

21. Jänner 2009

BMF-010221/3445-IV/4/2008

EAS 3034

Einbringung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden deutschen GmbH & Co KG in eine österreichische GmbH

Bringt ein in Österreich ansässiger Gesellschafter einer österreichischen vermögensverwaltenden GmbH & Co KG seinen KG-Anteil und damit die von ihm über die KG in seinem Privatvermögen gehaltenen Vermögenswerte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine österreichische Kapitalgesellschaft ein, dann führt ein derartiger Tauschvorgang zur Versteuerung der hierbei erfassbaren Wertzuwächse im eingebrachten Vermögen (zB in Immobilien innerhalb der Spekulationsfrist, in Beteiligungen, soweit kein Anwendungsfall von Art. III UmgrStG vorliegt). Kraft unbeschränkter Steuerpflicht unterliegen derartige Tauschvorgänge aber auch dann der österreichischen Steuerpflicht, wenn sie Vermögenswerte betreffen, die nicht in österreichischen, sondern in deutschen vermögensverwaltenden KGs gehalten werden.

Das DBA-Deutschland würde Deutschland nur dann ein Besteuerungsrecht an den bei diesem letztgenannten Tauschvorgang realisierten Wertzuwächsen einräumen und es gleichzeitig Österreich (unter Progressionsvorbehalt) entziehen, wenn die eingebrachten Vermögenswerte einer deutschen Personengesellschaftsbetriebstätte des österreichischen Gesellschafters zuzurechnen wären. Dies könnte der Fall sein, wenn Deutschland in Anwendung der "Geprägetheorie" den Bestand einer deutschen Personengesellschaftsbetriebstätte annimmt. Denn wenn nach deutschem Recht eine zwingende Zurechnung der eingebrachten Vermögenswerte zu einer nach deutschem Recht bestehenden deutschen Betriebstätte zu erfolgen hat, dann kann Deutschland nicht entgegengetreten werden, wenn es auf der Grundlage von Artikel 3 Abs. 2 des Abkommens das Besteuerungsrecht an den in dieser Betriebstätte entstandenen stillen Reserven in Anspruch nimmt. Denn das Abkommen selbst enthält keine Anweisungen in Bezug auf die Zurechnung von Betriebsvermögen an Betriebstätten, sodass diese "Lücke" gemäß Art. 3 Abs. 2 des Abkommens zutreffenderweise durch innerstaatliches deutsches Recht - und damit auch durch die darin verankerte "Geprägetheorie" - gefüllt werden darf (EAS 2185).

Ob im vorliegenden Einbringungsfall aber tatsächlich ein Anwendungsfall der "Geprägetheorie" und damit eine deutsche Personengesellschaftsbetriebstätte vorliegt, muss in Anwendung des deutschen innerstaatlichen Rechts auf deutscher Seite entschieden werden. Sollte der Fall einer deutschen Personengesellschaftsbetriebstätte gegeben sein, müsste zudem in Anwendung des "AOA" (Hinweis hierzu auf EAS 3010) eine funktional gebotene Zurechnung des eingebrachten Vermögens zu dieser Personengesellschaftsbetriebstätte gewährleistet sein. Nimmt Deutschland solcherart in Übereinstimmung mit dem Abkommen ein Besteuerungsrecht in Anspruch, dann verpflichtet dies Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 2 des Abkommens zur Steuerfreistellung (siehe zB auch EAS 1441 oder EAS 2062); und zwar auch dann, wenn auf Grund des deutschen Umgründungssteuerrechtes ein Besteuerungsaufschub gewährt wird.

Die Steuerfreistellung des vorliegenden Einbringungsvorganges setzt daher auf österreichischer Seite voraus, dass von der deutschen Steuerverwaltung der Weiterbestand einer Betriebstätte und die Aufrechterhaltung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven bestätigt wird (EAS 2977).

Bundesministerium für Finanzen, 21. Jänner 2009