

Martin Hummer / Julian Höhfurtnern*)

Die slowakische Komanditná Spoločnosť' – eine hybride Gestaltung?

THE SLOVAK KOMANDITNÁ SPOLOČNOSŤ' – A HYBRID STRUCTURE?

In the case of dividend distributions of a hybrid taxed Slovakian *Komanditná Spoločnosť'* (K.S.) to the Austrian limited partners, Austrian withholding tax can be avoided. The new section 14 Austrian Corporate Tax Act is intended to put a stop to some hybrid constructions from January 2020 onwards. Does this mean that the K.S. model is history?

I. Ausgangslage

Unter bestimmten Voraussetzungen sind Dividenden, die eine in Österreich ansässige natürliche Person als Kommanditist einer hybrid besteuerten slowakischen *komanditná spoločnosť'* (im Folgenden: K.S.) erhält, in Österreich von der Kapitalertragsteuer befreit. Die Einkünfte werden dabei final nur mit slowakischer Körperschaftsteuer in Höhe von 21 % zuzüglich Quellensteuer in Höhe von 7 % besteuert.¹⁾

Diese Gestaltung ist auch unter dem Begriff „K.S.-Modell“ in Fachkreisen bekannt. Die österreichische Finanzverwaltung hat diese Vorgehensweise in mehreren EAS grundsätzlich, wenn auch unter zunehmend restriktiveren Voraussetzungen, anerkannt.²⁾

Das Steuerreformgesetz 2020 (StRefG 2020)³⁾ enthält im neuen § 14 KStG einige Regelungen, mit denen hybride Gestaltungen künftig verhindert werden sollen. Ist die Vermeidung der österreichischen Kapitalertragsteuer damit Geschichte?

II. § 14 KStG idF StRefG 2020

Mit § 14 KStG idF StRefG 2020 wird die RL (EU) 2017/952⁴⁾, die als Änderungsrichtlinie in die Anti-BEPS-RL⁵⁾ aufgenommen wurde, gemäß § 26c Z 71 KStG per 1. 1. 2020 in nationales Recht umgesetzt. Die Umsetzung der sogenannten „umgekehrten hybriden Gestaltungen“ ist entsprechend den Vorgaben der ATAD erst mit 1. 1. 2022 anzuwenden und wird erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.⁶⁾ Ziel des § 14 KStG ist es, „[e]ine Steuereinkreuzung im Sinne des Abs 2 im Rahmen einer hybriden Gestaltung [...] zu neutralisieren“.⁷⁾

Grundsätzlich liegt eine Steuereinkreuzung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn Aufwendungen in einem Staat abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge in keinem anderen Staat steuerlich erfasst werden oder dieselben Aufwendungen in mehreren Staaten abzugsfähig sind.⁸⁾

*) Mag. Martin Hummer ist Steuerberater in Linz. Julian Höhfurtnern, BSc ist Steuerberaterberufsanwärter in Linz.

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

²⁾ Vgl. EAS 2783 vom 23. 10. 2006; EAS 3010 vom 18. 12. 2008; EAS 3018 vom 18. 11. 2008.

³⁾ BGBl I 2019/103.

⁴⁾ Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. 5. 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABI L 144 vom 7. 6. 2017, S 1.

⁵⁾ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI L 193 vom 19. 7. 2016, S 1.

⁶⁾ Vgl. Sadlo, Das Steuerreformgesetz 2020 im Überblick, ÖStZ 2019, 515.

⁷⁾ Vgl. § 14 Abs 1 KStG idF StRefG 2020.

⁸⁾ Vgl. § 14 Abs 2 KStG idF StRefG 2020.

In Abs 1 lit a leg cit sind mehrere Möglichkeiten angeführt, wie eine Steuerrücklage entsteht. Hinsichtlich der slowakischen K.S. ist besonders § 14 Abs 3 Z 1 lit a TS 3 KStG von Bedeutung, wonach eine Steuerrücklage aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers (hybrides Unternehmen) entsteht.

