese unmittelbar an eine dritte Gesellschaft weiterleiten muss, welche die Voraussetzungen der EU-MTR nicht erfüllt. Der EuGH spricht in diesem Zusammenhang von sog. reinen „Durchleitungsgesellschaften“, für deren Vorliegen unter anderem der Umstand spricht, dass ihre einzige Tätigkeit in der Entgegennahme von Dividenden und deren Weiterleitung an den Nutzungsberechtigten oder an weitere Durchleitungsgesellschaften besteht.⁶ Eine solche Durchleitungsgesellschaft erlangt daher niemals die Verfügungsmacht über die Dividende oder zumindest für einen Teil davon.

1 EuGH 26. Februar 2019, C-116/16, T Danmark; C-117/16, Y Danmark.

2 VwGH 27. März 2019, Ro 2018/13/0004; VwGH 3. April 2019, Ra 2017/15/0070, bzw. zuvor bereits VwGH 26. Juni 2014, Ro 2011/15/0080.

3 EAS 3414 vom 3. Juli 2019 (BMF-010221/0192-IV/8/2019): KEST-Entlastung an der Quelle für Holdinggesellschaften.

4 EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 2011/96/EU).

5 EuGH 26. Februar 2019, C-116/16, T Danmark; C-117/16, Y Danmark, Rn 100, siehe dazu auch: *Bendlinger*, Keine KEST-Entlastung bei Durchlaufgesellschaften, ÖStZ 2019, 140.

6 EuGH 26. Februar 2019, C-116/16, T Danmark; C-117/16, Y Danmark, Rn 100 ff.

Bei derartigen Durchleitungsgesellschaften fehlt es an der „realen wirtschaftlichen Tätigkeit“, sodass in einer solchen Gesellschaft in der Regel auch nur ein geringer zu versteuernder Gewinn verbleibt. Ob eine reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, ist anhand der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit zu ermitteln. Dabei sind sämtliche relevanten Umstände zu berücksichtigen, wie insbesondere: Geschäftsführung, Bilanz, Kostenstruktur, tatsächliche Ausgaben, Beschäftigte, Geschäftsräume und Ausstattung der betreffenden Gesellschaft.⁷

So hatte auch das österreichische BMF bereits in seiner Verordnung zur KEST-Entlastung iSd MTR⁸ festgehalten, dass die Tätigkeit der empfangenden (ausländischen) Gesellschaft anhand der folgenden Kriterien zu prüfen ist: Die Gesellschaft entfaltet eine Betätigung, die über die bloße Vermögensverwaltung hinaus geht, sie beschäftigt eigene Arbeitskräfte und verfügt über eigene Betriebsräumlichkeiten.

Auch der VwGH hat in einem über mehrere Jahre anhängigen Fall, in welchem sich ein Drittländer (russischer Investor mit Steueroasengesellschaften) über eine zwischengeschaltete zypriotische Holdinggesellschaft an einer österreichischen Gesellschaft beteiligt hatte, kürzlich endgültig auf Missbrauch gemäß § 22 BAO iSd EuGH-Rechtsprechung entschieden, zumal für die gewählte Gestaltung kei-

ne wirtschaftlichen Gründe ins Treffen geführt werden konnten bzw die im Verwaltungsverfahren eingewendeten außersteuerlichen Gründe (Vorteil der englischen Sprache und kulturelle Nähe Zyperns zu Russland) als nicht nachvollziehbar erachtet wurden.⁹

Nutzungsberechtigte bei mehrstöckigen Konzernstrukturen

Auch prima vista ungewöhnliche bzw komplexe Konzernstrukturen haben oftmals außersteuerliche Gründe. Insbesondere größere Konzerne sind häufig über Zwischenholdings strukturiert. Solche Zwischenholdings bündeln in der Regel mehrere Beteiligungen und dienen grundsätzlich dazu, eine entsprechende Strukturierung verschiedener Aktivitäten im Konzern zu bewerkstelligen (Geschäftsbereiche, Divisionen etc). In Zusammenhang mit derartigen Beteiligungsstrukturen ist stets zu prüfen, wer die eigentlichen Nutzungsberechtigten von durchzuleitenden Dividenden sind und ob auf der jeweiligen Empfängerseite auch eine entsprechende wirtschaftliche Funktion vorliegt.

Nach Ansicht des VwGH ist grundsätzlich auch bei mehrstöckigen Konzernstrukturen die Anwendbarkeit der EU-MTR möglich, wenn die dividendenempfangende, in der EU ansässige „Muttergesellschaft“ hinreichende wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet. Dabei steht ggfs auch bereits eine geschäftsleitende Tätigkeit der Muttergesellschaft der Missbrauchsannahme

