



GZ 04 1482/14-IV/4/95

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien  
Telefax: +43 (0)1-513 98 61

Sachbearbeiter:  
Dr. Loukota  
Telefon:  
+43 (0)1-51433/2754  
Internet:  
post@bmf.gv.at  
DVR: 0000078

**Betr: Teilwertabschreibung einer deutschen GmbH-Beteiligung nach Einbringung  
einer verlustbringenden KG-Beteiligung (EAS.715)**

Erleidet eine deutsche GmbH & Co KG Verluste, die die mit DM 1,5 Mio. getätigte Einlage des einzigen österreichischen Kommanditisten (eine inländische GmbH) überschreiten, so mindert sich hiernach der in der Bilanz der inländischen GmbH mit Anschaffungskosten bilanzierte Beteiligungswert entsprechend (angenommen auf den Gegenwert von minus DM 0,5 Mio.). Diese Wertminderung kürzt allerdings nicht die Besteuerungsgrundlage der inländischen GmbH, da diese auf die in Deutschland gelegenen Betriebstätten der deutschen KG entfällt und sonach gemäß Artikel 4 DBA-Deutschland aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden ist. Für steuerliche Belange tritt diese (in Österreich steuerlich nicht verwertbare) Wertminderung nach der maßgebenden Spiegelbildtheorie auch dann ein, wenn sie nicht in der Handelsbilanz nachvollzogen wurde.

Wird in der Folge der in den Jahresabschlüssen der inländischen GmbH unverändert mit den Anschaffungskosten (Gegenwert von DM 1,5 Mio.) ausgewiesene Mitunternehmeranteil in die deutsche Komplementär-GmbH als Sacheinlage eingebbracht, sind darauf die Bestimmungen des Art. III UmgrStG bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 leg. cit. (also insb. dann, wenn ausreichende stille Reserven einen positiven Verkehrswert bewirken) zwingend anzuwenden. Aus § 16 Abs. 1 ergibt sich, dass der steuerlich maßgebende Wert des Mitunternehmeranteiles zum Einbringungsstichtag laut Einbringungsbilanz - ermittelt aus dem starren und variablen Kapitalstand, allfälliger Sonderbetriebsvermögenskapital und allfälliger Ergänzungskapital nach dem zum Einbringungsstichtag aufgestellten Jahresabschluss der

deutschen KG und nach allfälligen rückwirkenden Korrekturen im Sinn des § 16 Abs. 5 UmgrStG, im vorliegenden Fall sonach minus DM 0,5 Mio.) - als Sacheinlagewert anzusetzen ist. Nach § 20 Abs. 2 UmgrStG gilt der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert, also im konkreten Fall der (negative) Mitunternehmeranteil laut Einbringungsbilanz, als Anschaffungskosten des einbringungsgeborenen GmbH-Anteiles und zwar unabhängig davon, wie der Anteil in den Büchern der einbringenden GmbH dargestellt wird. Sollte der Anteil von der einbringenden GmbH nach § 202 Abs. 1 HGB mit dem handelsrechtlichen Buchwert der eingebrachten Mitunternehmeranteiles angesetzt worden sein, ist er in der Steuerbilanz der GmbH dessen ungeachtet mit dem Gegenwert von minus DM 0,5 Mio. anzusetzen und es kann folglich keine nachfolgende Abschreibung der Beteiligung mehr stattfinden.

Sollte auf die Einbringung Art. III UmgrStG mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 legit. cit. (also insbesondere, wenn kein positiver Verkehrswert besteht) nicht zur Anwendung gelangen, läge ein unter § 6 Z. 14 EStG 1988 fallender Tausch vor, der zum Ansatz des gemeinen Wertes des hingegebenen Mitunternehmeranteiles als Anschaffungskosten des einbringungsgeborenen GmbH Anteiles führt. Da der gemeine Wert des Mitunternehmeranteiles - bedingt durch die Verluste der Vergangenheit - 0 S beträgt, stellt dies gleichzeitig die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung dar. Der in diesem Fall erzielte "Veräußerungsgewinn" (Entlassung der inländischen GmbH aus jeglicher Auffüllungspflicht des mit DM 0,5 Mio. negativen steuerlichen Kapitalkontos) ist den deutschen Betriebstätten der KG zuzurechnen und demzufolge gem. Art. 4 DBA-Deutschland in Österreich von der Besteuerung freizustellen.

Der Umstand, dass die inländische GmbH ihre KG-Beteiligung seinerzeit nicht abgewertet hat, kann sonach keinesfalls zum Anlass genommen werden, nunmehr die **GmbH-Beteiligung** in Österreich abzuwerten; es ist allerdings einzuräumen, dass einer solchen Abwertung - wäre sie nach österreichischem Recht zulässig - anders als einer Abwertung der seinerzeitigen KG-Beteiligung gemäß Art. 7 DBA-Deutschland in Österreich Steuerwirksamkeit zukäme.

19. September 1995

Für den Bundesminister:

Dr. Loukota

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: