

8. Juni 2018

BMF-010221/0050-IV/8/2018

EAS 3402

Keine Wegzugsbesteuerung aufgrund des Abschlusses des neuen DBA Japan

Ist eine in Japan ansässige natürliche Person zu 100% an einer österreichischen Kapitalgesellschaft (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) beteiligt, deren Aktiva zu weniger als 50% aus österreichischem Immobilienbesitz oder Beteiligungen an Gesellschaften mit österreichischem Immobilienbesitz bestehen, so wird durch das Inkrafttreten des neuen DBA Japan keine Wegzugsbesteuerung gemäß [§ 27 Abs. 3 iVm § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) ausgelöst.

Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) fallen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen an Kapitalvermögen dann unter die beschränkte Steuerpflicht, wenn der beschränkt Steuerpflichtige an der inländischen Kapitalgesellschaft während der letzten 5 Jahre zu mindestens 1% beteiligt war. Gemäß [§ 27 Abs. 3 iVm § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 führt der Eintritt von Umständen, welche das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten einschränken, zu einer Realisierung der Wertsteigerungen an Kapitalvermögen (Wegzugsbesteuerung). Der Tatbestand des [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) umfasst auch rechtliche Vorgänge, wie den Abschluss eines DBA oder dessen Änderung (siehe dazu auch die ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, S. 4 zu [§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015, der ebenso wie [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) auf die „Einschränkung“ des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten abstellt; EStR 2000 Rz 2518 und 6148a).

Das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen wird derzeit in [Art. XVIII DBA Japan](#) geregelt. Gemäß dieser Bestimmung dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in einem der Vertragsstaaten ansässigen Körperschaft auch in diesem Staat besteuert werden, wenn die Kapitalbeteiligung mindestens 25% beträgt und davon mindestens 5% veräußert werden. Gemäß [Art. XVIII Abs. 2 lit. b DBA Japan](#) hat Österreich somit ein Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft. Japan hat in diesem Fall die in Österreich erhobene Steuer gemäß [Art. XIX Abs. 1 DBA Japan](#) anzurechnen.

Das am 30.1.2017 unterzeichnete, aber im Zeitpunkt des Ergehens dieser Erledigung noch nicht in Kraft getretene neue DBA Japan (vgl. 6 der Beilagen XXVI. GP) ist eng an das aktuelle OECD-Musterabkommen angelehnt, sodass die Gewinne aus der Veräußerung einer Kapitalbeteiligung, deren Wert nicht überwiegend auf unbeweglichem Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt, beruht, unter die Auffangklausel des Artikels betreffend die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen fallen und nur vom Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden dürfen. Nach Wirksamwerden des neuen DBA Japan werden die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft gemäß Art. 13 Abs. 5 des neuen DBA daher nur in Japan steuerbar sein.

Der Neuabschluss des DBA Japan führt jedoch nach österreichischer Auffassung nicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den bis zu dessen Wirksamkeitsbeginn entstandenen stillen Reserven an der Beteiligung und damit auch zu keiner Auslösung der Wegzugsbesteuerung. Da seit der Revision des OECD-Musterkommentars im Jahr 2014 in einer neu eingeführten Rz. 3.1 zu Art. 13 OECD-MA die Auffassung vertreten wird, dass im Falle eines Neuabschlusses eines DBA dem Ansässigkeitsstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen aus Anteilsveräußerungen zugesprochen wird, hat Österreich gemeinsam mit Deutschland gegen diese neu eingefügte Rz. des Kommentars eine Bemerkung („observation“) eingebracht. Der Staat, dem durch den Neuabschluss eines DBA das Besteuerungsrecht entzogen wird, soll der Bemerkung zufolge nicht daran gehindert sein, den bis zum Wirksamkeitsbeginn des neuen DBA entstandenen Wertzuwachs zu besteuern (siehe Rz 32.1 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA; *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, I/1 – 37. Lfg, Z 13, Rz 108; siehe auch EStR 2000 Rz 2518). Dadurch ist sichergestellt, dass Österreich weiterhin an den bis zum Wirksamwerden des neuen DBA angefallenen stillen Reserven bestuerungsberechtigt bleibt und somit insoweit keine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsanspruches eintritt. Dieses Verständnis über die Anwendung des Art. 13 OECD-MA, auf welchem Art. 13 des neuen DBA Japan beruht, diene somit auch als Grundlage für die Verhandlung und den Abschluss des neuen DBA Japan. Art. 13 Abs. 5 des neuen DBA Japan ist daher nach österreichischer Auffassung nur auf die nach seinem Wirksamkeitsbeginn entstandenen stillen Reserven anwendbar. Die vorher akkumulierten stillen Reserven bleiben von der Bestimmung unberührt und somit weiterhin uneingeschränkt in Österreich steuerbar und beispielweise im Fall der späteren Veräußerung der Beteiligung gemäß [§ 27 Abs. 3](#) iVm [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) beschränkt steuerpflichtig. Zweckmäßigerweise wären daher zum Zeitpunkt des

Wirksamkeitsbeginns des DBA Japan der gemeine Wert der Anteile an der österreichischen GmbH zu ermitteln und seitens des Steuerpflichtigen entsprechende Bewertungsunterlagen in Evidenz zu nehmen sein.

Bundesministerium für Finanzen, 8. Juni 2018