

Martin Hummer*)

Wegzugsbesteuerung und Einlage einer GmbH-Beteiligung in eine slowakische K.S.

EXIT TAXATION AND TRANSFER OF A PARTICIPATION IN AN AUSTRIAN LLC TO A SLOVAK K.S.

In its decision of October 18th, 2017, Ro 2016/13/0014, the Austrian Supreme Administrative Court ruled on the loss of Austria's right to tax capital gains on account of the free-of-charge transfer of a participation in an Austrian limited liability company (*GmbH*) to a Slovak *komanditá spoločnosť* (K.S.). Martin *Hummer* takes a closer look at the decision and its consequences.

I. Das slowakische K.S.-Modell

Das Modell¹⁾ beruht darauf, dass durch Zwischenschaltung einer slowakischen K.S. die 27,5%ige Kapitalertragsteuer (KESt) bei Ausschüttung der österreichischen GmbH an ihren in Österreich ansässigen Gesellschafter (natürliche Person) vermieden wird. Der in Österreich ansässige Gesellschafter der GmbH beteiligt sich als Kommanditist an einer slowakischen K.S. Komplementär ist in der Regel eine slowakische s.r.o. (Arbeitsgesellschafter).

Zu diesem Zweck gründet die K.S. eine österreichische GmbH, oder es wird eine bestehende GmbH-Beteiligung in die K.S. eingelegt.²⁾ Die Dividendenausschüttung aus der österreichischen GmbH erfolgt daher nicht mehr unmittelbar an den österreichischen Gesellschafter, sondern an dessen slowakische K.S.

Da die slowakische K.S. in Anlage 2 zum EStG angeführt wird, unterliegen die Ausschüttungen von der österreichischen GmbH an die slowakische K.S. bei Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen des § 94a EStG nach herrschender Ansicht³⁾ nicht der österreichischen KESt. Nach slowakischem Steuerrecht kann die Dividende von der K.S. in weiterer Folge steuerfrei vereinnahmt und ohne Quellensteuerbelastung an den in Österreich ansässigen Kommanditisten weitergeleitet werden.

Die österreichische Finanzverwaltung qualifiziert den Kommanditanteil an der K.S. als Anteil an einer Personengesellschaft und somit als slowakische Betriebsstätte des österreichischen Kommanditisten.

Nach Art 23 DBA Slowakei⁴⁾ ist Österreich verpflichtet, die Einkünfte des österreichischen Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der K.S. samt den von der K.S. zuvor steuerfrei vereinnahmten Dividendenerträgen unter Progressionsvorbehalt von der österreichischen Besteuerung freizustellen.

Der in Österreich ansässige GmbH-Gesellschafter hat somit über die slowakische K.S. die österreichische KESt vermieden und die Gesamtsteuerbelastung auf 25 % österreichische Körperschaftsteuer reduziert.

*) Mag. Martin *Hummer* ist Steuerberater und Senior Manager Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Vgl dazu ausführlich *Hummer/Waser*, Die hybrid besteuerte slowakische K.S. im Lichte der jüngsten Stellungnahmen der österreichischen Finanzverwaltung, SWI 2009, 583.

2) Darauf bezieht sich die nachfolgend diskutierte VwGH-Entscheidung vom 18.10.2017.

3) Anderer Ansicht *Beiser*, KESt-Ersparnis durch slowakische KS? RdW 2010/469, 426. Aus diesem Grunde könnte sich die Zwischenschaltung einer slowakischen s.r.o. empfehlen.

4) Das DBA CSSR ist auf das bilaterale Verhältnis mit der Slowakei weiterhin anwendbar (nachfolgend zitiert als DBA Slowakei)

Das Modell ist an folgende Voraussetzungen gebunden:

- Anerkennung der K.S. als abkommensrechtliche Betriebsstätte,⁵⁾
- Zuordnung der österreichischen GmbH-Beteiligung zur K.S.,⁶⁾
- Vermeidung der Wegzugsbesteuerung im Zuge der Einlage der österreichischen GmbH-Beteiligung.⁷⁾

II. Sachverhalt

Der in Österreich ansässige Mitbeteiligte und seine Ehefrau waren zu je 50 % Gesellschafter einer österreichischen GmbH, die keine operative Tätigkeit, sondern nur geschäftsleitende Funktionen ausübte. Mit Notariatsakt vom 31. 12. 2007 brachten sie ihre Geschäftsanteile an dieser GmbH ohne Gegenleistung als Sacheinlage in eine slowakische K.S. ein. An dieser Gesellschaft waren der Mitbeteiligte und seine Frau als Kommanditisten beteiligt. Komplementär war eine slowakische Kapitalgesellschaft, deren Anteile der Mitbeteiligte und seine Frau hielten.

