



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Vorteile des slowakischen Steuersystems
für österreichische Unternehmen“

Verfasser

Tomas Rehak

Matr. Nr. 9802063

Angestrebter akademischer Grad

Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im Oktober 2007

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 157
Internationale Betriebswirtschaft
o.Univ.-Prof. DDR. Eduard Lechner

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst habe. Ich habe dazu keine weiteren als die angeführten Hilfsmittel benutzt und die aus anderen Quellen entnommenen Stellen als solche gekennzeichnet.

Wien, am

.....
Tomas Rehak

Inhaltsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	VII
1. EINLEITUNG	1
1.1. PROBLEMSTELLUNG	1
1.2. AUFBAU DIESER ARBEIT.....	2
2. WIRTSCHAFTSSTANDORT SLOWAKEI	3
2.1. HISTORISCHE ENTWICKLUNG	3
2.2. WIRTSCHAFTLICHE SITUATION	3
2.3. INVESTITIONEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMEN.....	4
3. DAS SLOWAKISCHE STEUERSYSTEM.....	5
3.1. EINFÜHRUNG.....	5
3.2. DIE STEUERREFORM 2004	5
3.2.1. Das Modell des Einheitssteuersatzes	5
3.2.2. Ziele des neuen Steuersystems.....	6
3.2.3. Die einzelnen Steuerarten	7
3.2.3.1. Einkommensteuer	7
3.2.3.2. Vermögenbesteuerung.....	9
3.2.3.3. Verbrauchsbesteuerung	9
4. GRUNDLAGEN DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS	11
4.1. FÄLLE VON DOPPELBESTEuerung.....	11
4.2. DOPPELBESTEuerungSABKOMMEN	11
4.3. UNILATERALE VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung.....	12
4.4. MAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung	13
4.4.1. Befreiungsmethode.....	13
4.4.2. Anrechnungsmethode	14
5. DISKRIMINIERUNGSVERBOTE	15
5.1. DISKRIMINIERUNGSVERBOTE DES EGV	15
5.2. DISKRIMINIERUNGSVERBOTE DES DBA-SLOWAKEI.....	17
6. BETEILIGUNGSFORMEN IN DER SLOWAKEI AUS ÖSTERREICHISCHER SICHT	19
6.1. ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON MIT BETEILIGUNG AN SLOWAKISCHER K.S. ALS KOMMANDITIST	20
6.1.1. Gesellschaftsrechtliche Behandlung der Kommanditgesellschaft im slowakischen Recht.....	20
6.1.2. Steuerliche Behandlung des Kommanditanteils im nationalen Recht der Slowakei.....	20
6.1.3. Steuerliche Behandlung des Kommanditanteils im nationalen Recht Österreichs	22
6.1.3.1. Mitunternehmerschaften.....	22
6.1.3.2. Gewinnermittlung	23
6.1.3.3. Steuerliche Konsequenzen	24
6.1.4. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht.....	25
6.1.4.1. Lösungsweg des OECD Partnership-Reports	26
6.1.4.2. Alternative Lösungswege	29
6.2. ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON MIT BETEILIGUNG AN EINER SLOWAKISCHEN V.O.S.	32
6.2.1. Gesellschaftsrechtliche Behandlung der offenen Gesellschaft im slowakischen Recht.....	32
6.2.2. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei	33
6.2.3. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs.....	34
6.2.3.1. Gesellschafter einer OG.....	34
6.2.3.2. Betriebstätte im nationalen Recht Österreichs	35
6.2.4. Abkommensrechtliche Bestimmungen.....	36
6.2.4.1. Abkommensberechtigung der Betriebstätte einer österreichischen Personengesellschaft	36
6.2.4.2. Abkommensberechtigung der slowakischen v.o.s.....	37
6.2.4.3. Abkommensberechtigung der Gesellschafter der Personengesellschaft	37
6.2.4.4. Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	37
6.3. ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON MIT BETEILIGUNG AN SLOWAKISCHER KAPITALGESELLSCHAFT. ...	40
6.3.1. Gesellschaftsrechtliche Behandlung von Kapitalgesellschaften im slowakischen Recht.....	40
6.3.2. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei	41
6.3.3. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs.....	42

6.3.4.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht	43
6.4.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT BETEILIGUNG AN SLOWAKISCHER K.S. ALS KOMMANDITIST	45
6.4.1.	Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei.....	45
6.4.1.1.	Ebene der Kommanditgesellschaft	45
6.4.1.2.	Ebene der Kapitalgesellschaft	46
6.4.2.	Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs	46
6.4.2.1.	Ebene der slowakischen Kommanditgesellschaft.....	46
6.4.2.2.	Ebene der österreichischen Kapitalgesellschaft	47
6.4.3.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht	49
6.4.3.1.	Gewinne der Kommanditgesellschaft	50
6.4.3.2.	Gewinnausschüttung der slowakischen Kommanditgesellschaft.....	50
6.4.3.3.	Gewinne und Gewinnausschüttungen der österreichischen Kapitalgesellschaft	51
6.5.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT SLOWAKISCHER BETRIEBSTÄTTE	52
6.5.1.	Steuerliche Behandlung der Betriebstätte im nationalen Recht der Slowakei	52
6.5.2.	Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs	53
6.5.2.1.	Betriebstättendefinition	53
6.5.2.2.	Erfolgsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte	54
6.5.2.3.	Gewinnbesteuerung.....	55
6.5.3.	Abkommensrechtliche Bestimmungen	56
6.5.3.1.	Betriebstättendefinition	56
6.5.3.2.	Erfolgsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte	57
6.5.3.3.	Vermeidung der Doppelbesteuerung	59
6.6.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT SLOWAKISCHER TOCHTERKAPITALGESELLSCHAFT	61
6.6.1.	Problemstellung	61
6.6.2.	„Mutter-Tochter-Richtlinie“ des Rates der Europäischen Gemeinschaften	61
6.6.2.1.	Einführung	61
6.6.2.2.	Anwendungsbereich	62
6.6.2.3.	Steuerbefreiung	63
6.6.2.4.	Missbrauchsbestimmungen	65
6.6.3.	Umsetzung der Richtlinie im Bezug auf Tochterunternehmen ins nationale Recht der Slowakei.....	65
6.6.4.	Umsetzung der Richtlinie im Bezug auf Mutterunternehmen ins nationale Recht Österreichs	66
6.6.4.1.	Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 öKStG	67
6.6.4.2.	Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen.....	68
6.6.4.3.	Missbrauchsbestimmungen	69
6.6.5.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht	69
7.	VERGLEICH DER STEUERBELASTUNG ANHAND VON BEISPIELEN	72
7.1.	ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON ALS KOMMANDITIST EINER K.S.	72
7.2.	ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON MIT BETEILIGUNG AN EINER V.O.S.	73
7.3.	ÖSTERREICHISCHE NATÜRLICHE PERSON MIT BETEILIGUNG AN SLOWAKISCHER KAPITALGESELLSCHAFT.....	74
7.4.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT BETEILIGUNG AN SLOWAKISCHER K.S. ALS KOMMANDITIST	75
7.5.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT SLOWAKISCHER BETRIEBSTÄTTE	76
7.6.	ÖSTERREICHISCHE KAPITALGESELLSCHAFT MIT SLOWAKISCHER TOCHTERKAPITALGESELLSCHAFT	77
8.	STEUERWETTBEWERB IN EUROPA UND AUSBLICK.....	78
9.	CONCLUSIO.....	80
	ANHANG I - ABSTRACT	83
	ANHANG II – LEBENSLAUF.....	85
	LITERATURVERZEICHNIS	87

Abbildungsverzeichnis

TABELLE 1: BERECHNUNG DER STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI SLOWAKISCHEN KAPITALGESELLSCHAFTEN	21
--	----

Abkürzungsverzeichnis

a.s.	akciová spoločnosť (slowakische Aktiengesellschaft)
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
Bd	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
CEFTA	Central European Free Trade Agreement (Mitteleuropäisches Freihandelsabkommen)
ČSSR	Tschechoslowakische Sozialistische Republik
DBA-Slowakei	Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Slowakei
Dipl.	Diplomarbeit
Diss.	Dissertation
EAS	Express-Antwort-Service (des BMF)
ECOFIN-Rat	Rat der EU für Wirtschafts- und Finanzfragen
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii/alie (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWIV	Europäische Wirtschaftsvereinigung
GesbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

hA	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung
idR	in der Regel
ieS	im engeren Sinn
iVm	in Verbindung mit
iSd	im Sinne der/des
KES	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
k.s.	komanditná spoločnosť (slowakische Kommanditgesellschaft)
lit	litera
M-T-RL	Mutter-Tochter-Richtlinie
max.	maximal
mbH	mit beschränkter Haftung
Mio.	Million
Mil.	Milliarde
MWSt	Mehrwertsteuer
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OG	Offene Gesellschaft
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
öUGB	österreichisches Unternehmensgesetzbuch
Rz	Randziffer
S	Seite
skEStG	slowakisches Einkommensteuergesetz
SKK	Slowakische Kronen
skHGB	slowakisches Handelsgesetzbuch
skMWStG	slowakisches Mehrwertsteuergesetz
Slg.	(Gesetzes-) Sammlung
VIII	

s.r.o.	spoločnosť s ručením obmedzeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
Tz	Trennziffer
u.a.	unter anderem
UNO	United Nations Organisation (Vereinte Nationen)
US	United States (Vereinigte Staaten von Amerika)
Vgl.	vergleiche
v.o.s.	verejná obchodná spoločnosť (slowakische OG)
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WTO	World Trade Organisation (Welthandelsorganisation)
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
zT	zum Teil

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Durch den politischen Wandel im Jahre 1989 und nach der bemerkenswerten wirtschaftlichen Entwicklung und politischen Stabilisierung in den späten 90er Jahren war die Slowakei ein hochinteressantes Ziel für Direktinvestitionen aus dem Ausland geworden. Die am 1.1.2004 in Kraft getretene „Flat-Tax-Steuerreform“ hat dieser Entwicklung nochmals Vorschub geleistet und die Slowakei aus steuerlicher Sicht an die Spitze der EU-Beitrittsländer katapultiert.

Um den Investoren die daraus resultierenden steuerlichen Problemstellungen und Fragen aufzuarbeiten, hat sich die Literatur in den vergangenen Jahren bereits zahlreich mit der Thematik der Investitionen in die Slowakei und deren steuerlicher Behandlung beschäftigt. Dabei wurde das Hauptaugenmerk hauptsächlich auf die verständliche Aufbereitung der steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen gelegt. Die Hauptaufgabe der vorliegenden Arbeit ist es zwar, die unterschiedlichen Beteiligungsformen zum Zwecke der direkten Investitionen übersichtlich darzustellen, dabei soll aber die detaillierte Aufarbeitung der rechtlichen Vorschriften stets im Vordergrund stehen.

Das zu behandelnde Themengebiet ist beschränkt auf die steuerliche Behandlung laufender Gewinne und deren Zurechnung als gewerbliche Einkünfte. An dieser Stelle soll ebenfalls erwähnt werden, dass sich das im Rahmen dieser Arbeit angewendete Doppelbesteuerungsabkommen DBA-Slowakei noch auf das zwischen Österreich und der Tschechoslowakei im Jahre 1979 abgeschlossene und am 12. Februar 1979 in Kraft getretene Abkommen bezieht; die Weiterverwendung dieses Abkommens wurde durch das BGBl. 1994/1046 vereinbart. Dieses soll in baldiger Zukunft durch ein eigenes DBA-Slowakei ersetzt werden.

Soweit in dieser Arbeit personenbezogene Ausdrücke verwendet werden, umfassen sie Männer und Frauen gleichermaßen.

1.2. Aufbau dieser Arbeit

Einleitend wird der Wirtschaftsstandort Slowakei sowohl aus historischer als auch aus wirtschaftlicher Sicht vorgestellt. Anschließend wird versucht, die wichtigsten Aspekte und Ziele der Steuerreform 2004 theoretisch zu behandeln.

Für ein besseres Verständnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und der unilateralen Vorschriften in den nationalen Rechtsordnungen werden danach die Grundzüge des internationalen Steuerrechts kurz angeschnitten. Zum Abschluss des einleitenden Teils wird einerseits auf die Diskriminierungsverbote des Vertrages der Europäischen Gemeinschaften und andererseits auf die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen eingegangen.

Der Hauptteil der Arbeit beschäftigt sich mit diversen Beteiligungsformen in der Slowakei, gehalten von in Österreich steuerlich ansässigen natürlichen und juristischen Personen. Nach einem kurzen Überblick des slowakischen Gesellschaftsrechts wird in jedem Kapitel die steuerliche Behandlung der nationalen Rechtsordnungen der beiden Staaten vorgestellt. Danach wird versucht, die Zuteilung und Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Hilfe des DBA-Slowakei übersichtlich darzustellen.

Im Kapitel 7 werden dann die im Hauptteil gewonnenen Erkenntnisse anhand von Beispielen zu jeder Beteiligungsform praktisch veranschaulicht.

2. Wirtschaftsstandort Slowakei

2.1. Historische Entwicklung

Die Slowakische Republik wurde am 1. Januar 1993 als Folge der Aufspaltung der Tschechischen und Slowakischen Föderativen Republik gegründet und ist eine marktwirtschaftlich geprägte parlamentarische Demokratie. Nach einigen anfänglichen politischen und wirtschaftlichen Schwierigkeiten nach der Trennung der beiden Staaten gelang dann aber schlussendlich die politische und wirtschaftliche Stabilisierung des Landes. Diese Stabilität hatte den Weg der Slowakei in die EU geebnet, wessen Mitglied sie am 1.5.2004 wurde. Darüber hinaus wurde die Slowakei ein Mitglied der NATO, der OECD, der UNO, der Weltbank, der WTO und der CEFTA.¹

Durch den politischen Richtungswandel seit dem Jahr 1998, durch den die Regierung von Ex-Premier Vladimír Mečiar nach jahrelanger Isolationspolitik des Landes abgesetzt wurde und die sich daraus ergebende attraktive Steuergesetzgebung und geschickte Ansiedlungspolitik wurde die Slowakei zu einem interessanten Zielland für umfangreiche Investitionen aus dem Ausland. Dieser rasante wirtschaftliche Aufschwung erfasste jedoch nicht alle Regionen der Slowakei gleichermaßen. Während der Westen des Landes als Industriezentrum des Landes gilt, sind die östlichen Regionen von der wachsenden Industrialisierung und steigendem Lebensstandard bis heute so gut wie unberührt geblieben.

2.2. Wirtschaftliche Situation

Das Bruttoinlandsprodukt der Slowakei stieg insgesamt von SKK 1 212 665 Mil. im Jahr 2003 auf SKK 1 636 263 Mil. im Jahr 2006². Gegenüber dem Jahr 2005 (BIP von SKK 1 471 131 Mil.) stieg das BIP im Jahr 2006 um 11,2%. Die Arbeitslosigkeit fiel dabei von 15,6% im Jahr 2003 auf 13,3% im Jahr 2006. Die wesentlichen Exportgüter der Slowakei sind Fahrzeuge sowie technische und maschinelle Erzeugnisse, die wichtigsten Importgüter sind Rohöl und Gas. Der Handel ist vor

¹ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 15.

² Quelle: <http://www.statistics.sk>

allem auf die Europäische Union ausgerichtet; dabei ist Deutschland der wichtigste Handelspartner der Slowakei³.

2.3. Investitionen ausländischer Unternehmen

Aufgrund der strategisch günstigen geografischen Lage im Mitteleuropa, der vergleichsweise niedrigen Lohnnebenkosten und der gut ausgebildeten technischen Fachkräfte war die Slowakei bereits seit den frühen 1990er Jahren ein beliebtes Ziel für Investitionen aus dem Ausland gewesen. Besonders die Automobilindustrie sah das große Potenzial des Landes und es folgten nach der Investition seitens der Volkswagen AG im Jahr 1991 weitere von Peugeot-Citroen-Automobiles und Kia Motors. Von der expansiven Konjunkturphase der Automobilindustrie profitieren neben der Elektronikbranche, der Gummi- und Plastikindustrie ebenso die Chemieindustrie als Zulieferer von Fertigteilen sowie von Roh- und Hilfsstoffen⁴. Nach und nach entwickelte sich in der Westslowakei ein beträchtliches Automobilindustrie-Cluster.

Das vergleichsweise niedrige Lohnniveau und die kompetenten Arbeitskräfte ziehen jedoch nicht nur Produktionsunternehmen in die Slowakei. Neben diesen haben ebenso Computerhersteller wie Dell oder Hewlett-Packard ihre Kundenbetreuungszentren in die Slowakei verlegt.

Kritisch anzumerken ist an dieser Stelle, dass heutzutage die Fachkräfte aufgrund der sinkenden Arbeitslosigkeit regional sehr ungleichmäßig verteilt sind und das Lohnnebenkostenniveau im Laufe der letzten Jahre deutlich gestiegen ist⁵.

³ Vgl. Reker/Röhle/Steger (2005), Unternehmensgründung, S 4.

⁴ Velecký (2005), Autopriemysel, S 5.

⁵ Vgl. Reker/Röhle/Steger (2005), Unternehmensgründung, S 1.

3. Das slowakische Steuersystem

3.1. Einführung

Die Einkommensbesteuerung hat in der Slowakei seit dem Jahr 1989, als sich wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedingungen grundlegend geändert hatten, bis heute mehrere Veränderungen durchlaufen. Im Jahr 1993 wurden mit der Gültigkeit des Gesetzes Nr. 286/1992 Slg. zwei neue Steuerarten eingeführt: Die Einkommensteuer der natürlichen Personen und die Einkommensteuer der juristischen Personen. Im Dezember 1999 hat das slowakische Parlament das Gesetz Nr. 366/1999 Slg. über die Einkommensbesteuerung verabschiedet, welches am 1.1.2000 Gültigkeit erlangte und diverse neue Ansätze der Besteuerung einführt. Die größten Veränderungen jedoch brachte das seit dem 1.1.2004 gültige Gesetz Nr. 595/2003 mit sich. Die Regelungen dieses Gesetzes werden im nächsten Kapitel überblicksmäßig behandelt.

3.2. Die Steuerreform 2004

3.2.1. Das Modell des Einheitssteuersatzes

Die Debatte, ob die Flat Tax nun sinnvoll ist oder nicht, wird unter Professoren und Analysten seit Jahrzehnten diskutiert. Der US-amerikanische Ökonomieprofessor *Alvin Rabushka* analysierte und bestätigte in seinem im Jahr 1979 veröffentlichten Buch „Hong Kong – A Study in Economic Freedom“ die Zusammenhänge zwischen wirtschaftlicher Liberlaisierung, niedrigen Steuersätzen und Wachstum in Hong Kong. Die Zeitschrift *Economist* beschrieb im Jahr 2000 die Einführung der Flat Tax in Hong Kong als „den Schlüssel für die Expansion der am schnellsten wachsenden Wirtschaftsmacht der Welt“. Das 1985 von *Alvin Rabushka* zusammen mit *Robert E. Hall* veröffentlichte spätere Werk „The Flat Tax“ wurde zur theoretischen Grundlage der meisten modernen Steuerreformen, die „auf Proportionalität, Gerechtigkeit und Vereinfachung abzielen“⁶. Die Flat Tax verlagert dabei die Steuerlast von den direkten zu den indirekten Steuern, es wird also der Verbrauch stärker besteuert als Produktion⁷.

⁶ Leube in Hall/Rabushka (1998), Flat Tax, S XV.

⁷ Vgl. Hall/Rabushka (1998), Flat Tax, S 85.

Ein wirksames und effizientes Steuersystem sollte dadurch gekennzeichnet sein, dass es Entscheidungen des Einzelnen betreffend Arbeit oder Freizeit, Investition oder Sparen nicht allzu stark beeinflusst. Dieses Ziel wird durch möglichst wenige Ausnahmen, Absetzmöglichkeiten und Vergünstigungen im Steuersystem erreicht, kompensiert durch einen niedrigen Steuersatz⁸. Zur Erreichung der Progression, Effizienz und Einfachheit der Steuer schlagen die Autoren *Hall* und *Rabushka* einen Einheitssteuersatz von 19% vor⁹, der auch im slowakischen Modell verwirklicht wurde.

3.2.2. Ziele des neuen Steuersystems

Die wichtigsten Ziele, die mit der Einführung des neuen Steuersystems verfolgt wurden, waren¹⁰:

- Erreichung eines Höchstmaßes an Gerechtigkeit:
Vor der Steuerreform 2004 waren unternehmerische Aktivitäten seitens juristischer Personen steuerlich bevorzugt. Diese unterlagen einem linearen Steuersatz, natürliche Personen hingegen einem progressiven Steuersatz.
- Verständlichkeit und Eindeutigkeit der Gesetze:
Die zahlreichen Novellen des skEStG 366/1999 brachten an die 90 Ausnahmen, 37 Sondersteuersätze und 66 verschiedene Steuerbefreiungen mit sich. Nicht nur die Unübersichtlichkeit und Intransparenz, sondern auch der hohe Verwaltungsaufwand prägten das alte Steuersystem.
- Wirksamkeit der Gesetze:
Das Gesetz sollte durch seine Einfachheit, Eindeutigkeit und die geringe Anzahl an Ausnahmen einerseits legale und illegale Steuerumgehungen verhindern und andererseits dadurch ein angemessenes Verhältnis von Verwaltungskosten und Steuereinnahmen sicherstellen.

Im Gegenzug zur „Flat-Tax-Steuerreform“ wurden im slowakischen Steuerrecht diverse Investitionsbegünstigungen und -förderungen abgeschafft, was dazu führt,

⁸ Vgl. *Hall/Rabushka* (1998), Flat Tax, S 44 f; *Röhle/Wassermeyer* (2004), Investitionen und Steuern, S 18.

⁹ Vgl. *Hall/Rabushka* (1998), Flat Tax, S 81 f.

¹⁰ Zu allen Grundprinzipien der Steuerreform in der Slowakei vgl. <http://www.finance.gov.sk>

dass der effektive Steuersatz mit dem Nominalsteuersatz von 19% annähernd übereinstimmt¹¹.

3.2.3. Die einzelnen Steuerarten

Das Ziel des slowakischen Steuersystems ist, Gewinn, Vermögen und Verbrauch effizient und gerecht zu besteuern. In diesem Kapitel werden die drei relevanten Steuerarten beschrieben, wobei die Vermögens- und Verbrauchsbesteuerung nur überblicksmäßig dargestellt werden soll. Der Hauptteil dieser Arbeit fokussiert anschließend nur noch auf die Einkommensbesteuerung, die für Investitionen aus dem Ausland die größte Relevanz hat.

3.2.3.1. Einkommensteuer

Im Gegensatz zum österreichischen Steuerrecht umfasst das slowakische Einkommensteuergesetz auch die Körperschaftsteuer. In einem eigenen Abschnitt des Gesetzes werden gemeinsame Vorschriften über die Gewinnermittlung der physischen und juristischen Personen geregelt.

Einkommensteuer der physischen Personen

Der Einkommensteuer der physischen Personen unterliegen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit ihren steuerbaren Einkünften. Eine natürliche Person ist in der Slowakei unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland entweder Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Gewöhnlicher Aufenthalt setzt eine Aufenthaltsdauer von mindestens 183 Tagen im Jahr voraus. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der slowakischen Steuerpflicht. Natürliche Personen, die in der Slowakei weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gemäß § 16 skEStG mit ihren Einkünften aus slowakischen Quellen beschränkt steuerpflichtig.

¹¹ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 45.

Das Gesetz Nr. 595/2003 Slg. Unterscheidet vier Einkunftsarten:

- Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (§ 5)
- Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit, anderen unternehmerischen Erwerbstätigkeiten und Vermietung (§ 6)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 7)
- Sonstige Einkünfte (§ 8).

