

Firmenbuch

Praxisvergleich Zweigniederlassung – GmbH

Einige Aspekte zu Vor- und Nachteilen einer Zweigniederlassung

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Feuchtinger¹⁾ hat in einer übersichtlichen Darstellung den „Weg“ einer Zweigniederlassung von der Gründung über Fragen der laufenden rechtlichen Verpflichtungen bis zur Liquidation beleuchtet. Es soll versucht werden, aus der Praxis einige Überlegungen als Entscheidungshilfe anzustellen.

1. Ausgangslage

Ausgegangen sei von einem ausländischen Unternehmer in der Form einer Kapitalgesellschaft, der sich in Österreich zu einem nachhaltigen operativen Investment entschließt.²⁾

Dabei soll entweder eine Zweigniederlassung eingetragen werden, aus steuerlicher Sicht also eine Betriebsstätte eröffnet werden, oder aber eine österreichische GmbH (neu) gegründet werden, an der die ausländische Gesellschaft 100 % der Anteile hält. Trotz der geplanten Nachhaltigkeit kann der Unternehmer die Geschäftschancen nicht endgültig abschätzen; er ist daher an einer möglichst einfachen Lösung, die auch wieder einfach beendet werden kann, interessiert.

Oftmals vernimmt man hierzu die Meinung, eine Zweigniederlassung sei die einfachere Lösung, da die Gründung einer eigenen Körperschaft unterbleiben kann.

Die Überlegungen lehnen sich bewusst an den Aufbau und damit auch die theoretischen Grundlagen, die *Feuchtinger* geschaffen hat, an.³⁾

2. Steuerliche Grundlagen

Im Fall einer Zweigniederlassung wird bei Einrichtung einer entsprechenden Infrastruktur ein Betrieb entstehen, der steuerlich zu einer Betriebsstätte führt. Dadurch entsteht in Österreich beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmers im Sinne von § 98 EStG, und es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Aufgrund der Rechtsform entsteht Körperschaftsteuerpflicht, sodass ein Gewinn mit 25 % Körperschaftsteuer zu versteuern ist. Verluste sind grundsätzlich vortragsfähig.⁴⁾

Die Besteuerung ist daher grundsätzlich gleich wie bei einer österreichischen GmbH. Für die Zweigniederlassung fällt jedoch keine Mindestkörperschaftsteuer an. Wie bekannt, ist die Mindestkörperschaftsteuer aber unbeschränkt vortragsfähig und auf spätere Körperschaftsteuerschulden voll anzurechnen. Es ist daher eine betriebswirtschaftliche Entscheidung, ob eine Belastung von 1.750 Euro p. a., die bei späterem Anfall von Gewinnen nur einen Zinseffekt darstellt, tatsächlich zu einem Entscheidungskriterium führt. In beiden Fällen werden daher Gewinne aus Österreich auch in Österreich versteuert. Auswirkungen in der Besteuerung können sich durch die Existenz eines DBA, die Art des DBA und durch die jeweiligen ausländischen steuerlichen Bestimmungen ergeben.

Die Gewinne einer inländischen Betriebsstätte werden ohne DBA und in aller Regel auch bei Vorliegen eines DBA im Staat der Betriebsstätte versteuert. Versteuert der ausländische Staat ohne DBA auch den Gewinn im Sinne des Welteinkommens,

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ *Feuchtinger*, Die Gründung einer Zweigniederlassung, SWK-Heft 20/21/2011, W 55.

²⁾ Ist der ausländische Unternehmer keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Einzelperson, gelten die aus Österreich hinlänglich bekannten Überlegungen zum Vergleich Betrieb vs. Kapitalgesellschaft entsprechend.

³⁾ Siehe daher stets in SWK-Heft 20/21/2011, W 55.

⁴⁾ Zu beachten ist § 102 Abs. 2 EStG.

könnte eine Doppelbesteuerung eintreten. Die Gewinne einer österreichischen GmbH, bei der unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, werden stets in Österreich besteuert. Entscheidend mag auch sein, nach welcher Methode ein allfälliges DBA die Doppelbesteuerung vermeidet: Liegt die Befreiungsmethode vor, so befreit der ausländische Staat (in der Regel unter Progressionsvorbehalt) den Betriebsstättengewinn von der Steuer, der sohin nur in Österreich zu versteuern ist. Liegt jedoch die Anrechnungsmethode vor, so wird der Gewinn in beiden Ländern versteuert und die österreichische Steuer auf die ausländische Steuer angerechnet. Dies kann je nach dem Steuerebene und den jeweiligen Bestimmungen zu deutlichen Unterschieden führen.

