

Die Besteuerung slowakischer Kapitalgesellschaften

Dr. Peter Feith ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und verfügt auch über die slowakische Wirtschaftsprüferzulassung. Er ist Mitglied des internationalen Ausschusses der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder und seit vielen Jahren geschäftsführender Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in Bratislava, Slowakei. Er ist Autor von einschlägigen Fachartikeln und Büchern, so erschien etwa im Linde Verlag das Fachbuch „Steuerose Slowakei“.



Dr. Peter Feith,
WP / StB

1. Typen von Kapitalgesellschaften in der Slowakei

In der Slowakei lassen sich grundsätzlich Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unterscheiden. Zu den Kapitalgesellschaften zählen die Aktiengesellschaft (AS) und die SRO (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Zu den Personengesellschaften zählen die Offene Handelsgesellschaft (VOS) und die Kommanditgesellschaft (KS), wobei die KS aus österreichischer Sicht eine hybride Rolle einnimmt und deshalb kurz mit abgehandelt wird.

1.1. SRO (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)

Mindestkapital

Das Mindestkapital einer SRO (GesmbH) in der Slowakei beträgt 5000 Euro. Dieses Mindestkapital ist bei Gründung mindestens zu 30 % aufzubringen, im Falle einer Einmanggesellschaft ist das Mindestkapital hingegen voll einzuzahlen.

Einmanggesellschaft, Kaskadierungsbeschränkung

Es ist in der Slowakei so wie auch in Österreich eine Einmanggesellschaftsgründung über Notariatsakt möglich. Hierbei ist allerdings das Stammkapital voll einzuzahlen. Weiters ist bei der Einmanggesellschaft zu beachten, dass im slowakischen HGB eine Einschränkung von Kaskadierungen vorgesehen ist. Das bedeutet, eine Einmanggesellschaft ist nur möglich, sofern dieser einzige Gesellschafter nicht seinerseits eine Einmanggesellschaft ist.

Prüfungspflicht besteht bei Überschreiten qualifizierter Umsatz- und Bilanzsummen- und Mitarbeiterkriterien.

1.2. AS (Aktiengesellschaft)

Das Mindestkapital einer Aktiengesellschaft (AS) in der Slowakei beträgt 25.000 Euro. Die Organe der Aktiengesellschaft sind der Vorstand und der Aufsichtsrat. Der Aufsichtsrat als zwingendes Organ muss mindestens drei Mitglieder oder eine ungerade Anzahl von mehr als drei Mitgliedern um-

fassen. Es besteht stets Abschlussprüfungspflicht.

1.3. KS (Kommanditgesellschaft) als Hybridform

Die Kommanditgesellschaft ist im Wesentlichen der österreichischen Kommanditgesellschaft ähnlich, stellt aber im Gegensatz zu Österreich eine juristische Person dar. Die Kommanditgesellschaft hat mindestens zwei Gesellschafter, einen Kommanditisten und einen Komplementär. Der Komplementär haftet so wie auch in Österreich gleich einem VOS-Gesellschafter den Gläubigern gegenüber uneingeschränkt. Sind mehrere Komplementäre vorhanden, so haften sie als Gesamtschuldner. Der Kommanditist hat eine Mindesteinlage von 250 Euro zu leisten und haftet den Gläubigern nur auf seine Einlage beschränkt. Laut Steuerrecht ist die KS eine hybride Gesellschaftsform, wobei die Gewinnbesteuerung für den Komplementär ähnlich dem österreichischen Transparenzprinzip beim Gesellschafter erfolgt, während der Gewinnanteil des Kommanditisten von der Gesellschaft selbst der Körperschaftssteuer unterworfen wird.

2. Grundsätze der Buchhaltung und Bilanzierung

2.1. Rechtsgrundlagen

Wesentliche Rechtsgrundlagen für die Buchhaltung und Bilanzierung stellen das Handelsgesetzbuch, das Buchhaltungs-gesetz und die Buchhaltungsverordnung dar.