Die Erhebung der Einkommensteuer im Rahmen von nicht selbständiger Tätigkeit erfolgt durch Lohnsteuerabzug gemäß § 35 skEStG. Bei selbständigen Einkünften sind gemäß § 34 skEStG Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten, sofern die Einkommensteuer des Vorjahres SK 50.000 überschritten hat. Betrug die Einkommensteuer des Vorjahres weniger als SK 500.000, sind die Vorauszahlungen vierteljährlich zu leisten, sonst sind monatliche Zahlungen vorgesehen. Der auf die Steuerbemessungsgrundlage anzuwendende Steuersatz beträgt 19%.

Einkommensteuer der juristischen Personen

Die unbeschränkte Steuerpflicht der juristischen Personen richtet sich nach dem skEStG danach, ob die Gesellschaft über Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Slowakei verfügt. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet sich dort, wo Führungs- und Geschäftsentscheidungen durch Statutarorgane oder die Aufsichtsorgane getroffen werden¹². Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen unterliegen, so wie natürliche Personen, mit ihrem gesamten Welteinkommen der Steuerpflicht. Beschränkt steuerpflichtig sind in der Slowakei juristische Personen ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung mit ihrem Einkommen aus slowakischen Quellen im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung¹³.

Der Steuersatz für Einkünfte von juristischen Personen beträgt 19%. Dividenden aus Gewinnen, die nach dem 1.1.2004 realisiert wurden, sind nicht steuerbar, dies gilt jedoch nicht für Veräußerungsgewinne. Diese sind weiterhin steuerpflichtig und Veräußerungsverluste können nicht steuerwirksam verwertet werden. Diese asymmetrische Behandlung könnte gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁴ verstoßen, sofern die Voraussetzungen für deren Anwendung erfüllt werden¹⁵.

¹² Vgl. Feith (2005), Steueroase Slowakei, S 64.

¹³ Vgl. Reker/Röhle/Steger (2005), Unternehmensgründung, S 30.

¹⁴ Zur Mutter-Tochter-Richtlinie siehe unter Punkt 6.6.2.

¹⁵ Vgl. Feith (2005), Steueroase Slowakei, S 66.

3.2.3.2. *Vermögenbesteuerung*

Seit dem 1.1.2005 stellt die Steuer auf Grund und Gebäude in der Slowakei die einzige Vermögensteuer dar. Diese Steuern richten sich nach der Größe des Grundstückes bzw. der Grundfläche des umbauten Raumes und können derzeit zwischen SKK 9 und SKK 112 je Quadratmeter und Jahr betragen¹⁶

Die Erbschafts- und Schenkungsteuer wurde ab 1.1.2004 durch die Bestimmungen des Immobilienübertragungssteuergesetzes Nr. 554/2003 Slg. aufgehoben. In diesem neuen Gesetz wurde ein Jahr später auch die Immobilienübertragungssteuer selbst per 1.1.2005 ersatzlos gestrichen.

3.2.3.3. *Verbrauchsbesteuerung*

Verbrauchssteuern sind so genannte indirekte Steuern und werden in zwei Gruppen aufgeteilt. Die erste Gruppe stellt die Mehrwertsteuer dar, auch genannt als allgemeine Verbrauchsteuer. Die zweite Gruppe, die Verbrauchssteuern auf bestimmte Waren, werden auch als spezifische Verbrauchssteuern genannt¹⁷.

Mehrwertsteuer

Das Mehrwertsteuergesetz aus dem Jahr 1992 ist mehrfach novelliert und mit der Wirkung des Gesetzes Nr. 222/2004 ab 1.5.2004 an die Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie angepasst worden. Die Mehrwertsteuergesetze (in Österreich das Umsatzsteuergesetz) sind die innerhalb der EU wohl am meisten harmonisierten Gesetze.

Slowakische natürliche und juristische Personen sind zur Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke verpflichtet, sofern sie in den vorangegangenen 12 Monaten einen Umsatz von mehr als SKK 1,5 Mio. erzielt haben. Ausländische Personen, die in der Slowakei wirtschaftlich tätig sind, sind nach § 5 Abs 1 skMWStG ungeachtet der Umsatzhöhe bereits vor dem Beginn der Wirtschaftstätigkeit verpflichtet, einen Antrag auf MWSt-Registrierung beim zuständigen Finanzamt¹⁸ zu stellen, außer es handelt sich um im § 5 skMWStG genannte Ausnahmefälle. Steuersubjekte sind

¹⁶ Vgl. Reker/Röhle/Steger (2005), Unternehmensgründung, S 44.

¹⁷ Vgl. Schultzová in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 35.

¹⁸ Derzeit das Finanzamt „Bratislava I“.

sowohl natürliche als auch juristische Personen, die Wirtschaftstätigkeiten selbständig ausüben, ohne Rücksicht auf Gewinnerreichung oder Zweck der Tätigkeit. Steuerpflichtig sind auch ausländische Unternehmen mit ihren Zweigniederlassungen. Der Steuersatz beträgt 19%, der ermäßigte Steuersatz wurde per 1.5.2004 abgeschafft.

Verbrauchssteuern auf bestimmte Waren

Spezifische Verbrauchssteuern, die den Verbrauch oder Gebrauch von Alkohol, Bier, Wein Tabak und Mineralöl belasten sollen, wurden ebenso EU-weit harmonisiert. Diese Steuern werden geschuldet einerseits vom Hersteller der Ware, andererseits von natürlichen oder juristischen Personen, die verbrauchsteuerpflichtige Produkte ins Inland einführen¹⁹. Rechtsgrundlage sind die einzelnen Gesetze über die Verbrauchsteuer²⁰.

¹⁹ Vgl. *Röhle/Wassermeyer* (2004), Investitionen und Steuern, S 68.

²⁰ Gesetz über die Verbrauchsteuer auf Wein: Nr. 309/1993 Slg.; auf Alkohol: Nr. 229/1995 Slg.; auf Bier: Nr. 310/1993 Slg.; auf Tabak: Nr. 312/1993 Slg.; auf Mineralöle: Nr. 239/2001 Slg.

4. Grundlagen des internationalen Steuerrechts

Bevor die theoretischen Ansätze des internationalen Steuerrechts erläutert werden, soll zunächst geklärt werden, wann das internationale Steuerrecht überhaupt zur Anwendung kommt. Allgemein ist zu sagen, dass unter das internationale Steuerrecht grenzübergreifende Wirtschaftsbeziehungen von Steuerinländern mit Steuerausländern fallen²¹. Der Rechtsbegriff des Internationalen Steuerrechts umfasst dabei sowohl das nationale Außensteuerrecht als auch das Völkerrecht. In der Folge sollen sowohl die Rechtsvorschriften des österreichischen Außensteuerrechts als auch das völkerrechtliche Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Slowakei behandelt werden.

4.1. Fälle von Doppelbesteuerung

Es ist möglich und auch wirtschaftlicher Alltag, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund internationaler Wirtschaftsbeziehungen in zwei oder mehreren Staaten als ansässig gilt. In vielen Staaten begründet die Ansässigkeit aber unbeschränkte Steuerpflicht. In diesen Fällen ist der Steuerpflichtige aufgrund des in Mitteleuropa verbreiteten Universalitätsprinzips²² grundsätzlich mit seinem gesamten Welteinkommen in mehreren Staaten steuerpflichtig und es kommt es zu einer Doppelbesteuerung.

Weiters ergeben sich Fälle der Doppelbesteuerung, wenn eine in einem Staat ansässige und somit unbeschränkt steuerpflichtige Person Einkünfte aus einem anderen Staat bezieht, in dem sie nur beschränkt steuerpflichtig ist. Eine dritte Form der Doppelbesteuerung ergibt sich bei Sachverhalten, in denen dieselben Einkünfte zwei oder mehreren Personen zugerechnet werden. In diesen Fällen spricht man von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung²³.

4.2. Doppelbesteuerungsabkommen

Um zu vermeiden, dass Einkünfte einer Person in zwei oder mehreren Staaten besteuert werden, haben viele Staaten bilaterale völkerrechtliche Vereinbarungen geschlossen, diese Vereinbarungen werden Doppelbesteuerungsabkommen

²¹ Vgl. Loukota (2000), Internationales Steuerrecht, S 1.

²² zu Universalitätsprinzip/Territorialprinzip vgl. Loukota (1989), Internationale Steuerfälle, Tz 23.

²³ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 11 ff.

genannt. Doppelbesteuerungsabkommen der meisten Länder orientieren sich dabei am Musterabkommen der OECD und weichen nur in einigen Punkten von diesem ab. In den DBA verpflichten sich die Vertragsstaaten gegenseitig, Steuern nicht auf Sachverhalte zu erheben, deren Besteuerung im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen dem jeweils anderen Staat zugesprochen wurde. Diese Vereinbarungen haben einerseits den gleichen Status wie nationales Recht, andererseits jedoch wird den DBA als *leges speciales* der Vorrang gegenüber nationalem Recht eingeräumt²⁴. Doppelbesteuerungsabkommen sollen vor allem juristische Doppelbesteuerungen beseitigen. Eine juristische Doppelbesteuerung liegt nach dem Bericht des Fiskalausschusses der OECD zum OECD-Musterabkommen vor, wenn vergleichbare Steuern in zwei Staaten von demselben Steuerpflichtigen, für denselben Steuergegenstand und für denselben Zeitraum erhoben werden²⁵. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung kann hingegen in vielen Fällen nur durch unilaterale Bestimmungen, also nationales Recht, beseitigt werden.

4.3. Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung

Zahlreiche Länder der Welt haben untereinander Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, jedoch sind Staatenpaare, zwischen denen es kein Doppelbesteuerungsabkommen gibt keine Seltenheit. Zwischen Staaten, die ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, können Sachverhalte auftreten, die nicht unter das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Doppelbesteuerungsabkommen können also nicht jegliche Art von Doppelbesteuerungen vermeiden. Um dennoch die möglichen Fälle von Doppelbesteuerungen auf ein Minimum zu reduzieren, setzen viele Staaten unilaterale Maßnahmen im innerstaatlichen Recht. In Österreich wurde diese Bemühung im § 48 BAO umgesetzt. Demnach kann das Bundesministerium für Finanzen auf Antrag anordnen, bestimmte Einkünfte ganz oder teilweise von der Steuererhebung auszunehmen (Befreiungsmethode) oder die darauf angefallene ausländische Steuer anzurechnen (Anrechnungsmethode). Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist, dass die Maßnahmen entweder zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den

²⁴ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 53.

²⁵ Vgl. Loukota (2000), Internationales Steuerrecht, S 3.

Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich sind²⁶. Die Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO würde demnach nicht erteilt werden, wenn der ausländische Staat auf die Besteuerung verzichtet oder wenn die ausländische Steuer mit der österreichischen Steuer nicht vergleichbar ist²⁷.

4.4. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das DBA-Slowakei, aber auch § 48 BAO kennen zwei in der Folge näher erläuterten Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung.

4.4.1. Befreiungsmethode

Ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorgesehen, werden die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates zur Gänze ausgenommen. Für die Besteuerung dieser Einkünfte bleibt das Besteuerungsniveau des Quellenstaates erhalten²⁸.

Die im Quellenstaat erwirtschafteten Einkünfte mindern somit die Steuerbemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates. Der Ansässigkeitsstaat behält sich aber in der Regel das Recht vor, die im Ausland erwirtschafteten, von der inländischen Steuer befreiten Einkünfte in die Berechnung des auf das restliche Einkommen anzuwendenden Steuersatzes mit einzubeziehen. Bliebe eine Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Steuersatzermittlung aus, bedeutete das eine tarifliche Begünstigung für das inländische Resteinkommen. In den neueren österreichischen DBA, so auch in den meisten anderen kontinentaleuropäischen Abkommen, ist die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vorgesehen. Im Bezug auf die Einkommensbesteuerung ist in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen größtenteils die Befreiungsmethode vorgesehen. Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode wurden aus Reziprozitätsgründen mit Ländern aus dem angloamerikanischen Raum geschlossen, sowie zum Teil mit Japan, Schweden und Italien²⁹. Die auf der Befreiungsmethode aufgebauten Abkommen sehen bezüglich

²⁶ Vgl. Loukota (2000), Internationales Steuerrecht, S 7.

²⁷ Vgl. Loukota (2002), Österreichs Außensteuerrecht, Tz 58.

²⁸ Vgl. Lechner in Gassner/Lang/Lechner (1995), Methoden, S 139.

²⁹ Vgl. Loukota (2000), Internationales Steuerrecht, S 55.

Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ebenfalls regelmäßig die Anrechnungsmethode vor. Diese Methode soll im folgenden Kapitel behandelt werden.

4.4.2. Anrechnungsmethode

Die Anrechnungsmethode setzt im Vergleich zur Befreiungsmethode im Steuerermittlungsprozess eine Stufe später ein. Die Besteuerung des Welteinkommens wird auf nationaler Ebene der beiden Staaten ermittelt, als existierte kein Doppelbesteuerungsabkommen. Danach ist der Steuerbetrag, der im Quellenstaat entrichtet worden ist³⁰, im Ansässigkeitsstaat von der Steuerschuld abzuziehen. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates kann bis zu einem bestimmten Prozentsatz beschränkt werden³¹, so im europäischen Raum häufig im Falle von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren³². Ist der Steuersatz im Quellenstaat höher als im Ansässigkeitsstaat, wird durch die Anwendung der Anrechnungsmethode der Steuersatz auf das Niveau des Quellenstaates hinaufgesetzt; weist hingegen der Ansässigkeitsstaat das höhere Steuerniveau auf, kommt auch in diesem Fall der höhere Steuersatz des Ansässigkeitsstaates zur Anwendung.³³

Die Anwendbarkeit des Anrechnungssystems ist an drei Grundvoraussetzungen geknüpft³⁴:

- Die Steuern müssen im Quellenstaat tatsächlich bezahlt worden sein, das bedeutet der ausländische Steuerbescheid iVm einem Zahlungsnachweis ist vorzulegen
- Alle Steuervorteile des Quellenstaates müssen in Anspruch genommen worden sein
- Die Anrechnung findet nur statt bis zum Anrechnungshöchstbetrag³⁵ und bei der Veranlagung für das Jahr, in dem die Anrechnungseinkünfte in Österreich steuerlich erfasst wurden (nicht im Zahlungsjahr).

³⁰ Maximal jedoch der Betrag, der sich nach nationalem Recht des Ansässigkeitsstaates für diese Gewinne ergibt.

³¹ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 41.

³² Im DBA-SLOWAKEI ist eine Quellensteuerbeschränkung nur im Falle von Dividenden und Lizenzgebühren vorgesehen.

³³ Vgl. Lang (2002): Einführung, Tz 470–473.

³⁴ Vgl. Loukota (2002), Österreichs Außensteuerrecht, Tz 250–254.

³⁵ Anrechnungshöchstbetrag = (Österr. ESt x ausländische Einkünfte)/Einkommen

5. Diskriminierungsverbote

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es seitens der betroffenen Staaten in manchen Fällen zur unterschiedlichen rechtlichen Behandlung gleicher Sachverhalte, oder zur gleichen rechtlichen Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte kommen. Diese Ungleichbehandlung wird im EU-Raum einerseits durch die Bestimmung über die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages, andererseits durch die Diskriminierungsverbote des DBA-Rechts untersagt³⁶. Auf diese die Diskriminierung verbietenden Normen soll in der Folge näher eingegangen werden.

5.1. Diskriminierungsverbote des EGV

Abgesehen von einigen Richtlinien zu steuerlichen Spezialfragen³⁷ sind die direkten Steuern auf europäischer Ebene nicht harmonisiert und werden auf nationaler Ebene geregelt. Die Mitgliedstaaten haben jedoch gemäß des im Art 12 EGV geregelten Grundsatzes jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit³⁸ zu unterlassen. Diese Bestimmung kann also unter Umständen unmittelbare Auswirkungen auf das innerstaatliche Recht haben.

Ergänzt wird dieser Grundsatz von weiteren Grundfreiheiten. Im Einzelnen handelt es sich um:

- Die Warenverkehrsfreiheit (Art 23 – 31),
- Die Personenverkehrsfreiheit (Art 39 – 48),
- Die Dienstleistungsfreiheit (Art 49 – 55),
- Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 56 – 60).

Die Grundfreiheiten des EGV stellen grundsätzlich auf die Staatsangehörigkeit in einem Mitgliedstaat ab³⁹. Die einzelnen Grundfreiheiten sind nebeneinander anwendbar, das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art 12 EGV kommt zur Anwendung, wenn ein Sachverhalt nicht unter die speziellen Grundfreiheiten des

³⁶ Vgl. *Zach* in Gassner/Lechner (1992), Europäische Integration, S 109; *Toifl* in Gassner/Lang/Lechner (1996), DBA und EU-Recht, S 141.

³⁷ Z.B. die Mutter-Tochter-Richtlinie, siehe unter Punkt 5.6.2.

³⁸ Darunter sind auch versteckte Formen der Diskriminierung aufgrund des Wohnsitzes oder der Niederlassung zu verstehen.

³⁹ Vgl. *Toifl* in Gassner/Lang/Lechner (1996), DBA und EU-Recht, S 143.

EGV subsumiert werden kann⁴⁰. Die Grundfreiheiten verbieten aufgrund des vom EuGH entwickelten Konzeptes nicht nur offene, sondern ebenso verdeckte Diskriminierungsfälle, die zwar auf anderen als dem Kriterium der Staatsangehörigkeit beruhen, jedoch zum gleichen Ergebnis führen⁴¹. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Grundfreiheiten jegliche Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber gleichartigen landesinternen Sachverhalten verbieten⁴².

Für die im Rahmen dieser Arbeit behandelte Thematik ist die Niederlassungsfreiheit des Art 43 ff EGV von besonderer Bedeutung. Diese Vorschrift umfasst das Recht der Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten jeder Art, der Gründung und Leitung von Unternehmen und der Errichtung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im Hoheitsgebiet jedes anderen Mitgliedstaats⁴³. Die Zugehörigkeit von Gesellschaften zur Rechtsordnung eines Staates wird gemäß Art 48 EGV anhand vom Sitz der Gesellschaft bestimmt.

Art 43 EGV soll grundsätzlich die Gleichbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern. Zusätzlich zu dieser Funktion verbietet dieser Artikel aber auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert⁴⁴. Als Diskriminierung iSd EGV gilt demnach z.B. eine Ungleichbehandlung einer Niederlassung eines Mitgliedstaates, weil der Sitz der Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat liegt⁴⁵ oder eine steuerliche Ungleichbehandlung einer Tochtergesellschaft, die ohne weitere sachlich rechtfertigende Gründe darauf beruht, dass die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als die Tochtergesellschaft ansässig ist⁴⁶.

⁴⁰ Vgl. *Toijl* in Gassner/Lang/Lechner (1996), DBA und EU-Recht, S 144.

⁴¹ Vgl. *Kofler* (2006), Wer hat das Sagen im Steuerrecht, S 110.

⁴² Vgl. *Loukota* in Lang/Schuch/Staringer (2006), Diskriminierungsverbote, S 268.

⁴³ Vgl. *Tumpel/Aigner* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd V, S 92.

⁴⁴ EuGH Rs C-251/98.

⁴⁵ EuGH Rs 270/83.

⁴⁶ EuGH C-324/00; vgl. auch *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006a), Handbuch, Bd I, S 385.

5.2. Diskriminierungsverbote des DBA-Slowakei

Die Diskriminierungsverbote des DBA-Slowakei sind im Art 24 geregelt. Diese Vorschrift verbietet bestimmte Formen steuerlicher Ungleichbehandlung und geht damit über seine primäre Aufgabe der Vermeidung der Doppelbesteuerung hinaus. Sie ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt, sondern gilt allgemein für die Besteuerung in den Vertragstaaten⁴⁷. Art 24 DBA-Slowakei erfasst und untersagt diskriminierende Besteuerungen:

- Aufgrund der Staatsbürgerschaft (Abs 1)
- Der inländischen Betriebstätte eines Nichtansässigen (Abs 2)
- Aus Gründen der Kapitalbeherrschung (Abs 3).

In Österreich spielt das Staatsbürgerschaftsdiskriminierungsverbot nur eine geringe Rolle, da die Besteuerung nicht an die Staatsbürgerschaft des Steuerpflichtigen anknüpft.

Das Betriebstättendiskriminierungsverbot hat in der Praxis eine große Bedeutung. Nach dieser Vorschrift darf die Besteuerung von Betriebstätten ausländischer Unternehmen nicht ungünstiger geregelt sein als die Besteuerung der im Inland ansässigen Unternehmen⁴⁸. Anders als gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH⁴⁹ zum EGV schützt das Betriebstättendiskriminierungsverbot des DBA-Slowakei bloß Unternehmen eines Vertragstaates vor einer diskriminierenden Besteuerung der Betriebstätte im anderen Staat. Das bedeutet analog, dass Art 24 Abs 2 DBA-Slowakei nicht anzuwenden ist auf Fälle, in denen der Ansässigkeitstaat Unternehmen, die eine Betriebstätte im anderen Vertragstaat unterhalten, einer ungünstigeren Besteuerung unterwirft als Unternehmen, die keine ausländische Betriebstätte unterhalten⁵⁰.

Gemäß Art 24 Abs 3 DBA-Slowakei dürfen Unternehmen eines Vertragsstaates, deren Kapital einer im anderen Vertragstaat ansässigen Person gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, im erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängender Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder

⁴⁷ Art 24 Abs 4 DBA-SLOWAKEI, vgl. auch *Kofler/Kanduth/Kristen* in Bertl et al. (2006b), Handbuch, Bd V, S 154.

⁴⁸ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 521.

⁴⁹ Z.B. EuGH Rs 81/87.

⁵⁰ Vgl. *Tumpel/Stangl* in Lang/Schuch/Staringer (2006), Diskriminierungsverbote, S 82.

belastender ist als die Besteuerung oder Verpflichtung von Unternehmen des erstgenannten Staates. Damit sind also Fälle erfasst, in denen der Gesellschafter aufgrund seiner Ansässigkeit in einem anderen Staat diskriminiert wird⁵¹.

⁵¹ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 526.

6. Beteiligungsformen in der Slowakei aus österreichischer Sicht

Die Slowakei bietet seit der Steuerreform 2004 zahlreiche steuerliche Vorteile für Investitionen aus dem Ausland. Damit österreichische Unternehmer diese optimal nutzen und Steuer schonend nach Österreich transferieren können ist es unumgänglich, neben den relevanten Bestimmungen des nationalen Rechts Österreichs ebenso die Bestimmungen des nationalen Rechts der Slowakei sowie des Abkommensrecht zu durchleuchten. Vor dem eigentlichen Beginn der unternehmerischen Tätigkeit ist es wichtig abzuwägen, welche Rechtsform und die damit verbundene Art der Beteiligung für die Auslandsaktivität die am meisten geeignete ist. Dabei handelt es sich um die erste, die so genannte ex-ante-Steuroptimierung. Diese Grundsatzentscheidungen haben erheblichen Einfluss auf die steuerliche Behandlung der erwirtschafteten und zu transferierenden Gewinne.

In diesem Kapitel werden sechs Arten von Beteiligungen dargestellt. Zunächst wird in jedem Kapitel nach einer kurzen gesellschaftsrechtlichen Einleitung auf die Behandlung im slowakischen und im österreichischen Steuerrecht eingegangen. Anschließend werden bei Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens die Art der Besteuerung behandelt, die anzuwendende Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die daraus resultierenden Folgen aufgezeigt.

6.1. *Österreichische natürliche Person mit Beteiligung an slowakischer k.s. als Kommanditist*

6.1.1. *Gesellschaftsrechtliche Behandlung der Kommanditgesellschaft im slowakischen Recht*

Die Kommanditgesellschaft, abgekürzt als „k.s.“, ist gemäß § 93 skHGB eine Gesellschaft, in der

- ein oder mehrere Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft bis zur Höhe ihrer nicht eingezahlten Einlage, die im Handelsregister eingetragen ist, haften (Kommanditisten) und
- ein oder mehrere Gesellschafter mit ihrem Gesamtvermögen haften (Komplementäre).

