

Peter Feith*)

Die Umwandlung einer slowakischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (s.r.o.) in eine Kommanditgesellschaft (k.s.) aus Sicht österreichischer Gesellschafter

TAX CONSEQUENCES OF A CHANGE IN LEGAL FORM OF A LIMITED LIABILITY COMPANY (S.R.O.) INTO A LIMITED PARTNERSHIP (K.S.) UNDER SLOVAK LAW FROM THE POINT OF VIEW OF AUSTRIAN SHAREHOLDERS

Under Slovak law a change in legal form from a s. r. o. into a k. s. without breaking the legal identity is possible. This case is not explicitly provided for under the Austrian reorganization tax act. The author analysis the possible tax consequences for Austrian shareholders depending on the classification of this kind of reorganization from an Austrian perspective and the applicability of the reorganization tax act.

I. Einleitung Die Neuregelungen des österreichischen Umgründungssteuergesetzes führten zu einer weitgehenden Umsetzung gebotener EU-Regelungen (z. B. Konzept der aufgeschobenen Besteuerung). In Einzelfällen ergeben sich aber Gesetzeslücken bzw. nicht eindeutige Regelungen, wie etwa im beschriebenen Fall, der durchaus aktuelle Relevanz besitzt.

In diesem Beitrag sollen die Auswirkungen einer Umwandlung einer slowakischen s. r. o. mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der Slowakei und ohne beschränkte Steuerpflicht in Österreich, (d. h. im Wesentlichen keine Betriebsstätte oder dgl.) auf eine slowakische k. s. aus Sicht der in Österreich steuerlich ansässigen Gesellschafter untersucht werden.

II. Slowakische innerstaatliche Regelung

Während die slowakische Rechtsform der s. r. o. grundsätzlich mit der österreichischen GmbH vergleichbar ist, weist die slowakische k. s. Besonderheiten auf. Die steuerliche Behandlung des Komplementärs einer k. s. entspricht in etwa jener nach österreichischem Recht, wenngleich eine Sonderbetriebssphäre grundsätzlich unbekannt ist.

Dem gegenüber wird der Kommanditist ähnlich wie ein Gesellschafter einer s. r. o. behandelt. Der Gewinnanteil des Kommanditisten unterliegt auf Ebene der Gesellschaft der Einkommensteuer juristischer Personen, die Entnahmehandlung wird gleich der Gewinnausschüttung eines s. r. o. Gesellschafters behandelt¹⁾, und ist für Ausschüttungen von Gewinnen, die nach 1. 1. 2004 entstanden sind, aus Sicht des slowakischen EStG nicht mehr steuerbar .

Transaktionen zwischen den Gesellschaftern (Kommanditisten und Komplementäre) und der k. s. werden aus steuerlicher Sicht, sofern sie drittübliche Konditionen aufweisen, grundsätzlich anerkannt.

Die Umwandlung einer slowakischen s. r. o. in eine k. s. hat aus innerstaatlicher slowakischer Sicht ähnlich einer rechtsformwechselnden Umwandlung von einer GmbH in

*) Dr. Peter Feith ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und verfügt über die slowakische Wirtschaftsprüferlizenz.

¹⁾ Vgl. Feith, *Steuerreise Slowakei*, 70 f.

eine AG in Österreich keine unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen. Die Identität des Unternehmens bleibt erhalten, es kommt lediglich zu Umgliederungen im Bereich des Eigenkapitals.²⁾

Laut § 69 b Abs. 1 SR HGB erlischt die Gesellschaft als juristische Person durch die Umwandlung ausdrücklich nicht.

Der angeführte § 69 b HGB gehört systematisch zum Teil 1 (allgemeine Bestimmungen) des Hauptstücks 1 (Handelsgesellschaften) des zweiten Teils des slowakischen HGB (Handelsgesellschaften und Genossenschaft). Im Hauptstück 1 werden die VOS (entspricht im Wesentlichen der österreichischen OHG), die KS (entspricht im Wesentlichen der österreichischen KG), die s. r. o. (entspricht im Wesentlichen der österreichischen GmbH) und die a. s. (entspricht im Wesentlichen der österreichischen AG) gleichermaßen geregelt.

Ergänzend ist anzumerken, dass die slowakische k. s. im Unterschied zur österreichischen KG in der EU-FRL als Gesellschaftsform angeführt wird.

