

Martin Hummer / Julian Höhfurtnér*)

Aktuelles BFG-Erkenntnis zur slowakischen Komanditná Spoločnosť

LATEST FEDERAL FISCAL COURT DECISION ON THE SLOVAK KOMANDITNÁ SPOLOČNOSŤ

In a case of dividend payments by an Austrian GmbH to a Slovak K.S., the Austrian Federal Fiscal Court had to decide whether the payment is to be attributed to the K.S. or is to be directly attributed to the Austrian shareholders of the K.S. on the basis of the principle of transparency, and is therefore subject to Austrian withholding tax.

I. Ausgangslage

Das BFG hatte zu entscheiden,¹⁾ ob Gewinnausschüttungen einer österreichischen GmbH an eine slowakische „*komanditná spoločnosť*“ (K.S.) zurecht von der KEST entlastet wurden, da die Gesellschafter dieser K.S. in Österreich ansässig sind. Dabei war insbesondere zu beurteilen, wem die Anteile an der GmbH zuzurechnen waren und ob aufgrund des Transparenzprinzips eine Ausschüttung einer österreichischen GmbH an eine slowakische Personengesellschaft dieser Personengesellschaft oder deren österreichischen Gesellschaftern zuzurechnen ist.

II. Sachverhalt

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin und ihr Mann waren zu je 50 % Gesellschafter an einer nicht operativen österreichischen GmbH, welche lediglich geschäftsleitende Funktionen ausübte. Diese Anteile wurden per 31. 12. 2007 als Sacheinlage (ohne Gegenleistung) in eine slowakische K.S. mit Sitz in Bratislava eingebracht. Eine K.S. entspricht in etwa einer österreichischen GmbH & Co KG mit einer natürlichen Person als Kommanditist und einer Kapitalgesellschaft als Komplementär. Die K.S. war in der Werbebranche tätig, Komplementärin war eine slowakische Kapitalgesellschaft, deren Anteile wiederum im Besitz der Ehegatten standen. Die Ehegatten waren beide als Kommanditisten an der K.S. beteiligt.

III. Verfahrensgang

Im Jahr 2007 wurde von der Beschwerdeführerin iZm der Anteilsübertragung ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer wegen Wegzugs gestellt, welcher von der belangten Behörde mit der Begründung abgelehnt wurde, dass kein notwendiges Betriebsvermögen vorliege. Letztlich entschied das BFG jedoch, dass dem Antrag stattzugeben sei, da die GmbH-Beteiligung tatsächlich der slowakischen Betriebsstätte zugehörig sei, was zu einem Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG in der für 2007 geltenden Fassung²⁾ geführt habe.

In den Jahren 2009 bis 2011 nahm die österreichische GmbH Ausschüttungen in Höhe von rund 5 Mio Euro vor, welche nach § 94a Abs 1 EStG³⁾ von der österreichischen KEST

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

1) Vgl BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

2) Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen, lösen die sogenannte Wegzugsbesteuerung aus. Lediglich im Falle eines tatsächlichen Wegzugs einer natürlichen Person sowie im Falle einer unentgeltlichen Übertragung an eine andere natürliche Person gilt nach § 27 Abs 6 EStG idF JStG 2018 nach wie vor das Konzept der Nichtfestsetzung der Steuerschuld. Alle anderen Umstände, die zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führen, unterliegen infolge der Änderungen im Zuge des JStG 2018 dem Ratenzahlungskonzept.

3) Nunmehr § 94 EStG.

freigestellt wurden, da die Ausschüttungen an die slowakische K.S. erfolgten. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht jedoch nicht und setzte am 22. 11. 2016 per Bescheid gemäß § 93 EStG KESt in Höhe von insgesamt ca 1,2 Mio Euro für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 fest. Es wurde auf § 95 Abs 1 EStG verwiesen, welcher die Haftung des Abzugsverpflichteten vorsieht, und argumentiert, die KESt sei bei der österreichischen GmbH nur schwer durchzusetzen, da sämtliche Gewinne ausgeschüttet wurden; überdies würde per 31. 12. 2014 ein negatives Eigenkapital ausgewiesen. Daher war die Beschwerdeführerin als Schuldnerin der KESt zur Haftung für die Steuerschuld heranzuziehen.