Im Bezug auf die Stellung des Komplementärs gelten die Vorschriften über die v.o.s. (slowakische OG) sinngemäß, auf die Rechtsstellung des Kommanditisten sind hingegen die Vorschriften der s.r.o. (slowakische GmbH) sinngemäß anzuwenden⁵². Zur Geschäftsführung und Vertretung sind nur Komplementäre berechtigt, Kommanditisten haben jedoch zahlreiche Informationsrechte wie das Recht, in die Bücher der Gesellschaft Einsicht zu nehmen⁵³. Die Mindesteinlage des Kommanditisten beträgt mindestens SKK 10.000,00⁵⁴.

6.1.2. *Steuerliche Behandlung des Kommanditanteils im nationalen Recht der Slowakei*

Anders als in Österreich stellt die Kommanditgesellschaft in der Slowakei eine juristische Person dar⁵⁵. Werden juristische Personen gegründet, um unternehmerisch tätig zu sein, sind diese im Unternehmensregister einzutragen und unterliegen mit ihren Gewinnen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht⁵⁶, soweit sie über einen Sitz in der Slowakei verfügen⁵⁷. Juristische Personen, die nicht mit Gewinnerzielungsabsicht gegründet wurden, sind hingegen bloß mit Gewinn

⁵² Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 183 f.

⁵³ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 26.

⁵⁴ Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 184.

⁵⁵ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 87.

⁵⁶ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 188 f.

⁵⁷ Vgl. Harumová/Kubátová (2006), Dane, S 201.

generierenden Tätigkeiten oder Tätigkeiten, die unter bestimmten Umständen eine Gewinngenerierung ermöglichen, körperschaftsteuerpflichtig⁵⁸. Die unternehmerische Tätigkeit wird in § 2 Abs 1 skHGB als eine „auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit, die vom Unternehmer im eigenen Namen, auf eigene Verantwortung, selbständig und mit Absicht der Gewinnerzielung ausgeführt wird“ definiert.

Erzielt also eine k.s. in der Slowakei Gewinne, so sind diese hinsichtlich des Kommanditanteils der juristischen Person zuzurechnen und unterliegen in der Slowakei der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht⁵⁹. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen in der Slowakei im Allgemeinen juristische Personen mit Sitz im Inland mit ihren Einkünften aus dem In-, sowie aus dem Ausland, ohne Rücksicht darauf, ob die ausländischen Einkünfte von einer Betriebsstätte erzielt werden⁶⁰.

Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage ist gemäß § 17 Abs 1 lit a, b skEStG vom „Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit“ aus der Bilanz oder vom „Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben“ auszugehen, von diesen sind anschließend bestimmte Posten abzuziehen bzw. diesen hinzuzurechnen⁶¹:

Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit
+ Hinzuzurechnende Posten (z.B. nach § 19 skEStG steuerlich nicht anerkannte Ausgaben, unternehmensrechtlich nicht geltend gemachte Einnahmen etc.)
- Abziehende Posten (z.B. Einkünfte, die durch eine Abzugsteuer bereits versteuert wurden, steuerfreie Einkünfte etc.)
Steuerbemessungsgrundlage

Tabelle 1: Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage bei slowakischen Kapitalgesellschaften
Quelle: Harumová/Kubátová (2006), Dane, S 201.

Gemäß § 14 Abs 5 skEStG stellt die nach den §§ 17–29 skEStG ermittelte Steuerbemessungsgrundlage der Kommanditgesellschaft zunächst den

⁵⁸ Vgl. *Bordovčák* in *Schultzová et al.* (2004), *Daňovníctvo v SR*, S 193.

⁵⁹ Vgl. *Röhle/Wassermeyer* (2004), *Investitionen und Steuern*, S 87.

⁶⁰ Vgl. *Bordovčák* in *Schultzová et al.* (2004), *Daňovníctvo v SR*, S 194.

⁶¹ Vgl. *Kováčová et al.* (2007), *O dani z príjmov, skEStG-Kommentar*, S 90; *Bordovčák* in *Schultzová et al.* (2004), *Daňovníctvo v SR*, S 197; *Harumová/Kubátová* (2006), *Dane*, S 203.

Gesamtbetrag der Gesellschaftseinkünfte dar. Von diesem sind anschließend Anteile der Komplementäre abziehen. Die Einkünfte der Komplementäre werden nach dem Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft ermittelt und unterliegen der Einkommensteuerpflicht auf Gesellschafterebene.

Der auf die Einkünfte der Kommanditisten anzuwendende Steuersatz beträgt gemäß § 15 lit b skEStG 19%. Dieser Steuersatz ist auf die um die Komplementäreinkünfte und um etwaige vortragsfähige Verluste verminderte Steuerbemessungsgrundlage anzuwenden.

Schüttet die Gesellschaft die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt an die Kommanditisten aus, so kommt es in diesem Zeitpunkt zu keiner weiteren Besteuerung, da das slowakische Einkommensteuerrecht von Dividendenbesteuerungen absieht.

6.1.3. Steuerliche Behandlung des Kommanditanteils im nationalen Recht Österreichs

6.1.3.1. Mitunternehmerschaften

Die Kommanditgesellschaft stellt in Österreich eine Form der Personengesellschaft mit betrieblichen Einkünften (Mitunternehmerschaft) dar, bei der es zwei Gesellschafterarten zu unterscheiden gilt: Während der Komplementär für Gesellschaftsschulden unbeschränkt mit seinem gesamten Vermögen haftet, haftet der Kommanditist nur mit dem eingelegten Kapital, welches als Haftenlage im Firmenbuch einzutragen ist. Bevor in der Folge steuerliche Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeit der Kommanditgesellschaft behandelt werden, sollen zunächst einige Begriffe näher definiert werden.

Als „Gesellschaft“ wird nach hA eine auf rechtsgeschäftlicher Grundlage begründete Personenvereinigung mindestens zweier Personen bezeichnet, die es anstrebt, durch organisiertes Zusammenwirken einen bestimmten gemeinsamen Zweck zu erreichen⁶². Bei Personengesellschaften handelt es sich um Gesellschaften ieS, bei denen die Individualität der Gesellschafter im Mittelpunkt steht. In Österreich zählen

⁶² Vgl. Krejci (2005), Gesellschaftsrecht I, S 16 ff; Kastner/Doralt/Nowotny (1990), Grundriss, S 12 ff.

neben der KG die GesbR, die OG, die stille Gesellschaft und die EWIV zu der Gruppe der Personengesellschaften. Gesellschafter von Personenvereinigungen, die betriebliche Einkünfte erzielen (also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb), sind als Mitunternehmer anzusehen, die Gesellschaft der Mitunternehmer ist somit als Mitunternehmerschaft zu bezeichnen. Die Mitunternehmerstellung setzt voraus, dass der Gesellschafter sowohl Unternehmerinitiative entfaltet als auch das Unternehmerrisiko trägt⁶³. Die Tätigkeiten einer Mitunternehmerschaft können nur einheitlich beurteilt werden, die Mitunternehmerschaft kann nur einen einzigen Betrieb und damit Einkünfte aus nur einer einzigen Einkunftsart haben. Die Mitunternehmerstellung ist für jeden Gesellschafter einzeln zu prüfen⁶⁴. Neben der im § 23 Abs 2 öEStG genannten OG und KG sind nach hA weiters die atypische stille Gesellschaft und die GesbR zur Gruppe der Mitunternehmerschaften zu zählen⁶⁵.

6.1.3.2. Gewinnermittlung

Der Gewinn/Verlust der Mitunternehmerschaft wird nach den §§ 4–14, 17 skEStG ermittelt und unter Beachtung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auf die Gesellschafter verteilt und bei diesen der Einkommensbesteuerung unterworfen. Die Umsetzung des bei Mitunternehmerschaften anzuwendenden Durchgriffsprinzips sowie der Umfang der steuerlich anzuerkennenden Leistungsbeziehungen basiert in Österreich auf drei Theorien⁶⁶. Zwei von ihnen sollen in der Folge überblicksmäßig vorgestellt werden.

Anders als der BFH Deutschland⁶⁷ beruft sich der VwGH in Österreich im Bezug auf die Gewinnermittlung und Besteuerung von Personengesellschaften zwar noch immer die von der Literatur zT heftig kritisierte Bilanzbündeltheorie, jedoch folgt er in der Praxis zumindest in einigen Bereichen der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung⁶⁸. Die Bilanzbündeltheorie geht davon aus, dass die Personengesellschaft aus mehreren Teilbetrieben der Gesellschafter besteht, die in

⁶³ Vgl. EStR 2000, Rz 5402.

⁶⁴ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 70.

⁶⁵ Zur Mitunternehmerschaft vgl. *Doralt* (2006), Steuerrecht 2007, Tz 132.

⁶⁶ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 71.

⁶⁷ Der BFH folgt der Einheitstheorie, nach der die Gesellschaft zwar nicht Adressat der Einkommensbesteuerung, wohl aber der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung sein kann.

⁶⁸ Vgl. *Doralt* (1999), EStG-Kommentar, § 23 Tz 210.

der Summe den Betrieb bilden. Die Teilbetriebe bestehen aus einem quotalen Anteil an allen Vermögens- und Schuldpositionen der Gesellschaft, dieser Anteil richtet sich nach dem Kapitalanteil des Gesellschafters⁶⁹. Die Einheitstheorie hingegen ermittelt den Gewinn der Gesellschaft einheitlich und teilt diesen dann auf die Gesellschafter auf⁷⁰. Anders als bei der Bilanzbündeltheorie werden im Rahmen der Einheitstheorie Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft anerkannt, sofern sie unter fremdüblichen Konditionen stattfinden⁷¹. Auf die von *Stoll* entwickelte Theorie der Alleininhaberschaft soll im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden.

Anders als in der Bilanzbündeltheorie dargelegt ist in der Praxis bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft nicht von den Teilbilanzen der einzelnen Gesellschafter, sondern vom Gesamtgewinn der Gesellschaft auszugehen. Die Gewinnermittlung ist danach um persönliche Verhältnisse der Gesellschafter zu ergänzen. Einerseits geschieht dies in Form von Sonderbilanzen, wenn Gesellschafter der Gesellschaft privates Vermögen zur Verfügung gestellt haben, andererseits mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen, sollte der Gesellschafter seine Anteile an der Gesellschaft von einem früheren Gesellschafter entgeltlich erworben haben.⁷²

6.1.3.3. Steuerliche Konsequenzen

Die Feststellung der Einkünfte erfolgt nach § 188 BAO im Rahmen der „einheitlichen und gesonderten Feststellung“. Dabei werden die gesamten Einkünfte der Personengesellschaft in einem „einheitlichen“ Verfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. Im Rahmen der Feststellung wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und die Aufteilung auf die Beteiligten erfasst. Unter der „gesonderten“ Feststellung ist ein der Veranlagung vorgeschaltetes Verfahren zur Ermittlung der Einkünfte auf Ebene der Personengesellschaft und zur Verteilung der Gewinne zu verstehen, das mit einem Feststellungsbescheid endet⁷³. Die so

⁶⁹ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 71.

⁷⁰ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸ Tz 536, 538.

⁷¹ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 72.

⁷² Vgl. *Doralt* (1999), EStG-Kommentar, § 23 Tz 245 ff.

⁷³ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 561 f.

bescheidmäßig festgestellten Einkünfte sind für alle Gesellschafter verbindlich, die Einkommensteuerveranlagung ist ebenfalls an diesen Bescheid gebunden⁷⁴

Das so ermittelte steuerliche Ergebnis der Kommanditgesellschaft ist dem Gesellschafter direkt zuzurechnen und stellt beim diesem Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 öEStG dar. Der Mitunternehmer hat den anteiligen Gewinn zum Zeitpunkt der Zurechnung in voller Höhe zu versteuern, ohne Rücksicht darauf, ob und zu welchem Zeitpunkt die Gewinnentnahme stattgefunden hat⁷⁵.

6.1.4. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht

Wegen der unterschiedlichen steuerlichen Beurteilungen der Kommanditgesellschaft im innerstaatlichen Recht der beiden Staaten stellt sich zunächst die Frage, ob die slowakische Kommanditgesellschaft nach dem DBA-Slowakei überhaupt abkommensberechtigt ist. Dies bejaht die hM mit der Begründung, die slowakische Personengesellschaft sei eine „Personenvereinigung“ und somit als „Person“ iSd Art 3 Abs 1 DBA-Slowakei zu qualifizieren, da sie wegen ihrer Eigenschaft als Steuersubjekt in der Slowakei auch das Merkmal der Ansässigkeit iSd Art 4 DBA-Slowakei⁷⁶ erfüllt. Grundsätzlich ist die slowakische Kommanditgesellschaft somit abkommensberechtigt.

Zwar ist das DBA-Slowakei anwendbar, das Doppelbesteuerungsabkommen enthält jedoch, ebenso wie das OECD-MA, keine gesonderten Bestimmungen über Personengesellschaften. Dies wird im Kommentar zum OECD-MA damit begründet, dass wegen der unterschiedlichen Behandlung der Personengesellschaften in den verschiedenen OECD-Ländern keine einheitliche und für alle zufrieden stellende Lösung gefunden werden konnte⁷⁷. Das Fehlen solcher Bestimmungen ist in diesem Fall insofern problematisch, als die Slowakei den Kommanditanteil der k.s. intransparent behandelt und die Kommanditgesellschaft in der Slowakei somit als Steuersubjekt zu betrachten ist, Österreich behandelt den Kommanditanteil hingegen transparent und rechnet die Einkünfte unmittelbar dem Kommanditisten zu. Die

⁷⁴ Vgl. § 192 BAO.

⁷⁵ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 532.

⁷⁶ Vgl. *Lechner* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 72 f; vgl auch das OECD-MA-Kommentar (2000), Art 1.

⁷⁷ Vgl. OECD-MA-Kommentar (2000), Art 1 Z 2 ff.

Problematik betrifft hierbei vor allem die Wahl der anzuwendenden Verteilungsnormen seitens der Steuerbehörden, die in der Folge in zwei Lösungswegen dargestellt wird.

Der Lösungsweg des Partnership-Reports, welcher auch der der hA⁷⁸ entspricht und auch vom BMF angewandt wird⁷⁹, wird im nächsten Unterkapitel behandelt. Kritische Stimmen in der Literatur, in dieser Arbeit vertreten durch *Lang/Wimpissinger*⁸⁰, werden anschließend im Kapitel 6.1.4.2 erläutert.

6.1.4.1. Lösungsweg des OECD Partnership-Reports

Unter der Leitung des Österreichers Helmut Loukota startete im Jahr 1993 eine Studiengruppe des OECD den Versuch, die Probleme der abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften in den Griff zu bekommen. Nach sechsjähriger Arbeit wurde der Partnership-Report präsentiert, ein zwischen den Finanzverwaltungen der OECD-Staaten abgestimmtes Lösungsmuster für die praktisch relevantesten Probleme im Bereich der Besteuerung der international wirkenden Personengesellschaften⁸¹. Dabei blieb die österreichische Federführung bei der Erstellung des Partnership-Reports bereits vor seiner Veröffentlichung nicht ohne Einfluss auf die Position des BMF im Bezug diese Problematik⁸².

Werden Personengesellschaften im innerstaatlichen Recht der beiden Staaten unterschiedlich eingestuft, kann es grundsätzlich zur Anwendung unterschiedlicher Artikel des DBA und somit zur Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung kommen. Um diese Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden, soll im Vorschlag des Partnership-Reports der Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung der Personengesellschaft seitens des Quellenstaates gebunden sein⁸³. Das würde bedeuten, dass im Falle der slowakischen Personengesellschaft Österreich diese intransparent zu behandeln hätte. Diese Sichtweise wird mit der Auslegung des Art 23 OECD-MA begründet⁸⁴, stößt aber in der Literatur auf zT heftige Kritik⁸⁵. In der

⁷⁸ Vgl. *Vogel* (1996), DBA³, Art 1 MA, RZ 27d.

⁷⁹ Vgl. BMF 5.4.2001, EAS.1828, in Loukota (2002), *Steuerfragen International*, S 124.

⁸⁰ *Lang/Wimpissinger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), *Personengesellschaften*, S 85 ff.

⁸¹ *Loukota* in Gassner/Lang/Lechner (2000), *Personengesellschaften*, S 20.

⁸² Vgl. BMF 31.10.1997, EAS.1151, mehr als 1 Jahr vor der Publikation des Partnership-Reports.

⁸³ *Aigner/Züger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), *Personengesellschaften*, S 66.

⁸⁴ Vgl. *Aigner/Züger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), *Personengesellschaften*, S 66.

Folge soll die von der Studiengruppe des OECD entwickelte und vom BMF bevorzugte Methode zu dieser Problemlösung dargestellt werden.

Der Partnership-Report geht mit Hilfe einer „Drei-Stufen-Technik“ im ersten Schritt davon aus, dass der Steuerfall zunächst nach innerstaatlichem Recht der beiden Staaten gelöst werden muss, wobei bei auftretenden Qualifikationskonflikten⁸⁶ der Ansässigkeitsstaat der Einordnung des Quellenstaates folgen soll. Im zweiten Schritt ist zu klären, ob das anzuwendende DBA die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zulässt oder untersagt und der dritte Schritt widmet sich wieder der Steuererhebung wieder nach innerstaatlichem Recht.⁸⁷

Der von der slowakischen k.s. erwirtschaftete Gewinn (Annahme: Jahr 1) wäre demnach als in der Slowakei körperschaftsteuerpflichtig zu beurteilen und aufgrund ihrer durch die Ansässigkeit der Personenvereinigung begründeten Steuersubjektivität der slowakischen Personengesellschaft zuzurechnen. Österreich hingegen sieht in der k.s. ein Unternehmen der einzelnen Gesellschafter, welches von in Österreich ansässigen Kommanditisten betrieben wird. Der Kommanditist bezieht nach österreichischem Recht folglich Betriebstätteneinkünfte aus der Slowakei, die gewerbliche Einkünfte gemäß § 23 Z 2 öEStG darstellen und in Österreich einkommensteuerpflichtig sind.

Aus dieser getrennten, unkoordinierten Beurteilung ergäbe sich folgendes Ergebnis: Nach slowakischem Recht wird die k.s. aufgrund ihrer Steuersubjekteigenschaft als slowakisches Unternehmen eingestuft und die Gewinne fallen somit unter Art 7 Abs 1, 1. Halbsatz DBA-Slowakei; Diese Vorschrift regelt die Zuteilung von Gewinnen eines ansässigen Unternehmens. Österreich würde Art 7 Abs 1, 2. Satz DBA-Slowakei, also die Betriebstättenregel, zur Lösung heranziehen. Daraus folgt, dass nicht nur ein Zurechnungs- sondern auch ein unechter Qualifikationskonflikt vorliegt. An dieser Stelle soll Österreich aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsannahmen der beiden Staaten verpflichtet sein, der Einordnung der

⁸⁵ Lang (2000), Application, S 39 ff; Bauer/Schuch in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 35.

⁸⁶ dh unterschiedliche Sachverhaltsannahmen aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht der beiden Staaten oder unterschiedliche Abkommensauslegung, dazu vgl. Schuch/Bauer, S 27 ff und Aigner/Züger, S 47 ff, beide in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften.

⁸⁷ Zur Drei-Stufen-Technik vgl. Loukota in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 23 f.

Slowakei zu folgen, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden⁸⁸. Somit ist der Gewinn der Gesellschaft als Unternehmensgewinn gemäß Art 7 Abs 1, 1. Halbsatz DBA-Slowakei zu beurteilen und die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter sind gemäß Art 10 Abs 1 DBA-Slowakei zu behandeln (Stufe 1).

Das DBA-Slowakei teilt im Art 7 Abs 1 die Besteuerung der Gewinne der Slowakei zu, diese Einkünfte sind in Österreich gemäß Art 23 Abs 2 lit a von der Besteuerung auszunehmen. Die Verteilung der Dividendenbesteuerung regelt das DBA-Slowakei im Art 10 Abs 1. In diesem Artikel wird die Besteuerung Österreich zugeteilt, wobei Art 10 Abs 2 der Slowakei ein beschränktes Besteuerungsrecht zuspricht (Stufe 2).

Die zwei getrennt zu behandelnden Sachverhalte (Gewinnermittlung der k.s. und Gewinnausschüttung an die Gesellschafter) sollen nun wieder nach innerstaatlichem Recht der beiden Staaten erfolgen⁸⁹. Der bloße Gewinn der Gesellschaft ist der slowakischen Körperschaftsbesteuerung in Höhe von 19% zu unterziehen (Stufe 3, Teil 1). Umstritten ist, ob Österreich dabei das Recht zum Progressionsvorbehalt erhält⁹⁰.

Die Gewinnausschüttungen an den Kommanditisten (Annahme: Jahr 2) sind aufgrund ihrer Qualifizierung als Dividenden in der Slowakei steuerbefreit, in Österreich unterliegt die bloße Gewinnverteilung einer Personengesellschaft keiner Steuerpflicht⁹¹. Österreich dürfte zwar nach Art 23 Abs 2 lit b DBA-Slowakei diesen Sachverhalt besteuern, kann dieses Recht aber in Ermangelung einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage nicht ausüben, da die bloße Weiterleitung von Gewinnen seitens einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter nach österreichischem Recht keine Steuerpflicht auslöst (Stufe 3, Teil 2).

⁸⁸ Vgl. OECD (1999), Partnerships, Tz 105.

⁸⁹ Vgl. *Loukota* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 24.

⁹⁰ Dafür vgl. *Jirousek/Loukota* (1994), Steuerfragen International, S 68; dagegen vgl. *Vogel* (1996), DBA³, Art 1 Rz 27 e.

⁹¹ Siehe unter Punkt 4.2.1.

6.1.4.2. Alternative Lösungswege

Die zT heftige Kritik der Literatur am OECD Partnership-Report richtet sich vor allem gegen dessen Auslegung des Art 3 Abs 2 OECD-MA, der im Bezug auf Begriffsdefinitionen auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten verweist. Obwohl der Partnership-Report zu dieser Frage keine klare Aussage trifft, implizieren dessen Problemanalysen doch eine Große Bedeutung der innerstaatlichen Begrifflichkeit für das Verständnis von Abkommensausdrücken⁹². Dementsprechend unterscheiden sich die alternativen Lösungswege vom Partnership-Report in der vom innerstaatlichen Recht losgelösten Betrachtungsweise und Auslegung von Abkommensbegriffen und greifen erst nach ergebnislosen Interpretationen des Völkerrechts auf das innerstaatliche Recht zurück⁹³.

Aus dem Art 23 Abs 1 OECD-MA schließt der Partnership-Report die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates und der daraus resultierenden Qualifikation der Personengesellschaft für den Ansässigkeitsstaat. Für die Kritiker ist jedoch der Vorrang des Art 23 Abs 1 OECD-MA (dieser spricht dem Quellenstaat die Maßgeblichkeit zu) gegenüber dem Art 3 Abs 2 OECD-MA (welchem keine Präferenz für das Recht des einen oder des anderen Staates zu entnehmen ist) schwer begründbar⁹⁴. In der Folge wird die alternative Herangehensweise von *Lang*⁹⁵ dargestellt. Diese Lösung unterscheidet zwei Zurechnungssubjekte:

Gesellschaftereinkünfte:

Lang geht in seinem Lösungskonzept zunächst der Frage nach, ob die aus österreichischer Sicht als gewerbliche Einkünfte gemäß § 23 Z 2 öEStG klassifizierten Gesellschaftereinkünfte automatisch als Unternehmensgewinne gemäß Art 7 OECD-MA gelten müssen. Dabei ergibt sich zunächst die Möglichkeit der Anwendbarkeit des Art 10 DBA-Slowakei. Bedingung für die Anwendbarkeit dieses Artikels ist das Vorliegen einer „Gesellschaft“ gemäß Art 3 Abs 1 lit b, die, wie bereits weiter oben erläutert wurde, in unserem Fall vorliegt.

⁹² Vgl. OECD (1999), Partnerships, Tz 96.

⁹³ Vgl. *Lang* (2000), Application, S 23 f.