III. Wertung der Umwandlung aus österreichischer Sicht und deren Rechtsfolgen für die Gesellschafter

Bevor auf die steuerlichen Konsequenzen einer solchen Umgründung eingegangen werden kann, ist eine Wertung des Vorganges aus österreichischer Sicht vorzunehmen. Prima facie bieten sich zwei Alternativen an:

1. Behandlung wie eine rechtsformwechselnde Umwandlung.
2. Behandlung wie eine errichtende Umwandlung.

1. Behandlung wie eine rechtsformwechselnde Umwandlung

1.1. Analyse

Für die Qualifizierung als rechtsformwechselnde Umwandlung spricht die Behandlung in der Slowakei. Außerdem mag auch die Aufnahme der Rechtsform der k. s. in die Anlage zum UmgrStG als EU-Gesellschaft und damit die Behandlung als Körperschaft im Sinne des Art I UmgrStG (vgl. § 1 Abs. 2 UmGrStG) als weiteres Argument dafür dienen. Geht man nämlich konsequenterweise davon aus, dass der k. s. durch die Aufnahme in die Anlage des UmgrStG ex lege der Status einer Körperschaft für den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes zugebilligt wird, wäre denklogisch auch eine rechtsformwechselnde Umwandlung innerhalb der Kategorie der Körperschaften (analog einer Umwandlung einer AG in eine GmbH) aus österreichischer Sicht möglich. Schließlich greift bei der hier behandelten Umwandlung weder der Wortlaut des § 20 KStG, welcher u. a. Umwandlungen i. S. des Umwandlungsgesetzes (d. h. ausgenommen rechtsformwechselnde Umwandlungen) regelt, da es zu keinem Übergang des Vermögens auf einen anderen kommt, noch der Wortlaut des § 19 KStG, da es nicht tatsächlich zur Abwicklung kommt, und auch kein Liquidationsgewinn entsteht. Auch ein Untergang von Anteilen laut dem Wortlaut des § 31 Abs. 2 Z 1 EStG liegt nach Meinung des Autors nicht vor, da die Gesellschaft ihre Identität behält und nicht untergeht. Dadurch gingen alle innerstaatlichen österreichischen steuerlichen Regelungen betreffend Umwandlung offenbar ins Leere und eine Behandlung als rechtsformwechselnde Umwandlung erscheint nahe liegend.

1.2. Steuerliche Konsequenzen

Laut *Halner/Heinrich* werden rechtsformwechselnde Umwandlungen vom UmgrStG nicht geregelt, die Identität des Unternehmens bleibt bestehen, bereits nach dem allge-

meinen Steuerrecht ergeben sich keine Ertrags- und verkehrssteuerlichen Konsequenzen.³⁾

Die Meinung des Autors deckt sich grundsätzlich mit dieser Meinung, da dem Wortlaut nach – wie oben ausgeführt – weder § 19 KStG noch § 20 KStG noch § 31 Abs. 2 Z 1 EStG greifen. Es ist lediglich zu untersuchen, ob dies nicht einen Anwendungsfall für § 31 Abs. 2 Z 2 EStG darstellen könnte.

Laut § 31 Abs. 2 Z 2 EStG gelten als Veräußerung auch Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen. In diesem Fall käme das Prinzip der aufgeschobenen Versteuerung zur Anwendung.

Wie unten unter III.2.2. ausgeführt, wird derzeit von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass es bei Umwandlungen im Ausland umwandlungsbedingt zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich kommt. Selbst wenn man dieser umstrittenen Auffassung folgt, wäre darüber hinaus zu prüfen, was unter Maßnahmen des Steuerpflichtigen (in diesem Fall des Gesellschafters) zu verstehen ist. Laut § 69b Abs. 2 SR HGB bedarf der Beschluss über die Umwandlung der Gesellschaft der Zustimmung aller Gesellschafter, sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes festgelegt ist. Es sind also Fälle denkbar, bei denen es zu einer Umwandlung ohne Tun oder sogar gegen den Willen eines Gesellschafters kommt. Deshalb erscheint es fraglich, ob es sich bei der Umwandlung um Maßnahmen des Steuerpflichtigen i. S. d. § 31 Abs. 2 Z 2 handelt, oder nicht viel eher um eine Maßnahme der Gesellschaft, getroffen durch die Generalversammlung der Gesellschaft als deren Organ.

Sofern § 31 Abs. 2 Z 2 EStG aber nicht greift, sollte es sich aus österreichischer Sicht bei der Umwandlung einer slowakischen s. r. o., die über keine inländische Betriebsstätte oder dgl. verfügt, in eine slowakische k. s. für den Gesellschafter um einen steuerneutralen Vorgang handeln.

2. Behandlung wie eine errichtende Umwandlung

2.1. Vergleichbarkeit mit errichtender Umwandlung

Laut § 7 Abs. 1 Z 3 UmgrStG sind Umwandlungen i. S. des UmgrStG auch vergleichbare Umwandlungen ausländischer Körperschaften im Ausland.

