

# AVR

## Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser  
Claus Staringer | Martin Vock

### **Coronavirus**

Auswirkungen der Pandemie auf das Abgabenverfahrensrecht  
Vertreterhaftung im Kontext der Coronavirus-Maßnahmen  
Wirtschaftsmediation in Zeiten von COVID-19

### **E-Government**

Der neue § 96 Abs 2 BAO  
FinanzOnline – elektronische Zustellung und Verzicht

### **Directive Shopping**

KESt-Entlastung bei Holdingstrukturen und Missbrauch

### **Vorabentscheidungsersuchen**

Verzugszinsen auf Umsatzsteuerguthaben?

### **EU-Meldepflichtgesetz**

Banken als Hilfsintermediäre?

### **Aus der aktuellen Rechtsprechung**

VwGH- und BFG-Erkenntnisse samt Anmerkungen

# KESt-Entlastung bei Holdingstrukturen und Missbrauch

## Die VwGH-Rechtsprechung zu „Directive Shopping“ im Verhältnis zur EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch

Martin Klokar



Martin Klokar, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Die KESt-Entlastung von Outbound-Dividenden nach der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde sowohl vom EuGH als auch von VwGH und BFG in viel beachteten Entscheidungen wiederholt behandelt. Dabei wurden wesentliche Aussagen zu den Voraussetzungen des Verfahrens zur KESt-Entlastung getroffen und die Substanz- und Aktivitätserfordernisse an Holdinggesellschaften präzisiert. *Martin Klokar* zeigt im nachfolgenden Beitrag die Kerninhalte der aktuellen Judikatur zum Thema „Directive Shopping“ auf und analysiert die Rechtsprechung des VwGH zur Entlastungsberechtigung vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauch.

### 1. KESt-Entlastung bei Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften führen im Regelfall gemäß § 93 EStG zu einer KESt-Abzugspflicht bei der ausschüttenden Gesellschaft.<sup>1</sup> Die Höhe der KESt-Abzugspflicht hängt davon ab, ob die Empfänger der Kapitalerträge natürliche Personen (derzeit 27,5 %) oder Körperschaften (derzeit 25 %) sind.<sup>2</sup>

§ 94 Z 2 EStG sieht für Gewinnausschüttungen unter bestimmten Bedingungen eine Befreiung vom KESt-Abzug vor. Diese Befreiungsbestimmung soll sicherstellen, dass konzerninterne Gewinnausschüttungen innerhalb des Binnenmarkts quellensteuerfrei fließen können.<sup>3</sup> Die in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie (im Folgenden: MT-RL)<sup>4</sup> ergan-

gene Bestimmung erfasst sowohl Ausschüttungen an inländische als auch an ausländische EU-Muttergesellschaften. Die in Anlage 2 des EStG genannten EU-Kapitalgesellschaften<sup>5</sup> müssen über einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr<sup>6</sup> an einer österreichischen Körperschaft zu mindestens 10 % beteiligt sein,<sup>7</sup> damit bei der Ausschüttung die unbeschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaft von der KESt-Abzugspflicht befreit ist.

In bestimmten Fällen des § 94 Z 2 EStG hat der KESt-Abzug zunächst trotz Bestehens aller Voraussetzungen der Befreiung zu erfolgen. Die Abzugsverpflichtung besteht einerseits bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG und andererseits bei einem Missbrauchsverdacht iSd § 22 BAO, der vom Abzugsverpflichteten zu vertreten ist.<sup>8</sup> In solchen Fällen sowie in Fällen, in denen die einjährige Mindestbehaltdauer noch nicht erfüllt ist,<sup>9</sup> kommt es zu einem Rückerstattungsverfahren. Die KESt-Entlastung, die den Voraussetzungen der MT-RL entspricht, erfolgt dann auf Antrag der Muttergesellschaft und nicht der zum Abzug verpflichteten Tochtergesellschaft.<sup>10</sup> Ziel der Re-

tem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 21 vom 28. 1. 2015, S 1 (vormals Richtlinie 90/435/EWG), im Folgenden: MT-RL.

<sup>5</sup> § 94 Z 2 EStG (mit Verweis auf Anlage 2 des EStG) enthält zur Vereinfachung einen dynamischen Verweis auf Art 2 MT-RL. Vgl dazu *Jakom/Marschner*, EStG<sup>13</sup>, § 93 Rz 19.

<sup>6</sup> Siehe zur Mindestbehaltefrist *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz VII/313.

<sup>7</sup> Die empfangende Körperschaft muss zu mindestens 10 % mittelbar oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sein; vgl *Jakom/Marschner*, EStG<sup>13</sup>, § 94 Rz 13 mwN.

<sup>8</sup> Siehe *Jakom/Marschner*, EStG<sup>13</sup>, § 94 Rz 23 (zu verdeckten Ausschüttungen) bzw Rz 28 ff (zum Missbrauchsverdacht).

<sup>9</sup> Eine Steuerrückerstattung für den Fall des späteren Erreichens der Mindestbehaltdauer ist zwar in § 94 Z 2 EStG – im Gegensatz zur Vorgängerbestimmung § 94a Abs 2 Z 1 EStG idF vor dem BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) – nicht ausdrücklich vorgesehen, wird aber aufgrund europarechtlicher Vorgaben gewährt. So auch *VwGH* 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 25 und 34, mit Verweis auf *Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (16. Lfg, 2013) § 94 Tz 43 f; vgl auch *Kofler*, Doppelstöckige luxemburgische Zwischenholding und Rückerstattung der Kapitalertragsteuer, GES 2019, 317 (320).

<sup>10</sup> Zu den verfahrensrechtlichen Aspekten vgl *Jakom/Marschner*, EStG<sup>13</sup>, § 94 Rz 34; *Ritz*, Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Rückzahlung von Kapitalertragsteuer, SWI 2015, 118 (118 ff).

<sup>1</sup> Siehe zum Hintergrund zB *Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 93 Tz 20 ff; *Jakom/Marschner*, EStG<sup>13</sup> (2020) § 93 Rz 9 ff.