2.2. Wesentliche Buchhaltungs- und Bilanzierungsgrundsätze

2.2.1. Allgemeines

Grundsätzlich ist in der Slowakei die dop-

ANLAGEN

pelte Buchführung für alle Handelsgesellschaften zwingend, wobei ein verpflichtender Standardkontenrahmen laut Verordnung einzuhalten ist. Dieser Standardkontenrahmen ist nicht veränderbar, die vorgegebenen Kontoklassen und Kontonummern sind strikt einzuhalten, lediglich eine analytische weitere Untergliederung ist erlaubt. Die Bestandteile des Jahresabschlusses sind so wie auch in Österreich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, sowie ein detaillierter Anhang gemäß eines Formblattes. Die Erstellung eines Cash-Flow-Statements ist nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften zwingend.

2.2.2. Latente Steuern

Der Ausweis der latenten Steuern ist für alle prüfungspflichtigen Gesellschaften zwingend. In die latenten Steuern werden neben allen Timing Differences auch Verlustvorräte, sofern mit deren Nutzung gerechnet werden kann, einbezogen.

2.2.3. Finanzleasing

Beim Finanzleasing wird der Vermögensgegenstand beim Leasingnehmer und nicht, so wie in Österreich üblich, beim Leasinggeber gebucht.

2.2.4. Rückstellungen

Das Handelsgesetzbuch kennt einen umfassenden Katalog von Rückstellungen aufgrund des Vorsichtsprinzips. Beispielweise sind angeführt: Rückstellungen für Abfindungen, verlustbringende Verträge, nicht konsumierte Urlaube, Jahresabschlusskosten und Prüfungskosten, Reklamationen und Garantiereparaturen, laufende und drohende Gerichtsstreite, Beseitigung von Umweltverunreinigungen und Abfallentsorgung, sowie andere Risiken im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Buchführungseinheit (Generalklausel). Keine Rückstellungen werden für Reparaturen und langfristige Vermögensgegenstände gebildet. Von diesen handelsrechtlich geforderten Rückstellungen werden aber nur wenige steuerlich anerkannt.

2.3. Wesentliche Bewertungsprinzipien

2.3.1. Bewertung des Sachanlagevermögens

Ebenso wie in Österreich gilt auch in der Slowakei grundsätzlich das Anschaffungswertprinzip, das heißt, Vermögensgegenstände sind zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren. Die Herstel-

lungskosten der aktivierten selbsterstellten Anlagegegenstände werden mit den direkten und indirekten Kosten, die mit ihrer Herstellung verbunden sind, bewertet. Die handelsrechtliche Abschreibung richtet sich nach der Nutzungsdauer und wird monatlich vorgenommen, die Anwendung der steuerrechtlich gebotenen Abschreibung ist aber in der Praxis zulässig.

2.3.2. Bewertung des Sachumlaufermögens

Die Herstellungskosten werden in der Slowakei bei Bewertung des Sachumlaufermögens mit den direkten Kosten der Produktion oder wahlweise auch mit einem adäquaten Teil der indirekten Kosten, die im Zusammenhang mit der Herstellung stehen, angesetzt.

An Bewertungsvereinfachungsverfahren sind First-in-First-out (FIFO) sowie das gleiche Durchschnittspreisverfahren zulässig. Es besteht ein retrogrades Bewertungsverfahren zur Kontrolle der Wertansätze beim Sachumlaufermögen. Eine handelsrechtlich gebotene Wertberichtigung wird aber steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

2.3.3. Bewertung des Finanzvermögens

Grundsätzlich gilt handelsrechtlich das Anschaffungskostenprinzip, wobei aber Finanzderivate und Wertpapiere mit Ausnahme von Aktien, bei denen eine qualifizierte Beteiligung besteht (mindestens 20 % oder beherrschender Einfluss), sowie Wertpapiere, die bis zur Fälligkeit gehalten werden, grundsätzlich handelsrechtlich mit dem Stichtagswert zu bewerten sind.