Untersuchenswert kann auch sein, ob allfällige Verluste in Österreich im Ausland ausgleichsfähig sind. Dies richtet sich offensichtlich allein nach den ausländischen Steuerrechtsbestimmungen. Betrachtet man daher hilfsweise den umgekehrten Fall,⁵⁾ so zeigt sich, dass im Fall einer Betriebsstätte nach § 2 Abs. 8 EStG der Auslandsverlust in Österreich anzusetzen, im Fall einer Doppelverwertung jedoch nachzuversteuern ist. Im Fall einer Tochtergesellschaft m. b. H kann ein nachhaltiger Wertverlust nur über eine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden, die noch dazu zufolge § 12 Abs. 3 KStG über sieben Jahre linear zu verteilen ist.

Allerdings kann bekanntlich unter dem Regime einer Gruppenbesteuerung, die im dargestellten Sachverhalt problemlos zu erreichen ist, der Auslandsverlust der Tochtergesellschaft m. b. H ebenso in Österreich verwertet werden wie bei einer Zweigniederlassung; er ist aber ebenso nachzuversteuern.

Im Fall von Gewinnen einer Betriebsstätte können diese steuerneutral entnommen werden. Zu beachten ist hier, ob allenfalls Reglementierungen im Sinne einer Finanzmarktaufsicht, Währungskontrolle etc. im Ausland gegeben sind.

Im Fall einer Ausschüttung von Dividenden aus einer GmbH hebt Österreich grundsätzlich 25 % KESt ein. Diese KESt reduziert sich jedoch nach den DBA oftmals deutlich, so etwa auf Werte zwischen 5 % und 15 %. Zu prüfen ist daher wiederum die ausländische Steuersituation, so etwa ob im Ausland ein Schachtelprivileg existiert, wie weit Quellensteuern angerechnet werden und welche Auswirkungen sich ergeben. Ist Empfänger der Dividenden eine in der EU ansässige operative Gesellschaft, so werden die Dividenden ohne Quellensteuerbelastung ausgeschüttet werden können.

Tritt die Zweigniederlassung oder österreichische GmbH mit dem Mutterhaus in Geschäftsbeziehung, so gilt in beiden Fällen der Fremdverhaltensgrundsatz. Die Verrechnungspreisgrundsätze sind daher letztlich in beiden Fällen gleich anzuwenden.

Fasst man diese Überlegungen zusammen, so zeigt sich, dass die steuerliche Vorteilhaftigkeit der einen oder anderen Lösung primär durch das zwischenstaatliche Steuerrecht und das Steuerrecht des jeweiligen Auslands, damit auch durch Quellensteuerfragen, beeinflusst wird. Aus rein österreichischer Sicht ergeben sich keine substantziellen Unterschiede. Der Anfall von Mindestkörperschaftsteuer wurde dargestellt.

3. Gründungsphase

Wie die Praxis zeigt, werden Entscheidungen zu einem Businessinvestment oftmals relativ rasch getroffen und müssen dann auch rasch umgesetzt werden. Betrachtet man die Überlegungen von *Feuchtinger*,⁶⁾ so zeigt sich, dass bei der Eintragung einer Zweigniederlassung eine Vielzahl von Unterlagen zu errichten ist. Daher stellen sich auch die üblichen Probleme der Unterfertigung durch ausländische Organe, wie notarielle Beglaubigungen und Überbeglaubigungen etc. Insofern ist die Gründung einer Zweigniederlassung offensichtlich um nichts einfacher als die einer GmbH.

⁵⁾ Eine österreichische Kapitalgesellschaft gründet eine Betriebsstätte oder Tochter-Gesellschaft m. b. H. im Ausland.

⁶⁾ Vgl. *Feuchtinger*, SWK-Heft 20/21/2011, W 56 f. (Punkt 5.).