<sup>2</sup> § 93 Abs 1a EStG; vgl zB *Heffermann/Ursprung-Steindl*, KESt-Befreiung für Outbound-Dividenden, ÖStZ 2016, 512 (512).

<sup>3</sup> Vgl dazu ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 5 Rn 1 ff; vgl auch *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) Rz VII/303; *Stieglitz in Stefaner/Schragl*, Grenzüberschreitende Beteiligungserträge (2011) 255 (263); *Staringer/Tüchler in Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern (2010) 281 (283 ff); *Staringer in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 207 (227 f); *Loukota/Quantschnigg*, Missbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Durchlaufgesellschaften, SWI 1995, 49 (49).

<sup>4</sup> Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 vom 29. 12. 2011, S 8, idF Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersys-

gelung ist die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme der MT-RL.<sup>11</sup>

## 2. „Directive Shopping“

„Directive Shopping“<sup>12</sup> („Richtlinienshopping“) beschreibt, in Anlehnung an den Begriff „Treaty Shopping“,<sup>13</sup> Gestaltungen, bei denen sich ein Steuerpflichtiger missbräuchlich in den Geltungsbereich der MT-RL begibt, um in den Genuss der Richtlinienvorteile zu kommen.<sup>14</sup> Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen durch die MT-RL wird durch die Errichtung einer funktionslosen EU-Gesellschaft („Zwischenholding“) eines durch die MT-RL nicht Berechtigten, der mit dem Heimatstaat ein günstiges DBA abgeschlossen hat, erreicht.<sup>15</sup> Diese künstlichen Strukturen sollen verhindert werden, indem die Finanzbehörde eine reine Durchleitung durch einen Methodenwechsel von der Abzugsbefreiung zur Rückerstattung im Sinne einer „Vorbeugungsmaßnahme“<sup>16</sup> verlässlich ausschließen kann.<sup>17</sup> § 94 Abs 2 Satz 3 EStG iVm der Verordnung zur KES-Erstattung Mutter-Tochtergesellschaften<sup>18</sup> zielt demnach auf EU-Briefkastengesellschaften, „deren man sich gerne für internationale Steuerumgehungsstrategien bedient“, ab.<sup>19</sup> Fraglich ist, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen die Zwischenschaltung von Gesellschaften als Directive Shopping zu qualifizieren ist.

Die Kriterien, unter denen die Ausnahme von der Abzugspflicht verwehrt wird, sind in der

Verordnung zur KES-Erstattung Mutter-Tochtergesellschaften<sup>20</sup> geregelt.<sup>21</sup> Gemäß § 2 Abs 2 der Verordnung muss der Abzugsverpflichtete bei einem potenziellen Missbrauchsverdacht in einer schriftlichen Erklärung folgende Anforderungen an die empfangende (ausländische) Gesellschaft nachweisen, um den Steuerabzug geltend zu machen:<sup>22</sup>

- Die Gesellschaft entfaltet eine Betätigung, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (Z 1).
- Die Gesellschaft beschäftigt eigene Arbeitskräfte (Z 2).
- Die Gesellschaft verfügt über eigene Betriebsräumlichkeiten (Z 3).

Der VwGH<sup>23</sup> hat sich zuletzt mehrfach mit dieser Thematik beschäftigt und ist dabei auch auf die bis zu diesem Zeitpunkt bekannte einschlägige EuGH-Judikatur<sup>24</sup> eingegangen. Diese VwGH-Judikatur und deren Vereinbarkeit mit der jüngsten einschlägigen EuGH-Judikatur,<sup>25</sup> die bisher vom VwGH (noch) nicht explizit berücksichtigt wurde, sollen im Folgenden einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

## 3. Entwicklungen der nationalen Rechtsprechung zu Directive Shopping

### 3.1. „Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe“ sowie „eigene Wirtschaftstätigkeit“

Im VwGH-Erkenntnis vom 26. 6. 2014<sup>26</sup> hat das Höchstgericht erstmals Aussagen zur Versagung der Steuerrückerstattung bei Zahlung von Dividenden an eine EU-Muttergesellschaft unter Anwendung der MT-RL, des § 94 Z 2 EStG sowie der Verordnung getätigt. In diesem Erkenntnis kam der VwGH zum Ergebnis, die Beherrschung einer (Zwischen-)Gesellschaft durch in einem Drittstaat ansässige Personen

<sup>11</sup> Vgl den Missbrauchsvorbehalt in Art 1 Abs 2 MT-RL aF oder die durch die Änderungsrichtlinie 2015 geschaffene ausdrückliche Anti-Missbrauchsklausel in Art 1 Abs 2 bis 4 MT-RL nF.

<sup>12</sup> Zum Begriff zuerst *Knobbe-Keuk*, *The EC corporate tax directives*, Intertax 1992, 485 (490).

<sup>13</sup> Siehe zur Verwendung des Begriffs „Shopping“ in der steuerplanerischen Terminologie im Überblick *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, *Treaty Shopping, Directive Shopping, Rule Shopping*, SWK 33/2012, 1420 (1420 ff).

<sup>14</sup> Vgl dazu ausführlich *Kofler*, *Mutter-Tochter-Richtlinie*, Art 1 Rn 81 mwN; vgl auch dazu *Tumpel in Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 163 (185); *Thömmes in Gocke/Gosch/Lang*, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 207 (226 ff); *Endres*, *Zur Quellensteuerentlastung bei ausländischen Gesellschaften*, PISB 2007, 279 (279 ff); *De Broe*, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (2008) 20; *Bergmann*, *Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie*, *StuW* 2010, 246 (259 ff); *Kofler in Hüttemann*, *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, *DStJG* 33 (2010) 213 (217 ff).

<sup>15</sup> Siehe *Jakom/Marschner*, *EStG*<sup>13</sup>, § 94 Rz 28, mit Verweis auf VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>16</sup> EAS 635 vom 9. 5. 1995; EAS 652 vom 12. 6. 1995; vgl auch Erlass des BMF vom 24. 9. 2009, *Salzburger Steuerdialog* 2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009, Pkt 2.1.

<sup>17</sup> So *Loukota/Quantschnigg*, *SWI* 1995, 49 (51), zur Vorgängerbestimmung; ebenso UFS 11. 4. 2007, RV/0323-S/06.

