

6. Februar 2006

BMF-010221/0049-IV/4/2006

EAS 2684

Auslandsverluste nach Umgründungen

Hält eine österreichische Aktiengesellschaft (die A-AG) 100% der Anteile an einer deutschen GmbH (der X-GmbH) und wird diese GmbH errichtend in die "M-GmbH & Co KG" umgewandelt, wobei die - ebenfalls zu 100% von der A-AG gehaltene deutsche M-GmbH als bloßer Arbeitsgesellschafter fungiert und die österreichische A-AG 100%ige Kommanditistin wird, dann geht durch diesen Umgründungsvorgang die Beteiligung an der umgewandelten X-GmbH unter (Buchwert 100) und wird gegen die 100-prozentige Kommanditbeteiligung, also gegen eine deutsche Personengesellschaftsbetriebstätte, eingetauscht (ihre Buchwerte betragen ebenfalls 100, der gemeine Wert beträgt 1.000).

Dieser Vorgang lässt im Geltungsbereich des Artikels II UmgrStG keine Aufwertung der übernommenen KG-Beteiligung auf 1.000 zu. Denn dies wäre in § 7 Abs. 2 UmgrStG nur dann vorgesehen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven von 900 durch die Umgründung verloren ginge. Es ist wohl richtig, dass eine steuerliche Erfassung der im ausländischen KG-Anteil enthaltenen stillen Reserven durch Artikel 13 Abs. 3 in Verbindung mit Artikel 23 DBA-Deutschland unzulässig ist, während nach Artikel 13 Abs. 5 das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven, die in der Beteiligung an der (untergehenden) X-GmbH in Höhe von 900 enthalten sind, Österreich zugeteilt ist. Doch kann - im Sinn von § 7 Abs. 2 UmgrStG - durch den Umwandlungsvorgang kein österreichisches "Besteuerungsrecht eingeschränkt" werden, wenn Österreich auf dieses Besteuerungsrecht bereits vor dem Umwandlungsvorgang im Rahmen der internationalen Schachtelbefreiung verzichtet hat. Ein nach inländischem Recht ohnedies nicht bestehendes Besteuerungsrecht kann nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden.

Daher kann aber auch nicht unter Berufung auf das Auslandsverlusterkennntnis des VwGH (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217) ein Schadensfall (Verlust des Marktes und damit des diesbezüglichen Firmenwertes), der von der Betriebsprüfung anerkanntermaßen erst **nach der Umwandlung** im Betriebsvermögen der M-GmbH & Co KG eingetreten ist, in Höhe des Aufwertungsbetrages steuermindernd in Österreich geltend gemacht werden. Denn die

Betrachtungsweise, es hätte anlässlich der Umgründung nach österreichischem Recht (§ 7 Abs. 2 UmgrStG) eine Aufwertung auf 1000 in der Personengesellschaftsbetriebstätte stattfinden müssen, wodurch es einerseits zum Entstehen eines - wegen der internationalen Schachtelbefreiung - **steuerfreien Aufwertungsgewinnes** in der österreichischen A-AG gekommen wäre, andererseits aber zu einem **steuerwirksamen Verlust** der die Aufwertung auslösenden immateriellen Werte, hält - wie oben ausgeführt - einer Abstützung auf § 7 Abs. 2 UmgrStG nicht Stand. Daher ist nach österreichischem Recht im Jahr des Wegbrechens des ausländischen Marktes kein ausländischer Betriebstättenverlust durch Wegfall eines Firmenwertes angefallen, der in Österreich hätte ausgeglichen werden können.

Bundesministerium für Finanzen, 6. Februar 2006