⁹⁴ Vgl. *Schuch/Bauer* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 36.

⁹⁵ *Lang/Wimpissinger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 85–100.

Um die Anwendbarkeit des Methodenartikels sicherzustellen, müssen Überschneidungen im Interpretationsweg vermieden werden⁹⁶. An dieser Stelle kämen jedoch noch zwei Verteilungsnormen des Abkommens in Betracht. Um das Problem zu lösen, ist durch Interpretation zu klären, welche der beiden Verteilungsnormen hier tatsächlich anzuwenden ist.

Art 7 Abs 7 DBA-Slowakei enthält eine Regelung über die Subsidiarität des Art 7 gegenüber anderen Artikeln. Diese besagt, dass, sollten dieselben Einkünfte in anderen Artikeln des DBA behandelt werden, die Bestimmungen jener Artikel (hier Art 10) durch diesen Artikel (hier Artikel 7) nicht berührt werden. Nach dieser Bestimmung wäre also Art 10 DBA-Slowakei der Vorrang zu gewähren.

Geht man also von der Anwendbarkeit des Dividendenartikels aus, so erfasst dieser nach der Auffassung von *Lang* alle Einkünfte, die den Gesellschaftern aus einer Beteiligung zugerechnet werden⁹⁷.

In diesem Fall werden also sowohl der aliquote Gewinnanteil des Jahres 1 als auch die Ausschüttungen des Jahres 2 in Österreich dem Kommanditisten der k.s. zugerechnet. Österreich darf im Ergebnis die Einkünfte des Kommanditisten aufgrund des Art 10 Abs 1 DBA-Slowakei voll besteuern. Die Slowakei macht von ihrem Recht der verankerten reduzierten Quellenbesteuerung gemäß Art 10 Abs 2 DBA-Slowakei nicht gebrauch, da Dividenden in der Slowakei gemäß § 12 Abs 7 lit c skEStG keiner Besteuerung unterliegen.

Gesellschaftseinkünfte:

Um die Gewinne gemäß Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei der Kommanditgesellschaft zurechnen zu können, muss ein slowakisches Unternehmen gemäß Art 3 Abs 1 lit c DBA-Slowakei vorliegen. Dazu muss dieses Unternehmen von einer in der Slowakei ansässigen Person betrieben werden. Da die Einkünfte in der Slowakei der Personengesellschaft zugerechnet werden und diese aufgrund ihrer Steuersubjekteigenschaft als eine dort ansässige „Person“ gilt, handelt es sich bei der Kommanditgesellschaft um ein slowakisches Unternehmen⁹⁸.

⁹⁶ *Lang* (2002), Einführung, Tz 202.

⁹⁷ Vgl. *Lang* (2000), Application, S 97.

⁹⁸ Vgl. *Lang/Wimpissinger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 92

Die Aufteilung und doppelte Zurechnung der Einkünfte (den Gesellschaftern einerseits und der Gesellschaft andererseits) führt zur Einhebung von Steuern von verschiedenen Subjekten und somit zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Zu dieser kann es kommen, weil in diesem Fall die Slowakei die Gewinne der Gesellschaft besteuern dürfte und Österreich das volle Dividendenbesteuerungsrecht auf Gesellschafterebene erhielte.

Das Vorliegen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wird von *Lang* zwar erkannt, jedoch aufgrund der geltenden gesetzlichen und abkommensrechtlichen Regelungen als unabwendbar eingestuft. Die von den Verfassern des OECD-Reports vertretene Auffassung bezeichnet *Lang* zwar als rechtspolitisch begrüßenswert, aber nicht mit dem geltenden Recht vereinbar.⁹⁹

⁹⁹ Vgl. *Lang/Wimpissinger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 98 f

6.2. *Österreichische natürliche Person mit Beteiligung an einer slowakischen v.o.s.*

In diesem Kapitel werden Einkünfte von natürlichen Personen behandelt, die an slowakischen v.o.s. (OG) sowie k.s. (KG) als Komplementäre beteiligt sind. Wegen der gleichen ertragsteuerlichen Konsequenzen in beiden Staaten aber ebenso Einkünfte österreichischer Personengesellschaften, die in der Slowakei eine Betriebstätte betreiben¹⁰⁰. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass sich für Vermögen verwaltende Personengesellschaften ohne aktive Einkünfte andere ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben, die im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt werden.

6.2.1. *Gesellschaftsrechtliche Behandlung der offenen Gesellschaft im slowakischen Recht*

Die slowakische offene Gesellschaft, abgekürzt „v.o.s.“ ist eine Gesellschaft, in der mindestens zwei Gesellschafter unter gemeinsamem Namen unternehmerisch tätig sind. Sie haften für Gesellschaftsschulden gemeinschaftlich und zur ungeteilten Hand mit ihrem Gesellschafts- und Privatvermögen.¹⁰¹

Die Gesellschafter der v.o.s. sind, soweit der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes bestimmt, nicht zur Leistung von Einlagen oder Nachschüssen verpflichtet. Werden Geld- oder Sacheinlagen, deren Höhe im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, getätigt, so gehen diese in das Eigentum der Gesellschaft über¹⁰². Der Gewinn ist, wie der Verlust, zu gleichen Teilen an die Gesellschafter aufzuteilen, falls der Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung bestimmt¹⁰³.

¹⁰⁰ Vgl. *Knaus/Wakounig* (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 222; *Röhle/Wassermeyer* (2004), Investitionen und Steuern, S 84 f.

¹⁰¹ § 76 skHGB.

¹⁰² Vgl. *Knaus/Wakounig* (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 181.

¹⁰³ Vgl. *Röhle/Wassermeyer* (2004), Investitionen und Steuern, S 25.

6.2.2. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei

Die v.o.s. stellt zwar in der Slowakei ein eigenes Rechtssubjekt dar, wird aber ebenso wie in Österreich transparent behandelt¹⁰⁴, sie ist also kein Steuersubjekt, denn die Gewinnbesteuerung findet auf Ebene der Gesellschafter statt¹⁰⁵.

Um die steuerlichen Folgen der Beteiligung zu bestimmen, muss zunächst der Frage nachgegangen werden, welche Art der Steuerpflicht der österreichischen Gesellschafter vorliegt. Die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft in der Slowakei gemäß § 2 lit d Z 1 skEStG an das Vorliegen eines Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthaltes an. Gewöhnlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn sich eine natürliche Person mehr als 183 Tage im Jahr in der Slowakei aufhält. Hat eine Person in der Slowakei weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, ist sie gemäß § 2 lit e Z 1 iVm § 2 lit g skEStG als beschränkt steuerpflichtige natürliche Person bloß mit ihren in der Slowakei erwirtschafteten Einkünften steuerpflichtig.

Ist eine in der Slowakei beschränkt steuerpflichtige natürliche Person an einer

- Personengesellschaft, die in der Slowakei eine Betriebsstätte betreibt, oder
- an einer slowakischen v.o.s, oder
- an einer slowakischen k.s. als Komplementär

beteiligt, und fließen ihr aus dieser Beteiligung Einkünfte zu, stellen diese Einkünfte gemäß § 16 Abs 3 skEStG Betriebsätteneinkünfte dar. Der Begriff „Betriebsstätte“ wird gemäß § 16 Abs 2 skEStG als feste Einrichtung, deren sich beschränkt steuerpflichtige Personen zur Einkünfteerzielung in der Slowakei zur Gänze oder teilweise, dauerhaft oder wiederholt bedienen, bezeichnet. Österreichische natürliche Personen sind mit ihren Betriebsätteneinkünften in der Slowakei beschränkt steuerpflichtig und die durch die Betriebsstätte erzielten Gewinne sind den Gesellschaftern gemäß § 6 Abs 1 lit d skEStG als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen¹⁰⁶. In allen drei im Vorfeld genannten Fällen sind Gewinnanteile also auf Gesellschafterebene zu versteuern¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 180.

¹⁰⁵ § 6 Abs 1 lit d skEStG; Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 50.

¹⁰⁶ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 85.

¹⁰⁷ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 194.

Sind an der Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter beteiligt, ist gemäß § 14 Abs 4 und 5 skEStG die Steuerbasis der Kommanditgesellschaft und der offenen Gesellschaft nach den §§ 17–29 skEStG, also den allgemeinen Bestimmungen für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, zu ermitteln. Die Gesellschaft hat die so ermittelte Bemessungsgrundlage in Form einer Steuererklärung an die Finanzbehörden zu melden und anschließend, sofern im Gesellschaftsvertrag ein Gewinnverteilungsschlüssel vereinbart wurde, nach diesem an die Gesellschafter zu verteilen¹⁰⁸. Wurde kein Gewinnverteilungsschlüssel vereinbart, hat die Verteilung nach gleichen Teilen zu erfolgen¹⁰⁹. Der so verteilte Gewinn der Gesellschaft ist gemäß § 14 Abs 6 und 7 skEStG auf Gesellschafterebene in die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen einzubeziehen. Der Steuersatz beträgt gemäß § 15 lit a skEStG 19%.

Wird die Beteiligung an der slowakischen Gesellschaft von beschränkt steuerpflichtigen Komplementären bzw. Gesellschaftern der offenen Gesellschaft gehalten, ist die slowakische Gesellschaft verpflichtet, die Steuer für Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern in Form von Abzugsteuer gemäß § 44 Abs 2 iVm § 15 lit a skEStG in Höhe von 19% abzuführen¹¹⁰.

6.2.3. *Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs*

6.2.3.1. *Gesellschafter einer OG*

Grundsätzlich werden Gesellschafter einer OG in Österreich steuerlich gleich behandelt wie Komplementäre einer KG. Beide Gesellschaften stellen eine Mitunternehmerschaft dar, dh eine Personengesellschaft mit betrieblichen Einkünften¹¹¹. Der wichtigste Unterschied betrifft die Haftung der Gesellschafter: Während manche Gesellschafter der KG für die Gesellschaftsschulden mit ihrem gesamten Vermögen haften (Komplementäre) und andere bloß mit ihrem eingelegten Kapital (Kommanditisten), haften im Falle der OG alle Gesellschafter für Gesellschaftsschulden mit ihrem gesamten Vermögen unbeschränkt.

¹⁰⁸ Vgl. § 14 Abs 4 und Abs 6 skEStG.

¹⁰⁹ Vgl. Kováčová et al. (2007), O dani z príjmov, skEStG-Kommentar, S 79.

¹¹⁰ Vgl. Kováčová et al. (2007), O dani z príjmov, skEStG-Kommentar, S 67; § 12 Abs 4 skEStG.

¹¹¹ Zur Definition der Personengesellschaft im nationalen Recht Österreichs siehe unter Punkt 6.1.3.1.

Im Bezug auf die Gewinnermittlung wird in Österreich zumindest in der Theorie trotz heftiger Kritik der Literatur vom VwGH noch immer die Bilanzbündeltheorie¹¹² verteidigt. In der Praxis jedoch folgt die Rechtsprechung zumindest in einigen Bereichen der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung¹¹³. Dabei geht man vom steuerrechtlichen Gewinn aus, der den einzelnen Gesellschaftern mit Hilfe eines Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen ist. Anschließend ist der verteilte Gewinn auf Gesellschafterebene um etwaige Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen zu erweitern. Die auf diese Art den einzelnen Gesellschaftern zugerechneten Gewinne stellen steuerrechtlich gewerbliche Einkünfte gemäß § 23 öEStG dar¹¹⁴, auch wenn sie nicht entnommen wurden oder die Gesellschafter bereits im Gesellschaftsvertrag auf Gewinnentnahmen verzichtet haben¹¹⁵.

6.2.3.2. *Betriebstätte im nationalen Recht Österreichs*

Der österreichische Gesetzgeber definiert den Begriff der Betriebstätte im § 29 Abs 1 BAO als „feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“. Der Terminus „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ wird im § 31 BAO als eine selbständige, nachhaltige Betätigung definiert, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, mit der aber Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Der Ausdruck „Betrieb“ hingegen findet in der Bundesabgabenordnung keine Definition. Diese wird aus dem Einkommensteuerrecht übernommen, wo der „Betrieb“ als Oberbegriff für die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb iSd öEStG gilt¹¹⁶. Sind diese Voraussetzungen und ebenso ausschlaggebende Merkmal der Dauerhaftigkeit¹¹⁷ erfüllt, handelt es sich nach österreichischem Recht um eine Betriebstätte. Im § 29 Abs 2 BAO werden einige Beispiele für Betriebstätten erläutert.

Im Bezug auf die Steuerpflicht von ausländischen Betriebstätten bestimmt das österreichische innerstaatliche Recht, dass ausländische Betriebstättengewinne

¹¹² Zur kurzen Erläuterung der Bilanzbündeltheorie siehe unter Punkt 6.1.3.2.

¹¹³ Vgl. Doralt (1999), EStG-Kommentar, § 23 Tz 210, siehe auch unter Punkt 6.1.3.2.

¹¹⁴ Vgl. Rekel/Röhle/Steger (2005), Unternehmensgründung, S 48; Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 85.

¹¹⁵ Vgl. Doralt/Ruppe (2006), Steuerrecht 2007, S 53.

¹¹⁶ Vgl. Ellinger et al. (2002), BAO, § 29 Anm 4.

¹¹⁷ Werden Einrichtungen von vornherein auf Dauer geplant, so liegt jedenfalls eine Betriebstätte vor.

eines österreichischen Stammhauses der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Im Falle von Kapitalgesellschaften wird dies in § 1 Abs 2 öKStG geregelt. Im Bezug auf Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) kommt § 1 Abs 2 öEStG zur Anwendung, denn gemäß dem in Österreich angewendeten Durchgriffsprinzip¹¹⁸ ist eine ausländische Betriebstätte einer Personengesellschaft zugleich Betriebstätte jedes einzelnen Mitunternehmers¹¹⁹. Die Gewinne der Personengesellschaft sind folglich den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen. Ist der Gesellschafter der österreichischen Personengesellschaft in Österreich ansässig oder hat er in Österreich seinen gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegt er in Österreich mit seinem Welteinkommen, somit auch mit den slowakischen Betriebstättengewinnen, der unbeschränkten Steuerpflicht.

6.2.4. Abkommensrechtliche Bestimmungen

Bevor das Abkommensrecht angewendet werden kann, gilt es zunächst zu prüfen, ob die österreichische Personengesellschaft mit ihren Betriebstättengewinnen bzw. die slowakische v.o.s. mit ihren Einkünften überhaupt unter abkommensberechtigt sind.

6.2.4.1. Abkommensberechtigung der Betriebstätte einer österreichischen Personengesellschaft

Der Ausdruck „Betriebstätte“ ist ein wesentlicher Bestandteil des Abkommensrechts und wird in einigen Artikeln des DBA-Slowakei als Anwendungsvoraussetzung genannt, weshalb an der Abkommensberechtigung der Betriebstätte eines österreichischen Unternehmens wohl nicht zu zweifeln ist. Im hier behandelten Fall handelt es sich um eine slowakische Betriebstätte einer österreichischen Personengesellschaft, die in beiden Staaten als transparent behandelt wird, weshalb sie als Betriebstätte jedes einzelnen Mitunternehmers anzusehen ist¹²⁰. Es ist hier also nicht die Abkommensberechtigung der Betriebstätte, sondern die der Gesellschafter der Personengesellschaft zu prüfen.

¹¹⁸ Zum Durchgriffsprinzip bei Mitunternehmerschaften siehe unter Punkt 6.1.3.2.

¹¹⁹ Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 150.

¹²⁰ Vgl. Perstel (2003), Betriebstätte, S 45.

6.2.4.2. *Abkommensberechtigung der slowakischen v.o.s.*

Abkommensberechtigt sind nach Art 1 DBA-Slowakei „Personen“, die in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten „ansässig“ sind. Gemäß Art 3 Abs 1 DBA-Slowakei fallen unter den Begriff der „Person“ unter anderem Personenvereinigungen und somit auch Personengesellschaften¹²¹. Voraussetzung für die Ansässigkeit der Personengesellschaft ist gemäß Art 4 Abs 1 DBA-Slowakei ihre Steuersubjekteigenschaft, welche der v.o.s. in beiden Staaten fehlt¹²², da sie sowohl in Österreich als auch in der Slowakei als transparent behandelt wird. Die slowakische v.o.s. ist somit nicht abkommensberechtigt¹²³. Auch in diesem Fall verlagert sich die Frage nach der Abkommensberechtigung auf die Ebene der Gesellschafter.

6.2.4.3. *Abkommensberechtigung der Gesellschafter der Personengesellschaft*

Da sowohl der Betriebstätte einer österreichischen Personengesellschaft als auch der slowakischen v.o.s. die Abkommensberechtigung fehlt, stellt sich die Frage, ob die Gesellschafter der Personengesellschaft nach dem DBA-Slowakei abkommensberechtigt sind. Dies ist zu bejahen, wenn die Voraussetzung der Ansässigkeit der Person des Gesellschafters in Österreich iSd DBA-Slowakei erfüllt wird¹²⁴. Ist dies der Fall, ist der Gesellschafter der v.o.s. bzw. der Gesellschafter der österreichischen Personengesellschaft mit slowakischer Betriebstätte sowohl in der Slowakei als auch in Österreich persönlich abkommensberechtigt¹²⁵.

6.2.4.4. *Vermeidung der Doppelbesteuerung*

Der Begriff der Betriebstätte wird im Art 5 Abs 1 DBA-Slowakei definiert, wonach eine Betriebstätte durch eine „feste Geschäftseinrichtung, die durch die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“ begründet wird. Diese Definition wird im Art 5 Abs 2 nicht erschöpfend und anhand von Beispielen ergänzt, eine Auflistung der Ausnahmetatbestände befindet sich im Art 5 Abs 4. Art 7 DBA-

¹²¹ Vgl. Vogel (1996), DBA³, Art 3 Rz 17 f.

¹²² Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 180; siehe auch unter Punkt 6.2.2 und 6.2.3.1.

¹²³ Vgl. Lechner in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 71.

¹²⁴ Vgl. Lechner in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 72.

¹²⁵ Vgl. Ostendorf (1993), Ertragsbesteuerung, S 128.

Slowakei beinhaltet neben Vorschriften über Betriebstätten ebenso Regelungen über Zuteilungen der Besteuerungsrechte bei österreichischen Gesellschaftern, die an slowakischen Personengesellschaften beteiligt sind. Beide Sachverhalte fallen somit unter den Tatbestand der Betriebstättingewinne.

Wie bereits erläutert, ist der in Österreich ansässige Gesellschafter der Personengesellschaft mit seinem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig. Gleichzeitig ist er aber mit den Betriebstättingewinnen auch in der Slowakei beschränkt steuerpflichtig, wodurch sich zunächst eine Doppelbesteuerung ergibt. Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei teilt Österreich das Recht der Gewinnbesteuerung eines österreichischen Unternehmens zu, es sei denn, das Unternehmen unterhält in der Slowakei eine Betriebstätte. Dabei müssen die Gewinne dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. Liegt dieser Fall vor, so dürfen die Betriebstättingewinne in der Slowakei besteuert werden.

Die Zurechnung der Betriebstättingewinne erfolgt nach dem in Art 7 Abs 2 DBA-Slowakei geregelten Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit unter Beachtung des „dealing at arm's length“-Grundsatzes. Danach sind der Betriebstätte Gewinne in der Höhe zuzurechnen, die sie erzielt hätte, wenn sie völlig unabhängig gewesen wäre. Die Gewinne können der Betriebstätte vorzugsweise direkt, aufbauend auf der Selbständigkeitsfiktion zugerechnet werden. Alternativ ist auch die indirekte Methode möglich, wobei zuerst der Gesamterfolg des Unternehmens herangezogen und dieser danach anhand von Schlüsselgrößen auf die einzelnen Unternehmensteile aufgeteilt wird¹²⁶. Wurde der Betriebstättingewinnbestand erfüllt und erfolgte die Abgrenzung der Gewinne auf Stammhaus und Betriebstätte, werden die Betriebstättingewinne in der Slowakei mit dem Einkommensteuersatz von 19% besteuert.

Im Methodenartikel verpflichtet sich die Republik Österreich zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung im Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei Einkünfte oder Vermögen, welche in der Slowakei besteuert werden dürfen, von der Besteuerung auszunehmen. Somit werden die Einkünfte der slowakischen v.o.s. bzw. der Betriebstätte einer österreichischen Personengesellschaft ausschließlich in der

¹²⁶ Vgl. *Perstel* (2003), Betriebstätte, S 183–193.

Slowakei besteuert. Dabei bleibt die Berechnung des in Österreich auf das restliche Einkommen anzuwendenden Steuersatzes von dieser Befreiung unberührt (Progressionsvorbehalt).

6.3. *Österreichische natürliche Person mit Beteiligung an slowakischer Kapitalgesellschaft.*

In diesem Kapitel werden Beteiligungen österreichischer natürlicher Personen an slowakischen Kapitalgesellschaften, insbesondere an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (s.r.o.) und an Aktiengesellschaften (a.s.), behandelt.

6.3.1. *Gesellschaftsrechtliche Behandlung von Kapitalgesellschaften im slowakischen Recht*

Sämtliche im Rahmen dieser Arbeit behandelten slowakischen Gesellschaften stuft das slowakische Gesellschaftsrecht als juristische Personen ein¹²⁷. Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (s.r.o.) kann in der Slowakei von 1 bis 50 Personen gegründet werden, eine Aktiengesellschaft (a.s.) von mindestens einer juristischen Person oder mindestens zwei natürlichen Personen, wobei eine natürliche Person jedoch sämtliche Aktien einer bestehenden a.s. erwerben darf¹²⁸.

Das Stammkapital einer s.r.o. beträgt mindestens SKK 200.000,00, die Mindesthöhe der Einlage der einzelnen Gesellschafter beträgt SKK 30.000,00. Vor der Antragstellung auf Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister müssen 30% aller Bareinlagen eingezahlt worden sein, mindestens jedoch SKK 100.000,00. Ist nur ein Gesellschafter an einer s.r.o. beteiligt, muss das Grundkapital voll eingezahlt werden.¹²⁹

Das Grundkapital einer a.s. beträgt mindestens SK 1.000.000,00. Die Gründung kann auf zwei verschiedene Arten stattfinden: durch Stufengründung (die Gründer rufen zur Aktienzeichnung auf) oder durch Einheitsgründung (Gründer übernehmen alle Aktien der Gesellschaft). Gegründet wird die Gesellschaft bei Vorliegen von zwei oder mehr Gründern durch Abschluss eines Gründungsvertrages oder durch eine Gründungsurkunde bei nur einem Gründer.¹³⁰

¹²⁷ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 20.

¹²⁸ Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 188.

¹²⁹ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 23.

¹³⁰ Vgl. Knaus/Wakounig (2003), Steuer- und Gesellschaftsrecht, S 188 f.

6.3.2. *Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei*

Unter den Themenbereich dieses Kapitels fallen Kapitalgesellschaften, insbesondere slowakische Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an denen österreichische natürliche Personen in Form von Aktien oder GmbH-Anteilen beteiligt sind. Wie bereits angesprochen, fallen Kapitalgesellschaften in der Slowakei unter den Überbegriff der juristischen Personen.

Ist eine juristische Personen mit Sitz in der Slowakei, sowie eine juristische Person mit Sitz im Ausland, die Einkünfte aus einer slowakischen Quelle erzielt, im Unternehmensregister eingetragen, unterliegt sie mit ihren Einkünften in der Slowakei der Körperschaftsteuerpflicht¹³¹. Nach dem nationalen Recht der Slowakei sind juristische Personen unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie gemäß § 2 lit d Z 2 skEStG über Sitz oder Ort der tatsächlicher Geschäftsleitung in der Slowakei verfügen. Liegen Sitz und/oder Ort der Geschäftsleitung in der Slowakei, unterliegt das gesamte Welteinkommen der Gesellschaft der Körperschaftsteuerpflicht¹³². Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit slowakischen Betriebstätteinkünften und deren steuerliche Behandlung werden unter Punkt 6.5 behandelt.