<sup>18</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, BGBl 1995/56.

<sup>19</sup> *Loukota/Quantschnigg*, *SWI* 1995, 49 (51); vgl dazu auch *Loukota*, *Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen*, *SWI* 1991, 164 (165).

<sup>20</sup> Die ursprünglich auf § 94a EStG bezogene Verordnung (FN 18) bezieht sich seit dem AbgAG 2012 (BGBl I 2012/112) auf die novellierten Bestimmungen in § 94 Z 2 EStG. Vgl dazu zB *Kleemann*, *Richtlinienshopping: Voraussetzungen für die KES-Entlastung nach § 94a EStG*, *ÖStZ* 1997, 114 (114 ff).

<sup>21</sup> Siehe dazu kritisch zB *Starlinger in Gassner/Lang/Lechner*, *Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 207 (231 ff).

<sup>22</sup> Vgl dazu *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, *Internationales Steuerrecht*<sup>2</sup>, Rz VII/316 mwN.

<sup>23</sup> VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070; 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004; zuvor bereits VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>24</sup> *Insb* EuGH 20. 12. 2017, *Deister Holding und Juhler Holding*, C-504/16 und C-613/16; 14. 6. 2018, *GS*, C-440/17; *Novosel/Rindler in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, *Einkommensteuer* 2019, SWK-Spezial (2019) 82 (83 ff); *Fuchs*, *Deutsche Anti-Treaty-/Directive-Shopping-Regelung*, *ÖStZ* 2018, 559 (559 mwN).

<sup>25</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Danmark*, C-116/16 und C-117/16. Diese EuGH-Entscheidung ist zwar terminlich vor den erwähnten VwGH-Entscheidungen ergangen, wurde jedoch vom VwGH in diesen noch nicht berücksichtigt.

<sup>26</sup> VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080; zum Sachverhalt siehe Pkt 3.3.

spreche für das Vorliegen einer missbräuchlichen Rechtsgestaltung iSd § 22 BAO („*rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung*“), wenn für die Zwischenschaltung einer solchen EU-Gesellschaft „*wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen*“ und die zwischengeschaltete Gesellschaft „*keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet*“.<sup>27</sup> Beide in der Folge ergangenen und in den nächsten beiden Abschnitten diskutierten Entscheidungen des VwGH fußen auf diesem VwGH-Erkenntnis.

### 3.2. Wirtschaftlicher Grund: Ziel „besser und sicherer zu erreichen“

Mit VwGH-Erkenntnis vom 27. 3. 2019<sup>28</sup> hat sich das Höchstgericht zu den Voraussetzungen der „*richtlinienkonformen*“ KESt-Entlastung des § 94 Z 2 EStG geäußert und *in casu* den Gestaltungsmissbrauch verneint: Die Revisionswerberin, eine in Luxemburg ansässige GmbH (A), war an der österreichischen Flughafen-AG (F-AG) zu knapp 40 % beteiligt. A hielt keine anderen Beteiligungen und beschäftigte kein Personal. Muttergesellschaft von A war zu 100 % eine (ebenfalls) in Luxemburg ansässige GmbH (B). B verfügte über Geschäftsräumlichkeiten in Luxemburg und beschäftigte dort Mitarbeiter. Alle Anteile an B hielt eine Gesellschaft auf den britischen Cayman Islands treuhändig für einen dort ansässigen Fonds ohne Rechtspersönlichkeit. Es handelte sich somit um eine mehrstöckige Konzernstruktur. Im Mai 2005 schüttete die F-AG eine Dividende an A aus und behielt KESt ein, weil die einjährige Mindestbeholddauer für die Ausnahme von der Abzugspflicht nach § 94 Z 2 EStG im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht gegeben war. Der später gestellte Antrag auf Rückerstattung der A wurde abgewiesen. Sowohl das Finanzamt als auch das BFG<sup>29</sup> versagten die KESt-Rückerstattung, weil sie von einer missbräuchlichen Zwischenschaltung der luxemburgischen Gesellschaft ausgingen. Die MT-RL wurde als Rechtsquelle nicht herangezogen; die EuGH-Rechtsprechung wurde nicht berücksichtigt.

<sup>27</sup> VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080, mit ausdrücklichem Verweis auf EuGH 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rn 68; vgl in diesem Sinn EuGH 7. 9. 2017, *Egiom und Enka*, C-6/16, Rn 30; 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua, Rn 60; 14. 6. 2018, *GS*, C-440/17, Rn 43.

<sup>28</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004; dazu zB *Allram/Sedlacek*, VwGH zur KESt-Entlastung von Outbound-Dividenden nach der Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2019, 277 (277 ff); *Zorn*, VwGH zur KESt-Entlastung bei Gewinnausschüttung in Drittland, RdW 2019, 418 (418 ff); *Kofler*, GES 2019, 317 (317 ff); dazu und zum fortgesetzten Verfahren vor dem BFG mit der Entscheidung vom 16. 7. 2019, RV/7102589/2019, *Knesl/Knesl/Zwick-Pevny*, KESt-Entlastung im Lichte des Gestaltungsmissbrauchs bei Outbound-Dividenden, BFGjournal 2019, 482 (482 ff).

<sup>29</sup> BFG 4. 12. 2017, RV/7106377/2016; dazu zB *Damberger/Hörtenhuber*, Rückerstattung von Kapitalertragsteuer an eine in Luxemburg ansässige Muttergesellschaft, BFGjournal 2018, 414 (414 ff); *Blum/Pinetz in Engel-Kazemi/Blum/Damm/Kammel/Pejhosky/Pinetz*, Investmentfonds – Aufsicht und Besteuerung<sup>2</sup> (2019) 149 (177 f).

