

18. November 2008

BMF-010221/2987-IV/4/2008

EAS 3018

Gestaltungsrisiken bei Einkünfteverlagerungen auf slowakische Kommanditgesellschaften

In Anlehnung an die Beurteilung im deutschen Betriebstättenerlass (siehe Anlage 2 in BStBl I 1999, 1076) wird eine slowakische kommanditná spoločnosť (K.S.) als eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform gewertet (Hinweis auch auf EAS 2694 und EAS 2783); dies ungeachtet des Umstandes, dass auf slowakischer Seite die K.S. abweichend von der österreichischen Rechtslage als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft gewertet wird (siehe zB EAS 2633); auch aus der Nominierung der slowakischen K.S. als eine von der Mutter-Tochterrichtlinie geschützte Kapitalgesellschaft ist nicht abzuleiten, dass die K.S. auch im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechtes als Kapitalgesellschaft zu werten ist (Hinweis auf KStR 2001 Rz 551).

Gewinne, die slowakischen Betriebstätten einer slowakischen K.S. zuzurechnen sind, sind gemäß Artikel 7 des im Verhältnis zur Slowakei weiter anwendbaren DBA-CSSR in Österreich von der Besteuerung - unter Progressionsvorbehalt - steuerfrei zu stellen; in der Slowakei als steuerfrei behandelte Gewinnausschüttungen stellen auf österreichischer Seite steuerlich nicht erfassbare Gewinnentnahmen aus der Personengesellschaft dar.

Wird ein Gestaltungsmodell entwickelt, bei dem der Inhaber einer inländischen Restaurantkette, die in der Rechtsform einer inländischen GmbH betrieben wird, in der Slowakei eine K.S. gründet, die sämtliche Anteile an der inländischen GmbH sowie jene an einer zypriotischen Kapitalgesellschaft halten soll, wird dann, wenn es sich bei der slowakischen K.S. lediglich um eine Holding-K.S. handeln sollte, keine - zur Steuerfreistellung in Österreich führende - Personengesellschaftsbetriebstätte entstehen. Denn eine Betriebstätte verlangt begrifflich nach Ausübung eines "Betriebes" (§ 29 BAO). Liegen daher wegen des vermögensverwaltenden Charakters der K.S. keine slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätten vor, sind die von der österreichischen und von der zypriotischen Gesellschaft vorgenommenen Ausschüttungen unmittelbar dem österreichischen Investor zuzurechnen und in seinen Händen zu versteuern; und zwar auch

dann, wenn nach slowakischem Recht die Voraussetzungen einer Betriebstätte bestätigt werden sollten.

Das Gleiche gilt im Fall einer betrieblich tätigen slowakischen K.S., wenn die Beteiligungen nicht dazu dienen, diese betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen und wenn sie sonach nicht Teil des "notwendigen Betriebsvermögens" der slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätten darstellen (EAS 3010). Auch in diesem Fall können die Beteiligungserträge aus Österreich und Zypern nicht der slowakischen K.S. zugerechnet werden, da eine bloß buchmäßige Erfassung der Beteiligungen und der Gewinnausschüttungen im Rechnungswerk der slowakischen K.S. keine Änderung der Einkünftezurechnung bewirken kann. Die Einkünftezurechnung hat stets nach Maßgabe des nationalen Steuerrechts zu erfolgen, sie ist nicht Gegenstand zwischenstaatlicher Abkommen (BFH 04.04.2007, I R 110/05).

Wird der Gewinn der inländischen GmbH zudem durch Aufwand für betriebliche Beratungs- und Marketingleistungen gekürzt, die ihr von der slowakischen K.S. erbracht werden, so wird zu untersuchen sein, ob diese Leistungserbringung tatsächlich als Leistung der slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätte anerkannt werden kann. Dies wird zu verneinen sein, wenn die slowakische K.S. nur künstlich als Leistungserbringer dargestellt wird und ihr diese Funktionen in der wirtschaftlichen Realität nicht zukommen; etwa weil die Beratungsleistungen vom österreichischen GmbH-Gesellschafter an seine GmbH erbracht werden und dies nur formal so dargestellt wird, dass er auf Grund eines Vertrages mit der K.S. für die K.S. tätig wird.

Bundesministerium für Finanzen, 18. November 2008