Die von der slowakischen Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne sind zunächst der Gesellschaft selbst zuzurechnen und unterliegen in der Slowakei der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht¹³³. Der Steuersatz beträgt gemäß § 15 skEStG 19 % und ist auf die Steuerbasis, welche um etwaige vortragsfähige Verluste zu kürzen ist, anzuwenden.

Werden die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt an die Gesellschafter ausgeschüttet, kommt es wegen des in der Slowakei eingeführten Prinzips der Einmalbesteuerung zu keiner weiteren Steuerbelastung. Somit bleiben Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gemäß § 3 Abs 2 lit c skEStG in der Slowakei steuerfrei.

¹³¹ Vgl. Harumová/Kubátová (2006), Dane, S 201; Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 188.

¹³² Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 194.

¹³³ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 89

6.3.3. *Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs*

Erzielt eine österreichische Kapitalgesellschaft Gewinne, werden diese der Kapitalgesellschaft selbst zugerechnet und unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht¹³⁴. Unter der Annahme, dass die slowakische Kapitalgesellschaft in Österreich weder Sitz noch Geschäftsleitung gemäß § 1 Abs 2 öKStG hat, ist sie in Österreich bloß mit ihren aus Österreich stammenden Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Im Rahmen dieser Arbeit wird von einer Einkünfteerzielung der slowakischen Gesellschaft in Österreich jedoch nicht ausgegangen.

Gewinnanteile aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mbH, die an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, fallen in Österreich, soweit es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen handelt, grundsätzlich unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 1 Z 1 lit a öEStG und unterliegen der Kapitalertragsteuerpflicht. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn sich die auszahlende Stelle im Inland befindet. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob die Kapitalgesellschaft selbst in Österreich ansässig ist¹³⁵. Die Einkommensteuer wird in diesem Fall gemäß § 93 Abs 2 Z 1 a iVm § 93 Abs 2 Z 1 lit e öEStG in Form von Kapitalertragsteuer erhoben.

Werden die Gewinnanteile von einer Stelle ausbezahlt, die sich nicht im Inland befindet, unterliegen sie gemäß § 37 Abs 8 Z 2 öEStG einem besonderen Steuersatz von 25%¹³⁶. Die Einkommensteuer gilt durch die besondere Besteuerung als abgegolten¹³⁷ und die Gewinnanteile sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen¹³⁸; sie sind vielmehr separat zu behandeln. Liegt die Tarifsteuer des Einkommensteuerpflichtigen unter dem Sondersteuerniveau von 25%, ist gemäß § 97 Abs 4 öEStG ein Antrag auf Regelbesteuerung zu stellen¹³⁹, um die Zurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen zu erreichen. Die Einbeziehung der Gewinnanteile

¹³⁴ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 93.

¹³⁵ Vgl. *Lechner* (2003), Kapitalertragsteuer, S 256.

¹³⁶ Ist jedoch die nach dem anzuwendenden Tarif gemäß § 37 Abs 8 öEStG errechnete Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, ist gemäß § 97 Abs 4 öEStG der allgemeine Tarif anzuwenden.

¹³⁷ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 721.

¹³⁸ § 37 Abs 8 öEStG.

¹³⁹ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 770.

erhöht dabei zwar das Einkommen und somit auch den auf das Gesamteinkommen anzuwendenden Steuertarif, jedoch wird der positive Effekt der niedrigeren Besteuerung der Gewinnanteile im Optimalfall überwiegen.

6.3.4. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht

Zunächst ist zu klären, welcher Artikel des DBA-Slowakei die Zuteilung der Besteuerung von Gewinnausschüttungen regelt. Ebenso wie im OECD-MA befinden sich diese Regelungen im Art 10. Einkünfte aus Aktien, Einkünfte aus Rechten mit Gewinnbeteiligung¹⁴⁰, die in der Slowakei Einkünften aus Aktien steuerlich gleich gestellt sind¹⁴¹, sowie Einkünfte aus sonstigen Gesellschaftsanteilen werden im Art 10 Abs 3 DBA-Slowakei unter den Begriff „Dividenden“ subsumiert. Dabei steht der Ausdruck des „Gesellschaftsanteils“ im Vordergrund, welcher die Existenz sowohl einer „Gesellschaft“ als auch eines „Anteils“ voraussetzt¹⁴² und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zu interpretieren ist.

Unter dem Begriff der „Gesellschaften“ versteht Art 3 Abs 1 DBA-Slowakei „...juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“. Demnach gelten alle Steuersubjekte, die keine natürlichen Personen sind als „Gesellschaften“ im Sinne des Abkommens¹⁴³. Der Begriff des „Anteils“ wird sowohl im DBA-Slowakei, als auch im OECD-MA nicht näher erläutert. Durch Interpretation lässt sich jedoch feststellen, dass für die Qualifikation als „Anteil“ im Sinne des Abkommens unabdingbar ist, dass eine Beteiligung sowohl am laufenden Gewinn als auch am Liquidationserlös besteht¹⁴⁴.

Nach Art 10 Abs 1 DBA-Slowakei erhält der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Dividenden das Besteuerungsrecht, daneben wird nach Art 10 Abs 2 dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zuerkannt, welches mit 10% begrenzt ist¹⁴⁵. Die vom Quellenstaat erhobene Steuer muss zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

¹⁴⁰ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 305.

¹⁴¹ Art 10 Abs 3 DBA-SLOWAKEI verweist auf das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft; Den Dividenden gleich gestellt sind nach slowakischem Recht gemäß § 3 Abs 1 lit c skEStG Gewinnanteile, die von einer Handelsgesellschaft an Personen ausgezahlt werden, die am Kapital beteiligt sind.

¹⁴² Vgl. Schuch in Bertl et al. (2004), Beteiligungen, S 184.

¹⁴³ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 306.

¹⁴⁴ Vgl. Schuch in Bertl et al (2004), Beteiligungen, S 185; Lang (2002), Einführung, Tz 306.

¹⁴⁵ Vgl. Lang (2002), Einführung, Tz 308; Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 309.

gemäß Art 23 Abs 2 lit b DBA-Slowakei auf die im Ansässigkeitsstaat vorgesehene Steuer angerechnet werden. Art 10 Abs 2 DBA-Slowakei soll durch beschränkte Quellenbesteuerung einseitige Steueropfer des Schuldnerstaates verhindern¹⁴⁶. Diese Bestimmung läuft in diesem Fall aber leer, denn die Slowakei verzichtet nach der derzeitigen Rechtslage auf die Besteuerung von Dividenden. Österreich erhält somit das volle Besteuerungsrecht.

¹⁴⁶ Vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 309.

6.4. Österreichische Kapitalgesellschaft mit Beteiligung an slowakischer k.s. als Kommanditist

In diesem Kapitel werden zunächst steuerliche Aspekte einer Beteiligung einer österreichischen Kapitalgesellschaft an einer slowakischen Kommanditgesellschaft behandelt. Nach einer Erläuterung der steuerlichen Behandlung im nationalen Recht der Slowakei und Österreichs wird die Anwendung der Vorschriften des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens aufgezeigt.

6.4.1. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht der Slowakei

6.4.1.1. Ebene der Kommanditgesellschaft

Wie im Rahmen dieser Arbeit bereits mehrfach erläutert wurde, stellt die Kommanditgesellschaft in der Slowakei eine juristische Person dar¹⁴⁷. Anders als die v.o.s., die in der Slowakei zwar auch eine juristische Person darstellt, aber transparent behandelt wird, unterliegt die Kommanditgesellschaft mit den dem Kommanditanteil zurechenbaren Gewinnen in der Slowakei der unbeschränkten Steuerpflicht und ist somit selbst Steuersubjekt¹⁴⁸.

Der Gewinn einer Kommanditgesellschaft ist wie bei anderen Steuerpflichtigen nach den §§ 17–29 skESTG zu ermitteln¹⁴⁹. Gemäß § 14 Abs 5 skESTG stellt die so ermittelte Steuerbemessungsgrundlage der Kommanditgesellschaft zunächst den Gesamtbetrag der Gesellschaftseinkünfte dar.

Diese Bemessungsgrundlage wird

- um den auf die Komplementäre entfallenden Gewinnanteil,
- um etwaige Einkünfte aus dem Ausland, auf die im Zuge der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode anzuwenden ist, und
- um etwaige vortragsfähige Verluste aus Vorjahren gekürzt¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 87.

¹⁴⁸ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 189; Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 87.

¹⁴⁹ Vgl. Kováčová et al. (2007), O dani z príjmov, S 79.

¹⁵⁰ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 199.

Die Gewinnanteile der Komplementäre unterliegen im Gegensatz zu den Gewinnanteilen der Kommanditisten der Einkommensteuerpflicht auf Gesellschafterebene. Gemäß § 15 lit b skEStG beträgt der anzuwendende Körperschaftsteuersatz 19%.

6.4.1.2. Ebene der Kapitalgesellschaft

Schüttet die Gesellschaft die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt an die österreichische Kapitalgesellschaft aus, so kommt es in der Slowakei in diesem Zeitpunkt zu keiner weiteren Besteuerung, da das slowakische Einkommensteuerrecht gemäß § 12 Abs 7 lit c skEStG von Dividendenbesteuerungen absieht.

6.4.2. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs

6.4.2.1. Ebene der slowakischen Kommanditgesellschaft

Gemäß dem nationalen Recht Österreichs sind Personengesellschaften keine Steuerrechtssubjekte, vielmehr wird zu Zwecken der Gewinnbesteuerung auf die Gewinnanteile der Gesellschafter durchgegriffen¹⁵¹. Dies führt dazu, dass der auf das Gesamteinkommen anzuwendende Steuertarif bei den einzelnen Gesellschaften unterschiedlich hoch sein kann. Dies ist einerseits begründet durch die Höhe von anderen, betriebsfremden Einkünften der einzelnen Gesellschafter, andererseits durch eventuelle Verlustausgleiche zwischen den betrieblichen Einkünften der Gesellschaft und der anderen Einkunftsquellen einzelner Gesellschafter¹⁵².

Das Durchgriffsprinzip kommt auch bei ausländischen Personengesellschaften, die von in Österreich ansässigen Personen betrieben werden, zu Anwendung, denn eine ausländische Personengesellschaft wird als anteilige Betriebstätte der einzelnen Mitunternehmer angesehen¹⁵³, dies gilt ebenso bei mehrstöckigen Personengesellschaften¹⁵⁴. Zur Definition der Mitunternehmerschaft und deren Gewinnermittlung und Besteuerung nach österreichischem Recht siehe unter Punkt 6.1.3.

¹⁵¹ Vgl. Doralt/Ruppe (2003): Steuerrecht I⁸, Tz 532; Urnik/Payerer in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 70.

¹⁵² Vgl. Urnik/Payerer in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 70.

¹⁵³ Vgl. Eberhartinger/Posautz in Bertl et al. (2006), Handbuch, Band V, S 196.

¹⁵⁴ Vgl. Urnik/Payerer in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 70.

Nach dem in Österreich anzuwendenden Grundsatz der Spiegelbildmethode im Bezug auf Beteiligungen an Personengesellschaften richtet sich der steuerliche Ansatz des von der österreichischen Kapitalgesellschaft gehaltenen Mitunternehmeranteils am Stand der Kapitalkonten der österreichischen Kapitalgesellschaft inklusive Ergänzungs- bzw. Sonderkapitals¹⁵⁵. Gemäß der unter Punkt 6.1.3.2 bereits behandelten Bilanzbündeltheorie sind die Gewinne aus Beteiligungen an Personengesellschaften nicht der Personengesellschaft selbst, sondern ihren Gesellschaftern zuzurechnen. Die von der slowakischen k.s. erwirtschafteten Gewinne sind nach dem nationalen Recht Österreichs gemäß § 7 Abs 3 öKStG iVm § 189 Abs 1 öUGB auf der Ebene der österreichischen Kapitalgesellschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 1 öEStG zuzurechnen.

6.4.2.2. Ebene der österreichischen Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften wie z.B. AG oder GmbH stellen in Österreich eine Form von juristischen Personen des privaten Rechts dar¹⁵⁶. Juristische Personen im Allgemeinen sind in Österreich als Steuersubjekte anzusehen und unterliegen gemäß § 1 Abs 2 Z 1 öKStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Steuerpflicht erstreckt sich „auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 des Einkommensteuergesetz 1988“¹⁵⁷.

Grundsätzlich können den Körperschaften in Österreich gemäß § 7 Abs 2 öKStG iVm § 2 Abs 3 öEStG sämtliche Einkunftsarten zugerechnet werden, faktisch scheiden allerdings Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus¹⁵⁸. Gemäß § 7 Abs 3 öKStG sind alle Einkünfte von Körperschaften, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb zusammenzufassen. Diese Vorschrift gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften.

¹⁵⁵ Vgl. Doralt/Ruppe (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 365.

¹⁵⁶ Vgl. Doralt/Ruppe (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 919; Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 391.

¹⁵⁷ § 1 Abs 2 öKStG letzter Satz.

¹⁵⁸ Vgl. Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 405.

Gemäß § 7 Abs 1 öKStG ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Der Gewinnermittlungszeitraum ist, so § 7 Abs 4 öKStG, das Wirtschaftsjahr. Bei Ermittlung des Einkommens ist der Gewinn für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet¹⁵⁹. Kapitalgesellschaften und andere im Firmenbuch eingetragene Steuersubjekte haben ihren Gewinn nach § 5 öEStG zu ermitteln¹⁶⁰. Zusätzlich zu den allgemeinen Vorschriften des öEStG über Einkunftsarten und Einkommensermittlung sind spezielle Einkommensermittlungsvorschriften des öKStG etwa über Einlagenbehandlung, Einkommensverwendung etc. zu beachten¹⁶¹. Der auf das Einkommen der Kapitalgesellschaft anzuwendende Körperschaftsteuersatz beträgt gemäß § 22 öKStG 25%.

Aufgrund des bei Kapitalgesellschaften angewendeten Trennungsprinzips sind Gesellschafter und Gesellschaft als zwei getrennt zu erfassende Steuersubjekte zu behandeln, was einerseits die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft möglich macht, andererseits aber eine steuerliche Doppelbelastung bedeutet. Gewinne von Körperschaften werden einerseits mit Körperschaftsteuer belastet, andererseits führen Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber zur Einkommensteuerpflicht in Form von Kapitalertragsteuer¹⁶². Diese Doppelbelastung entsteht jedoch nur, wenn Gewinne einer Körperschaft an natürliche Personen ausgeschüttet werden. Nationale Beteiligungserträge von Körperschaften sind gemäß § 10 Abs 1 öKStG von der Steuer befreit.

Werden Gewinne einer österreichischen Kapitalgesellschaft an natürliche Personen ausgeschüttet, zählen diese Gewinnanteile zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 Z 1 lit a öEStG. Dabei haben die Steuerpflichtigen zwei alternative Versteuerungsvarianten zur Auswahl, die in der Folge behandelt werden: Besteuerung mit halbem Durchschnittsteuersatz und die Besteuerung durch Kapitalertragsteuerabzug.

¹⁵⁹ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 408.

¹⁶⁰ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 959.

¹⁶¹ Zu den speziellen Einkommensermittlungsvorschriften des öKStG siehe *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 964 ff; weiters *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 411 ff.

¹⁶² Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 904.

Besteuerung mit halbem Durchschnittsteuersatz

Gewinnanteile aus einer Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften werden gemäß § 37 Abs 4 öEStG besteuert. Die Höhe der Steuer für diese Gewinnanteile ermäßigt sich dabei auf die Hälfte des auf das restliche Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes¹⁶³. Diese Besteuerungsmethode wird der Steuerpflichtige idR wählen, wenn das Einkommen entweder insgesamt nicht sehr hoch ist, die Gewinnanteile einen hohen Anteil am Einkommen darstellen oder wenn Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen¹⁶⁴.

Endbesteuerung

Aus Vereinfachungsgründen wurde für die Besteuerung von Aktien und Anteilen an einer GmbH eine zweite Besteuerungsmöglichkeit eingeführt. Dabei handelt es sich um die Besteuerung mittels KEST-Abzug. Diese Methode ist im § 93 Abs 1 Z 1 lit a öEStG geregelt. Der Steuersatz beträgt gemäß § 95 Abs 1 öEStG 25%. Der für den Steuerabzug erhebliche Zeitpunkt ist der Tag, an dem die Kapitalerträge zufließen, oder, sofern über die Ausschüttung von der Kapitalgesellschaft beschlossen wird, der im Beschluss bezeichnete Auszahlungstag¹⁶⁵. Mit diesem KEST-Abzug sind die Gewinnausschüttungen gemäß § 97 Abs 1 öEStG endbesteuert und unterliegen somit keiner weiteren Steuerpflicht. Diese Art der Besteuerung ist grundsätzlich vorteilhafter, da die Gewinnanteile durch die Abführung der KEST endbesteuert sind und somit im Gegensatz zur Besteuerung mit dem halben Durchschnittsteuersatz kein Schatteneffekt entsteht¹⁶⁶.

6.4.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht

Die Frage der Abkommensberechtigung der slowakischen Kommanditgesellschaft wurde bereits unter Punkt 6.1.4 erläutert. Zusammenfassend ist zu sagen, dass der slowakischen Kommanditgesellschaft hinsichtlich des Kommanditanteils gemäß Art 1 DBA-Slowakei die Abkommensberechtigung zugesprochen wird, da sie sowohl

¹⁶³ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 75.

¹⁶⁴ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 913.

¹⁶⁵ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 761.

¹⁶⁶ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 75; von einem sog. Schatteneffekt spricht man, wenn die Gewinnanteile den auf das gesamte Einkommen anzuwendenden Steuersatz erhöhen (Progressionswirkung).

als „Person“ iSd Art 3 Abs 1 lit a DBA-Slowakei als auch als in der Slowakei „ansässig“ iSd Art 4 Abs 1 DBA-Slowakei zu qualifizieren ist¹⁶⁷.

6.4.3.1. Gewinne der Kommanditgesellschaft

Die von der Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne sind nach slowakischem Recht der Kommanditgesellschaft zuzurechnen, da der k.s. in der Slowakei Steuersubjektseigenschaft zukommt. Da es sich hierbei um ein „slowakisches Unternehmen“ iSd Art 3 Abs 1 lit c DBA-Slowakei handelt und dieses in Österreich keine Betriebsstätte betreibt, sind dessen Gewinne gemäß Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei ausschließlich in der Slowakei zu besteuern. Aus österreichischer Sicht wären die Gewinne der k.s. der österreichischen Kapitalgesellschaft als Betriebsätteneinkünfte zuzurechnen und somit in Österreich zu versteuern. Österreich hat aber diesbezüglich nach hM und nach der im Partnership-Report¹⁶⁸ vertretenen Ansicht der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen¹⁶⁹ und die Einkünfte der slowakischen k.s. ebenfalls als Unternehmensgewinne des slowakischen Unternehmens zu behandeln.

6.4.3.2. Gewinnausschüttung der slowakischen Kommanditgesellschaft

Die an die beteiligte österreichische Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne gelten als „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünfte, die nach slowakischem Recht den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind“ iSd § 10 Abs 3 DBA-Slowakei. Diese dürfen gemäß Art 10 Abs 1 DBA-Slowakei grundsätzlich in Österreich besteuert werden. Art 10 Abs 2 räumt der Slowakei zwar ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 10% ein, dieses Recht wird aber nicht ausgeübt, da die Slowakei aufgrund der derzeitigen Rechtslage von Dividendenbesteuerungen absieht. Österreich hätte somit das volle Besteuerungsrecht, übt es aber aufgrund fehlender innerstaatlicher Rechtsgrundlage nicht aus, denn die bloße Weiterleitung der Gewinne von Personengesellschaften an deren Gesellschafter löst nach österreichischem Recht keine Steuerpflicht aus¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Vgl. *Lechner* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 72 f.

¹⁶⁸ Vgl. OECD (1999), Partnerships, Rz 105.

¹⁶⁹ Vgl. *Aigner/Züger* in Gassner/Lang/Lechner (2000), Personengesellschaften, S 66.

¹⁷⁰ Vgl. Punkt 6.1.3.

6.4.3.3. Gewinne und Gewinnausschüttungen der österreichischen Kapitalgesellschaft

Unternehmensgewinne fallen grundsätzlich unter Art 7 DBA-Slowakei, Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften unter Art 10. Da aber im vorliegenden Fall sowohl die Kapitalgesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung gemäß Art 4 Abs 3 DBA-Slowakei in Österreich hat als auch die Gesellschafter ihren Wohnsitz gemäß Art 4 Abs 2 lit a–c in Österreich haben, kommt das Abkommensrecht hier nicht zur Anwendung. Sowohl Unternehmensgewinne als auch Dividenden werden demnach nach österreichischem innerstaatlichem Recht besteuert. Näher dazu siehe unter Punkt 6.4.2.2.

6.5. Österreichische Kapitalgesellschaft mit slowakischer Betriebstätte

6.5.1. Steuerliche Behandlung der Betriebstätte im nationalen Recht der Slowakei

Wie bereits im Kapitel 6.3.2 erläutert wurde, unterliegen juristische Personen, die in der Slowakei im Handelsregister eingetragen sind, der Einkommensteuer der juristischen Personen gemäß skESTG¹⁷¹. Ins Handelsregister einzutragen sind neben den in der Slowakei ansässigen juristischen Personen ebenso Betriebstätten ausländischer Gesellschaften. Im Handelsregister eingetragene Betriebstätten sind unabhängig von ihrer Größe nach den slowakischen Rechnungslegungsvorschriften buchführungspflichtig¹⁷².

Im Hinblick auf steuerbare Einkünfte juristischer Personen unterscheidet das slowakische Recht zwischen zwei Gruppen von Steuersubjekten:¹⁷³

- In die erste Gruppe gehören
 - o juristische Personen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland und
 - o Betriebstätteneinkünfte juristischer Personen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Ausland.
- In die zweite Gruppe werden im slowakischen Einkommensteuergesetz juristische Personen klassifiziert, die in der Slowakei weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung haben, noch verpflichtet sind, aus Steuereinhebungsgründen in der Slowakei eine Betriebstätte zu gründen.

Die Pflicht zur Registrierung als Betriebstätte bei slowakischen Steuerbehörden wird gemäß § 16 Abs 2 skESTG begründet, wenn beschränkt steuerpflichtige Subjekte durch eine Organisationseinheit¹⁷⁴ ständig oder wiederholt in der Slowakei tätig werden. Im Falle von ständigen Organisationseinheiten erfolgt die Registrierung beim zuständigen Finanzamt zum Tag ihrer Entstehung.

¹⁷¹ In der Slowakei sind die Vorschriften über die Besteuerung von Körperschaften im Einkommensteuergesetz verankert.

¹⁷² Vgl. Harumová/Kubátová (2006), Dane, S 204.

¹⁷³ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 190 ff.

¹⁷⁴ Eine Organisationseinheit stellt z.B. eine Zweigstelle, ein Büro, ein Geschäftslokal, ein Lager etc. dar.

Handelt es sich um eine einmalig ausgeführte Tätigkeit, so gilt die Tätigkeit ebenso als dauerhaft, wenn sie

- ohne Unterbrechungen die Dauer von sechs Monaten, oder
- mit Unterbrechungen die Dauer von insgesamt sechs Monaten innerhalb eines Zeitraumes von 12 hintereinander folgenden Monaten

überschreitet.

Betreiben also ausländische Gesellschaften in der Slowakei eine Betriebstätte, so sind die Betriebstättengewinne der juristischen Person als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen¹⁷⁵. Die ausländische beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft ist gemäß § 16 Abs 1 lit a skESTG mit ihren Betriebstätteneinkünften in der Slowakei steuerpflichtig. Die ausländische Gesellschaft hat diese Einkünfte am Ende jeder Steuerperiode in Form von einer Steuererklärung den Steuerbehörden offen zu legen¹⁷⁶. Der Einkommensteuersatz beträgt gemäß § 15 lit b skESTG 19% von der um allfällige Verlustvorträge gekürzten Einkommensteuerbasis. Werden die Betriebstättengewinne zu einem späteren Zeitpunkt an die österreichische Kapitalgesellschaft weitergeleitet, unterliegt dieser Vorgang in der Slowakei keiner weiteren Besteuerung.

