

# Unbeschränkte Steuerpflicht einer tschechischen s.r.o. in Österreich bei Vorliegen der Geschäftsleitung im Inland

Dr. Stefan Malainer, WP in Wien / Dr. Andreas Staribacher, StB und WP in Wien



Die direkten Nachbarstaaten Österreichs weisen überwiegend günstigere Besteuerungen unternehmerischer Tätigkeit als Österreich auf. Dementsprechend ist es für Steuerpflichtige durchaus verlockend, „formal“ durch Gesellschaftsgründungen in diese Länder abzuwandern, obwohl der Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeit in Österreich verbleibt. Zu diesem Zweck werden Gesellschaften ausländischer Rechtsform und mit Sitz im Ausland gegründet, worauf der österreichische Gesetzgeber und die österreichische Finanzverwaltung freilich reagieren, um Umgehungen der österreichischen Steuerpflicht für inlandsbezogene unternehmerische Tätigkeit zu bekämpfen.

## 1. Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

Die überwiegend herrschende Lehre und Rechtsprechung sehen es trotz fehlender Bezugnahme in § 1 Abs. 2 KStG als gegeben an, dass auch ausländische Körperschaften oder Kapitalgesellschaften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind und kumulativ dazu – was in einem zweiten Schritt zu prüfen ist – der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung dieser Kapitalgesellschaft in Österreich liegt.<sup>1)</sup>

### 1.1. Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft

Ob eine ausländische Kapitalgesellschaft einer inländischen vergleichbar strukturiert ist, ist im Einzelfall zu beurteilen. Nach den KStR muss die ausländische Körperschaft dem inländischen Typus in ihrer Struktur zwar nicht genau entsprechen – das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein –, es müssen aber ihre Merkmale in Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft vergleichbar sein.<sup>2)</sup> Kriterien für die Beurteilung der Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft sind nach Ansicht der Finanzverwaltung

- eine eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht;
- ein starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital;
- eine Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital;
- eine Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt;
- eine Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.<sup>3)</sup>

Neben diesen Basiskriterien können beim Typenvergleich aber auch noch andere Aspekte von Bedeutung sein. So stellen auch

- die ungehinderte Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile an Nichtgesellschafter mangels gesetzlichen Zustimmungserfordernisses der anderen Gesellschafter,

<sup>1)</sup> Vgl. für viele *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988 (2010) § 1 Rz. 30 ff.; siehe dazu auch KStR, Rz. 111.

<sup>2)</sup> KStR, Rz. 110.

<sup>3)</sup> KStR, Rz. 110a.

- das Erfordernis der Aufbringung des Gesellschaftskapitals durch Einlagen der Gesellschafter und
- das Erfordernis der Eintragung in einem öffentlichen Buch für die Entstehung der Gesellschaft

Indizien für eine Vergleichbarkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft oder Körperschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft im Sinne einer typologischen Betrachtung dar.<sup>4)</sup>

Die nähere Betrachtung einer tschechischen *Společnost s ručením omezeným* – kurz „s.r.o.“ – unter den eben genannten Gesichtspunkten führt zu dem in Lehre und Rechtsprechung unbestrittenen Ergebnis, dass sie einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist.<sup>5)</sup> Dazu kommt, dass auch Anlage 3 (zu Art. I, II, III und VI) Z 1 lit. c zum UmgrStG – unter anderem – die s.r.o. mit den österreichischen Kapitalgesellschaften gleichbehandelt und somit gleichstellt.

### 1.2. Sitz oder Ort der Geschäftsleitung bzw. geschäftlichen Oberleitung

Nachdem festgestellt wurde, dass die s.r.o. mit den inländischen, österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar ist, muss in einem zweiten Schritt ermittelt werden, ob die Geschäftsleitung oder der Sitz der jeweiligen Gesellschaft ebenfalls im Inland liegt; sonst wäre ja z. B. auch eine in Tschechien ansässige und von dort geleitete s.r.o. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Dieses Kriterium ist deswegen von großer Relevanz, weil im Unterschied zum allgemeinen Ertragsteuerebereich – wie etwa bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer – bei auseinanderfallendem Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht auf die Regelungen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen abzustellen ist. Maßgeblich ist hier vielmehr das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht nach inländischen steuerlichen Vorschriften, eben nach Maßgabe des § 1 Abs. 2 KStG.

