

4. Juni 2013

BMF-010221/0329-IV/4/2013

EAS 3326

**Liquidationsvorbereitende Grundbesitzveräußerung**

Veräußert eine deutsche Muttergesellschaft ihre Beteiligung an der österreichischen Tochtergesellschaft, tritt hinsichtlich des erzielten Veräußerungsgewinnes nach inländischem Recht beschränkte Steuerpflicht ein ([§ 98 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) idF vor dem BBG 2011 bzw. [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) idgF). Wird die österreichische Tochtergesellschaft liquidiert, ist darin ebenfalls ein entgeltlicher Veräußerungsvorgang zu sehen, weil auch hier der Muttergesellschaft eine Gegenleistung (das Abwicklungsguthaben) als Entgelt für die Abgabe (den Untergang) der Gesellschaftsanteile zufließt ([§ 31 Abs. 2 EStG 1988](#) idF vor dem BBG 2011 bzw. [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) idgF). Liquidiert daher eine deutsche Muttergesellschaft ihre inländische Tochtergesellschaft, kommt es - dem Trennungsprinzip der Körperschaftsbesteuerung entsprechend - zu einer doppelten Erfassung der aufgebauten stillen Reserven. Einerseits in den Händen der liquidierten Tochtergesellschaft, die ihre auf Buchwerten beruhende Liquidationseröffnungsbilanz ihrer auf Marktwerten beruhenden Liquidationsschlussbilanz gegenüberstellt und andererseits in den Händen der Muttergesellschaft, die ihre Anschaffungskosten der Beteiligung dem ihr nunmehr zufließenden Abwicklungsguthaben gegenüberstellt.

Eine doppelte Erfassung der steuerverfangenen Wertzuwächse wird indessen durch [Artikel 13 DBA-D](#) untersagt, weil das Besteuerungsrecht an dem Wertzuwachs in den Anteilen an der Tochtergesellschaft dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafterin, sonach Deutschland, zugeteilt wird. Nur dann, wenn das Aktivvermögen der veräußerten (liquidierten) Gesellschaft überwiegend aus inländischem unbeweglichem Vermögen besteht, bleibt gemäß [Artikel 13 Absatz 2 DBA-D](#) das österreichische Besteuerungsrecht am Wertzuwachs in den Gesellschaftsanteilen erhalten.

Wurde von der inländischen Tochtergesellschaft im März 2009 der gesamte Grundbesitz verkauft und in der Folge die Auflösung und Liquidation mit Stichtag im Juni 2009 beschlossen, dann hat der als Veräußerungsvorgang zu wertende Liquidationsvorgang eine Gesellschaft betroffen, der kein Grundbesitz mehr zuzurechnen war. Der Liquidationsvorgang

wird demnach nicht mehr von [Artikel 13 Abs. 2 DBA-D](#) erfasst. Es kann daher auf österreichischer Seite zu der Besteuerung des Immobilienveräußerungsgewinnes in den Händen der inländischen Tochtergesellschaft nicht eine weitere steuerliche Erfassung des in den Gesellschaftsanteilen der Muttergesellschaft realisierten Wertzuwachses hinzutreten.

Das Schlussprotokoll zu [Artikel 13 Absatz 2 DBA-D](#) kann im gegebenen Zusammenhang zu keiner anderen Rechtsbeurteilung führen. Es ist wohl richtig, dass sich nach dieser Vorschrift des Schlussprotokolls die Höhe des maßgebenden Aktivvermögens nach der letzten, vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile zu erstellenden Handelsbilanz bestimmt. Der Umstand, dass in der letzten vor der Liquidation (= Veräußerung) erstellten Handelsbilanz zum 31.12.2008 ein Aktivvermögen von rd. 270.000 € ausgewiesen ist, das unbewegliches Vermögen von rd. 200.000 € einschließt, ist aber irrelevant, weil der die Wirksamkeit dieser Bestimmung bedingende Tatbestand (Veräußerung der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft) nicht erfüllt ist. Denn zum Veräußerungszeitpunkt (Liquidationsabschluss) war kein Grundbesitz in der Gesellschaft mehr vorhanden.

Diese Rechtsauffassung wird dem Sinn und Zweck der Immobilienklausel des [Artikels 13 Absatz 2 DBA-D](#) voll gerecht. Denn mit dieser Klausel sollte eine Umgehung der Einmalbesteuerung von Immo-Wertsteigerungen im Wege einer bloßen Veräußerung der Anteile an der Immobiliengesellschaft unterbunden werden. Es ist aber nicht Aufgabe dieser Klausel, eine doppelte Erfassung der Wertsteigerungen im Lagestaat der Immobilien herbeizuführen.

Bundesministerium für Finanzen, 4. Juni 2013