6.5.2. Steuerliche Behandlung im nationalen Recht Österreichs

6.5.2.1. Betriebstättendefinition

Die steuer- und abgabenrechtliche Behandlung der Betriebstätte im innerstaatlichen Recht Österreichs wurden bereits im Kapitel 6.2.3.2 behandelt. Zusammengefasst und ergänzend sind folgende Regelungen von Bedeutung:

Der Begriff der Betriebstätte ist im § 29 Abs 1 BAO geregelt und wird als „feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“ definiert.

¹⁷⁵ Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 91.

¹⁷⁶ Vgl. Bordovčák in Schultzová et al. (2004), Daňovníctvo v SR, S 191.

Nach Loukota¹⁷⁷ liegt eine Betriebstätte nach § 29 BAO vor, wenn drei Grundanforderungen erfüllt sind:

- Der Unternehmer muss über feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen verfügen (örtliches Element)
- Die Anlagen oder Einrichtungen müssen der Betriebsausübung dienen (funktionales Element)
- Der Unternehmer muss über diese Anlagen oder Einrichtungen dauerhaft verfügen können (zeitliches Element). Dient die Anlage oder Einrichtung der Bauausführung, so gilt diese als Betriebstätte, sobald sie gemäß § 29 Abs 2 lit c BAO die Dauer von sechs Monaten voraussichtlich oder tatsächlich übersteigt.

Die Betriebstätte besitzt aus österreichischer Sicht keine eigene Rechtspersönlichkeit, sie ist aus zivilrechtlicher Sicht ein Teil der Gesamtsache „Unternehmen“¹⁷⁸. Sie weist Sachqualität iSd § 285 ABGB auf und steht im Eigentum des Unternehmens¹⁷⁹. Im Bezug auf die Steuerpflicht bestimmt das nationale Recht Österreichs im § 1 Abs 2 öKStG, dass österreichische Kapitalgesellschaften mit ihren ausländische Betriebstättengewinnen aufgrund des Welteinkommensprinzips in Österreich der Steuerpflicht unterliegen.

6.5.2.2. Erfolgsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte

Das österreichische innerstaatliche Recht enthält keine exakten Regelungen zur Ergebnisaufspaltung zwischen Stammhaus und Betriebstätte¹⁸⁰. Mögliche Gründe dafür sind wohl die Vielfalt an Organisationsmöglichkeiten eines Unternehmens und die in der Praxis nur teilweise wirtschaftliche Selbständigkeit der Betriebstätte. Dies hat zur Folge, dass der Gewinn regelmäßig als von Stammhaus und Betriebstätte zusammen erwirtschaftet anzusehen und besteuert wird¹⁸¹. Wie bereits erläutert unterliegen gemäß § 1 Abs 2 öKStG sowohl die Stammhauseinkünfte als auch die ausländischen Betriebstätteneinkünfte aufgrund der Welteinkommensbesteuerung der unbeschränkten österreichischen Körperschaftsteuerpflicht. Aus diesem Grund ist aus rein innerstaatlicher Betrachtungsweise eine Erfolgsabgrenzung zwischen in-

¹⁷⁷ Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 77.

¹⁷⁸ Vgl. Perstel (2003), Betriebsstätte, S 27.

¹⁷⁹ Vgl. Bachner (1993), Betriebsstätte, S 4.

¹⁸⁰ Vgl. Lechner (1982), Gewinnaufteilung, S 17.

¹⁸¹ Vgl. Storck (1980), Betriebsstätten, S 241, 256.

und ausländischen Unternehmensteilen nicht notwendig¹⁸². Erfordernisse der Abgrenzung ergeben sich jedoch einerseits zum Zwecke der Vermeidung von willkürlichen Gewinnverlagerungen zwischen Stammhaus und Betriebstätten¹⁸³, andererseits aus Gründen der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Problematik wird im Kapitel 6.5.3 näher erläutert.

6.5.2.3. Gewinnbesteuerung

Das inländische Stammhaus ist als juristische Person des privaten Rechts¹⁸⁴ gemäß § 1 Abs 2 öKStG in Österreich körperschaftsteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig sind die § 1 Abs 2 öKStG aufgezählten Körperschaften, wenn sie gemäß § 27 BAO ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben und solange sie nach § 5 öKStG oder anderen Gesetzen von der unbeschränkten Steuerpflicht nicht befreit werden¹⁸⁵. Im Inland steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs 2 öKStG sowohl die im inländischen Stammhaus als auch die in der ausländischen Betriebstätte erwirtschafteten Gewinne. Der Unternehmensgewinn ist nach den §§ 4 bis 14 öESTG zu ermitteln.

Aufgrund des Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften sind Gesellschafter und Gesellschaft als zwei getrennt zu erfassende Steuersubjekte zu behandeln. Gewinne von Körperschaften werden einerseits mit Körperschaftsteuer belastet, andererseits führen Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber zur Einkommensteuerpflicht in Form von Kapitalertragsteuer zu einer Doppelbelastung. Diese Doppelbelastung wird in Österreich entweder durch den 25%igen KEST-Abzug mit Endbesteuerungswirkung oder durch die Anwendung des halben Durchschnittsteuersatzes gemildert¹⁸⁶. Diese Methoden wurden bereits unter Punkt 6.4.2.2 genannt und beschrieben.

Grundsätzlich käme es also auch in Österreich zur Besteuerung der Betriebstättengewinne. Die zwischen Österreich und der Slowakei anzuwendenden

¹⁸² Vgl. *Perstel* (2003), Betriebstätte, S 173.

¹⁸³ Vgl. *Lechner* (1982), Gewinnaufteilung, S 9.

¹⁸⁴ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 391.

¹⁸⁵ Vgl. *Humann/Stift* (2006), KStG, Tz 2; *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 391.

¹⁸⁶ Vgl. *Urnik/Payerer* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 75.

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden im nächsten Kapitel erläutert.

6.5.3. *Abkommensrechtliche Bestimmungen*

6.5.3.1. *Betriebstättendefinition*

Gemäß Art 5 Abs 1 DBA-Slowakei bedeutet der Terminus „Betriebstätte“ eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Diese Definition weist folgende für die Begründung einer Betriebstätte wesentlichen Merkmale auf:

Das Bestehen einer „Geschäftseinrichtung“

Eine Geschäftseinrichtung liegt vor, wenn durch die Einrichtung die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird¹⁸⁷. Eine Einrichtung ist dann gegeben, wenn das Unternehmen im Gastland über einen gewissen Platz verfügt. Dieser Platz ist bereits durch das Vorhandensein einer geringfügigen Einrichtung oder gar nur einer Sache begründet, ungenügend ist eine bloße Postanschrift oder ein Bankkonto¹⁸⁸.

Das Ausüben einer „unternehmerischen Tätigkeit“

Sowohl das OECD-MA als auch das DBA-Slowakei definieren die Begriffe des „Unternehmens“ als auch der „unternehmerischen Tätigkeit“ nicht. Diese Begriffe sind, bevor auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen wird, abkommensautonom auszulegen. Als Unternehmen sind nach hM¹⁸⁹ alle selbständig ausgeübten Aktivitäten umfasst, ausgenommen Dienstleistungen, die keinen hohen Kapitaleinsatz erfordern und Einkünfte im Zusammenhang mit der Nutzung von unbeweglichem Vermögen.

Weiters bezieht sich die Betriebstättendefinition auf die „Tätigkeit“ eines Unternehmens. Die in den Art 11 Abs 3 und Art 21 Abs 2 DBA-Slowakei verwendeten Begriffe der „gewerblichen Tätigkeit“ im Zusammenhang mit einer Betriebstätte könnten darauf hinweisen, dass die durch die Einrichtung ausgeübten Tätigkeiten gewerblich sein müssen. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass der Begriff der „gewerblichen Tätigkeit“ etwa nach dem öEStG auszulegen ist,

¹⁸⁷ Vgl. *Züger* in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 41.

¹⁸⁸ Vgl. *Günkel* in Becker et al.: DBA-Kommentar, Tz 73.

¹⁸⁹ Richtungsweisend *Lang* (1991), Hybride Finanzierungen, S 74 ff.

vielmehr ist eine abkommenseigene Auslegung anzustreben: Die „gewerbliche Tätigkeit“ erfasst alle Tätigkeiten, die dazu dienen, den Unternehmenszweck zu erfüllen¹⁹⁰. Das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit erfordert eine gewisse Verfügungsmacht über die Einrichtung¹⁹¹, die bloß Vermögen verwaltende Tätigkeit reicht wegen mangelnder „Tätigkeit eines Unternehmens“ nicht aus¹⁹².

Die Geschäftseinrichtung muss „fest“ sein

Das Adjektiv „fest“ beschreibt zwei verschiedene Zustände: Die Einrichtung muss einerseits fest sein im Sinne einer Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche, wobei eine mechanische Verbindung nicht notwendig ist¹⁹³. Das Verbleiben an einer bestimmten Stelle genügt¹⁹⁴. Andererseits muss die Einrichtung von gewisser zeitlicher Dauer sein und eine gewisse Beständigkeit aufweisen¹⁹⁵. Als Anhaltspunkt für das Ausmaß der Dauerhaftigkeit kann die 12-Monats-Frist des Art 5 Abs 3 DBA-Slowakei für Bauausführungen und Montagen herangezogen werden¹⁹⁶.

Slowakische Tochtergesellschaften österreichischer Konzerne stehen zwar im Abhängigkeitsverhältnis zur österreichischen Muttergesellschaft, sind aber regelmäßig selbst steuerpflichtig und stellen gemäß Art 5 Abs 7 DBA-Slowakei keine Betriebstätte dar¹⁹⁷. Es ist jedoch auch bei einer Tochtergesellschaft stets zu prüfen, ob diese die Voraussetzungen der Betriebstätte gemäß DBA-Slowakei betreffend Grundtatbestand (Art 5 Abs 1), Montageklausel (Art 5 Abs 3) oder Vertreterbetriebstätte (Art 5 Abs 5 und 6) erfüllt¹⁹⁸.

6.5.3.2. Erfolgsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte

Grundsätzlich resultiert aus den bisherigen Erkenntnissen der letzten Kapitel über die steuerliche Behandlung von Betriebstättengewinnen eine Doppelbesteuerung: Einerseits ist die Betriebstätte mit ihren Gewinnen in der Slowakei beschränkt

¹⁹⁰ Vgl. *Züger* in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 42.

¹⁹¹ Vgl. *Vogel* (1996), DBA³, Art 5 Rz 25.

¹⁹² Vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 280.

¹⁹³ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 282; *Vogel* (1996), DBA³, Art 5 Tz 24.

¹⁹⁴ Vgl. OECD-MA-Kommentar, Art 5 Tz 5.

¹⁹⁵ Vgl. OECD-MA-Kommentar, Art 5 Tz 6; *Vogel*, DBA³, Art 5 Tz 28.

¹⁹⁶ Vgl. *Züger* in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 51.

¹⁹⁷ Vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 290.

¹⁹⁸ Vgl. *Toifl* in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 140; *Lang* (2002), Einführung, Tz 292.

steuerpflichtig, andererseits unterliegt die österreichische Kapitalgesellschaft aufgrund des Grundsatzes der Welteinkommensbesteuerung in Österreich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Um diesem Phänomen entgegenzusteuern, sind zunächst die Gewinne der Kapitalgesellschaft auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufzuteilen, anschließend ist das DBA-Slowakei heranzuziehen, um die Besteuerungsrechte zuzuteilen.

Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei besagt, dass Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden dürfen, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Der wirtschaftliche Zusammenhang der Erträge und Aufwendungen mit der Betriebsstätte ist gegeben, wenn diese als Ausfluss der Betätigung der Betriebsstätte anzusehen sind¹⁹⁹.

Wurde der Gewinn der Kapitalgesellschaft nach nationalem Recht Österreichs ermittelt, sind die Gewinne auf das Stammhaus und etwaige Betriebsstätten aufzuteilen. Jeder der beiden Staaten hat zunächst den Unternehmensgesamtgewinn, anschließend die einzelnen Betriebsättengewinne nach dem nationalen Recht zu ermitteln²⁰⁰. Die Gewinnaufteilung hat sowohl im nationalen Recht als auch im Abkommensrecht unter Beachtung des „arm's-length-Prinzips“ zu erfolgen²⁰¹. Nach diesem Prinzip sind der Betriebsstätte Gewinne in der Höhe zuzurechnen, die sie erzielt hätte, wenn sie völlig unabhängig gewesen wäre. Dafür sind mangels gesetzlicher Regelung zwei Methoden vorgesehen: die direkte und die indirekte Methode, wobei aus Gründen der Genauigkeit der direkten Methode der Vorrang einzuräumen ist²⁰².

Im Rahmen der direkten Methode geht man zunächst vom Ergebnis der Geschäftsbücher der jeweiligen Betriebsstätte aus²⁰³. Abgesehen von der Zuhilfenahme von Aufzeichnungen der Geschäftsbücher ist die Anwendung der direkten Methode ebenfalls möglich, wenn das Betriebstättenergebnis durch Herausfilterung der einzelnen Gewinn erzeugenden Sachverhalte ermittelt werden

¹⁹⁹ Vgl. *Lechner* (1982), Gewinnaufteilung, S 47 f.

²⁰⁰ Vgl. *Lechner* (1982), Gewinnaufteilung, S 51.

²⁰¹ Vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 275; *Perstel* (2003), Betriebsstätte, S 187.

²⁰² Vgl. *Lechner* (1982), Gewinnaufteilung, S 57.

²⁰³ Vgl. OECD-MA-Kommentar, Art 7 Tz 11.

kann²⁰⁴. Das Betriebstättenergebnis zu berichtigen, sobald Innentransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebstätte nicht mit sachgerechten Verrechnungspreisen²⁰⁵, die unabhängige Unternehmen unter gleichen Bedingungen vereinbart hätten, bewertet wurden²⁰⁶.

Nach der indirekten Methode wird der Gesamtgewinn des Unternehmens nach bestimmten Schlüsseln auf die einzelnen Betriebstätten aufgeteilt²⁰⁷. Zunächst wird von beiden Staaten nach den jeweiligen nationalen Steuerrechtsvorschriften der Gesamtgewinn des Unternehmens ermittelt, danach wird mittels branchenspezifischer Zerlegungsmaßstäbe (z.B. Umsatz, Zahl der Mitarbeiter usw.) der Gewinn auf die einzelnen Unternehmensglieder aufgeteilt²⁰⁸.

6.5.3.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Werden von einem Unternehmen²⁰⁹ gewerbliche Einkünfte erzielt, so fallen die daraus resultierenden Gewinne unter die Zuteilungsregel für „Unternehmensgewinne“ gemäß Art 7 DBA-Slowakei²¹⁰. Gemäß dem „Betriebstättenprinzip“ dürfen Unternehmensgewinne nur dann im Quellenstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine geschäftlichen Aktivitäten in diesem Staat durch eine Betriebstätte ausübt²¹¹.

Die Betriebstätteneinkünfte sind der slowakischen Betriebstätte als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen und unterliegen in der Slowakei der beschränkten Steuerpflicht²¹². Gemäß Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei dürfen Betriebstättengewinne in der Slowakei besteuert werden. Österreich hat Betriebstättengewinne gemäß

²⁰⁴ Vgl. Lechner (1982), Gewinnaufteilung, S 61.

²⁰⁵ Als Hilfsmittel für die Ermittlung der sachgerechten Verrechnungspreise können die „OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995“ als Hilfsmittel herangezogen werden.

²⁰⁶ Vgl. Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 296; Lechner (1982), Gewinnaufteilung, S 57; Perstel (2003), Betriebstätte, S 188.

²⁰⁷ Vgl. Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 302.

²⁰⁸ Vgl. Perstel (2003), Betriebstätte, S 190; Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 303 f.

²⁰⁹ Zur Definition des „Unternehmens“ iSd DBA-SLOWAKEI siehe unter Punkt 6.5.3.1.

²¹⁰ Vgl. Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 271.

²¹¹ Vgl. Art 7 Abs 1 DBA-SLOWAKEI; OECD-MA-Kommentar, Art 7 Tz 3; Lechner (1982), Gewinnaufteilung, S 9f; Züger in Gassner/Lang/Lechner (1998), Betriebstätte, S 33; Loukota (2002), Außensteuerrecht, Tz 272.

²¹² Vgl. Röhle/Wassermeyer (2004), Investitionen und Steuern, S 91.

Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei von der Besteuerung auszunehmen, wobei der Progressionsvorbehalt²¹³ Österreichs zu beachten ist.

In Österreich kommt es also nach Anwendung des DBA-Slowakei abgesehen von der progressionserhöhenden Wirkung zu keiner weiteren Besteuerung der Betriebstättengewinne. Werden die Gewinne des Unternehmens zu einem späteren Zeitpunkt an die Anteilseigner ausgeschüttet und handelt es sich dabei um in Österreich ansässige natürliche Personen, sind diese Einkünfte in Österreich steuerpflichtig. Näher dazu siehe unter Punkt 6.5.2.3.

²¹³ Zum Progressionsvorbehalt siehe unter Punkt 4.2.1, ebenso Art 23 Abs 2 lit a letzter Satz DBA-SLOWAKEI.

6.6. Österreichische Kapitalgesellschaft mit slowakischer Tochterkapitalgesellschaft

6.6.1. Problemstellung

Schüttet eine Tochtergesellschaft, die in einem Staat ansässig ist, ihre Gewinne an ihre Muttergesellschaft, die in einem anderen Staat ansässig ist aus, so stellt sich zunächst das Problem der Doppelbesteuerung aufgrund der nationalen steuerrechtlichen Regelungen. Gewinne von Kapitalgesellschaften werden grundsätzlich in beiden Staaten mit Körperschaftsteuer belastet, Gewinnausschüttungen unterliegen einer weiteren Steuerbelastung. Diese Sachlage wäre vor allem bei mehrstufigen Konzernen unhaltbar. Auf nationaler Ebene sind zur Behebung dieses Problems üblicherweise innerstaatliche Befreiungen vorgesehen, auf internationaler Ebene greifen bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, soweit die betreffenden Staaten ein DBA abgeschlossen haben. Dabei kommt es vor allem im europäischen Raum dennoch zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung: Die hierzulande übliche Quellenbesteuerung von Dividenden bezweckt zwar eine Ermäßigung der Doppelbelastung durch Anwendung der Anrechnungsmethode, eine vollständige Vermeidung der Doppelbelastung ist in diesen Fällen aber häufig nicht möglich²¹⁴.

6.6.2. „Mutter-Tochter-Richtlinie“ des Rates der Europäischen Gemeinschaften

6.6.2.1. Einführung

Aus dem genannten Grund hat der Rat der Europäischen Gemeinschaften am 23. Juli 1990 eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, die so genannte „Mutter-Tochter-Richtlinie“, erlassen. Das Ziel dieser Richtlinie ist es, einerseits die Beseitigung der Quellenbesteuerung von Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften eines Mitgliedstaates an die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft zu erreichen, andererseits die Vermeidung der

²¹⁴ Vgl. Tumpel in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 164 f.

wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft zu ermöglichen²¹⁵.

Da die Mutter-Tochter-Richtlinie als „erlassener Rechtsakt“ von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen ist, hat sie bloß Einfluss auf nationales Recht, nicht jedoch auf Doppelbesteuerungsabkommen. Diese laufen demzufolge leer, wenn die Staaten bereits aufgrund der Vorgaben der Richtlinie keine Steuern erheben dürfen²¹⁶.

6.6.2.2. Anwendungsbereich

Gemäß Art 1 ist diese Richtlinie von den Mitgliedstaaten anzuwenden auf

- „Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;
- Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten“.

Art 2 M-T-RL regelt die Qualifizierung als „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ und sieht dabei drei Voraussetzungen vor:

- Die Gesellschaft muss gemäß Art 2 lit a M-T-RL eine der im Anhang angeführten Formen aufweisen. In Österreich sind dies vor allem die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sowie andere nach österreichischem Recht gegründete Gesellschaften, die der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegen. In der Slowakei gelten als Gesellschaften gemäß Art 2 M-T-RL die Aktiengesellschaft (a.s.), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (s.r.o.) und die Kommanditgesellschaft (k.s.).
- Gemäß Art 2 lit b M-T-RL muss die Gesellschaft nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in diesem Staat steuerlich ansässig sein und darf aufgrund keines Doppelbesteuerungsabkommens als in einem Dritten Staat ansässig gelten. Diese Regelung soll es Gesellschaften mit Doppelansässigkeit in- und außerhalb der EU verwehren, sich auf die Richtlinienbestimmungen zu

²¹⁵ Vgl. *Tumpel* in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 165.

²¹⁶ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 68; Art 7 Abs 2 M-T-RL.

berufen, obwohl das Besteuerungsrecht dieser Gesellschaft einem Staat außerhalb der EU zugewiesen wird²¹⁷.

- Die Gesellschaft muss gemäß der in Art 2 lit c M-T-RL geregelten so genannten subject-to-tax-Klausel „ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern unterliegen“ oder „irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, ohne davon befreit zu sein“²¹⁸. Im Zusammenhang mit Österreich wird die Körperschaftsteuer genannt, in der Slowakei ist „daň z príjmov právnických osôb“, die so genannte „Einkommensteuer der juristischen Personen“ betroffen.

Gemäß Art 3 M-T-RL muss es sich sowohl bei der Mutter- als auch bei der Tochtergesellschaft um eine Gesellschaft iSd Art 2 M-T-RL handeln. Dieser Artikel besagt weiters, dass eine Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaft ab dem 1.1.2007 von zumindest 15%, ab dem 1.1.2009 von zumindest 10% gegeben sein muss. Art 3 Abs 2 TS 1 M-T-RL gibt den Mitgliedstaaten zudem die Möglichkeit, statt des Kapitalanteils die Stimmrechte als Kriterium vorzusehen.

Die Mitgliedstaaten haben nach Art 3 Abs 2 TS 2 M-T-RL die Möglichkeit, Gesellschaften von der Anwendung der Richtlinienbestimmungen auszunehmen, wenn die Beteiligung nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren besteht. Von den meisten Mitgliedstaaten wurde die Mindestbehaltefrist einer qualifizierenden Beteiligung nur für die Vergangenheit normiert²¹⁹, sodass bereits im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung das Kriterium der Zweijahresfrist für die Beteiligungsertragsbefreiung erfüllt sein muss.

6.6.2.3. Steuerbefreiung

Als wichtigster Fortschritt der Mutter-Tochter-Richtlinie gilt die Abschaffung der Quellenbesteuerung auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften eines Mitgliedstaates an die Muttergesellschaft eines anderen Mitgliedstaates. Nach dem Wortlaut des Art 5 Abs 1 M-T-RL werden Gewinnausschüttungen der

²¹⁷ Vgl. *Tumpel* in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 167.

²¹⁸ Zur erforderlichen Art der Befreiung vgl. *Tumpel* (1994), Harmonisierung, S 252 ff.

²¹⁹ Vgl. *Esser*, Quellensteuerbefreiung, S 295 ff.

Tochtergesellschaft vom Quellensteuerabzug befreit²²⁰. Die Richtlinie verwendet den Begriff der „Gewinnausschüttung“ ohne ihn näher zu definieren, dem Wortlaut ist jedoch keine Einschränkung auf bestimmte Gewinnausschüttungen zu entnehmen. Daraus lässt sich eine Anwendung der Richtlinie auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen oder andere geldwerte Vorteile schließen²²¹.

Um eine die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen zu vermeiden, sieht die Richtlinie zwei Methoden vor²²², welche in der Folge behandelt werden²²³.

- die Dividenden werden auf der Ebene der Muttergesellschaft von der Steuer befreit (Befreiungsmethode) oder
- die im anderen Mitgliedstaat von der Tochtergesellschaft gezahlte Quellensteuer wird auf die Steuerschuld der Muttergesellschaft, die auf Dividenden entfällt, angerechnet (Anrechnungsmethode).

