

9. November 2006

BMF-010221/0552-IV/4/2006

EAS 2769

Veräußerung der Anteile an einer tschechischen vermögensverwaltenden v.o.s.

Veräußert eine österreichische GmbH ihre 100-prozentige Beteiligung an einer vermögensverwaltenden tschechischen verejná obchodní společnost (v.o.s.; entspricht einer österreichischen OHG) und besteht das Vermögen der v.o.s. aus einer vermieteten tschechischen Liegenschaft, dann ist dieser Veräußerungsvorgang gem. Artikel 23 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 13 Abs. 1 DBA-CSSR von der österreichischen Besteuerung freizustellen (siehe auch EAS 1042). Allerdings verpflichtet Artikel 23 Abs. 2 nur dann zur Steuerfreistellung, wenn Tschechien durch das DBA nicht das Besteuerungsrecht entzogen wird. Dies könnte der Fall sein, wenn Tschechien den Veräußerungsvorgang nicht unter Artikel 13 Abs. 1, sondern unter Artikel 13 Abs. 4 subsumieren muss, weil nach seinem Rechtssystem im Veräußerungsfall keine Veräußerung der Liegenschaft, sondern eine Veräußerung eines Gesellschaftsanteiles stattfindet (siehe Z 32.6 und 32.7 des OECD-Kommentars zu Artikel 23 OECD-MA in Bezug auf einen derartigen negativen Qualifikationskonflikt).

Wird die v.o.s. in Tschechien noch vor der geplanten Veräußerungstransaktion in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, dann geht damit die Liegenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Kapitalgesellschaft über und löst nach österreichischem Recht in den Händen der österreichischen Gesellschafter eine Realisierung der stillen Reserven aus; und zwar ungeachtet des Umstandes, dass der Vorgang nach tschechischem Recht steuerneutral abgewickelt werden kann; denn mangels betrieblicher Betätigung der tschechischen v.o.s. wird der Vorgang auf österreichischer Seite nicht vom Umgründungssteuergesetz erfasst. Das DBA gestattet die Wahrnehmung dieser inländischen Steuerpflicht aber nur dann, wenn der Vorgang auf tschechischer Seite **auf Grund des DBA** nicht besteuert werden darf (siehe oben).

Steht daher außer Streit, dass der Vorgang auf tschechischer Seite unter Artikel 13 Abs. 1 DBA fällt und dass das DBA sonach Tschechien kein Besteuerungsrecht entzieht, dann führt

die Steuerbefreiung durch tschechisches Umgründungssteuerrecht nicht zum Aufleben eines österreichischen Besteuerungsanspruches.

Das Doppelbesteuerungsabkommen nimmt keinen Einfluss darauf, mit welchem Wert die Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile an der tschechischen Kapitalgesellschaft in den Händen des österreichischen Gesellschafters anzusetzen sind. Dies richtet sich ausschließlich nach österreichischem innerstaatlichem Recht. Da das österreichische innerstaatliche Recht den Vorgang der Einbringung des Anteiles an einer vermögensverwaltenden ausländischen Personengesellschaft als Realisierungstatbestand der stillen Reserven ansieht (wobei - wie erwähnt - das DBA das Besteuerungsrecht am Wertzuwachs der ausländischen Liegenschaft dem ausländischen Staat zuweist), müssen die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach Tauschgrundsätzen mit dem aufgewerteten Verkehrswert bewertet werden; denn diese Anteile werden gegen die Übertragung (der im Wege der tschechischen Personengesellschaft gehaltenen) Liegenschaft eingetauscht, sodass der Verkehrswert dieser Liegenschaft die Anschaffungskosten der eingetauschten Gesellschaftsanteile bildet.

Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft in weiterer Folge sodann weiterveräußert, dann steht das Besteuerungsrecht an den dabei erzielten Veräußerungsgewinnen (nach tschechischem Recht vermutlich die Differenz zwischen den seinerzeitigen Liegenschaftsbuchwerten und dem nunmehrigen Verkehrswert) gemäß Artikel 13 Abs. 4 DBA ausschließlich Österreich zu; wegen der hier aber bereits steuerfrei vorgenommenen Aufwertung der Anschaffungskosten der veräußerten Anteile wird es in Österreich zu keiner steuerlichen Erfassung des in der Vergangenheit eingetretenen Wertzuwachses mehr kommen.

Trotz der mit dieser Gestaltung erzielbaren Nichtbesteuerung des Wertzuwachses kann auf österreichischer Seite kein Vorwurf von Rechtsmissbrauch erhoben werden, solange die Sachverhaltsgegebenheiten keine Umgehung österreichischer Steuern erkennen lassen. Denn Österreich verliert das Besteuerungsrecht am Wertzuwachs der tschechischen Liegenschaft nicht durch die gewählte Gestaltung, sondern durch die Zuteilungsregel für unbewegliches Vermögen im DBA-CSSR. Durch die beschriebenen Vorgänge wird daher nicht auf österreichischer, sondern nur auf tschechischer Seite die steuerliche Erfassung des Wertzuwachses in der Liegenschaft vermieden.

Bundesministerium für Finanzen, 9. November 2006