Im Regelfall liegt der satzungsmäßige Sitz einer ausländischen Gesellschaft nicht in Österreich, weshalb zu prüfen ist, ob eine unbeschränkte Steuerpflicht – und damit eine Zahlungsverpflichtung hinsichtlich der (Mindest-)Körperschaftsteuer nach § 1 Abs. 2 KStG – möglicherweise deswegen vorliegt, weil sich die Geschäftsleitung in Österreich befindet. Die genannte Bestimmung verweist hinsichtlich dieser Frage auf § 27 Abs. 1 BAO, der anordnet, dass Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ihren Sitz primär an dem Ort haben, der durch Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder Ähnliches bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt der Ort als Sitz, an dem sich die Geschäftsleitung befindet. Bei der Ermittlung des Ortes der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO wiederum der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, also wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird.<sup>6)</sup>

Der VwGH setzt diesen Ort mit dem Ort gleich, an dem die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden.<sup>7)</sup> Diese werden in der Regel in den Büroräumen des Geschäftsführers getroffen; mitunter ist sogar auf die Privatwohnung des Gesellschafters oder die Büroräume von verbundenen Gesellschaften, in denen sich der Geschäftsführer einer Gesellschaft überwiegend aufhält, abzustellen.<sup>8)</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist im Ergebnis auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht abzustellen, weshalb entscheidend sein soll, wo alle für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeord-

<sup>4)</sup> KStR, Rz. 110a.

<sup>5)</sup> VwGH 29. 4. 2010, 2005/15/0057; VfGH 11. 12. 2002, B 1542/00.

<sup>6)</sup> Siehe KStR, Rz. 6.

<sup>7)</sup> VwGH 6. 4. 1995, 94/15/0206.

<sup>8)</sup> So KStR, Rz. 6.

net werden.<sup>9)</sup> Maßgebend für die Beurteilung des Ortes der geschäftlichen Oberleitung und damit der unbeschränkten Steuerpflicht sind somit sowohl die laufende Geschäftsführung, worunter alle tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, verstanden werden, als auch die organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören.

## 2. Beispielfall aus der Praxis

Der UFS hatte über die Steuerpflicht einer im Frachtgeschäft tätigen tschechischen s.r.o. in Österreich zu entscheiden. Konkret war die Frage des Vorliegens einer Mindestkörperschaftsteuerpflicht von Relevanz. Wesentlich war dabei, dass sich der Geschäftsführer der s.r.o. nach den getroffenen Feststellungen überwiegend in Österreich aufhielt und die Geschäftsräumlichkeiten eines bereits in Insolvenz befindlichen eigenen Unternehmens nutzte. Zwar behauptete er, neben allen unternehmerisch relevanten Geschäftsverbindungen (Bank, Leasingfinanzierung, Versicherung) in Tschechien bei seinem Steuerberater ein Büro zu nutzen, in dem sämtliche anfallenden und notwendigen Arbeiten erledigt werden, und daher in Österreich mangels inländischer Betriebsstätte bzw. Geschäftstätigkeit in Österreich weder steuerbar noch steuerpflichtig zu sein, weshalb auch keine Pflicht zur Zahlung einer Mindestkörperschaftsteuer bestehe. Diese Behauptung stand aber im Widerspruch zu den Ergebnissen einer gerichtlich angeordneten Hausdurchsuchung: Aus den sichergestellten Unterlagen ergab sich, dass die Geschäfte der s.r.o. von Österreich aus geleitet wurden und sich auf Westeuropa bezogen. Anknüpfungspunkte nach Tschechien waren jedenfalls nicht ermittelbar gewesen. Mit diesem Kenntnisstand korrelierten auch die Informationen aus einem Auskunftersuchen an die Finanzbehörden in der Tschechischen Republik, aus dem hervorging, dass an der angegebenen Firmenadresse nur ein Postkasten vorhanden war und der in Österreich wohnende Geschäftsführer für die tschechischen Behörden nur schwer erreichbar war. Die Adresse in der Tschechischen Republik wurde von den mit dem Fall befassten Finanzbehörden nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens als Scheinadresse qualifiziert, und es wurde davon ausgegangen, dass der Ort der geschäftlichen Oberleitung in Österreich lag, da sich der Geschäftsführer der s.r.o. überwiegend im Inland aufhielt und auch in Österreich wohnhaft war. Aus diesem Grund wurde die s.r.o. als unbeschränkt steuerpflichtig angesehen, und die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer erfolgte aus Sicht des UFS im Ergebnis zu Recht.