Der VwGH hob die angefochtene Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf. Die im VwGH-Erkenntnis vom 26. 6. 2014 genannten Kriterien („*wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe*“ sowie die Notwendigkeit der Entfaltung „*eigener Wirtschaftstätigkeit*“) lagen vor dem Hintergrund des vom BFG angenommenen Sachverhalts vor. Ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung liegt laut VwGH auch dann vor, wenn ein Ziel durch die konkrete Gestaltung „*besser und sicherer zu erreichen*“ ist und nicht nur dann, wenn die Gestaltung die einzige Möglichkeit zur Zielverfolgung ist. Zudem sieht der VwGH das Fehlen einer Wirtschaftstätigkeit bei der die Dividenden unmittelbar beziehenden EU-Gesellschaft (hier: die in Luxemburg ansässige Revisionswerberin A) als nicht schädlich an, wenn ihre Muttergesellschaft ebenfalls dort ansässig und wirtschaftlich tätig ist. Eine eigene Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft liegt in diesem Fall aufgrund der Tätigkeit dreier beschäftigter Mitarbeiter (Geschäftsführer, Bilanzbuchhalter und Büroleiter) unter Vorgabe einer bestimmten Investitionspolitik seitens der Anteilseigner vor. Die Aktivitäten einer wirtschaftlichen Tätigkeit umfassen dabei „*strategische Initiativen betreffend die Geschäftsentwicklung und Umsetzung von Anlagemöglichkeiten, [...] Finanzverwaltung, ‚Reporting‘ und ‚Compliance‘, wie Erstellung von Finanzberichten für die Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaften sowie von aufsichtsrechtlich und steuerrechtlich vorgeschriebenen Erklärungen, und [...] Büroverwaltung betreffend Führung der Finanzkonten, Zahlungen, Vorbereitung der Geschäftsführungsunterlagen sowie Verwaltung und Aufbewahrung der Akten*“.<sup>30</sup> Die Frage, wer im gegebenen Sachverhalt die tatsächlichen Nutzungsberechtigten der Dividenden im Sinne der EuGH-Rechtsprechung<sup>31</sup> sind, wurde vom VwGH nicht aufgegriffen.<sup>32</sup>

### 3.3. Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken

Im VwGH-Beschluss vom 3. 4. 2019<sup>33</sup> wurde klargestellt, dass der Inhalt des § 22 BAO in der Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauch Deckung findet und mit der MT-RL im Einklang steht: Eine in einem Drittstaat ansässige Person beteiligte sich über eine in Zypern ansässige Hol-

<sup>30</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 8.

<sup>31</sup> EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg I ua*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16; 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua; vgl zu dieser Rechtsprechung zB *Lang*, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, SWK 13/2019, 614 (614 ff); *Bendlinger*, Keine KESt-Entlastung bei Durchlaufgesellschaften, ÖStZ 2019, 140 (140 ff).

<sup>32</sup> Vgl dazu zB EAS 3414 vom 3. 7. 2019; dazu zB kritisch *Koch/Stieglitz*, Zurechnung von Substanz und Aktivität einer Personengesellschaft für Zwecke der Quellensteuerentlastung, SWI 2019, 392 (392 ff).

<sup>33</sup> VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070; dazu zB *Zorn*, VwGH zum steuerlichen Missbrauch durch Directive Shopping, RdW 2019, 346 (346 f); *Schmidjell-Dommes*, VwGH: § 22 BAO ist im Einklang mit der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, SWI 2019, 510 (510 ff).

dingesellschaft an einer österreichischen Kapitalgesellschaft. Die Auszahlung der Dividende erfolgte unter Einbehaltung der KESt. Der darauf folgende Rückerstattungsantrag wurde mit der Begründung abgewiesen, die Zwischenschaltung der in Zypern ansässigen Holdinggesellschaft sei missbräuchlich erfolgt. Der Fall wurde bereits vom VwGH<sup>34</sup> entschieden (Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) und die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren vom BFG abgewiesen, bevor der VwGH wieder darüber zu entscheiden hatte. Die österreichische Kapitalgesellschaft hatte außerordentliche Revision erhoben, weil es an Rechtsprechung fehlte, wie der Missbrauchsvorbehalt des Art 1 Abs 2 MT-RL zu verstehen sei und ob eine nationale Regelung wie jene des § 22 BAO auf Art 1 Abs 2 MT-RL gestützt werden könne. Zu beachten ist, dass der Beschluss des VwGH die EuGH-Rechtsprechung vom 26. 2. 2019<sup>35</sup> noch nicht berücksichtigt zu haben scheint.

Nach dem VwGH muss „*der Grundsatz des Verbotes missbräuchlicher Praktiken im Anwendungsbereich des Unionsrechts [...] unabhängig von einer nationalen gesetzlichen Regelung (wie § 22 BAO) unmittelbar zur Anwendung gebracht werden [...], zumal ihm jener Rechtscharakter zukommt, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt*“.<sup>36</sup> Laut dem Höchstgericht – mit Verweis auf die EuGH-Entscheidung in der verbundenen Rs *Deister Holding* und *Juhler Holding*<sup>37</sup> – „*können sich die nationalen Behörden bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus.*“ Im Gegensatz zur in der zitierten EuGH-Entscheidung zugrunde liegenden deutschen Bestimmung „*erlaubt § 22 BAO [aber] dem Betroffenen den Nachweis, dass [...] für die gewählte Gestaltung wirtschaftliche Gründe vorliegen*“.<sup>38</sup>

In der Literatur sind wiederholt Zweifel an der primärrechtlichen Vereinbarkeit der österreichischen Umsetzung mit der MT-RL aufgetreten.<sup>39</sup> Im Schrifttum wird nämlich infrage

gestellt, ob eine faktische Beweislast des Steuerpflichtigen für das Nichtvorliegen von Missbrauch den unionsrechtlichen Vorgaben des Missbrauchsvorbehalts gemäß Art 1 Abs 4 MT-RL (früher: Art 1 Abs 2 MT-RL) im Lichte der Auslegung durch den EuGH<sup>40</sup> sowie dem neu strukturierten Missbrauchsstandard in Art 1 Abs 2 und 3 MT-RL entspricht.<sup>41</sup> Die Zweifel bleiben bestehen.