III. Streitpunkt

§ 31 Abs 2 Z 2 EStG in der für das Jahr 2007 noch maßgeblichen Fassung sah im Verlust des Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen der GmbH-Beteiligung einen Wegzugstatbestand, der zur Aufdeckung der stillen Reserven in der Beteiligung führte.⁸⁾ Streitpunkt des Verfahrens war, ob die Sacheinlage der GmbH-Beteiligung iSd § 31 Abs 2 Z 2 EStG ein Umstand war, der hinsichtlich der Beteiligung zum Verlust des Besteuerungsrechts (an den Veräußerungsgewinnen der GmbH-Beteiligung) der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führte.

Im vorliegenden Fall war somit strittig, ob die Sacheinlage der Beteiligung dazu führte, dass deren Nutzung der Betriebsstätte in Bratislava iSd Art 7 Abs 1 und 2 DBA Slowakei „zugerechnet werden“ konnte und sie damit auch iSd Art 13 Abs 2 des Abkommens „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ in Bratislava wurde. Traf dies zu, so bedeutete es nach Art 23 Abs 2 lit a DBA Slowakei den Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs.

IV. Entscheidung des VwGH

Nach dem Zusammenhang der Abkommensbestimmungen sind funktionale Zurechnungskriterien von Bedeutung.⁹⁾

⁵⁾ Dies setzt eine tatsächliche, betriebliche (operative) Tätigkeit der slowakischen K.S. voraus. Notwendig sind damit eigenes Personal (oder aber die Geschäftsführer üben die Tätigkeit selbst aus) und eigene Büroräumlichkeiten. Eine reine Vermögensverwaltung ist nicht ausreichend. Bei einer reinen Beteiligungsverwaltung ist sicherzustellen, dass diese tatsächlich in der Slowakei erfolgt. Zu empfehlen wäre neben der reinen Beteiligungsverwaltung eine zusätzliche operative Tätigkeit.

⁶⁾ Diesbezüglich wurde bisher die Auffassung vertreten, dass die Beteiligung der betrieblichen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen und deshalb Teil des notwendigen Betriebsvermögens der slowakischen K.S. sein muss. Die Beteiligung muss eine tatsächliche funktionale Bedeutung für die slowakische K.S. haben. Es sollten daher ausreichend Gründe angeführt werden können, warum es aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoller ist, die Beteiligung an der österreichischen GmbH im Betriebsvermögen der K.S. anstatt im Privatvermögen zu halten.

⁷⁾ Bis 31. 12. 2015 unterlag die zivilrechtliche Übertragung von GmbH-Anteilen, die von in Österreich ansässigen (natürlichen) Personen gehalten wurden, auf eine slowakische K.S. der Nichtfestsetzung. Mit dem AbgÄG 2016 ist das Nichtfestsetzungskonzept seit 1. 1. 2016 gem § 27 Abs. 6 Z 1 EStG nur noch im Fall des tatsächlichen Wegzugs einer natürlichen Person in einen EU-/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe sowie einer unentgeltlichen Übertragung anwendbar. Eine unentgeltliche Übertragung würde aber nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

⁸⁾ Mittlerweile wurde der Tatbestand in § 27 Abs 6 Z 1 EStG auf alle Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen, erweitert.

⁹⁾ VwGH 20. 10. 2009, 2006/13/0116; 4. 9. 2014, 2012/15/0226.

Maßgeblich ist dafür der sachliche Zusammenhang zwischen Art 7, Art 13 Abs 2 und Art 10 Abs 4 DBA Slowakei, wonach nur die „*tatsächliche*“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte eine Besteuerung ermöglicht. Die „*tatsächliche*“ Zugehörigkeit der Beteiligung ist Voraussetzung für eine Zuordnung des Veräußerungserlöses zur Betriebsstätte.

Es genügt daher nicht, wenn die Beteiligung in den Büchern der in der Slowakei betrieblich tätigen Gesellschaft als deren Vermögen aufscheint, und zwar auch dann nicht, wenn dies nicht auf freier Entscheidung, sondern auf unternehmensrechtlichen Vorgaben in Verbindung mit der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz beruht. An einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe, kann es auch diesfalls fehlen.¹⁰⁾

Auch die Anordnung des österreichischen Gesetzgebers, wonach alle Einkünfte einer gewerblich tätigen Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte gelten, führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Fiktion des § 2 Abs 4 EStG schlägt im Wege des Art 3 Abs 2 Slowakei nicht auf das Abkommensrecht durch.¹¹⁾

Das angefochtene Erkenntnis des BFG wurde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Anwendungsbereich der Art 7, 10 und 13 DBA Slowakei wäre die „*tatsächliche*“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte nach dem funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte zu beurteilen gewesen.

V. Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen einer K.S.

Nach dem *Authorized OECD Approach* (AOA) ist es für die Zurechnung von Vermögenswerten zu einer Betriebsstätte erforderlich, dass die Beteiligung eine tatsächlich-funktionale Bedeutung für die Personengesellschaft hat.¹²⁾ Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum „*notwendigen Betriebsvermögen*“ der Betriebsstätte zu zählen ist.¹³⁾ Der VwGH bestätigt die Maßgeblichkeit der tatsächlich-funktionalen Zuordnung nach den Abkommensgesichtspunkten, wie sie im AOA zugrunde gelegt sind. Die österreichische Finanzverwaltung vertritt einen Gleichklang zwischen der „*tatsächlich-funktionalen*“ Zuordnung und dem „*notwendigen Betriebsvermögen*“.