Begründet wurde die KESt-Vorschreibung damit, dass die K.S. zwar in der Slowakei als intransparente Kapitalgesellschaft, jedoch in Österreich als eine transparente, mit einer Kommanditgesellschaft vergleichbare Personengesellschaft gesehen werde. Daher seien die Einkünfte der K.S. anteilig in den Händen der österreichischen Gesellschafter zu besteuern. Die Übertragung der GmbH-Anteile führe aufgrund der steuerlichen Transparenz nicht zu einem Zurechnungswechsel, daher seien diese weiterhin den hinter der Personengesellschaft stehenden natürlichen Personen zuzurechnen. Folglich sei auch die Empfängerin der Ausschüttungen nicht die K.S., sondern seien dies die dahinterstehenden natürlichen Personen, wodurch die Ausschüttung aus der Kapitalgesellschaft der 25%igen österreichischen KESt unterliege.

Gegen diese Bescheide wurde am 21. 12. 2016 eine Beschwerde eingebracht: Die Voraussetzungen des § 94 EStG in der damaligen Fassung seien erfüllt. Die slowakische K.S. sei nach den Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie⁴⁾ als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren und folglich ausdrücklich in der Anlage 2 zu § 94 Z 2 EStG unter Z 1 lit y aufgeführt. Die K.S. sei abkommensrechtlich als Betriebsstätte zu beurteilen, der wirtschaftliches Eigentum in Form der Beteiligung an der österreichischen GmbH zuzurechnen sei. Die Ausschüttungen an die K.S. seien daher dieser als wirtschaftliche Eigentümerin der GmbH-Anteile zuzurechnen.

Am 9. 2. 2017 wurde in einer Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde abgelehnt: Für die Zurechnung der Ausschüttung sei der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht von Bedeutung. Die K.S. sei nach österreichischem Recht kein eigenes Steuersubjekt, daher seien die Gewinne anteilig bei den Gesellschaftern zu besteuern. Überdies wurde im Vergleich zum Erstbescheid vom 22. 11. 2016 vorgebracht, dass nach den österreichischen VPR⁵⁾ die Beteiligung notwendiges und nicht bloß gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen müsse.

Gegen diese Vorentscheidung wurde am 9. 3. 2017 ein Vorlageantrag an das BFG eingebracht. Im Vorlageantrag wurden anschaulich und systematisch folgende Themen dargelegt:

- Zurechnung des Vermögens⁶⁾ (wirtschaftliches vs notwendiges Betriebsvermögen, Vorliegen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte);
- Zurechnung der Einkünfte (allgemeine Zurechnungskriterien, besondere Zurechnungskriterien für Einkünfte aus Kapitalvermögen);
- KESt-Vorschreibung;
- Verjährung iZm Kapitalertragsteuer und Anspruchszinsen 2009.⁷⁾

⁴⁾ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 225 vom 20. 8. 1990, S 1.

⁵⁾ Vgl Rz 190 VPR 2010.

⁶⁾ Wie wichtig die Zurechnung des Vermögens zur Betriebsstätte im Einzelfall sein kann, zeigt ein aktuelles VwGH-Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, in welchem dem Steuerpflichtigen die Befreiung von der KESt verweigert wurde, weil die Beteiligung an der ausschüttenden GmbH nicht der slowakischen Betriebsstätte zurechenbar war (vgl hierzu ausführlich *Lang*, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642).

⁷⁾ Auch diese beiden Themen spielten im Rahmen des Verfahrens eine gewisse Rolle.