### 3.4. Ergänzende Aspekte aus der BFG-Rechtsprechung

Das BFG hat die Entscheidungen des VwGH bereits berücksichtigt. Im fortgesetzten Verfahren nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 27. 3. 2019<sup>42</sup> folgte das BFG gemäß § 63 Abs 1 VwGG der Ansicht des VwGH.<sup>43</sup> In einem ähnlich gelagerten Fall wurde wesentlich an die Aussagen des VwGH angeknüpft.<sup>44</sup> Das BFG betonte in diesem Erkenntnis mehrere außersteuerliche Gründe, die bei entsprechender Dokumentation gegen die Annahme eines steuerlichen Missbrauchs sprechen, nämlich die Bündelung von verschiedenen Beteiligungen „*nach oben*“ und „*nach unten*“, die flexible Beteiligung potenzieller strategischer Partner an einem Segment, die strategische Leitung des Konzerns sowie konzerninterne Finanzierungsfunktionen. Zusätzlich berücksichtigte das BFG in besonderer Weise die gesamte Konzernstruktur sowie die Verfügung über die erhaltenen Dividenden.<sup>45</sup> Fraglich ist, ob das BFG in diesen Entscheidungen nicht auch die nachfolgend diskutierte EuGH-Rechtsprechung zum Thema „*Nutzungsberechtigte*“ aufgreifen sollte.

## 4. Vereinbarkeit der VwGH-Rechtsprechung mit der EuGH-Rechtsprechung

### 4.1. Rs *T Danmark ua* als Maßstab für die VwGH-Rechtsprechung

Sowohl die Rechtsprechung des EuGH als auch jene des VwGH lassen auf bestimmte, zur Entlastungsberechtigung notwendige Substanzerfor-

nachträglicher Heilung, ÖStZ 2018, 88 (88 ff); weiters bereits *Pinetz/Plansky*, Einschränkung der Voraussetzungen für die KESt-Entlastung an der Quelle? SWI 2017, 189 (189 ff); vgl auch zur Beweislast iZm dem Substanznachweis der Hinzurechnungsbesteuerung *Klokar*, Die österreichische Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regime) und das Unionsrecht, SWI 2020, 67 (79 f und 83 ff).

<sup>40</sup> EuGH 7. 9. 2017, *Egiom und Enka*, C-6/16; 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua; 14. 6. 2018, *GS*, C-440/17.

<sup>41</sup> Vgl dazu mwN *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz VII/316.

<sup>42</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004.

<sup>43</sup> BFG 16. 7. 2019, RV/7102589/2019; vgl dazu *Knesl/Knesl/Zwick-Pevny*, BFGjournal 2019, 482 (482 ff).

<sup>44</sup> BFG 14. 6. 2019, RV/7101212/2017 (gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht); vgl dazu ausführlich *Schaffer/Siller*, KESt-Rückerstattung bei Ausschüttungen an niederländische Holdinggesellschaft, SWI 2019, 455 (455 ff).

<sup>45</sup> Siehe *Schaffer/Siller*, SWI 2019, 455 (458 f).

<sup>34</sup> VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>35</sup> Siehe FN 31.

<sup>36</sup> VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070, Rz 19, mit Verweis auf EuGH 22. 11. 2017, *Cussens ua*, C-251/16, Rz 29 und 31.

<sup>37</sup> EuGH 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua.

<sup>38</sup> VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070, Rz 21 und 23.

<sup>39</sup> Siehe dazu ausführlich *Blum/Spies*, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin, SWI 2017, 574 (574 ff); *Staribacher/Müller*, Die österreichische Mutter-Tochter-VO zwischen EU-Rechtswidrigkeit und möglicher

dernisse für Strukturen mit Zwischenholdinggesellschaften schließen. Diese Erfordernisse ergeben sich zum einen aus einer negativen Abgrenzung zu jenen Fällen, in denen missbräuchliche Gestaltungen vorliegen, und zum anderen aus jenen Aspekten, die nach der Rechtsprechung gegen das Vorliegen eines Missbrauchs gesprochen haben. Grundsätzlich gilt es seit der *Cadbury-Schweppes*-Rechtsprechung bei der Prüfung einer Rückerstattung zu klären, ob es sich im konkreten Fall um eine „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung“<sup>46</sup> und damit um eine missbräuchliche Gestaltung handelt oder eben nicht. Eine solche rein künstliche Gestaltung liegt – nach bislang vom VwGH nicht berücksichtigten Präzisierungen des EuGH zum Rechtsmissbrauch in den verbundenen Rs *N Luxembourg 1 ua*<sup>47</sup> und *T Danmark ua*<sup>48</sup> – dann vor, wenn ein Konzern „eine Pro-forma-Struktur hat und dessen Hauptzweck oder einer seiner Hauptzwecke die Erlangung eines Steuervorteils ist, der dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderläuft“.<sup>49</sup> Damit ist wohl eine Erweiterung des unionsrechtlichen Missbrauchsverständnisses verbunden.<sup>50</sup> Von einer Pro-forma-Struktur ist laut EuGH auszugehen, „wenn bei Dividenden die Zahlung von Steuern dadurch vermieden wird, dass im Konzern zwischen die Gesellschaft, die die Dividenden zahlt, und die Einheit, die Nutzungsberechtigte der Dividenden ist, eine Durchleitungseinheit geschaltet wird“.<sup>51</sup> Der EuGH stellt damit entscheidend auf die bloße Durchleitungsfunktion der die Dividenden empfangenden EU-Gesellschaft ab. Der Gerichtshof sieht die Funktion einer Gesellschaft als bloße Durchleitungsgesellschaft dann als erwiesen an, „wenn ihre einzige Tätigkeit in der Entgegennahme der Dividenden und deren Weiterleitung an den Nutzungsberechtigten oder andere Durchleitungsgesellschaften besteht“.<sup>52</sup> Eine besondere Indizwirkung birgt die Tatsache, wenn „Dividenden kurz nach ihrem Erhalt von der Gesellschaft, die sie erhält, in vollem oder nahezu vollem Umfang [...] weitergeleitet werden“.<sup>53</sup>

<sup>46</sup> EuGH 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rn 55; 5. 7. 2012, *SIAT*, C-318/10, Rn 40; 7. 9. 2017, *Eqiom und Enka*, C-6/16, Rn 30; 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua, Rn 60; 14. 6. 2018, *GS*, C-440/17, Rn 43.

