

Vermeidung einer KEST-Haftung bei Gewinnausschüttungen ins Ausland

Internationales Steuerrecht



Nach der aktuellen Verwaltungspraxis muss zur ordnungsgemäßen KEST-Entlastung von Gewinnausschüttungen an EU-Muttergesellschaften nicht nur eine KA1-Nullmeldung gemacht, sondern auch das Formular ZS-EUMT proaktiv dem Finanzamt übermittelt werden. Bei Nichtbeachtung dieser Formalitäten droht der Tochtergesellschaft die haftungsweise Inanspruchnahme. Derzeit erscheint nicht völlig ausgeschlossen, dass diese Übermittlungspflicht künftig auch auf die DBA-Entlastungsformulare (ZS-QU1 bzw ZS-QU2) ausgedehnt werden könnte.

Aufgrund KEST-Befreiung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie

Schüttet eine österreichische Tochtergesellschaft ihre Gewinne an ihre ausländische Muttergesellschaft aus, dann löst dieser Vorgang grundsätzlich - vorbehaltlich eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) - Kapitalertragsteuer (KESt) aus. Das heißt die Tochtergesellschaft muss von der beschlossenen Bruttodividende KESt einbehalten und an das zuständige Finanzamt abführen. Dabei beträgt die KESt zwar allgemein 27,5 %, bei Ausschüttung an eine Körperschaft kann der KESt-Satz jedoch auf 25 % reduziert werden (§ 93 Abs 1a EStG). Handelt es sich beim Ausschüttungsempfänger jedoch um eine ausländische EU-Körperschaft, bleibt die Gewinnausschüttung unter bestimmten Voraussetzungen - insbesondere Mindestbeteiligung von 10 % über mindestens ein Jahr - zur Gänze steuerfrei (Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie gem § 94 Z 2 EStG). Diese Steuerfreiheit kann grundsätzlich auf zwei Wegen erreicht werden: Entweder es wird zunächst KESt abgeführt und danach deren Erstattung beantragt (Rückerstattungsverfahren), oder der KESt-Abzug unterbleibt von vorne herein (Verfahren der Direktentlastung an der Quelle).

KESt-Rückerstattungsverfahren

Das Rückerstattungsverfahren (Finanzamtszuständigkeit derzeit widersprüchlich; vgl EStR Rz 7755b bzw 7757b) ist zweifellos mit Nachteilen verbunden. Einerseits ist ein gewisser Verwaltungsaufwand unvermeidlich, andererseits bleibt für die Dauer des Verfahrens dem Konzern Liquidität vorenthalten. Aus Unternehmenssicht ist dieses Verfahren damit regelmäßig nicht erste Wahl. Der Gesetzgeber hat jedoch in bestimmten Fällen das Rückerstattungsverfahren zum zwingenden modus operandi erhoben. Dies ist in der Praxis vor allem dann der Fall, wenn die EU-Muttergesellschaft als bloße Holding fungiert. Dann nämlich steht der Verdacht im Raum, dass die EU-Muttergesellschaft lediglich aus Gründen der Steuervermeidung zwischengeschaltet worden sein könnte ("Directive Shopping") und insoweit Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt (vgl die Verordnung BGBl 1995/56 zu § 94a Abs 2 EStG). Entsprechend behält sich die Finanzverwaltung das Recht vor, die wirtschaftliche Existenzberechtigung (vgl etwa UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06) der EU-Holdinggesellschaft im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens näher zu durchleuchten. Kann der diesbezügliche Missbrauchsverdacht entkräftet werden (vgl etwa Salzburger Steuerdialog 2009), ist die abgeführte KESt der EU-Muttergesellschaft gem § 94 Z 2 EStG zur Gänze rückzuerstatten. Dabei kann nach der

Verwaltungspraxis in den folgenden drei Jahren eine KEST-Entlastung direkt an der Quelle (siehe unten) vorgenommen werden, soweit sich die maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich verändert haben (vgl EStR Rz 7757c bzw EAS 2772 und 3016). Nach Ablauf der drei Jahre muss dann freilich jedenfalls wieder ein Rückerstattungsverfahren angestrengt werden.

KEST-Entlastung direkt an der Quelle

Eine direkte KEST-Entlastung an der Quelle ist dann zulässig, wenn entweder kein Missbrauchsverdacht (insbesondere keine Holdinggesellschaft) iSd des § 94 Z 2 EStG vorliegt, oder innerhalb der letzten drei Jahre ein positiver KEST-Rückerstattungsbescheid ergangen ist (siehe oben). In jedem Fall ist auch hier - wenn auch als Nullmeldung - eine elektronische Kapitalertragsteuer-Anmeldung (KA1) erforderlich. Außerdem muss eine qualifizierte Ansässigkeitsbescheinigung der EU-Muttergesellschaft auf dem Formular ZS-EUMT vorliegen. Dabei verlangt die aktuelle Fassung der EStR in Rz 7759 ausdrücklich, dass die Tochtergesellschaft ihrem Betriebsfinanzamt proaktiv eine Kopie des Formulars ZS-EUMT übermittelt (was freilich nur auf dem Postweg möglich ist). Eine solche Übermittlungspflicht ist weder dem Gesetz bzw der Verordnung zu entnehmen, noch entsprach dies der bisherigen Verwaltungspraxis. Daran ändert auch die Bezeichnung im Wartungserlass als bloße "Klarstellung" nichts. Wird nun ein korrekt

vorliegendes ZS-EUMT nicht proaktiv übermittelt, schließt es das BMF zumindest nicht aus, dass die Betriebsprüfung eine entsprechende Feststellung treffen und der Tochtergesellschaft die KEST via Haftungsbescheid vorschreiben könnte. Ja es wird - in Ermangelung einer "absoluten" Frist - sogar empfohlen, das Formular ZS-EUMT zweckmäßiger Weise gleichzeitig mit der KA1-Anmeldung (dh binnen einer Woche nach Zufluss) zu übermitteln - auch wenn laut Verordnung für die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung an sich eine Frist von bis zu einem Jahr zugestanden wird. Soweit die KEST-Entlastung an der Quelle aufgrund der Dreijahresfrist für Missbrauchsverdachtsfälle (siehe oben) erfolgt, muss außerdem dem Formular ZS-EUMT der letzte Rückerstattungsbescheid beigelegt werden (vgl EStR Rz 7757c).

Ausblick

Diese neue (bzw „klargestellte“) Praxis widerspricht völlig dem politischen Ziel einer Entlastung der Wirtschaft durch Verwaltungsvereinfachungen. Zur Vermeidung unangenehmer Überraschungen im Zuge von Betriebsprüfungen kann aber nur angeraten werden, die formal vorgeschriebenen Prozesse bestmöglich zu implementieren. Jedenfalls zu hoffen bleibt, dass das BMF im Zuge der nächsten EStR-Wartung diese Verwaltungspraxis noch einmal überdenkt und die Übermittlungspflicht keinesfalls auf die Formulare ZS-QU1 / ZS-QU2 (zur Direktentlastung an der Quelle aufgrund von DBA) ausdehnt.