Da sich der VwGH darauf beschränkt hat, auf seine Vorjudikatur zu verweisen, soll nachfolgend herausgearbeitet werden, was unter notwendigem Betriebsvermögen zu verstehen ist.

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt, sondern ergibt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften.¹⁴⁾

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Maßgebend dafür sind Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts, die Besonderheit des Betriebs und des Berufszweigs des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung.¹⁵⁾

¹⁰⁾ Die Formulierung in Rz 18 des VwGH-Erkenntnisses („[...] wenn in diesem Sinn ‚notwendiges‘ Betriebsvermögen vorliegt [...]“) ist nicht auf die Definition des „notwendigen Betriebsvermögens“ zu beziehen.

¹¹⁾ Vielmehr ist für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern bzw Beteiligungen eine abkommensautonome Auslegung vorzunehmen.

¹²⁾ AOA I, 125.

¹³⁾ VPR 2010, Rz 190.

¹⁴⁾ VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0027; BFG 20. 10. 2015, RV/5101092/2013; Jakom/Marschner, EStG¹¹ (2018) § 4 Rz 81; EStR 2000, Rz 470.

¹⁵⁾ Marschner/Renner, Sind Aktien notwendiges Betriebsvermögen oder Privatvermögen? SWK 9/2018, 429; EStR 2000, Rz 471.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.¹⁶⁾ Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.¹⁷⁾ Die Beteiligung an einer Gesellschaft, die den Vertrieb der erzeugten Produkte übernimmt, gehört zum betriebsnotwendigen Betriebsvermögen des Erzeugers.¹⁸⁾ Gleiches gilt für eine Beteiligung, die der Sicherung neuer Aufträge dient.¹⁹⁾ Dies kann auch vorliegen, wenn eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung besteht.²⁰⁾

Ausschüttungen sind im Fall der betrieblich tätigen slowakischen K.S. unmittelbar dem in Österreich ansässigen Kommanditisten zuzurechnen, wenn die Beteiligung nicht dazu dient, diese betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen und wenn sie sonach nicht Teil des „*notwendigen Betriebsvermögens*“ der slowakischen Personenbetriebsstätte darstellt.²¹⁾ Der bloße Umstand, dass eine Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher der ausländischen Personengesellschaft aufgenommen worden ist, reicht hierfür nicht aus.²²⁾

VI. Fazit

Der VwGH bestätigt, dass die Frage der Zurechnung von Beteiligungen abkommensautonom nach der „*tatsächlichen*“ Zugehörigkeit zur Betriebsstätte zu beurteilen ist.

Die Formulierung, wonach es an einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe, auch fehlen kann, wenn in diesem Sinne „*notwendiges*“ Betriebsvermögen vorliegt, bietet jedoch Anlass zu Fehlinterpretationen, denn gewöhnlich wird der Begriff „*notwendiges Betriebsvermögen*“ mit jenem der „*tatsächlichen Zurechnung*“ gleichzusetzen sein. Letztlich wird in beiden Fällen entscheidend sein, ob eine „*Förderung des Betriebszwecks*“ bzw ein „*enger wirtschaftlicher Zusammenhang*“ zwischen der K.S. und der GmbH-Beteiligung vorliegt.

Ausdrücklich betont der VwGH im aktuellen Erkenntnis, dass nach dem Abkommenszusammenhang aufgrund seiner Vorjudikatur²³⁾ funktionale Zurechnungskriterien maßgeblich sind. Damit verweist der VwGH auf diese Erkenntnisse, ohne die wesentlichen Parameter zu wiederholen, was in Grundzügen wünschenswert gewesen wäre.

¹⁶⁾ VwGH 20. 2. 1998, 96/15/0192.

¹⁷⁾ VwGH 22. 11. 1995, 94/15/0147.

¹⁸⁾ EStR 2000, Rz 492.

¹⁹⁾ BFH 31. 5. 2001, IV R 49/00.

²⁰⁾ BFG 26. 1. 2011, VIII R 19/08.

²¹⁾ EAS 3018 vom 18. 11. 2008.

²²⁾ EAS 3010 vom 18. 12. 2008.

²³⁾ VwGH 20. 10. 2009, 2006/13/0116; 4. 9. 2014, 2012/15/0226.

Neues DBA mit Russland (ohne Krim)

Österreich modernisiert sein Doppelbesteuerungsabkommen mit Russland aus dem Jahr 2000 und bringt es auf aktuelle OECD-Standards. Das soll für mehr Transparenz sorgen und die Amtshilfe verbessern. Ausdrücklich ausgenommen ist mit Verweis auf die Note der EU vom 19. 8. 2014 die Halbinsel Krim.