2.3.4. Fremdwährungsumrechnung

Die Fremdwährungsbewertung erfolgt erfolgswirksam zum Stichtagskurs, sodass im Gegensatz zu Österreich auch unrealisierte Fremdwährungsgewinne handels- und steuerrechtlich erfolgswirksam sind.

2.4. Bilanzberichtigungen

Sofern eine Bilanzberichtigung nach Bilanzfeststellung und Einreichung ins Handelsregister vorgenommen wird, erfolgt die Korrektur erfolgsneutral gegen den Bilanzgewinn in der Bilanz des Folgejahres, wodurch das Prinzip der Bilanzverknüpfung aus österreichischer Sicht durchbrochen wird. Steuerrechtlich ist eine korrigierte Körperschaftssteuererklärung abzugeben.

2.5. Gliederungsprinzipien

Die Bilanzgliederung folgt einem starren Formblatt, welches im Unterschied zu Österreich die kumulierten Abschreibungen und Wertberechtigungen im Anlagevermögen und Umlaufvermögen direkt im Bilanzformblatt ausweist. Die Gewinn- und Verlustrechnungsgliederung erfolgt auch durch ein starres Formblatt, orientiert sich an der Wertschöpfung und folgt in großen Zügen dem Umsatzkostenverfahren.

3. Steuerliche Gewinnermittlung

3.1. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Steuersubjekt ist für die Körperschaftsteuer ähnlich wie in Österreich die Kapitalgesellschaft. Die unbeschränkte Steuerpflicht richtet sich danach, ob die Gesellschaft ihren Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Slowakei hat. Diesbezüglich definiert das slowakische Einkommenssteuergesetz den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als den Ort, wo Führungs- und Geschäftsentscheidungen durch die Statutarorgane oder die Aufsichtsorgane getroffen werden. Damit folgt die innerstaatliche slowakische Steuergesetzgebung i.w. der DBA-Definition.

3.2. Maßgeblichkeitsprinzip

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer und Körperschaftsteuer wird aus der Handelsbilanz durch Mehr-Weniger-Rechnung entwickelt. Es gilt also so wie in Österreich das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

3.3. Betriebsausgaben

Grundsätzlich fließen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips alle handelsrechtlichen Aufwendungen in die steuerliche Gewinnermittlung ein, wobei aber im slowakischen EStG eigenständige Definitionen von Betriebsausgaben, Abzugsverbote, Begrenzungen und andere Einschränkungen bestehen, welche in der Mehr-Weniger-Rechnung angepasst werden.

3.3.1. Allgemeine Abzugsverbote von Aufwendungen

Generell sind Aufwendungen nicht steuerlich abzugsfähig, die

- nicht genügend nachweisbar sind oder
- die nicht mit steuerpflichtigen Betriebseinnahmen im Zusammenhang stehen oder

ANLAGEN

- die für nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogene Einnahmen aufgewandt wurden.
Eine nähere Ausgestaltung wie die österreichische Liebhabereiverordnung existiert in der Slowakei nicht.

3.3.2. Wesentliche spezielle Abzugsverbote
Repräsentationskosten und Strafen stellen generell keine Betriebsausgaben dar. Die slowakische Regelung ist für diese Aufwandskategorien also weniger unternehmerfreundlich als in Österreich. Rückstellungen stellen mit Ausnahme der folgenden wesentlichen Ausnahmen keine Betriebsausgabe dar:

- Urlaubsrückstellung
- Rückstellung für Bilanz, Steuererklärung, Audit
- Rückstellungen für noch nicht fakturierte Leistungen
- Rückstellungen für Elektroabfallbeseitigung
- Rückstellungen für Waldverjüngung
- Rückstellungen für Sanierung von Böden in Zusammenhang mit Rohstoffgewinnung

Wertberichtigungen stellen mit Ausnahme der wesentlichen Spezialnorm für Forderungswertberichtigungen (siehe 3.3.5.1.) keine Betriebsausgaben dar. Dies gilt auch sinngemäß für Teilwertabschreibungen.