entgegen, durch Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft lediglich einen Steuervorteil erreichen zu wollen.¹⁰ Im konkreten Fall verfügte eine unmittelbar beteiligte luxemburgische Holdinggesellschaft selbst über kein Personal und leitete die Dividende an ihre operative luxemburgische Muttergesellschaft weiter. Die hier gewählte (mehrstöckige) Struktur ging jedoch auf eine strategische Entscheidung zurück, unterschiedliche Beteiligungen nach Sektoren, Regionen und Geschäftsfeldern zu gliedern. Auch in diesem Fall hat der VwGH, analog zur EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache C-116/16 bzw C 117/16, darauf abgestellt, wer Nutzungsberechtigter der Dividenden war. Im konkreten Fall war dies die in der oberen luxemburgischen Ebene angesiedelte Muttergesellschaft, die auch über hinreichende Substanz, sprich einen operativen Betrieb samt Mitarbeitern (drei Mitarbeiter und umfangreiche Aktivitäten wie strategische Initiativen, Finanzverwaltung, Büroverwaltung) verfügte. Diese geschäftsleitende Tätigkeit war in Luxemburg zudem umsatzsteuerpflichtig. Aufgrund dieser hinreichenden wirtschaftlichen Aktivitäten innerhalb der EU war die hinter der doppelstöckigen Beteiligungsstruktur in Luxemburg stehende Struktur in Drittländern für die KEST-Entlastung irrelevant bzw unschädlich.

Der KEST-Einbehalt kann demnach in mehrstöckigen Konzernstrukturen dann unterbleiben, wenn hinter einer unmittelbar beteiligten und somit di-

7 EuGH 26. Februar 2019, C-116/16, T Danmark; C-117/16, Y Danmark, Rn 104.

8 MTR-VO (BGBl 1995/56) zu § 94a EStG aF, nunmehr anzuwenden auf § 94 Z 2 EStG idgF.

9 Zurückweisung der Revision mit Beschluss des VwGH vom 3. April 2019, Ra 2017/15/0070, betreffend die Abweisung einer Beschwerde seitens des BFG im fortgesetzten Verfahren nach dem bereits vorangegangenen aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2014, 2011/15/0080

10 VwGH 27. März 2019, Ro 2018/13/0004; siehe ausführlich zur Entscheidung: *Allram/Sedlaczek*, VwGH zur KEST-Entlastung von Outbound-Dividenden nach der Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2019, 381.





videndenempfangenden Holdinggesellschaft eine operativ tätige (an der Holding zu 100% beteiligte) Muttergesellschaft steht, durch welche die Substanzvoraussetzungen iSd EU-MTR mittelbar erfüllt sind.

Formale Anforderungen für KEST-freie Ausschüttungen

§ 94 Z 2 EStG ordnet an, dass bei Missbrauchsverdacht wie auch im Falle verdeckter Ausschüttungen auch auf EU-Dividenden jedenfalls KEST einzuhalten ist. Der Missbrauchsvorwurf kann jedoch durch eine schriftliche Erklärung der Muttergesellschaft, dass bei ihr die Substanzvoraussetzungen erfüllt sind, entkräftet werden. Das BMF stellt dazu die Ansässigkeitsbescheinigung sowie Substanzerklärung im kombinierten Formular ZS-EUMT bereit, welches nach der in den EStR¹¹ dargelegten Rechtsansicht der Finanzverwaltung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln ist.

Liegt eine mehrstöckige Konzernstruktur vor, so ist - wie bereits dargestellt - zu prüfen, wer die tatsächlichen Nutzungsberechtigten der Dividenden sind. Nach einer kürzlich vom BMF veröffentlichten Anfragebeantwortung¹² ist bei Gewinnausschüttungen an EU-Holdings in mehrstöckigen Konzernstrukturen wie folgt vorzugehen (funktionsabhängige Nachweispflichten):

Handelt es sich um eine mit wirtschaftlicher Funktion ausgestattete Holding, so bedarf es der Bescheinigung ZS-EUMT für die Holding selbst. Die Holdinggesellschaft kann dann zwar idR nicht die im Vordruck vorge-

sehene Substanzerklärung abgeben, der Missbrauchsverdacht kann jedoch mittels zusätzlicher Ansässigkeitsklärung und Substanzerklärung ihrer Muttergesellschaft widerlegt werden. Handelt es sich hingegen um eine funktionslose Holding, sodass die Einkünfte ihrer operativen Muttergesellschaft zuzurechnen sind, so ist neben dem Vordruck ZS-EUMT der Muttergesellschaft auch eine formlose Bestätigung der Holding vorzulegen, dass ihr die Einkünfte nicht zuzurechnen sind.

Conclusio

Für die Frage der KEST-Befreiung von Gewinnausschüttungen an Gesellschaften im EU-Ausland hat - abgesehen von ganz eindeutigen Fällen - eine Einzelfallprüfung unter genauer Analyse des relevanten Sachverhalts zu erfolgen. Erfüllt entweder die unmittelbar beteiligte dividendenempfangende EU-Gesellschaft oder eine dahinterstehende Muttergesellschaft die verlangten substantiellen Voraussetzungen, so spricht dies gegen das Vorliegen von Missbrauch iS § 22 BAO. Als Indizien für Missbrauch sind insbesondere die Existenz von reinen Durchleitungsgesellschaften anzusehen sowie der bloße Pro-forma-Charakter einer Konzernstruktur für Zwecke der Steuergestaltung. Ob eine KEST-Entlastung direkt an der Quelle tatsächlich gerechtfertigt ist, hängt vom Ergebnis der Prüfung der unmittelbar beteiligten EU-Gesellschaft(en) und ggfs auch der dahinterstehenden Konzernstruktur ab, wofür auch die verlangten Dokumentations- und Nachweispflichten zu beachten sind.

¹¹ EStR 2000 Rz 7759.

¹² EAS 3414 vom 3. Juli 2019.