Bei der Zurechnung des Vermögens sei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen (§ 24 BAO). Sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum seien jedoch mit 31. 12. 2007 auf die K.S. übergegangen. Weiters seien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte der K.S. gegeben. Nach dem *Authorized OECD Approach* (AOA) können Wirtschaftsgüter grundsätzlich einer Betriebsstätte als wirtschaftlicher Eigentümerin zugeordnet werden.

Die Orientierung am Kriterium, dass notwendiges Betriebsvermögen vorliegen müsse, sei lediglich die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung im Zuge der ÖVPR 2010⁸⁾ und verfüge über keine Rechtsgrundlage. Selbst wenn jedoch notwendiges Betriebsvermögen eine Bedingung wäre, um die Entlastung von der KEST zu bewirken, so läge dieses in diesem Fall ebenfalls vor, da jedenfalls eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Kapitalgesellschaft und der Beteiligung bestehe.⁹⁾ Die Unternehmensgegenstände aller beteiligten Gesellschaften seien ident, die Gesellschaften treten unter einer einheitlichen Marke auf und werden von denselben Personen geleitet. Daher sei auch nach der Judikatur des VwGH¹⁰⁾ eine Beteiligung an einer branchengleichen Gesellschaft als typisches Beispiel für notwendiges Betriebsvermögen anzusehen.

IV. Entscheidung des BFG

Das BFG gab in seiner letztinstanzlichen Entscheidung (Revision wurde keine zugelassen) den Beschwerdeführern recht:

- Aus österreichischer Sicht ist eine slowakische K.S. nach dem Typenvergleich, unabhängig von der ausländischen Behandlung, einer Personengesellschaft vergleichbar und wird daher als transparent behandelt. Die Gesellschafter werden als Zurechnungssubjekte der erzielten Einkünfte gesehen.
- Die slowakische K.S. ist entsprechend Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie als Muttergesellschaft in der Anlage 2 des EStG angeführt, weswegen die GmbH berechtigt ist, Gewinne ohne KEST-Einbehalt abzuführen. Die weiteren Bedingungen (Beteiligung besteht seit mehr als einem Jahr, es müssen außersteuerliche Gründe für die gewählte Konstruktion vorliegen bzw es darf kein Missbrauch vorliegen) sind ebenfalls erfüllt.
- Die Betätigung der K.S. geht über die bloße Vermögensverwaltung hinaus, und die K.S. beschäftigt Arbeitskräfte in festen Räumlichkeiten, sodass eine operative Tätigkeit gegeben ist.¹¹⁾ Daher sind die Gewinne der K.S. abkommensrechtlich (Art 7 Abs 2 DBA Slowakei) Betriebsstätteneinkünfte, für welche die Slowakei das Besteuerungsrecht hat. In Österreich sind diese unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung nach Art 23 Abs 2 lit a DBA Slowakei (Methodenartikel) auszunehmen.

Folglich wurden die KEST Bescheide und damit einhergehend die Anspruchszinsenbescheide aufgehoben.

V. Fazit

Die im Erkenntnis behandelte Konstruktion wird in der Fachliteratur als „K.S.-Modell“ diskutiert. Auch wenn dieses bei Vorliegen der Voraussetzungen zu einer erheblichen Steuerentlastung führt, wird es von der österreichischen Finanzverwaltung grundsätzlich

⁸⁾ Verrechnungspreisrichtlinien 2010, AÖF 2010/221 idF 2011/22; ein Entwurf der VPR 2020 ist aktuell in Begutachtung.

⁹⁾ Vgl Rz 492 EStR.

¹⁰⁾ Vgl VwGH 18. 9. 2003, 2001/15/0008.

¹¹⁾ Vgl zB *Hummer/Waser*, Die hybrid besteuerte slowakische K.S. im Lichte der jüngsten Stellungnahmen der österreichischen Finanzverwaltung, SWI 2009, 583.

lich als rechtskonform beurteilt.¹²⁾ Auch das Finanzanpassungsgesetz 2019 konnte daran nichts ändern.¹³⁾ Aus unserer Sicht ist die Steuerfreistellung der Betriebsstätteneinkünfte auch berechtigt, denn diese ist immer nur insoweit möglich, als die K.S. in der Slowakei eine maßgebliche, wirtschaftliche Betätigung entfaltet, die nach dem Wertschöpfungsprinzip eine Zurechnung zu dieser rechtfertigt.