3.3.3. Begrenzungen von Betriebsausgaben
Bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben werden im EStG betragsmäßig begrenzt, so z.B.: Reisekosten, Treibstoffverbrauch mit der Norm laut Fahrzeugpapieren, Lagerfehlbestand im Einzelhandel laut wirtschaftlichen Normen, etc.

3.3.4. Verausgabung als Abzugsvoraussetzung

Bei gewissen Arten von Betriebsausgaben ist die Verausgabung Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit. So werden Mietzahlungen und Vermittlungsprovisionen, welche an natürliche Personen geleistet werden, erst in der Periode, in welcher die Zahlung erfolgt, beim Schuldner steuerwirksam. Eine bedeutsame weitere Regelung besagt, dass sich die steuerliche Bemessungsgrundlage um den Betrag jener Verbindlichkeiten erhöht, welche seit mehr als 36 Monaten nicht bezahlt wurden und welche aus steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen oder der Anschaffung von An-

lage, Lager oder sonstigem Vermögen entstehen. Eine derartige Regelung soll die Zahlungsmoral fördern und eine Symmetrie zur Möglichkeit der 100 %igen Forderungswertberichtigung beim Gläubiger nach Ablauf von 36 Monaten schaffen.

3.3.5. Eigenständige Definitionen im EStG

3.3.5.1. Wertberichtigungen auf Forderungen

Die Höhe der auf Forderungen laut Altersstruktur anzusetzenden steuerlich abzugsfähigen Wertberichtigungen beträgt von 20 % der Forderungssumme bei mehr als zwölf Monaten Überfälligkeit bis zu 100 % bei mehr als drei Jahren.

Verzugszinsen sind nicht in die Bemessungsgrundlage der steuerlichen Wertberichtigung einbeziehbar. Diese Regelung ist wesentlich starrer und in bestimmten Fällen ungünstiger als die österreichische Praxis, erspart aber Nachweise und Verhandlungen weitgehend.

3.3.5.2. Abschreibungen

Während das österreichische Einkommenssteuergesetz und die Verordnungen dazu Abschreibungen nur in Einzelfällen regeln (so z.B. bei Firmenwertabschreibungen und Gebäudeabschreibungen), regelt das slowakische Einkommenssteuergesetz und dessen Verordnungen für praktisch jedes Wirtschaftsgut eine Zuordnung zu einer der vier Abschreibungsgruppen und damit eine starre Abschreibungsdauer.

Abschreibungsmethoden

In der Slowakei sind zwei Abschreibungsmethoden möglich, die lineare Abschreibung und die beschleunigte Abschreibung.

Abschreibungsgruppen

Gruppe 1: 4 Jahre (z.B.: PKW, PC)

Gruppe 2: 6 Jahre (z.B.: Büroaustattung, Boote, Hebeeinrichtungen, Mischanlagen)

Gruppe 3: 12 Jahre (z.B.: Turbinen, Elektromotoren, Transformatoren, metallurgische Maschinen)

Gruppe 4: 20 Jahre (Gebäude)

Im Anschaffungsjahr ist die volle Abschreibung (in Österreich HalbjahresAfA) anzusetzen.

Insgesamt erscheint die slowakische Regelung insbesondere bei Gebäuden und PKW sowie aufgrund der vollen Abschreibung im ersten Jahr günstiger.

3.3.5.3. GWG

Geringwertige materielle Wirtschaftsgüter bis zu 996 Euro und immaterielle Wirtschaftsgüter bis zu 1660 Euro Anschaffungskosten werden im Jahre der Anschaffung im Aufwand erfasst und nicht aktiviert. Diese Regelung ist wesentlich großzügiger als in Österreich (400 Euro).