## 3. Praxishinweise

Es ist nachvollziehbar, dass Unternehmer danach trachten, ihr Handeln auch möglichst steuerschonend auszugestalten. Angesichts der Möglichkeiten, die die EU ihren Bürgern im Zusammenhang mit der Niederlassungs- und Dienstleistungs- sowie Warenverkehrsfreiheit einräumt, kann es durchaus sinnvoll – und auch legitim – sein, die Geschäftstätigkeit aus steuerlichen Gründen ins Ausland zu verlegen und so in den Genuss der entsprechenden steuerlichen Standortvorteile eines österreichischen Nachbarlands zu gelangen.

Allerdings ist es dabei notwendig, bestimmte Vorgaben hinsichtlich der Organisation und Gestaltung der Arbeitsabläufe einzuhalten. Wie gezeigt wurde, kommt es für das Bestehen bzw. Nichtbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Österreich im Ergebnis darauf an, wo sich die geschäftliche Oberleitung der Gesellschaft befindet. Im Regelfall ist also darauf zu achten, dass sich die Mitglieder der Geschäftsführung während der Ausübung ihres Berufs überwiegend im Ausland aufhalten. Dies erkennt die vorliegende Entscheidung des UFS punktgenau, allerdings wird in der fast 40 Seiten langen Entscheidung auch immer wieder angeführt, dass der Ge-

<sup>9)</sup> UFS 23. 8. 2011, RV/0820-L/11.

schäftsführer der s.r.o. in Österreich wohnhaft ist und dies wird unter anderem – u. E. ungerechtfertigterweise – als Indiz für das Bestehen der gesellschaftlichen Oberleitung im Inland angesehen: Wo der Geschäftsführer aber seine Freizeit verbringt, kann für die konkrete Beurteilung nicht ausschlaggebend sein, weshalb durchaus ein in Österreich wohnhafter Manager eine in Tschechien sitzende Kapitalgesellschaft leiten kann, ohne eine unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft in Österreich zu begründen.

Entscheidend ist eben, wie auch das vorliegende Judikat richtig ausführt, dass die wesentlichen Geschäftsentscheidungen im Ausland getroffen werden und dies auch entsprechend dokumentiert wird. Wo die administrative Umsetzung der getroffenen Entscheidungen geschieht oder wo die Buchhaltung geführt wird, ist demgegenüber nicht relevant. In diesem Sinne führen auch die KStR zutreffend aus, dass für die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung nicht wesentlich ist, wo die unternehmenslenkenden Dispositionen vollzogen und wirksam werden.<sup>10)</sup> Im Ergebnis kann demnach festgehalten und nur nochmals in Erinnerung gerufen werden, dass der geschäftliche Wille nicht dort gebildet wird, wo die Verbuchung der Belege stattfindet oder Finanzamtstermine wahrgenommen werden, sondern eben dort, wo sich der Geschäftsführer einer Gesellschaft – beurteilt nach den Gesamtumständen – überwiegend aufhält und von wo aus er die Tagesgeschäfte der Gesellschaft organisiert und steuert. Eine im Ausland stattfindende Steuerberater- und Bürotätigkeit tritt demgegenüber zurück.

---

<sup>10)</sup> Siehe KStR, Rz. 6.