<sup>47</sup> EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua (zur Zins- und Lizenzrichtlinie).

<sup>48</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua (zur MT-RL); vgl dazu zB *Lang*, SWK 13/2019, 614 (614 ff); *Bendlinger*, ÖStZ 2019, 140 (140 ff).

<sup>49</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 100; 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 127.

<sup>50</sup> So auch *Bendlinger*, ÖStZ 2019, 140 (145); *Allram/Sedlaczek*, ÖStZ 2019, 277 (285).

<sup>51</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 100; siehe auch EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 127.

<sup>52</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 104; siehe auch EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 131.

<sup>53</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 101; siehe auch EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 128.

Ob eine künstliche Gesellschaft vorliegt, der eine reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, sei stets „anhand der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit zu ermitteln“. Der EuGH definiert dabei „die Geschäftsführung, die Bilanz, die Kostenstruktur, die tatsächlichen Ausgaben, die Beschäftigten, die Geschäftsräume und die Ausstattung der betreffenden Gesellschaft“<sup>54</sup> als relevante Faktoren zur Beurteilung der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit.<sup>55</sup> Als wesentliche Indizien für eine künstliche Gestaltung gelten laut EuGH „die verschiedenen Verträge zwischen den an den betreffenden Finanztransaktionen beteiligten Gesellschaften [...], die zu konzerninternen Geldtransfers führen, sowie die Modalitäten der Finanzierung der Transaktionen, die Bewertung des Eigenkapitals der Zwischengesellschaften und die fehlende Befugnis der Durchleitungsgesellschaften, wirtschaftlich über die erhaltenen Dividenden zu verfügen“.<sup>56</sup> Um den Rechtsmissbrauch zu bejahen, muss neben diesem objektiven auch ein subjektives Element gegeben sein, nämlich „die Absicht, aus der Unionsregelung, indem künstlich die erforderlichen Voraussetzungen geschaffen werden, einen Vorteil zu erlangen“.<sup>57</sup>

#### 4.2. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe

Der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke wird nur dann in der Erlangung des steuerlichen Vorteils liegen, wenn nicht andere (außersteuerliche) wirtschaftliche Gründe im Sinne der VwGH-Judikatur<sup>58</sup> für die gewählte Gestaltung vorliegen.<sup>59</sup> Die Ausführungen des VwGH zum Begriff des „wirtschaftlichen Grundes“ beziehen sich zwar noch auf die Rechtslage vor der Änderung der MT-RL im Jahr 2015<sup>60</sup> und vor der Adaptierung des § 22 BAO im Rahmen des JStG 2018.<sup>61</sup> Diese Rechtsprechung dürfte aber

<sup>54</sup> Siehe FN 52.

<sup>55</sup> Vgl auch dazu im Kontext des Substanznachweises des österreichischen CFC-Regimes *Klokar*, SWI 2020, 67 (83 f).

<sup>56</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 105; siehe auch EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 132.

<sup>57</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 114; siehe auch EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16 ua, Rn 139.

<sup>58</sup> Vgl dazu zum Überblick *Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 22 Tz 4.

<sup>59</sup> Siehe allgemein zu außersteuerlichen Gründen für die Errichtung von Holdinggesellschaften *Siller/Schaffer*, Ausländische Holdinggesellschaften im Spannungsfeld von Einkünftezurechnung und Missbrauch, ÖStZ 2017, 321 (326 ff).

<sup>60</sup> Durch die Richtlinie 2015/121/EU wurde der bisherige Missbrauchsvorbehalt des Art 1 Abs 2 MT-RL in einen neuen Abs 4 überführt und in den Abs 2 und 3 eine generelle Anti-Missbrauchsklausel in Form eines Mindeststandards eingeführt. Die bestehenden Regelungen (§ 94 Z 2 EStG iVm § 22 BAO) wurden vom Gesetzgeber offenbar als ausreichend empfunden, sodass keine speziellen Umsetzungsmaßnahmen erlassen wurden.

<sup>61</sup> BGBl I 2018/62 (JStG 2018); zur Neufassung des § 22 BAO siehe *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff); *Hayden/Hayden*, § 22 BAO (Missbrauch) neu, RdW 2018, 378 (378 ff).

auch auf eine Missbrauchsprüfung nach der aktuellen Rechtslage übertragbar sein.<sup>62</sup> Gemäß Art 1 Abs 3 MT-RL nF ist die „Unangemessenheit“ der gewählten Gestaltung nur insoweit anzunehmen, „wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“. Nach § 22 Abs 2 Satz 3 BAO i dF JStG 2018 ist „bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“, kein Missbrauch gegeben. Die MT-RL sowie die allgemeine Missbrauchsbestimmung in der BAO sehen somit eine explizite Einschränkung vor. Die vom VwGH thematisierten „außersteuerlichen Gründe“, die er gelegentlich zusätzlich als „beachtliche“,<sup>63</sup> „vernünftige“,<sup>64</sup> „stichhaltige“,<sup>65</sup> „einsichtige“<sup>66</sup> oder „relevante“<sup>67</sup> Gründe tituliert, könnten sowohl als „triftige wirtschaftliche Gründe“ iSd Art 1 Abs 3 MT-RL als auch iSd § 22 Abs 2 Satz 3 BAO interpretiert werden. Nach Siller/Schaffer wird in den verschiedenen Begrifflichkeiten der außersteuerlichen Gründe nämlich „nur verlangt, dass ein ‚objektivierbarer‘ und nachweisbarer wirtschaftlicher Grund vorliegen muss, damit kein Missbrauch vorliegt“.<sup>68</sup> Ähnlich argumentiert Zorn, nach dessen Ansicht „[i]m Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit [...] grundsätzlich jeder außersteuerliche Grund ausreichen [muss]. [...] Der außersteuerliche Grund muss in gewissem Umfang ‚gewöhnliche Geschäftszwecke‘ betreffen [und] nach der Rechtsprechung des VwGH beachtlich bzw. einsichtig sein.“<sup>69</sup> Liegen solche Gründe vor, scheidet eine unangemessene und damit missbräuchliche Gestaltung aus, und eine Versagung der Entlastungsberechtigung kommt nicht in Betracht.