3.3.5.4. Finanzleasing

Finanzleasing gemäß Einkommensteuergesetz liegt vor, falls folgende Kriterien erfüllt werden:

- 1) Es besteht eine Kaufoption
- 2) Kauf des Leasinggegenstandes durch den Leasingnehmer am Ende des Leasing ohne unnötigen Aufschub
- 3) Der Kaufpreis wird in die Gesamtsumme der Leasingsumme eingerechnet
- 4) Mindestlaufzeit des Leasingvertrages 60 % der normalen Abschreibungsdauer, mindestens aber drei Jahre.

Als Folge der Erfüllung der Kriterien ist das Leasinggut beim Leasingnehmer zu aktivieren und über die Leasingdauer voll monatlich abzuschreiben.

3.3.5.6. Zinsen und Unterkapitalisierungsnormen

Allgemeine Regel ab 1.1.2010: Zinsen aus Darlehen von Gläubigern, welche mit dem Darlehensschuldner qualifiziert verbunden sind, sind insofern nicht mehr als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig, als der durchschnittliche Stand dieser Darlehen und Kredite das Sechsfache des in der letzten Steuerperiode ausgewiesenen Eigenkapitals übersteigt. Es besteht aber eine großzügig bemessene Freigrenze von 3,319.400 Euro an Darlehen und Krediten.

3.4. Beteiligungen

Eine Gruppenbesteuerung oder Organschaft ist in der Slowakei nicht vorgesehen, was die Slowakei als Holdingstandort gegenüber Österreich ungünstiger macht.

3.4.1. Passive Dividenden und Ausschüttungen

Die slowakische Schachteldividendenregelung für passive Dividenden sieht vor, dass ausgeschüttete Anteile am Gewinn einer (slowakischen) Handelsgesellschaft oder einer gleichartigen ausländischen juristischen Person an Personen, die an ihrem Stammkapital teilnehmen, sowie das Ausei-

ANLAGEN

nersetzungsguthaben und der Liquidationsüberschuss nicht mehr auf Ebenen des Gesellschafters zu versteuern sind. Dies betrifft nicht die VOS (OHG) und Komplementärbeteiligungen, da es ja hierbei auf Unternehmensebene zu keiner Besteuerung kommt, sondern über das Transparenzprinzip beim Gesellschafter besteuert wird. Somit sind passive Gewinnanteile als Kommanditist sowie Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht steuerbar und nicht wie in Österreich durch das Schachtelprivileg steuerbefreit.

3.4.2. Veräußerungsverluste und Gewinne von Beteiligungen

Veräußerungsgewinne von Beteiligungen sind normal steuerpflichtig, während Veräußerungsverluste nicht steuermindernd wirksam werden. Dies stellt im Gegensatz zur holdingfreundlichen Regelung in Österreich eine ungünstige Regelung dar.

4. Verlustverwertung

Verlustvorträge sind fünf Jahre lang vortragsfähig, eine Mindestkörperschaftssteuer ist nicht vorgesehen.

5. Steuersatz und effektive Steuerbelastung

Der Körperschaftsteuersatz beträgt in der Slowakei 19 % gegenüber 25 % in Österreich. Über den effektiven Körperschaftsteuerbelastungsvergleich zwischen den beiden Ländern unter Berücksichtigung der Breite und Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage lässt sich keine verallgemeinernde Aussage treffen, da beispielsweise die Regelungen bei Leasing und Abschreibungen sowie geringwertigen Wirtschaftsgütern in der Slowakei meist wesentlich günstiger sind, während etwa bei Wertberichtigungen und Rückstellungen sowie Veräußerungsgewinnen und Verlusten aus Beteiligungen die österreichische Gesetzeslage sich in der Regel vorteilhafter für den Steuerpflichtigen auswirkt. Der Belastungsvergleich hängt also wesentlich von der Branche und Unternehmenssituation ab und ist im Einzelfall zu analysieren.