Deutlich nachteilig ist, dass die tatsächliche Errichtung der Zweigniederlassung bereits vor Eintragung nachgewiesen werden muss. Es ist also nicht möglich, zuerst die rechtliche Einheit zu errichten und dann nach und nach die entsprechende Substanz herbeizuführen. Bei der Gründung einer GmbH sind derartige Voraussetzungen nicht gegeben.

Im Sinne einer steuerlichen Registrierung und der Erteilung einer UID-Nummer wird in beiden Fällen der Nachweis einer gewissen jedenfalls geplanten und bevorstehenden Tätigkeit erbracht werden müssen. Insgesamt erscheint die GmbH jedoch etwas einfacher zu sein.

Nachteilig bei der GmbH ist, dass diese bekanntlich ein Mindeststammkapital von 35.000 Euro haben muss, das zur Hälfte eingezahlt werden muss. Die Einzahlung löst Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % aus. Wiederrum ist wirtschaftlich zu entscheiden, wie weit die Zurverfügungstellung von Kapital tatsächlich einen Nachteil bedeutet. Es stellt sich letztlich das gleiche Problem wie bei der rein österreichischen Frage Einzelunternehmen vs. GmbH, ob nicht ein gewisses Mindestkapital ohnedies aufgebracht werden muss. Scheitert es an 35.000 Euro Kapital, sollte allenfalls das Investment als Ganzes überdacht werden. Die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an die inländische Niederlassung führt, wenn die ausländische Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz nicht innerhalb der EU hat, ebenso zum Anfall von Gesellschaftsteuer.

4. Vertragsänderungen

Ist nun die neue Einheit in Österreich eingetragen, so zeigt sich, dass die Zweigniederlassung nicht selbständig rechtsfähig ist, während die GmbH eine eigene juristische Person ist. Dies hat auch durchaus Auswirkungen in Bezug auf das Firmenbuch: Ändert beispielsweise die ausländische Gesellschaft ihren Gesellschaftsvertrag, so berührt das die inländische Tochtergesellschaft m. B. H nicht. Im Fall einer inländischen Zweigniederlassung müssen jedoch die ausländischen Gesellschaftsverträge, Satzungen etc. in ihren Änderungen in Österreich eingetragen werden.

Gleiches gilt für die Änderungen des Managements: Bei der GmbH ist jede Änderung der Geschäftsführung der GmbH selbst naturgemäß im Firmenbuch einzutragen. Bei der Zweigniederlassung, bei der sozusagen das ausländische Unternehmen in Österreich eingetragen ist, muss jede Änderung der Geschäftsführung im ausländischen Unternehmen auch in Österreich eingetragen werden, auch wenn dies überhaupt keinen Bezug zu und keine Auswirkungen in Österreich hat.

5. Jahresabschluss

Eine GmbH hat einen Jahresabschluss nach österreichischem UGB aufzustellen und fristgerecht offenzulegen. Demgegenüber ist die Zweigniederlassung nicht zur Aufstellung eines eigenen Jahresabschlusses verpflichtet, was einen – jedoch nur scheinbaren – Vorteil darstellt.

Zunächst ist zu bedenken, dass letztlich für die Zweigniederlassung in irgendeiner Form ohnedies ein Rechenwerk geführt werden muss, zumal die buchhalterischen Ergebnisse ja in das Rechenwerk des Mutterunternehmens einfließen werden. Da auch die Zweigniederlassung einen körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn zu ermitteln hat, sind hier die österreichischen steuerlichen Vorschriften anzuwenden, die bekanntlich auf den unternehmensrechtlichen Vorgaben basieren. Somit müssen letztlich auch für die Zweigniederlassung Buchhaltungen auf Basis der österreichischen Bestimmungen geführt werden, und es muss de facto eine Art Jahresabschluss (im Sinne einer Bilanz und einer GuV) erstellt werden, um daraus das steuerliche Ergebnis ableiten zu können.

Soweit wird eine Verminderung des Arbeitsanfalls bei der Zweigniederlassung kaum zu erkennen sein. Zu bedenken ist jedoch, wie ein Ergebnis in die ausländische Gesellschaft integriert werden soll, was aus der Sicht des ausländischen Gründers zu beurteilen ist.