Bei einer teleologischen Auslegung der Quellensteuerentlastungsvorschriften der MT-RL gilt dieses Ergebnis umso mehr.<sup>70</sup> Lang versteht den Hinweis im – für die Neufassung des § 22 BAO relevanten – Art 6 Abs 2 ATAD auf die „triftigen wirtschaftlichen Gründe [...], die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“, im Sinne einer am Ziel und Zweck der Norm orientierten Interpretation als eine „Mahnung, den

Sachverhalt ordnungsgemäß zu ermitteln“.<sup>71</sup> Die Entlastungsberechtigung ergibt sich daher bereits aus dem Umstand, dass bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes die Gewährung der KESSt-Entlastung dem Ziel und Zweck der in § 94 Z 2 EStG umgesetzten MT-RL entspricht.<sup>72</sup>

#### 4.3. Substanzanforderungen für die Entlastungsberechtigung

Zur Beurteilung eines Rechtsmissbrauchs in Zusammenhang mit einer Entlastungsberechtigung prüft der EuGH das Fehlen einer – über die bloße Durchleitungsfunktion hinausgehenden – eigenen realen wirtschaftlichen Tätigkeit der zu prüfenden Gesellschaft. Entscheidend für die Beurteilung hierbei ist, ob die „einzige Tätigkeit“ der Gesellschaft „in der Entgegennahme [...] und [...] Weiterleitung“ der Dividenden besteht. Sobald eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft vorliegt, ist die Weiterleitung der Dividenden nicht schädlich. Als wesentliche Kriterien zum Zwecke der Prüfung einer solchen Tätigkeit nennt der EuGH „die Geschäftsführung, die Bilanz, die Kostenstruktur, die tatsächlichen Ausgaben, die Beschäftigten, die Geschäftsräume und die Ausstattung der betreffenden Gesellschaft“.<sup>73</sup>

Die VwGH-Rechtsprechung deckt sich auch in dieser Frage weitgehend mit der EuGH-Rechtsprechung. Der VwGH stellt im Einklang mit der Literatur<sup>74</sup> und der Verwaltungspraxis in Entlastungsfällen<sup>75</sup> in einer Gesamtbetrachtung auf drei wesentliche Aspekte ab:

- Arbeitnehmer,
- Geschäftsräumlichkeiten und
- Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der empfangenden Gesellschaft.<sup>76</sup>

Ein Hauptaugenmerk legt der VwGH auf die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit. Das Höchstgericht erläutert die für die KESSt-Entlastung erforderliche wirtschaftliche Tätigkeit der empfangenden Gesellschaft unter Verweis auf die bis dahin einschlägige EuGH-Rechtsprechung.<sup>77</sup> Dabei lässt sich herauslesen, dass der VwGH die Anforderungen an die Substanz von der Art der konkret ausgeübten Tätigkeit abhängig macht,<sup>78</sup> womit die VwGH-Rechtsprechung mit der

<sup>62</sup> So auch Allram/Sedlaczek, ÖStZ 2019, 277 (283). Für Drüen sind durch die Neufassung des § 22 BAO strengere Voraussetzungen aufgestellt, als dies bisher nach der Rechtsprechung des VwGH der Fall war, wonach die außersteuerlichen Gründe – bloß – beachtlich, vernünftig, stichhaltig oder einsichtig zu sein hatten (Drüen in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler, Anti-BEPS-Richtlinie [2017] 75 [80]).

<sup>63</sup> VwGH 27. 8. 2002, 98/14/0194; 9. 12. 2004, 2002/14/0074; 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 25. 2. 2009, 2006/13/0111; 20. 5. 2010, 2006/15/0005; 26. 4. 2012, 2009/15/0220; 25. 5. 2016, 2013/15/0293, 2013/15/0244.

<sup>64</sup> VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0063.

<sup>65</sup> VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0272-0275; 15. 9. 1999, 99/13/0100.

<sup>66</sup> VwGH 9. 11. 1994, 92/13/0305.

<sup>67</sup> VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>68</sup> Siller/Schaffer, ÖStZ 2017, 321 (326).

<sup>69</sup> Zorn in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 527 (539).

<sup>70</sup> Vgl dazu mwN Allram/Sedlaczek, ÖStZ 2019, 277 (284).

<sup>71</sup> Lang, ÖStZ 2018, 419 (431).

<sup>72</sup> Vgl allgemein zu einer am Ziel und Zweck orientierten Auslegung des § 22 BAO Lang, ÖStZ 2018, 419 (432 f mwN); Staringer, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574 (580 f).

<sup>73</sup> EuGH 26. 2. 2019, T Danmark ua, C-116/16 ua, Rn 104.

<sup>74</sup> Vgl zB mwN Siller/Schaffer, ÖStZ 2017, 321 (325).

<sup>75</sup> § 2 Abs 2 Verordnung (FN 18) sowie § 3 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92).

<sup>76</sup> Vgl VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 38 f; vgl dazu auch Allram/Sedlaczek, ÖStZ 2019, 277 (282); Knesl/Knesl/Zwick-Pevny, BFGjournal 2019, 482 (487); Mitterlehner/Panholzer, Praxisfragen zur KESSt bei EU-Holdingstrukturen, ÖStZ 2019, 625 (626 f).

<sup>77</sup> EuGH 20. 12. 2017, Deister Holding ua, C-504/16 ua, Rn 73; 14. 6. 2018, GS, C-440/17, Rn 54.

<sup>78</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 39.

EuGH-Rechtsprechung in der verbundenen Rs *T Danmark ua*<sup>79</sup> konform geht.<sup>80</sup> Das Vorbringen einer „geschäftsführende[n] Tätigkeit“, die im „Luxemburger Büro“ ausgeübt wurde, sowie das Vorbringen von „detaillierten Angaben über die Aufgabenbereiche der drei Mitarbeiter“ waren in der Lage, den Missbrauchsverdacht zu entkräften.<sup>81</sup> Ein Umkehrschluss, dass bei Fehlen eigenen Personals oder Betriebsräumlichkeiten zwingend eine missbräuchliche Gestaltung gegeben wäre, lässt sich nicht ableiten.<sup>82</sup> Die in der verbundenen Rs *T Danmark ua*<sup>83</sup> erwähnten relevanten Umstände zur Beurteilung der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit finden sich in der jüngsten VwGH-Rechtsprechung in ähnlicher Form wieder.