Das DBA zwischen Österreich und der Slowakei wurde im Zuge des MLI abgeändert, die Änderungen waren ab 1. 1. 2019 wirksam. Im Art 27 des abgeänderten DBA heißt es nun, dass es zu einem Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode (Switch-over-Regel) kommt, wenn die Slowakei das Abkommen auf eine Art anwendet, dass sie entweder nicht besteuert oder einen begrenzten Steuertarif anwendet. Auch diese Änderung hat auf die Anwendbarkeit des K.S.-Modells keine Auswirkung. Die Slowakei hat zwei Tarifstufen hinsichtlich der Einkommensteuer (19 % und 25 %), die dem Minimum eines progressiven Steuertarifs entsprechen und daher nicht als begrenzte Steuersätze iSd Art 5 Abs 5 MLI gelten. Im Falle einer K.S. wendet die Slowakei nicht das Abkommen auf eine Art an, dass sie entweder nicht besteuert oder einen begrenzten Steuertarif anwendet. Die Beurteilung, ob und wie eine K.S. zu besteuern ist, erfolgt vielmehr nach rein slowakischem innerstaatlichem Recht.¹⁴⁾

Das BFG-Erkenntnis fasst die wesentlichen Aspekte im Hinblick auf die Entlastung von der KEST anschaulich zusammen. Leider musste sich das BFG nicht mit der Frage auseinandersetzen, ob die GmbH-Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehören muss, da diese Voraussetzung im Erkenntnisfall erfüllt war. Aus unserer Sicht bestehen allerdings gute Gründe anzunehmen, dass es darauf nicht ankommt, da eine solche Voraussetzung gesetzlich nicht verankert ist. Das Erkenntnis zeigt jedoch deutlich auf, dass man genau darauf achten sollte, ob alle Voraussetzungen erfüllt sind, wenn unter Einbeziehung einer slowakischen K.S. die Entlastung von der KEST bewirkt werden soll, und dass die Finanzverwaltung durchaus derartige Gestaltungen genauestens unter die Lupe nimmt.

¹²⁾ Vgl zB EAS 3010, 3018, 3125.

¹³⁾ Vgl *Hummer/Höhfurtner*, Die slowakische Komanditná Spoločnosť – eine hybride Gestaltung? SWI 2019, 601 ff.

¹⁴⁾ Eine entsprechende Auskunft des Finanzamts zu einer sachverhaltsbezogenen Anfrage liegt den Autoren vor.

Steuer auf den Besitz von Kundeneinlagen bei Kreditinstituten

Entscheidung: EuGH 25. 2. 2021, *Novo Banco SA*, C-712/19.

1. [...] Art 63 Abs 1 AEUV ist dahin auszulegen, dass er im Fall einer Steuer auf Kundeneinlagen bei Kreditinstituten mit Hauptsitz oder Niederlassungen in einer Region eines Mitgliedstaats dem entgegensteht, dass der Betrag, der auf Kredite, Darlehen und Anlagen entfällt, die Vorhaben in dieser Region zugutekommen, vom Bruttobetrag dieser Steuern abgezogen wird, sofern mit diesen Abzügen ein rein wirtschaftliches Ziel verfolgt wird.
2. Art 401 MwStSyst-RL ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift nicht entgegensteht, durch die eine Steuer auf den Besitz von Kundeneinlagen bei Kreditinstituten eingeführt wird, deren Besteuerungsgrundlage dem arithmetischen Mittel des vierteljährlichen Saldos dieser Einlagen entspricht und die vom Steuerpflichtigen nicht auf Dritte abgewälzt werden darf.