Befreiungsmethode

Von der Besteuerung zu befreien sind grundsätzlich sämtliche von der Muttergesellschaft empfangenen Gewinne, die von der Tochtergesellschaft im anderen Staat ausgeschüttet wurden. Im Zusammenhang mit der Befreiungsmethode kann jeder Mitgliedstaat die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft bestimmen.

Anrechnungsmethode

Als mögliche Alternative zur Befreiungsmethode ermöglicht Art 4 Abs 1 TS 2 M-T-RL dem Staat der Muttergesellschaft, die Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft zu besteuern, gleichzeitig muss der Staat der Muttergesellschaft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch indirekte Anrechnung der Dividendensteuer auf die Steuer der Muttergesellschaft verhindern. Gemäß Art 4 Abs 1 M-T-RL hat die Anrechnung mindestens bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer zu erfolgen.

²²⁰ Vgl. *Tumpel* in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 175.

²²¹ Vgl. *Tumpel* in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 174 f.

²²² Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 915.

²²³ Vgl. *Tumpel* in Gassner/Lechner (1992), Steuerrecht und Integration, S 179 ff.

6.6.2.4. Missbrauchsbestimmungen

Gemäß Art 1 Abs 2 M-T-RL steht die Richtlinie „der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen“. Diese relativ unbestimmte Formulierung war notwendig, um den Erfordernissen der nationalen Rechtsordnungen Rechnung zu tragen und alle möglichen Fälle des Missbrauchs bekämpfen zu können²²⁴.

Ein Fall von Missbrauch liegt nach hM insbesondere vor, wenn künstliche Arrangements getroffen wurden, um in den Anwendungsbereich der Richtlinie zu gelangen, sprich wenn ein so genanntes „Richtlinien- oder Directive-Shopping“ betrieben wird²²⁵. Dabei kann es im Falle einer Mutter-Tochter-Konstellation innerhalb der EU, in dem die Gesellschaften die Kriterien des Art 2 und Art 3 M-T-RL erfüllen, niemals zu Fällen eines Missbrauchs iSd Art 1 Abs 2 M-T-RL kommen²²⁶. Das bedeutet, dass Missbrauch iSd Art 1 M-T-RL nur vorliegen kann, wenn Steuerpflichtige aus Drittstaaten EU-Gesellschaften gründen und zwischenschalten, um in den Genuss der Richtlinienbegünstigungen zu kommen.

6.6.3. Umsetzung der Richtlinie im Bezug auf Tochterunternehmen ins nationale Recht der Slowakei

Nach der Umsetzung der Steuerreform 2004 wurde in der Slowakei das Prinzip der Einmalbesteuerung eingeführt. Somit waren Dividendenzahlungen ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich steuerbefreit. Diese Regelung entsprach also bereits vor dem Beitritt der Slowakei zur EU in groben Zügen den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie. Eine unterschiedliche Behandlung von Dividendenzahlungen ergibt sich in einigen Fällen aus § 52 Abs 24 skEStG:

Fließen einem beschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekt Gewinnanteile von einer slowakischen Quelle für Steuerjahre bis zum 31.12.2003 nach dem 1.1.2004 zu, sind diese Einkünfte gemäß § 43 skEStG durch Steuerabzug mit dem Steuersatz von 19% zu versteuern. Handelt es dabei beim Dividendenempfänger um eine in der Slowakei beschränkt steuerpflichtige juristische Person mit Sitz der Wohnsitz in

²²⁴ Vgl. Thömmes (1994), Auslegung und Anwendung, S 33.

²²⁵ Vgl. Brokelind (2003), Application, S 65; Scherer (1995), Doppelbesteuerung, S 227.

²²⁶ Vgl. Eilers (1993), Gemeinschaftsrechtliche Anwendungsrestriktionen, S 1158.

einem EU-Mitgliedstaat, der nachweisbar zum Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift der Zahlung zu mindestens 25% direkt am Kapital der slowakischen Handelsgesellschaft²²⁷ beteiligt ist, sind die Dividendeneinkünfte in der Slowakei steuerfrei gestellt. Diese Regelung erfasst alle Fälle, die sowohl unter das in der Slowakei vor dem 1.1.2004 geltende Gesetz Nr. 366/1999 Slg.²²⁸ fallen, bei denen jedoch bereits die Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie anzuwenden sind.

Ist der Empfänger der Dividenden, die die Steuerjahre vor dem 1.1.2004 betreffen entweder

- nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig oder
- erreicht die Beteiligung am Kapital die Höhe von 25% nicht,

so sind die Gewinnanteile in der Slowakei sehr wohl steuerpflichtig. Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen, ist bei der Besteuerung des Gewinnanteils ist nach diesem vorzugehen²²⁹.

Handelt es sich um Gewinnanteile, die aufgrund einer Kapitalbeteiligung von einer slowakischen Tochtergesellschaft an eine slowakische oder ausländische Muttergesellschaft nach dem 1.1.2004 ausgezahlt wurden, unterliegen diese in der Slowakei gemäß § 12 Abs 7 lit c skEStG keiner Steuerpflicht, wobei ohne Bedeutung ist, wo der Dividendenempfänger ansässig ist und welche Höhe die Beteiligung an der Slowakischen Tochtergesellschaft erreicht.

6.6.4. Umsetzung der Richtlinie im Bezug auf Mutterunternehmen ins nationale Recht Österreichs

Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist seit dem Beitritt Österreichs zur EU am 1. Januar 1995 für Österreich verbindlich geworden und war daher zwingend ins nationale Recht umzusetzen. Der Gesetzgeber hat seine Pflicht mit dem Erlassen des BGBl 1994/681 erfüllt. Im Zuge des BGBl 1994/681 wurde §94a öEStG²³⁰ neu

²²⁷ Gesellschaften, die in das slowakische Handelsregister einzutragen sind.

²²⁸ Das slowakische Einkommensteuergesetz Nr. 366/1999 Slg. wurde mit 1.1.2004 durch Nr. 595/2003 ersetzt.

²²⁹ Vgl. Kováčová et al. (2007), O dani z príjmov, S 69.

²³⁰ § 94a EStG betrifft in Österreich ansässige, Dividenden ausschüttende Gesellschaften (Tochtergesellschaften), § 10 Abs 2 und 3 betrifft in Österreich ansässige, Dividenden empfangende Gesellschaften (Muttergesellschaften).

eingefügt und § 10 Abs 2 öKStG¹⁸³ iSd Mutter-Tochter-Richtlinie geändert²³¹. Mit dem BudgetbegleitG 2003²³² wurde dann die Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen aufgrund des „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ in der EU ein weiteres Mal neu geregelt und zT wesentlich verbessert²³³. Dennoch wird in der Literatur die zT immer noch vorhandene Ungleichbehandlung von In- und Auslandsdividenden kritisiert. Diese Kritik stützt sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH²³⁴.

Im Rahmen dieser Arbeit wird aufgrund der Relevanz für Beteiligungserträge österreichischer Muttergesellschaften auf § 10 Abs 2 öKStG, der Steuerbefreiungen für internationale Schachtelbeteiligungen regelt, näher eingegangen.

6.6.4.1. Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 öKStG

Für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind nach nationalem österreichischem Recht folgende Kriterien zu erfüllen²³⁵:

Rechtsform der Muttergesellschaft

Neben inländischen Steuerpflichtigen, die unter § 7 Abs 3 öKStG fallen, werden auch vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften als potenzielle Muttergesellschaften akzeptiert. Um in den Genuss des internationalen Schachtelprivilegs zu kommen, muss die ausländische Körperschaft eine Rechtsform aufweisen, die mit den unter § 7 öKStG fallenden Rechtsformen (z.B. AG, GmbH, Genossenschaft, ...) vergleichbar ist.

Rechtsform der Tochtergesellschaft

Die ausländische Tochtergesellschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, muss eine in der Anlage 2 zum öEStG angeführte EU-Kapitalgesellschaft sein oder sie muss einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar²³⁶ sein. „Ausländisch“ ist eine Gesellschaft grundsätzlich, wenn sie im Inland weder Sitz noch ihre

²³¹ BGBl 1994/681, Art 1 Z 3 und Art 2 Z 1; vgl. auch *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 915.

²³² BGBl I 2003/71.

²³³ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 449.

²³⁴ EuGH Rs C-35/98; EuGH Rs C-251/98; vgl. dazu *Tissot* (2003), Anmerkung zum Gesetzesentwurf, SWK, S 407; *Tissot* (2003), Steuerreform 2004, ÖStZ, S 359; *Staringer* in Bertl et al. (2004), Beteiligungen, S 169 f.

²³⁵ § 10 Abs 2 KStG, Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 451–455.

²³⁶ Für die Vergleichbarkeit sind gemäß KStR 2001, Rz 551 maßgeblich: eine eigene Rechtspersönlichkeit, starres, ergebnisunabhängiges Gesellschaftskapital, Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital, auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung, Willensbildung unter Mitwirkung der Gesellschafter.

Geschäftsleitung hat und somit nicht in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ebenso jedoch, so das BMF²³⁷, gelten nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland als „ausländische“ Gesellschaften iSd § 10 öKStG.

Beteiligungsform

Die Beteiligung stellt auf alle Formen von Kapitalanteilen ab. Dabei sind neben Aktien, GmbH-Anteilen und Zwischenscheinen auch Substanzgenussrechte²³⁸ und diesen entsprechende Beteiligungsformen erfasst. Als Beteiligungen iSd § 10 öKStG gelten sowohl mittelbare als auch unmittelbare Beteiligungen. Damit werden auch indirekte Beteiligungen über Personengesellschaften oder Treuhänder erfasst.

Beteiligungsausmaß

Eine Beteiligung ist als internationale Schachtelbeteiligung zu qualifizieren, wenn eine Beteiligung von mindestens 10% vorliegt.

Beteiligungsdauer

Die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen. Dabei sind die Regelungen über die vorläufige Besteuerung von Gewinnanteilen, die vor Ablauf der Frist erzielt wurden, ersatzlos entfallen²³⁹. Das bedeutet, dass die internationale Beteiligungsertragsbefreiung zusteht, wenn die Beteiligung ununterbrochen ein Jahr lang gehalten wird, egal, wann die Ausschüttung erfolgt ist.

6.6.4.2. Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen

Die Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen erstreckt sich auf

- Gewinnanteile jeder Art, auf Veräußerungs- und Liquidationsgewinne einerseits und auf
- Verluste und sonstige Wertveränderungen der Beteiligung gemäß § 10 Abs 3 öKStG andererseits.

Die Muttergesellschaft kann die vom Gesetzgeber vorgesehene Steuerneutralität von Wertänderungen gemäß § 10 Abs 3 öKStG selbst durchbrechen und durch Abgabe

²³⁷ Vgl. KStR 2001, Rz 552.

²³⁸ Vgl. KStR 2001, Rz 539.

²³⁹ Vgl. Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler in Bertl et al. (2006), Handbuch, S 456 f; zu dieser Problematik auf Ebene der M-T-RL siehe unter Punkt 6.6.2.2, letzter Absatz.

einer entsprechenden Erklärung zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung oder des Entstehens der Beteiligung in die Steuerrelevanz optieren. Diese Option kann jedoch nicht mehr widerrufen werden²⁴⁰. Die Steuerfreiheit laufender Gewinnanteile bleibt dabei von der Optionserklärung unberührt²⁴¹.

6.6.4.3. Missbrauchsbestimmungen

Die Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen hat zur Folge, dass Beteiligungserträge in Österreich mit Hilfe der Befreiungsmethode steuerfrei gestellt werden. Um steuerlichen Umgehungen mit internationalem Bezug vorzubeugen, sieht § 10 Abs 4 öKStG in Missbrauchsverdachtsfällen den Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor. Die Missbrauchsverdachtsgründe des § 10 Abs 4 öKStG müssen kumulativ vorliegen; Diese sind:

- Ein hinsichtlich der Steuersätze nicht mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbares ausländisches Steuerniveau. Die ausländische Steuer ist dann als mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar zu qualifizieren, wenn die ausländische Durchschnittsbesteuerung mehr als 15% beträgt²⁴²;
- Der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft ist die Erzielung von Passiveinkünften (Mieten, Zinsen, Lizenzeinkünfte, Veräußerungsgewinne).

6.6.5. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommensrecht

Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist, wie bereits erläutert, von den Mitgliedstaaten zwingend in nationales Recht umzusetzen. Bestimmen die Vorschriften des nationalen Rechts sodann die Steuerbefreiung für Beteiligungserträge, kommt es gar nicht erst zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und diese laufen leer²⁴³. Fällt der internationale Sachverhalt nicht unter den Tatbestand der

²⁴⁰ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd I, S 458;

Djanani/Pummerer/Neumeister in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd V, S 36.

²⁴¹ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2003), Steuerrecht I⁸, Tz 1004; *Djanani/Pummerer/Neumeister* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd V S 36.

²⁴² Vgl. BGBl 2004/295, § 3 Z 3.

²⁴³ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 68; Art 7 Abs 2 M-T-RL.

internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs 2–4 öKStG oder § 94a öESTG, greifen die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen sehr wohl.

Analog zum Kapitel 5.6.4.1 kommen die Bestimmungen über die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen aus internationalen Schachtelbeteiligungen des § 10 Abs 2–4 öKStG nicht zur Anwendung, wenn

- Die österreichische Muttergesellschaft nicht unter § 7 Abs 3 öKStG fällt²⁴⁴, oder
- Die slowakische Tochtergesellschaft weder mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist²⁴⁵ noch eine „EU-Gesellschaft“ iSd Anlage 2 zum öESTG ist, oder
- Keine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen (z.B. Bloßer Fruchtgenuss)²⁴⁶, oder
Die Beteiligung weniger als 10% beträgt, oder
- Die Beteiligung kürzer als ein Jahr gehalten wird.

In diesen Fällen wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung vom DBA-Slowakei geregelt.

In diesem Kapitel handelt es sich um eine Beteiligung an einer in der Slowakei ansässigen Kapitalgesellschaft. Da es sich in der Slowakei bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft entweder um Aktien selbst oder um Einkünfte, die Einkünften aus Aktien steuerlich gleich gestellt sind²⁴⁷, sind die Gewinnausschüttungen der slowakischen Kapitalgesellschaft gemäß Art 10 Abs 3 DBA-Slowakei als Dividenden zu qualifizieren. Der Begriff der Dividenden umfasst offene und verdeckte Gewinnausschüttungen²⁴⁸. Gewinnanteile aus Beteiligungen als (echter) stiller

²⁴⁴ Unter § 7 Abs 3 KStG fallen: AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, großer Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Sparkasse, Betriebsstiftung.

²⁴⁵ Zur Vergleichbarkeit der Gesellschaft siehe unter Fußnote 190.

²⁴⁶ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, S 454.

²⁴⁷ Voraussetzung des Art 10 Abs 3 DBA-SLOWAKEI iVm § 3 Abs 2 lit c öESTG; Die Zuordnung als Dividenden seitens der Slowakei ist ebenso für Österreich bindend, vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 319.

²⁴⁸ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd V, S 141; *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 316.

Gesellschafter fallen nicht unter den Dividendenbegriff gemäß Art 10 Abs 3 DBA-Slowakei, da es sich dabei um Erträge aus einem Forderungsrecht handelt²⁴⁹.

Die Vorschriften für Dividenden kommen gemäß Art 10 Abs 4 DBA-Slowakei nicht zur Anwendung, wenn die österreichische Muttergesellschaft in der Slowakei eine Betriebsstätte unterhält und die Beteiligung an der slowakischen Kapitalgesellschaft tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall greifen die Bestimmungen über Unternehmensgewinne gemäß Art 7 DBA-Slowakei und die Dividenden werden als Teil des Betriebstättengewinnes in der Slowakei besteuert²⁵⁰.

Die Besteuerung von Dividenden erfolgt gemäß Art 10 Abs 1 DBA-Slowakei im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers, also in Österreich. Art 10 Abs 2 DBA-Slowakei räumt der Slowakei ein beschränktes Besteuerungsrecht von höchstens 10% der Bruttodividenden ein, Österreich hat die in der Slowakei entrichtete Quellensteuer gemäß Art 23 Abs 2 DBA-Slowakei auf die österreichische Steuerschuld anzurechnen. Da die Slowakei von der Besteuerung von Dividenden absieht, darf Österreich die Dividendenzahlung voll besteuern.

²⁴⁹ Vgl. *Loukota* (2002), Außensteuerrecht, Tz 317; Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter fallen gemäß Art 7 Abs 8 unter Unternehmensgewinne gemäß Art 7 DBA-SLOWAKEI.

²⁵⁰ Vgl. *Lang* (2002), Einführung, Tz 316; *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler* in Bertl et al. (2006), Handbuch, Bd V, S 142.

7. Vergleich der Steuerbelastung anhand von Beispielen

Dieses Kapitel soll, ergänzend zur theoretischen Behandlung im Kapitel 6, einen Vergleich der Steuerbelastung der einzelnen Beteiligungsformen anhand von Beispielen bieten. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit von Ergebnissen wird in den Beispielen mit nur einer Währung gerechnet.

7.1. Österreichische natürliche Person als Kommanditist einer k.s.

Einkünfte von Kommanditisten werden in der Slowakei steuerlich intransparent behandelt. Die daraus resultierende steuerliche Ansässigkeit der k.s. in der Slowakei hat daher unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft zur Folge. Die k.s. unterliegt somit der slowakischen Einkommensteuer der juristischen Personen. Werden die dem Kommanditanteil zugerechneten Einkünfte zu einem späteren Zeitpunkt an die Kommanditisten ausgeschüttet, kommt es in der Slowakei zu keiner weiteren Steuerbelastung. In Österreich werden Kommanditgesellschaften für steuerliche Zwecke als gänzlich transparent behandelt. In der Praxis entsteht an dieser Stelle ein Qualifikationskonflikt, der gelöst wird, in dem Österreich an die Qualifikation der k.s. seitens der Slowakei gebunden ist. Daraus folgt, dass die Gewinne, die dem Kommanditanteil zugerechnet werden, Unternehmensgewinne gemäß Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei darstellen. Österreich hat diese Einkünfte gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei abgesehen vom Progressionsvorbehalt von der Steuerpflicht zu befreien. Die Gewinnausschüttung löst in der Slowakei keine Steuerpflicht aus, Österreich darf die Weiterleitung von Gewinnen an Kommanditisten in Ermangelung einer rechtlichen Grundlage nicht besteuern.

Gewinn der k.s.	1000 GE
Annahme: Kommanditanteil 10%	100 GE
Slowakische ESt d. jur. Pers., 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach slowakischer Steuer	81 GE
Österreichische ESt	-
Gesamtsteuerbelastung	19 GE
Nettozufluss	81 GE

7.2. Österreichische natürliche Person mit Beteiligung an einer v.o.s.

Wie im Rahmen dieser Arbeit bereits mehrfach erläutert wurde, fallen unter dieses Kapitel

- Einkünften einer natürlichen Person aus einer Beteiligung an einer slowakischen v.o.s.,
- Einkünfte einer natürlichen Person aus einer Beteiligung an einer slowakischen k.s. als Komplementär und
- Einkünfte einer österreichischen Personengesellschaft aus einer slowakischen Betriebsstätte.

Da es sich bei den oben genannten Personengesellschaften in beiden Staaten um steuerlich transparente Gebilde handelt, werden diese als Betriebsstätten von österreichischen natürlichen Personen behandelt, auch wenn mehrstöckige Personengesellschaften vorliegen.

Gemäß Art 7 DBA-Slowakei iVm Art 23 Abs 2 lit a iVm Art 7 DBA-Slowakei erhält die Slowakei das volle Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Betriebsstätte. Österreich nimmt die Betriebsätteneinkünfte von der Besteuerung aus, darf sie aber zur Berechnung des auf das restliche Einkommen zu verwendenden Durchschnittsteuersatzes einbeziehen.

Betriebsättengewinn	100 GE
Slowakische Einkommensteuer, 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach Steuer	81 GE
Österreichische ESt	-
Gesamtsteuerbelastung	19 GE
Nettozufluss	81 GE

7.3. Österreichische natürliche Person mit Beteiligung an slowakischer Kapitalgesellschaft

Investiert eine in Österreich ansässige natürliche Person in eine slowakische Kapitalgesellschaft, so fällt in der Slowakei Einkommensteuer der juristischen Personen in Höhe von 19% an. Werden zu einem späteren Zeitpunkt Dividenden an die Gesellschafter ausgeschüttet, kommt es in der Slowakei zu keiner weiteren Besteuerung. Die Slowakei erhält gemäß Art 10 Abs 2 DBA-Slowakei ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 10%, von diesem macht sie aber keinen Gebrauch. In Österreich werden Gewinnausschüttungen von im Ausland befindlichen auszahlenden Stellen mit einem Sondersteuersatz von 25% besteuert.

Im folgenden Beispiel wird aus Gründen der Übersichtlichkeit eine Beteiligung an der slowakischen Kapitalgesellschaft von 100% angenommen.

Gewinnbesteuerung

Gewinn der Kapitalgesellschaft	100 GE
Slowakische ESt d. jur. Pers., 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach slowakischer Steuer	81 GE

Ausschüttung

Slowakische ESt	-
Österreichische ESt, § 37 Abs 8 öEStG (25%)	20,25 GE
Gesamtsteuerbelastung	39,25 GE
Nettozufluss	60,75 GE

7.4. Österreichische Kapitalgesellschaft mit Beteiligung an slowakischer k.s. als Kommanditist

Die Gewinne der slowakischen k.s. sind zunächst um die Gewinnanteile von Komplementären zu kürzen. Die auf Kommanditanteile entfallenden Gewinne sind der k.s. als juristischer Person zuzurechnen. Werden die Einkünfte thesauriert, unterliegen sie bloß der slowakischen Einkommensteuer der juristischen Personen in Höhe von 19%. Kommt es zu einer Ausschüttung, bleiben die Dividenden in der Slowakei steuerfrei, Österreich besteuert die bloße Weiterleitung von Gewinnen an die Mitunternehmer aufgrund ihrer transparenten Behandlung nicht.

Schüttet hingegen die österreichische Kapitalgesellschaft die Gewinne aus der Beteiligung an ihre Gesellschafter aus, kommt es in Österreich zur Steuerpflicht. Im Rahmen dieses Beispiels wird die Besteuerung mittels KEST-Abzug gewählt, da in diesem Fall kein Schatteneffekt entsteht.

<u>Gewinn der k.s.</u>	1000 GE
Annahme: Kommanditanteil 10%	100 GE
Slowakische ESt d. jur. Pers., 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach slowakischer Steuer	81 GE

Ausschüttung der k.s.

Slowakische ESt	-
Österreichische KSt	-

Ausschüttung der Kapitalgesellschaft

Österreichische KEST, 25%	20,25 GE
Gesamtsteuerbelastung	39,25 GE
Nettozufluss	60,75 GE

7.5. Österreichische Kapitalgesellschaft mit slowakischer Betriebstätte

Erzielt die slowakische Betriebstätte einer österreichischen Kapitalgesellschaft Einkünfte, so werden diese zunächst in beiden Staaten der Kapitalgesellschaft zugerechnet. In Österreich geschieht dies im Rahmen der unbeschränkten, in der Slowakei im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.

Gemäß Art 7 Abs 1 DBA-Slowakei wird das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat, also in diesem Fall der Slowakei, zugewiesen. Österreich hat die Betriebstättengewinne gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei steuerfrei zu stellen. In Österreich fallen keine Steuern an, solange die Gewinne nicht ausgeschüttet werden.

Kommt es zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Gewinnausschüttung der österreichischen Kapitalgesellschaft, unterliegen diese Dividenden der österreichischen Einkommensteuer, soweit es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen handelt. Im Rahmen dieses Beispiels wird die Besteuerung mittels KEST-Abzug vorgenommen.