Von besonderer Nachteilhaftigkeit ist die Zweigniederlassung jedoch dadurch, dass sie zwar keinen eigenen Jahresabschluss veröffentlichen muss, vielmehr jedoch den Jahresabschluss des ausländischen Mutterhauses.⁷⁾ Scheinbar ist dies kein Problem, da der Jahresabschluss einfach an das Firmenbuch geschickt wird. Zum Problem wird dies jedoch dann, wenn der Jahresabschluss nicht in deutscher Sprache errichtet wurde. Diesfalls ist nämlich der Jahresabschluss, und zwar so, wie er im Ausland veröffentlicht wurde und zu veröffentlichen ist, beglaubigt zu übersetzen und einzureichen. Kennt daher das Ausland Veröffentlichungsvorschriften⁸⁾ und ist der Jahresabschluss unter Umständen umfangreich, so können die Übersetzungskosten sämtliche anderen Vorteile einer Zweigniederlassung⁹⁾ bei Weitem überwiegen.

6. Beendigung der Tätigkeit

Soll die österreichische Entität verkauft werden, so mag hier die Rechtsform einer GmbH vorteilhaft sein. Man denke etwa an Fragen der Grunderwerbsteuer. Sie ist jedenfalls nicht nachteilig.

Soll die Entität jedoch liquidiert werden, so zeigt *Feuchtinger*¹⁰⁾ zu Recht auf, dass auch bei der Zweigniederlassung die üblichen Liquidationsbestimmungen für Kapitalgesellschaften sinngemäß anzuwenden sind.

Hat daher eine ausländische GmbH eine österreichische Zweigniederlassung gegründet, so hat die Liquidation der Zweigniederlassung genauso zu erfolgen, wie wenn eine österreichische Tochtergesellschaft m. b. H. gegründet worden wäre. Es ist daher nicht möglich und zulässig, einfach die Geschäftstätigkeit einzustellen und damit die Zweigniederlassung beendet zu haben.

Besonders bezeichnend wird die Problematik, wenn eine ausländische AG in Österreich das Investment gründet. Wird eine österreichische Tochtergesellschaft m. b. H. gegründet, so richten sich die Liquidationsbestimmungen klarerweise nach der Rechtsform der GmbH.¹¹⁾ Wird jedoch eine Zweigniederlassung gegründet, so richten sich die Liquidationsbestimmungen nach der Rechtsform des Mutterhauses, sodass die Bestimmungen für eine AG heranzuziehen sind. Das bedeutet beispielsweise, dass ein dreimaliger Gläubigeraufruf notwendig ist, insbesondere aber die Frist statt drei Monaten bei der GmbH ein Jahr beträgt. Logischerweise führt die deutlich längere Frist gerade bei kleineren Investments zu unnötigem Anfall von Kosten etc.

7. Zusammenfassung

Vergleicht man eine Zweigniederlassung und eine GmbH, so zeigt sich, dass aus steuerlicher Sicht insbesondere die Situation des ausländischen Unternehmens mit dem ausländischen Steuerrecht, allenfalls die DBA sowie Quellensteuerfragen zu betrachten sind. Aus österreichischer Sicht ergeben sich hier wenige Unterschiede.

Im Bereich der zwingenden Zurverfügungstellung von Kapital (Mindeststammkapital einer GmbH) und der Mindestkörperschaftsteuer hat die GmbH Nachteile.

Im Bereich der Gründung einer Zweigniederlassung, dem laufenden Rechnungswesen und der Liquidation konnte gezeigt werden, dass eine Zweigniederlassung jedenfalls gegenüber der GmbH keine Vorteile hat und keine Vereinfachung bringt.

Darüber hinaus führen Veröffentlichungsverpflichtungen des ausländischen Jahresabschlusses in deutscher Sprache mit Übersetzungsverpflichtung, Eintragungspflichten von Änderungen im Gesellschaftsvertrag und im Management des ausländischen Unternehmens und die Anwendung der Liquidationsvorschriften des ausländischen Unternehmens oftmals sogar zu einem deutlich größeren Aufwand.

⁷⁾ Vgl. *Feuchtinger*, SWK-Heft 20/21/2011, W 58 (Punkt 7.).

⁸⁾ Was relativ oft der Fall sein wird.

⁹⁾ Etwa keine Mindestkörperschaftsteuer.

¹⁰⁾ Vgl. *Feuchtinger*, SWK-Heft 20/21/2011, W 59 (Punkt 9.).

¹¹⁾ Z. B. einmaliger Gläubigeraufruf mit dreimonatiger Wartefrist.