

## Outbound-Dividenden im Konzern – Was gibt es Neues?

Internationales Steuerrecht



Gewinnausschüttungen österreichischer Tochtergesellschaften an ausländische EU-Muttergesellschaften unterliegen einem Missbrauchsvorbehalt. Kann der Missbrauchsverdacht nicht beseitigt werden, ist eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer (KESt) nicht möglich. Der dabei maßgebliche Missbrauchsbegriff ist sowohl durch die Rechtsprechung als auch den Gesetzgeber einem gewissen Wandel ausgesetzt.

### Ausgangsfall

Derzeit ist beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) ein Verfahren zur Gewinnausschüttung einer österreichischen Tochtergesellschaft (L AG) an ihre luxemburgische Muttergesellschaft (G S.à.r.l.) anhängig (Ro 2018/13/0004). Die Vorinstanz ([BFG 04.12.2017, RV/7106377/2016](#)) hatte der G S.à.r.l. die Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer (KESt) gem § 94 Z 2 EStG verweigert. Die wesentliche Begründung lag darin, dass kein vernünftiger außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung der G S.à.r.l. und ihrer 100 %igen Muttergesellschaft, der O S.à.r.l., erkennbar wäre und somit Missbrauch iSd § 22 BAO gegeben sei. Denn bei der G S.à.r.l. handelt es sich – unbestritten – um eine reine Holdinggesellschaft ohne Personal und Geschäftsräumlichkeiten. Die O S.à.r.l. habe zwar über ein bis drei Mitarbeiter und Geschäftsräumlichkeiten sowie über mehrere Beteiligungen verfügt, sei jedoch nicht selbst geschäftsleitend tätig geworden. Nach Ansicht des BFG seien vielmehr sämtliche Aktivitäten durch den übergeordneten F Fund (Cayman Islands) entfaltet worden. Insoweit stelle die luxemburgische Holdingstruktur missbräuchliches „Directive Shopping“ dar, sodass eine KESt-Rückerstattung auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG (bzw der EU Mutter-Tochter-Richtlinie) außer Reichweite bleibe.

### Ohne Substanz zwingender Missbrauch?

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass grundsätzlich auch eine substanzlose Holdinggesellschaft durchaus wirtschaftlich (dh außersteuerlich) sinnvolle Funktionen erfüllen kann (zB [UFS 11.04.2007, RV/0323-S/06](#)). Andererseits kann die Beherrschung einer Holdinggesellschaft durch Personen, denen die KESt-Entlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, für das Vorliegen einer missbräuchlichen Rechtsgestaltung sprechen ([VwGH 26.06.2014, 2011/15/0080](#)). Können aber relevante außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft ins Treffen geführt werden, ist eine gänzliche KESt-Erstattung gem § 94 Z 2 EStG durchaus möglich (Rz 7757b EStR). Vor diesem Hintergrund ist daher festzuhalten, dass eine KESt-Erstattung auch dann denkmöglich ist, wenn die G S.à.r.l. als unmittelbare Gesellschafterin der ausschüttenden L AG völlig substanzlos ist. Denn „Directive Shopping“ wird auch dann auszuschließen sein, wenn zumindest die – ebenfalls in Luxemburg (bzw in der EU) ansässige – Großmuttergesellschaft (O S.à.r.l.) wirtschaftlich sinnvolle Funktionen erfüllt. Dies könnte allenfalls schon aus der – unzweifelhaft vorliegenden – Bündelung mehrerer Beteiligungen auf Ebene der O S.à.r.l. abgeleitet werden. Entscheidend für das letztinstanzliche Verfahren wird aber vermutlich auch sein, ob der Nachweis gelingt, dass die O S.à.r.l. diese Mehrheit an Beteiligungen eigenverantwortlich gehalten hat, oder letztlich doch nur Erfüllungsgehilfe des F Fund war.

## Neues zum Missbrauch und zum Missbrauchsverdacht

Aus unionsrechtlicher Sicht problematisch könnte allenfalls der Umstand sein, dass die österreichische Umsetzung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 94 Z 2 EStG iVm der Verordnung BGBl II 56/1995) eine allgemeine Missbrauchsvermutung durch Definition von Standardverdachtsfällen vorsieht. Dadurch wird de facto eine Beweislastumkehr hin zum Steuerpflichtigen bewirkt. Dies wiederum könnte im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit bzw der EU Mutter-Tochter-Richtlinie stehen (vgl EuGH 20.12.2017, Deister Holding, C-504/16, und Juhler Holding, C-613/16 unter Verweis auf EuGH 07.09.2017, Equiom und Enka, C-6/16).

Künftig wird darüber hinaus auch zu berücksichtigen sein, dass für ab 2019 verwirklichte Sachverhalte ein neuer Missbrauchs begriff Gültigkeit erlangen wird (§ 22 BAO idF JStG 2018). Demnach können in Zukunft auch Gestaltungen missbräuchlich sein, bei denen die Erlangung eines steuerlichen Vorteils zwar nicht der einzige, wohl aber einer der wesentlichen Zwecke ist.

## Erleichterungen bei (Personengesellschafts-)Betriebsstätten

Wird die Beteiligung an der ausschüttenden Inlandsgesellschaft über eine österreichische Betriebsstätte der Muttergesellschaft (bzw eine zwischengeschaltete inländische Personengesellschaft) gehalten, gelten hingegen dieselben Spielregeln wie für reine Inlandsdividenden. Dies ergibt sich aus den Diskriminierungsverboten des Unionsrechts (Niederlassungsfreiheit) bzw – außerhalb der EU – gegebenenfalls aus bilateral bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (vgl Rz 7754 EStR bzw EAS 3409). Allerdings wird laut BMF auch in diesen Fällen eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung sowie eine besondere schriftliche Erklärung über die Betriebsstättenzugehörigkeit der Beteiligung erforderlich sein.

**Florian Rosenberger**

**Partner, Tax**

T +43 732 6938-2318

frosenberger@kpmg.at

**Georg Gottholmseder**

**Manager, Tax**

T +43 732 6938-2340

ggottholmseder@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)