Mitarbeiter der EU-Gesellschaft, die aus dem Umfeld des drittstaatsansässigen Anteilseigners entsendet werden, sowie die beratende Einflussnahme des drittstaatsansässigen Anteilseigners auf die Führung des Unternehmens sind laut VwGH unschädlich.<sup>84</sup> Der explizite Hinweis des VwGH auf die Umsatzsteuerpflicht der empfangenden Gesellschaft könnte als relevantes Indiz interpretiert werden, wiewohl die EuGH-Judikatur<sup>85</sup> darin keinen allein tragfähigen Grund für das Vorliegen einer relevanten wirtschaftlichen Tätigkeit sieht.<sup>86</sup>

Die Prüfung der wirtschaftlichen Substanz, der relevanten wirtschaftlichen Tätigkeit sowie der wirtschaftlichen Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung hat nach ständiger Rechtsprechung des EuGH<sup>87</sup> und auch des VwGH<sup>88</sup> jeweils anhand der konkreten Umstände im Einzelfall zu erfolgen. Damit wird eine Abgrenzung zwischen als missbräuchlich zu qualifizierenden Directive-Shopping-Strukturen und bei näherer Betrachtung sehr wohl zu einer KESSt-Entlastung berechtigenden Konstellationen gewährleistet. Pauschale Annahmen einer missbräuchlichen Gestaltung (zB in Fällen mit Drittstaatsbeteiligung) ohne nähere Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben sind unzulässig.<sup>89</sup>

<sup>79</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 104.  
<sup>80</sup> So auch *Allram/Sedlaczek*, ÖStZ 2019, 277 (282).

<sup>81</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 38 f.

<sup>82</sup> Vgl dazu Rz 7757b EStR; EAS 3100 vom 25. 11. 2009; UFS 11. 4. 2007, RV/0323-S/06; siehe auch *Siller/Schaffner*, ÖStZ 2017, 321 (325); *Allram/Sedlaczek*, ÖStZ 2019, 277 (282).

<sup>83</sup> EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark ua*, C-116/16 ua, Rn 104.

<sup>84</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 38 f.

<sup>85</sup> EuGH 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua, Rn 73; siehe auch EuGH 14. 6. 2018, GS, C-440/17, Rn 54.

<sup>86</sup> VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004, Rz 39; vgl *Allram/Sedlaczek*, ÖStZ 2019, 277 (283).

<sup>87</sup> EuGH 7. 9. 2017, *Egiom und Enka*, C-6/16, Rn 32; 20. 12. 2017, *Deister Holding ua*, C-504/16 ua, Rn 62; 14. 6. 2018, GS, C-440/17, Rn 45.

<sup>88</sup> Vgl insb VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070, Rz 24.

<sup>89</sup> Vgl *Allram/Sedlaczek*, ÖStZ 2019, 277 (284).

## Auf den Punkt gebracht

Der VwGH präzisierte die Voraussetzungen an eine KESSt-Entlastung von Gewinnausschüttungen an EU-Gesellschaften im Lichte des Gestaltungsmissbrauchs (Directive Shopping). Dabei hält er grundsätzlich an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass Missbrauch dann vorliegt, wenn „wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen“ und die zwischengeschaltete Gesellschaft „keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet“.<sup>90</sup> Ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung kann zudem nicht nur dann vorliegen, wenn das angestrebte wirtschaftliche Ziel nicht anders erreichbar ist, sondern liegt auch vor, wenn das Ziel damit „besser und sicherer zu erreichen“ war.<sup>91</sup> Der VwGH liefert wesentliche Anhaltspunkte, wann die empfangende Gesellschaft über ausreichende „wirtschaftliche Substanz“ verfügt und konkretisiert zusätzlich die Anforderungen an die außersteuerlichen Gründe, bei deren Vorliegen eine missbräuchliche Gestaltung ausscheidet. Die Ausführungen des VwGH erfolgen stets unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH. Es zeigt sich, dass die VwGH-Rechtsprechung im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch steht.

Die Judikatur des EuGH, VwGH und BFG leistet einen entscheidenden Beitrag zur Klarstellung der schon lang diskutierten Frage, wann eine Entlastungsberechtigung vorliegt oder aber wann es sich um Directive Shopping handelt. Die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen steigt mit jeder Präzisierung der Judikatur, auch wenn es natürlich immer auf die konkreten Umstände des Einzelfalls ankommt. Zu beachten ist, dass sich die besprochenen Judikate auf die Rechtslage vor der Neufassung des § 22 BAO im Rahmen des JStG 2018 beziehen. In zukünftigen Entscheidungen (unter Anwendung der neuen Rechtslage) ist aber zu erwarten, dass der VwGH seine bisher entwickelte Rechtsprechung fortführt und sich weiterhin von der EuGH-Judikatur und den dort entwickelten Missbrauchsindizien inspirieren lässt.<sup>92</sup> Ob zukünftig Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bei diversen Auslegungsfragen zu diesem Thema gestellt werden, bleibt offen. Der Einfluss des EuGH auf die VwGH-Rechtsprechung zu Fällen des Directive Shoppings wird jedenfalls nicht abnehmen.

Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Sen.-Präs. a.D. Dr. Josef Fuchs für wertvolle Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

<sup>90</sup> Siehe VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

<sup>91</sup> Siehe VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004.

<sup>92</sup> Vgl dazu mwN Kofler, GES 2019, 317 (320).

Die neue  
Zeitschrift  
ab Februar 2020



AVR-Jahresabo 2020  
(1. Jahrgang, Heft 1-6)

€ 274,-\*

Jetzt bestellen unter [lindeverlag.at/avr](http://lindeverlag.at/avr)

Bestellformular  
Ja, ich bestelle  
AVR-Jahresabo 2020  
(1. Jahrgang, Heft 1-6)

€ 274,-\*

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz)  
\* Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU  
14910701  
DVR: 000 2356