Ebene der Betriebstätte

Betriebstättengewinn	100 GE
Slowakische ESt d. jur. Pers., 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach slowakischer Steuer	81 GE

Ausschüttung der Kapitalgesellschaft

Österreichische KEST, 25%	20,25 GE
Gesamtsteuerbelastung	39,25 GE
Nettozufluss	60,75 GE

7.6. Österreichische Kapitalgesellschaft mit slowakischer Tochterkapitalgesellschaft

Die slowakische Tochtergesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft unterliegt in der Slowakei der unbeschränkten Steuerpflicht. Die Einkünfte der Tochtergesellschaft werden mit der slowakischen Einkommensteuer der juristischen Personen in Höhe von 19% belastet. Dividenden unterliegen in der Slowakei keiner Steuerpflicht.

In Österreich sind die Gewinnausschüttungen an die österreichische Kapitalgesellschaft gemäß § 10 Abs 2 öKStG von der Steuer befreit, sofern die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (dies wird im Rahmen dieses Beispiels angenommen). Zu Zwecken der Einfachheit und Übersichtlichkeit wird eine Beteiligung der österreichischen Muttergesellschaft an der slowakischen Tochtergesellschaft in Höhe von 100% angenommen. Die Dividendenbesteuerung erfolgt in Form des KEST-Abzugs.

Ebene der Tochtergesellschaft

Gewinn	100 GE
Slowakische ESt d. jur. Pers., 19%	<u>-19 GE</u>
Gewinn nach slowakischer Steuer	81 GE

Ausschüttung der Tochtergesellschaft

Slowakische ESt	-
Österreichische KSt	-

Ausschüttung der Muttergesellschaft

Österreichische KEST, 25%	20,25 GE
Gesamtsteuerbelastung	39,25 GE
Nettozufluss	60,75 GE

8. Steuerwettbewerb in Europa und Ausblick

Es kann durchaus behauptet werden, dass so gut wie alle Länder der Welt bestrebt sind, transnationale Unternehmen dazu zu bringen, sich im eigenen Land niederzulassen und zu investieren. Viele der Standortfaktoren wie das Lohn- oder Qualifikationsniveau sind jedoch nicht kurzfristig veränderbar, aus diesem Grund versuchen viele Staaten, attraktive Bedingungen für Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften durch sinkende Körperschaftsteuersätze zu schaffen.

Bereits Mitte der 90er Jahre haben so gut wie alle EU-Staaten die Körperschaftsteuersätze massiv gesenkt, was vor allem auf die sinkenden Kosten der Delokalisation von Unternehmen und den damit entfachten Steuerwettbewerb zurückzuführen war. Durch den Beitritt der neuen Mitgliedstaaten hat sich der Steuerwettbewerb in der EU noch weiter verschärft, denn alle neuen Mitgliedstaaten außer Malta haben Körperschaftsteuersätze unterhalb des Niveaus der EU-15-Staaten gesenkt.²⁵¹ Vorreiter dieser Entwicklung ist Estland: Hier beträgt der Körperschaftsteuersatz für Einkommen des Jahres 2007 zwar 22%²⁵², jedoch wird Körperschaftsteuer nicht auf reinvestierte Gewinne eingehoben, womit sie praktisch entfällt²⁵³.

Zur Verhinderung eines schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten der EU haben die EG-Finanzminister (ECOFIN-Rat) am 1.12.1997 in Luxemburg einstimmig einen Verhaltenskodex zur Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs im Bereich der Unternehmenssteuern beschlossen²⁵⁴. Der Verhaltenskodex ist zwar kein rechtsverbindliches Instrument, stellt aber eine politische Verpflichtung dar. Der Kodex bezieht sich auf steuerliche Maßnahmen, die einen merklichen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen innerhalb der EU haben oder haben können.

²⁵¹ Vgl. *Färber* in Bußjäger (2006), *Finanzausgleich*, S 96 f.

²⁵² Bis zum Jahr 2009 soll die Körperschaftsteuer auf 20% (jährlich um einen Prozentpunkt) gesenkt werden.

²⁵³ Vgl. <http://emta.ee>; weiters vgl. <http://www.eic.de/enlargement/markteinstieg>

²⁵⁴ Vgl. *Falthauser* (2000), S 11.

Mit der Aufnahme des Verhaltenskodex haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet²⁵⁵:

- Geltende steuerliche Maßnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb gelten, zurückzunehmen (Rücknahmeverpflichtung) und
- Künftig keine derartigen Maßnahmen mehr zu treffen (Stillhalteverpflichtung).

Auf internationaler Ebene gibt es seit dem Jahr 1998 auch seitens der OECD ähnliche Bemühungen. Die OECD richtet sich jedoch nicht gegen allgemeinen Steuerwettbewerb, sondern ist viel mehr bestrebt, schädlichen Steuerwettbewerb systematisch zu erfassen und zu beseitigen²⁵⁶. Schädlich seien die den multinationalen Unternehmen eröffneten Möglichkeiten, die Besteuerung zu umgehen oder Steuern zu hinterziehen. Staaten, die versuchen, ihr Steuerniveau zu senken, um Unternehmen auf Kosten anderer Staaten in ihr eigenes Territorium umzulenken, handeln ebenfalls schädlich²⁵⁷. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ausländische Investoren gegenüber inländischen Investoren bevorzugt werden.

²⁵⁵ Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 98/C 2/01, Anhang 1

²⁵⁶ Vgl. *OECD* (1998), *Harmful Tax Competition*; *OECD* (2006), *Harmful Tax Practices*.

²⁵⁷ *OECD* (1998), *Harmful Tax Competition*, S 14 – 19.

9. Conclusio

Die strategisch günstige geopolitische Lage als Tor zu den Märkten Osteuropas und die rasante wirtschaftliche Entwicklung des Landes haben dazu beigetragen, dass sich die Slowakei in den letzten Jahren unter die beliebtesten Zielstaaten für direkte Investitionen in Europa reihen konnte. Die vorliegende Arbeit hat steuerliche Auswirkungen solcher Investitionen aus österreichischer Sicht analysiert und stellt sowohl eine wissenschaftliche Aufarbeitung der Thematik dar, als auch den Anspruch, als Entscheidungshilfe für interessierte Investoren zu dienen.

Für den Zweck der unternehmerischen Tätigkeit im Ausland stehen dem Unternehmer grundsätzlich drei Varianten zur Verfügung: Die Investition in eine Betriebstätte, die Errichtung einer Personengesellschaft und die Gründung einer Kapitalgesellschaft. Im Bezug auf Investitionen aus Österreich in die Slowakei deckt sich die steuerliche Behandlung der Betriebstätte mit der einer v.o.s., die k.s. stellt aufgrund ihrer steuerlichen Behandlung in der Slowakei einen Sonderfall dar.

Die zusammenfassende Aufarbeitung der Ergebnisse im Kapitel 7 veranschaulicht deutlich, dass aufgrund des niedrigen Steuersatzes von 19% Investitionen in slowakische Personengesellschaften bzw. Betriebstätten österreichischer Personengesellschaften die steuerlich interessanteren und günstigeren Beteiligungsvarianten in der Slowakei darstellen. In diesen Fällen ist jedoch stets der in Österreich regelmäßig angewendete Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Nicht für jeden Investor stellen Personengesellschaften jedoch die geeignete Beteiligungsform dar. Im Falle der Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ist jedoch ebenfalls ein Steuervorteil zu beobachten: Ist eine Kapitalgesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, kommt der Körperschaftsteuersatz von 25% und bei Ausschüttung der KEST-Steuersatz von ebenfalls 25% zur Anwendung. Die effektive Steuerbelastung beträgt also 43,75%. Im Falle einer Investition in eine slowakische Kapitalgesellschaft beträgt der Körperschaftsteuersatz 19%, in Österreich wird die Ausschüttung unverändert mit 25% besteuert. Hier beträgt die effektive Steuerbelastung 39,25%. Dieser Steuervorteil durch die in der Slowakei abgeschafften Investitionsbegünstigungen etwas abgeschwächt.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die steuerlichen Vorteile der Investitionen in Verbindung mit der günstigen geographischen Lage, der Infrastruktur und dem hohen Potenzial der Arbeitskräfte die Slowakei zu einem attraktiven Standort für ausländische Unternehmen machen.

Anhang I - Abstract

Die am 1.1.2004 in Kraft getretene „Flat-Tax-Steuerreform“ hat die Slowakei aus steuerlicher Sicht an die Spitze der beliebtesten Zielstaaten für Auslandsinvestitionen katapultiert. Aus diesem Anlass ergab sich ein erhöhter Beratungsbedarf von ausländischen Investoren in der Slowakei aus steuerrechtlicher Sicht. Die vorliegende Arbeit versucht auf wissenschaftlicher Basis, sechs unterschiedliche Beteiligungsformen an slowakischen Gesellschaften aus dem Ausland zu durchleuchten und ein steuerrechtliches Gesamtergebnis zu liefern, aufbauend auf den Zwischenergebnissen der nationalen Rechtsordnungen und des internationalen Steuerrechts.

Beteiligt sich eine in Österreich ansässige natürliche Person an einer slowakischen k.s., erhält die Slowakei das Gewinnbesteuerungsrecht, Österreich darf den Gewinn nicht besteuern. Für etwaige Gewinnausschüttungen erhält wiederum Österreich das Besteuerungsrecht, für eine Ausübung der Besteuerung fehlt es in Österreich aber an einer rechtlichen Grundlage. Die Gesamtsteuerbelastung gleicht also dem slowakischen Einkommensteuersatz, dieser beträgt 19%.

Gründet eine österreichische Personengesellschaft in der Slowakei eine Betriebstätte oder beteiligt sich eine in Österreich ansässige natürliche Person an einer slowakischen v.o.s. oder an einer k.s. als Komplementär, so werden all diese Fälle steuerlich gleich behandelt. Das in beiden Staaten praktizierte Durchgriffsprinzip hat zur Folge, dass es sich in diesen Fällen steuerlich um Betriebstätten der einzelnen Gesellschafter bzw. natürlichen Personen²⁵⁸, handelt. Betriebstättengewinne von slowakischen Betriebstätten sind in der Slowakei zu versteuern, der Gewinn des Gesamtunternehmens ist dabei auf die Betriebstätte und das Stammhaus aufzuteilen. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 19%.

Investiert eine in Österreich ansässige natürliche Person in slowakische Aktien oder in Anteile an einer slowakischen s.r.o., so darf die Slowakei die Gewinne der Gesellschaft voll besteuern. Schüttet die slowakische a.s. oder s.r.o. Gewinnanteile an ihre österreichischen Gesellschafter aus, kommt es in der Slowakei wegen dem Prinzip der Einmalbesteuerung zu keiner weiteren Steuerbelastung. In Österreich

²⁵⁸ Soweit an den Personengesellschaften ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind.

werden die Gewinnanteile mit dem Sondersteuersatz von 25% besteuert. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt somit 39,25%.

Hält eine österreichische Kapitalgesellschaft eine Beteiligung an einer slowakischen k.s. als Kommanditistin, werden die Gewinne der Gesellschaft zugerechnet und diese ist in der Slowakei unbeschränkt steuerpflichtig. Werden die Gewinne an die österreichische Kapitalgesellschaft weiter geleitet, kommt es weder in der Slowakei noch in Österreich zu einer weiteren Besteuerung. Schüttet die österreichische Kapitalgesellschaft die Gewinne jedoch an natürliche Personen als ihre Gesellschafter aus, besteuert Österreich diese Gewinnausschüttung, der Steuerpflichtige kann zwischen der Besteuerung mit halbem Durchschnittsteuersatz und der Besteuerung durch KEST-Abzug wählen. Die Gesamtsteuerbelastung bei KEST-Abzug beträgt 39,25%.

Unterhält eine österreichische Kapitalgesellschaft in der Slowakei eine Betriebstätte, so besteuert Slowakei die der Betriebstätte zugerechneten Gewinne. Die Gewinnweiterleitung an das österreichische Stammhaus unterliegt weder in der Slowakei noch in Österreich einer Steuerpflicht. Schüttet die österreichische Kapitalgesellschaft ihre Gewinne aus, kann wieder zwischen KEST-Abzug und Besteuerung mit halbem Durchschnittsteuersatz gewählt werden. Wird der KEST-Abzug gewählt, beträgt die Gesamtsteuerbelastung 39,25%.

Bei Vorliegen einer Beteiligung einer österreichischen Kapitalgesellschaft an einer slowakischen Tochterkapitalgesellschaft darf die Slowakei die Gewinne der Tochtergesellschaft besteuern. Die Gewinnausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft bleibt steuerfrei, soweit die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 öKStG erfüllt sind. Schüttet die österreichische Muttergesellschaft ihre Gewinne weiter an natürliche Personen als ihre Gesellschafter aus, kommt es zur Steuerpflicht. Wird die Besteuerung mittels KEST-Abzug gewählt, ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von 39,25%.

Anhang II – Lebenslauf

Vor- und Nachname:	Tomas Rehak	
Geboren am / in:	5.11.1978 in Bratislava	
Wohnort:	Wien	
Bildungsweg:	1985 – 1992	Grundschule in Bratislava
	1992 – 1998	Handelsakademie Wien X
	1998 – 2007	Studium der internationalen Betriebswirtschaft an der Universität Wien
	2001 – 2003	Studium E-Bass am Gustav Mahler-Konservatorium
	2003 – 2007	Studium E-Bass und Kontrabass am Konservatorium der Stadt Wien,
Beruflicher Werdegang:	03/2000 – 08/2001	Kika Möbelhandelsges.m.b.H.
	10/2001 – 07/2002	Internationale Organisation für Migration, Entschädigungsfond für Opfer des 2. Weltkrieges
	09/2002 – 02/2003	Fiebinger, Polak, Leon & Partner Rechtsanwälte
	08/2005	Skandia Leben AG, Ferialpraxis
	Seit 09/2007	Mag. Martin Stoiber, Steuerberater Berufsanwärter
Sprachkenntnisse:	Slowakisch	Muttersprache
	Deutsch	Akzentfrei, Wirtschaftssprache
	Englisch	Verhandlungsfähig, Wirtschaftssprache
	Tschechisch	Sehr gut, Wirtschaftssprache
	Kroatisch	Basiskenntnisse
	Französisch	Basiskenntnisse
Fachliche Spezialisierung:	Kernfachkombination Externe Unternehmensrechnung und Steuerrecht	
Praktische Erfahrung:	Jahresabschlüsse von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, Beratung in steuerlichen und SV-rechtlichen Angelegenheiten, internationale Steuerfragen	

Literaturverzeichnis

- Aigner, Hans-Jürgen / Züger, Mario* (2000): Die Lösung des OECD-Steuerausschusses für Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, in *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S 47–68
- Bachner, Thomas* (1993): Der Begriff Betriebsstätte im Abgabenrecht, Dipl., Wien
- Bordovčák, Michal* (2004): Dane z príjmov, in *Schultzová, Anna / Bordovčák, Michal / Neubauerová, Erika* (Hrsg.): Daňovníctvo v SR, Bratislava
- Brokelind, Cécile* (2003): Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive, EC tax review, 2003, 3, S 158–167
- Djanani, Christiana / Pummerer, Erich / Neumeister, Florian* (2006): Österreichisches Außensteuerrecht, in: *Bertl, Romuald / Djanani, Christiana / Eberhartinger, Eva / Kofler, Herbert / Tumpel, Michael* (Hrsg.): Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band V, Wien
- Doralt, Werner / Schmidt, Niklas* (1999): Einkommensteuergesetz: Kommentar, 4. Auflage, Wien
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg* (2003): Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Wien
- Doralt, Werner* (2006): Steuerrecht 2007, Wien
- Eilers, Stephan* (1993): Gemeinschaftsrechtliche Anwendungsrestriktionen für § 42 AO, in: Der Betrieb, Heft 23, S 1156–1160
- Ellinger, Wolfgang / Iro, Friedrich / Kramer, Gerhard / Sutter, Philipp / Urtz, Christoph* (2002): Bundesabgabenordnung, 1.-4. Grundlieferung, Wien
- Esser, Rainer* (1992): Quellensteuerbefreiung, Schachtelprivileg und Staatshaftung, in RIW, Recht der Internationalen Wirtschaft, 38,1992, 4, S 293 ff
- Falthauser, Kurt* (2002): Europa und Steuern, München
- Färber, Gisela* (2006): Chancen und Grenzen von Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, in: *Bußjäger, Peter* (Hrsg.): Finanzausgleich und Finanzverfassung auf dem Prüfstand, Innsbruck, S 87 ff
- Feith, Peter* (2005): Steueroase Slowakei, Wien
- Grecu, Andrei* (2004): Flat Tax – The British Case, London
- Günkel, Manfred* (o.J.): Art 5 OECD-MA in *Becker, Helmut / Höppner, Horst / Grotherr, Siegfried / Kroppen, Heinz*: DBA-Kommentar. Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, Loseblattausgabe, Berlin

Hall, Robert / Rabushka, Alvin (1998) in Leube, Kurt (Hrsg.): Flat Tax, Das Steuermodell der Zukunft, Wien

Harumová, Anna / Kubátová, Květa (2006): Dane podnikateľských subjektov, Bratislava

Humann, Peter / Stift, Andreas (2006): Körperschaftsteuergesetz: Richtlinienkommentar, Wien

Jirousek, Heinz / Loukota, Helmut (1994): Steuerfragen International, Band II, Wien

Jirousek, Heinz / Loukota, Helmut (2002): Steuerfragen International, Band V, Wien

Karaffa, Richard (2006): Die Einführung der Flat Tax in der Slowakei und der Steuerwettbewerb in der EU, Dipl., Wien

Kastner, Walther / Doralt, Peter / Nowotny, Christian (1990): Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Auflage, Wien

Knaus, Michael / Wakounig, Marian-Raimund (2003): Steuer- und Gesellschaftsrecht der EU-Beitrittskandidaten, Wien

Kofler, Georg (2006): Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH (Teil 1), ÖStZ 2006, Heft 6, S 107–116

Kofler, Herbert / Kofler, Georg / Kanduth-Kristen, Sabine (2006a): Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, in: Bertl, Romuald / Djanani, Christiana / Eberhartinger, Eva / Kofler, Herbert / Tumpel, Michael (Hrsg.): Handbuch der Österreichischen Steuerlehre, Band I², Wien

Kofler, Herbert / Kanduth-Kristen, Sabine / Kofler, Georg (2006b): Internationale Steuerplanung, in: Bertl, Romuald / Djanani, Christiana / Eberhartinger, Eva / Kofler, Herbert / Tumpel, Michael (Hrsg.): Handbuch der Österreichischen Steuerlehre, Band V, Wien

Kováčová, Zdenka / Mezeiová, Viera / Štofánová, Lucia (2007): O dani z príjmov, skEStG-Kommentar, in Poradca 5-6/2007, Bratislava, S 12–285

Krejci, Heinz (2005): Gesellschaftsrecht I, Wien

Lang, Michael (1991): Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht, Wien

Lang, Michael (2000): The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Wien

Lang, Michael / Wimpissinger Christian (2000): Die Einkünfte von Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht, in Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard (Hrsg.): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 85 ff

Lang, Michael (2002): Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Wien

Lechner, Eduard (1982): Gewinnaufteilung zwischen In- und Ausländischen Betriebstätten, insbesondere die Behandlung innerbetrieblicher Leistungsbeziehungen, Wien

Lechner, Eduard (1995): Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in: *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien

Lechner, Eduard (2000): Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, in *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.) (2000): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 69 ff

Lechner, Eduard (2003): Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lechner, Eduard / Staringer, Claus / Tumpel, Michael* (Hrsg.): Kapitalertragsteuer, Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem Budgetbegleitgesetz 2003, Wien, S 241 ff

Loukota, Helmut (1998): Internationale Steuerfälle, Wien

Loukota, Helmut (2000): Der OECD-Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften in: *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, S. 15 ff

Loukota, Helmut (2002): Österreichs Außensteuerrecht, Nationales Außensteuerrecht und internationale Doppelbesteuerungsabkommen, Wien

OECD: Kommentar zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Loseblatt

OECD (1998): Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris

OECD (1999): The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, Paris

OECD (2006): 2006 Update on Progress in Member Countries, Paris

Ostendorf, Claudia (1993): Ertragsbesteuerung von Sondervergütungen der Mitunternehmer in Deutschland und Österreich, Diss., Wien

Perstel, Reinhard (2003): Die Betriebstätte im internationalen Ertragsteuerrecht, Dissertation, Wien

Reker, Guido / Röhle, Helmut / Steger, Erik (2005): Unternehmensgründung in der Slowakei, Wien

Röhle, Helmut / Wassermeyer, Wolf (2004): Investitionen und Steuern in der Slowakei, Wien

Scherer, Thomas (1995): *Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, München

Schuch, Josef / Bauer, Josef (2000): Die Überlegungen des OECS-Steuer Ausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): *Personengesellschaften im Recht des Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien

Schuch, Josef (2004): Beteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Bertl, Romuald / Egger, Anton / Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Eberhartinger, Eva / Nowotny, Christian / Riegler, Christian / Schuch, Josef / Staringer, Claus* (Hrsg.): *Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, Wien, S. 181 ff

Staringer, Claus (2004): Beteiligungserträge im Körperschaftsteuerrecht, in: *Bertl, Romuald / Egger, Anton / Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Eberhartinger, Eva / Nowotny, Christian / Riegler, Christian / Schuch, Josef / Staringer, Claus* (Hrsg.): *Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, Wien, S. 163 ff

Storck, Alfred (1980): *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögenssteuerrecht*, Frankfurt am Main

Thömmes, Otmar (1994): Auslegung und Anwendung von Missbrauchsverhütungsvorschriften im EG-Steuerrecht, in *Haarmann, Hemmelrath* (Hrsg.): *Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht*, Köln, S. 27 ff

Tissot, Michael (2003): Anmerkung zum Gesetzesentwurf zu § 10 Abs 2 – 4 KStG, Ungeklärte Fragen bzw. Probleme, SWK, Heft 14, S 407–409

Toifl, Gerald (1998): Die Tochtergesellschaft als Betriebstätte, in *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): *Die Betriebstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien, S. 125 ff

Tumpel, Michael (1992): Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, in *Gassner, Wolfgang / Lechner, Eduard* (Hrsg.): *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration*, Wien, S. 163 ff

Tumpel, Michael (1994): *Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU*, Wien

Tumpel, Michael (1998): Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebstätte eines Gesellschafters, in *Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* (Hrsg.): *Die Betriebstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien, S. 145 ff

Tumpel, Michael / Stangl, Christian (2006): Das Betriebstättendiskriminierungsverbot, in: *Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus* (Hrsg.): *Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien

Tumpel, Michael / Aigner, Gernot (2006): Internationale Steuerplanung, in: *Bertl, Romuald / Djanani, Christiana / Eberhartinger, Eva / Kofler, Herbert / Tumpel, Michael* (Hrsg.): *Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band V*, Wien

Urnik, Sabine / Payerer, Andreas (2006): Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, in: Bertl, Romuald / Djanani, Christiana / Eberhartinger, Eva / Kofler, Herbert / Tumpel, Michael (Hrsg.): Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I², Wien

Velecký, Tomáš (2005): Autopriemysel ťahá nahor iné odvetvia, in: Tageszeitung SME, 23.2.2005, S 5.

Vogel, Klaus (1996): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Auflage, München

EAS

BMF 31.10.1997, Steuerliche Behandlung einer in den USA für die Körperschaftsbesteuerung optierenden Limited Partnership (EAS.1151)

BMF 5.4.2001, Slowenische Personengesellschaften und OECD-Partnership-Report (EAS.1828)

EuGH

EuGH 28.1.1986, Rs 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)*, Rn 25

EuGH 27.9.1988, Rs 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail and General Trust*, Rn 16

EuGH 13.4.2000, Rs C-251/98, Slg 2000, *Baars*, I-2787

EuGH 6.6.2000 Rs C-35/98, Slg 2000, *Verkooijen*, I-4071

EuGH 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*