III. Die slowakische K.S.

Ein solches hybrides Unternehmen liegt bei einer slowakischen K.S. vor. Aus slowakischer Sicht werden die Einkünfte beschränkt haftender Kommanditisten der K.S. als Dividendeneinkünfte einer Kapitalgesellschaft bzw. aus abkommensrechtlicher Sicht als Betriebsstätte qualifiziert. Gewinne von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten der K.S. sind gemäß Art 7 Abs 2 DBA CSSR⁹⁾ („Betriebsstättenprinzip“) in der Slowakei zu versteuern und in Österreich gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA CSSR unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen („Befreiungsmethode“).

Aus österreichischer Sicht wird eine solche K.S. nach dem Typenvergleich, unabhängig von der ausländischen Behandlung, als Personengesellschaft bzw. aus abkommensrechtlicher Sicht als Betriebsstätte qualifiziert. Gewinne von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten der K.S. sind gemäß Art 7 Abs 2 DBA CSSR⁹⁾ („Betriebsstättenprinzip“) in der Slowakei zu versteuern und in Österreich gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA CSSR unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen („Befreiungsmethode“).

IV. Befreiung der Kapitaleinkünfte

Eine in Österreich ansässige natürliche Person beteiligt sich mit 100 % als Kommanditist an einer slowakischen K.S. Komplementär ist in der Regel eine österreichische GmbH oder eine slowakische S.R.O.¹⁰⁾ mit einer Beteiligung von 0 % (Arbeitsgesellschafter). Die K.S. wird in Bezug auf die Einkünfte des Kommanditisten in der Slowakei als Kapitalgesellschaft gesehen – ihre Gewinne unterliegen der slowakischen Körperschaftsteuer in Höhe von 21 %. Aus österreichischer Sicht stellt die K.S. eine Personengesellschaft bzw. abkommensrechtlich eine Betriebsstätte dar. Die Einkünfte dieser Personengesellschaft bzw. Betriebsstätte stellt Österreich nach dem Methodenartikel des Art 23 DBA CSSR steuerfrei.

Voraussetzung ist, dass die slowakische K.S. tatsächlich operativ tätig ist. Eine bloße vermögensverwaltende Tätigkeit reicht nicht aus, da es in diesem Fall an der betrieblichen Tätigkeit zur Begründung einer Betriebsstätte fehlt. Außerdem muss die K.S. dem Typenvergleich standhalten und der Steuerpflichtige muss darlegen, dass es nicht-steuerliche Gründe (zB die Bearbeitung des slowakischen Markts, geringere Personalkosten) für diese Gestaltung gibt.

In der Slowakei werden die Ausschüttungen an die österreichische natürliche Person mit einer vergleichsweise niedrigen Quellensteuer belastet. Österreich sieht bei Ausschüttungen aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft zwar eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 %¹¹⁾ vor; diese kommt jedoch bei einer K.S. aufgrund deren Qualifizierung als Personengesellschaft nicht zur Anwendung.

Bei richtiger Anwendung werden die Gewinne aus der slowakischen K.S. in Höhe der slowakischen Körperschaftsteuer von 21 %¹²⁾ besteuert. Seit 1. 1. 2017 wird zusätzlich bei Ausschüttung an die österreichische natürliche Person eine Quellensteuer in Höhe von 7 %¹³⁾ erhoben, die mangels anrechenbarer Steuer in Österreich endgültig

⁹⁾ Das DBA CSSR ist auf das bilaterale Verhältnis mit der Slowakei weiter anwendbar.

¹⁰⁾ Eine *spoločnosť s ručením obmedzeným* ist mit einer österreichischen GmbH vergleichbar.

¹¹⁾ Besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 Z 2 EStG; vor 1. 1. 2016 betrug der Steuersatz 25 %.

¹²⁾ Mit 1. 1. 2017 wurde der Körperschaftsteuersatz in der Slowakei von 22 % auf 21 % gesenkt. Der Steuersatz war auch in der Slowakei – auf eher niedrigem Niveau – in Bewegung, zB ab 2005 19 %, ab 2011 20 %.