Es ist in der Folge zu analysieren, ob so eine Vergleichbarkeit vorliegt.

§ 5 Abs. 1 UmwG spricht u. a. von der Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die Kommanditgesellschaft. Diese Vermögensübertragung erfolgt in der Slowakei aber nicht, was gegen eine Qualifizierung als errichtende Umwandlung spricht. Eine Qualifizierung als verschmelzende Umwandlung scheidet m. E. mangels Änderungen in der Gesellschafterstruktur ebenfalls aus.

Aus österreichischer Sicht ist die slowakische k. s. für Zwecke des zwischenstaatlichen Steuerrechts aufgrund des so genannten Typenvergleichs als Mitunternehmerschaft einzustufen.⁴⁾

Bei Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland richtet sich die Qualifizierung ausländischer Rechtsträger als Körperschaften danach, ob diese nach ihren Rechtsgrundlagen und ihrer Organisation einer österreichischen juristischen Person vergleichbar sind.⁵⁾

Innerstaatlich aus österreichischer Sicht wird die slowakische k. s. also nicht als Körperschaft sondern als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sein. Im österreichischen

³⁾ Vgl. *Hainzer/Heinrich*, Internationale Umgründungen, 75.

⁴⁾ Vgl. z. B. *Feith*, 158 basierend auf zahlreichen EAS Anfragebeantwortungen.

⁵⁾ Vgl. z. B. sinngemäß *Achatz/Aigner/Kofler/Turmpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 29 FN 23.

Recht ist aber eine Umwandlung einer Körperschaft in eine Mitunternehmerschaft ohne Vermögensübergang nicht vorgesehen. Sofern man aus dieser Sicht einer Einordnung als rechtsformwechselnde Umwandlung nicht folgen will, bliebe also nur noch die grundsätzliche Einordnung als errichtende Umwandlung, wobei aber die Rechtsfolgen mangels Vermögensübertragung entsprechend zu beleuchten sein werden.

2.2. Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts i. S. d. UmgrStG?

In einem weiteren Schritt wäre zu klären, ob es zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes auf die stillen Reserven und den Firmenwert i. S. des § 7 Abs. 2 UmgrStG kommt.

Laut *Hafner/Heinrich*⁶⁾ verliert nach Auffassung der UmgrStRL 2002 die Republik Österreich bei der errichtenden Umwandlung einer ausländischen Körperschaft auf eine ausländische Personengesellschaft das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in den Anteilsrechten. An deren Stelle tritt umwandlungsbedingt ein Mitunternehmeranteil, für das Österreich nach DBA nur ein Besteuerungsrecht nach dem Betriebsstättenprinzip besitzt. „Durch Umwandlung einer Körperschaft auf ein Einzelunternehmen oder eine Mitunternehmerschaft geht systembedingt eine Besteuerungsebene verloren.“⁷⁾ Insofern würde es sich laut § 7 Abs. 2 UmgrStG nicht um eine Umwandlung laut UmgrStG handeln. Eine andere Meinung vertritt *Damböck*, welcher diesen Sachverhalt unter das UmgrStG subsumieren will (siehe unten unter III.2.3.)

2.3. Steuerliche Konsequenzen

2.3.1. Umstrittenheit der Anwendbarkeit des UmgrStG

Laut *Hafner/Heinrich*⁸⁾ kommt es nach Auffassung der UmgrStRL 2002 bei der errichtenden Umwandlung einer ausländischen Körperschaft auf eine ausländische Personengesellschaft zu einer Liquidationsbesteuerung der Anteile gemäß § 31 EStG. Die Auffassung der BMF, dass der alleinige Verlust des Besteuerungsrechtes an den Anteilen der übertragenden Gesellschaft im Fall internationaler Umgründungen zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in diesen Anteilsrechten führt, ist vor allem im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben umstritten.⁹⁾

Bei *Hafner/Heinrich* wird in der Folge mit Verweis auf *Damböck*¹⁰⁾ ausgeführt, dass bei der Umwandlung auf eine EU-Gesellschaft eine Aufdeckung der stillen Reserven explizit ausgeschlossen ist. *Damböck* vertritt die Auffassung, dass bei einer ausländischen Umwandlung mit österreichischen Anteilsinhabern „eine Neubewertung in Österreich freilich innerhalb des UmgrStG und damit unter Befreiung des Differenzbetrages als Buchgewinn bzw. -verlust“ zu erfolgen hat.¹¹⁾ Ebenso ist nach *Damböck* eine Besteuerung der Ausschüttungsfiktion ausgeschlossen.¹²⁾ Obwohl die Vorgaben der FRL explizit nur für die verschmelzende Umwandlung ableitbar sind, gelten diese Ausführungen laut *Damböck* auch für die errichtende Umwandlung, „da die errichtende Umwandlung im Ertragsteuerrecht der verschmelzenden Umwandlung aufgrund der Transparenz der Personengesellschaft nahe kommt und auch mit denselben Regelungen im UmgrStG bedacht wurde.“¹³⁾

⁶⁾ Vgl. *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 86 f.

⁷⁾ *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, 89.

⁸⁾ Vgl. *Hafner/Heinrich*, 87.

⁹⁾ *Hafner/Heinrich*, 88 f.

¹⁰⁾ *Hafner/Heinrich*, 89, sowie FN 127 und 128.

¹¹⁾ *Damböck*, Umwandlungen ausländischer operativer EU-Körperschaften, ÖStZ 2004, 276.

¹²⁾ Vgl. *Damböck*.

¹³⁾ Vgl. *Damböck*, ÖStZ 2004, 276.

2.3.2. Klarstellungserfordernis im UmgrStG

Selbst wenn man der Auffassung *Damböcks*, welche vieles für sich hat, nicht folgen würde und es dadurch zu einer Nichtanwendbarkeit des UmgrStG kommen würde, wäre laut § 7 Abs. 2 UmgrStG eine etwaige Steuerpflicht laut § 20 KStG auf Antrag bis zur Veräußerung nicht festzusetzen (Konzept der aufgeschobenen Besteuerung), sofern es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine Gesellschaft laut Anlage handelt. Die slowakische k. s. ist sowohl laut Anlage zum UmgrStG als auch laut EU-FRL eine Gesellschaft.

Hier dürfte, sofern man nicht der Einordnung dieses Vorganges als steuerneutrale rechtsformwechselnde Umwandlung außerhalb des UmgrStG folgt, eine echte Gesetzeslücke im UmgrStG bestehen.

Bei der Umwandlung auf eine Körperschaft nach vergleichbaren österreichischen Vorschriften kann eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich nach der Argumentation des Verlustes einer Besteuerungsebene (III.2.2.) nicht vorliegen und damit § 31 Abs. 1 Z 1 EStG gar nicht ausgelöst werden. Deshalb war lediglich für eine etwaige Steuerpflicht laut § 20 KStG vorzusorgen und durch das Konzept der aufgeschobenen Besteuerung EU-konform zu entschärfen. Der Fall, dass es sich bei der übernehmenden EU-Gesellschaft laut Anlage um eine Gesellschaft handeln könnte, die laut innerstaatlichem österreichischen Steuerrecht als Mitunternehmerschaft gilt und deshalb eine Besteuerung nach § 31 EStG auslösen könnte, wurde offenbar übersehen. Hier wäre eine Ergänzung des § 7 Abs. 2 UmgrStG, um das Konzept der aufgeschobenen Besteuerung auch auf § 31 EStG auszudehnen, zur Klarstellung wünschenswert.

Alternativ böte sich die Klarstellung durch den Gesetzgeber an, dass es sich im vorliegenden Fall und ähnlich gelagerten Fällen um eine steuerneutrale rechtsformwechselnde Umwandlung handelt.

Nach Meinung des Autors sollte auch derzeit interpretativ § 31 Abs. 2 Z 1 EStG (Ubergang von Anteilen aufgrund Auflösung oder Beendigung der Körperschaft) nicht anwendbar sein, da laut § 69b Abs. 1 SR HGB die Gesellschaft durch die Umwandlung nicht erlischt.

Folgt man dieser Argumentation, sollte es sich auch bei grundsätzlicher Qualifizierung als errichtende Umwandlung unter Nichtanwendung des UmgrStG gem. § 7 Abs. 2 UmgrStG aus österreichischer Sicht bei der Umwandlung einer slowakischen s. r. o., die über keine inländische Betriebsstätte oder dgl. verfügt, in eine slowakische k. s. für den Gesellschafter um einen steuerneutralen Vorgang handeln. Lediglich die Anwendbarkeit des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG (Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen) unter Anwendung des Prinzips der aufgeschobenen Besteuerung wäre zu prüfen (siehe oben unter III.1.2.).

IV. Abschließende Würdigung

Nach Meinung des Autors ist aufgrund der slowakischen Regelungen der Behandlung der Umwandlung einer slowakischen s. r. o. in eine slowakische k. s. als rechtsformwechselnde Umwandlung ohne direkte steuerliche Konsequenzen für den Gesellschafter der Vorzug zu geben. Auch die Anwendung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG (Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen) erscheint fragwürdig. Eine Klarstellung im obigen Sinne durch den Gesetzgeber wäre aber im Sinne der Rechtssicherheit wünschenswert.