¹³⁾ Bis 31. 12. 2016 wurde in der Slowakei keine Quellensteuer auf Ausschüttungen erhoben.

ist. Somit ist die effektive Steuerbelastung der Gewinne in Höhe von 26,53 % erheblich niedriger als die Gesamtsteuerbelastung, die durch die zusätzliche Erhebung von 27,5 % Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung aus einer slowakischen Kapitalgesellschaft anfallen würde (42,7 %).

V. Auswirkungen des § 14 KStG auf die Befreiung der Kapitaleinkünfte

§ 14 Abs 10 KStG adressiert Fälle der „*umgekehrten hybriden Gestaltung*“. Von einer umgekehrten hybriden Gestaltung spricht man, wenn ein Unternehmen in seinem Ansässigkeitsstaat als transparent gesehen wird und im Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner als intransparent eingestuft wird. Entsprechend sieht der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft die Besteuerung der Einkünfte auf Ebene der Anteilseigner vor, während der Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner die Besteuerung der Einkünfte auf Unternehmensebene vorsieht.¹⁴⁾ Folge ist eine doppelte Nichtbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne.

In diesem Fall soll § 14 Abs 10 KStG die doppelte Nichtbesteuerung vermeiden, indem bei einer umgekehrten hybriden Gestaltung die inländische Personenvereinigung in eine Körperschaft umqualifiziert wird, um entsprechend ein Besteuerungsrecht des österreichischen Fiskus zu schaffen.

Bei einer slowakischen K.S. liegt jedoch keine inländische Personenvereinigung im Sinne einer umgekehrten hybriden Gestaltung vor. Vielmehr wird das Unternehmen in der Slowakei als intransparent gesehen, während es im Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner (Österreich) als transparent gesehen wird. § 14 Abs 10 KStG ist somit bei einer slowakischen K.S. nicht anwendbar.

In einem weiteren Schritt ist § 14 Abs 6 KStG zu prüfen. Nach Abs 2 Z 1 leg cit sind Erträge bei einer österreichischen Körperschaft steuerlich zu erfassen, wenn diese Zahlungen beim ausländischen hybriden Unternehmen abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge steuerlich in keinem anderen Staat erfasst werden.

Bei einer slowakischen K.S. liegen jedoch keine Erträge einer österreichischen Körperschaft vor. Vielmehr handelt es sich um Erträge einer natürlichen Person. Das Körperschaftsteuergesetz ist auf natürliche Personen jedoch nicht anwendbar. Daher ist § 14 KStG auf eine slowakische K.S. mit natürlichen Personen als Kommanditisten nicht anwendbar. Für natürliche Personen fehlt jedoch eine vergleichbare Regelung im Einkommensteuerrecht. § 14 KStG ist, wie auch das übrige KStG, nur auf Körperschaften im Sinne des Gesetzes anwendbar und somit nicht dazu geeignet, hybride Gestaltungen, bei denen in Österreich keine Körperschaft beteiligt ist, einzufangen.

VI. Fazit

Das StRefG 2020 hat mit dem neu geschaffenen § 14 KStG einen wichtigen Schritt zu mehr Steuergerechtigkeit gemacht, indem der Steuervermeidung durch (umgekehrte) hybride Gestaltungen in Zukunft ein Riegel vorgeschoben wird. Beteiligungen natürlicher Personen können damit jedoch nicht eingefangen werden.

Nach Ansicht der Autoren stellt die slowakische K.S. jedoch eine meldepflichtige Gestaltung im Sinne des neuen EU-Meldepflichtgesetzes dar. Für die gemäß § 4 Z 1 EU-Meldepflichtgesetz zu meldenden Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen 25. 6. 2018 und 30. 6. 2018 umgesetzt worden ist („*Altfälle*“), ist in § 8 Abs 4 EU-Meldepflichtgesetz eine Meldefrist bis zum 31. 8. 2020 vorgesehen.¹⁵⁾

¹⁴⁾ Vgl *Schlager*, Die neuen Regelungen zu hybriden Gestaltungen im Überblick, SWI 2019, 239 ff.

¹⁵⁾ *Bendlinger*, Das EU-Meldepflichtgesetz, WT 2019, 277 (279).