

21. September 2009

BMF-010221/2420-IV/4/2009

EAS 3088

Anwendung der Wegzugsbesteuerungsklausel des DBA-Schweiz auf einbringungsgeborene Genussrechte mit negativen Anschaffungskosten

Wurde der Betrieb eines aus Österreich wegziehenden Einzelunternehmers vor dem Jahr 2006 gegen Gewährung von Substanzgenussrechten in eine von dem Einzelunternehmer neu gegründete GmbH eingebracht und wurde hierbei durch rückbezogene Barentnahmen ein negativer Sacheinlagewert und dementsprechend gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 UmgrStG ein negativer Anschaffungswert der Genussrechte erzeugt, kommt es hinsichtlich der in diesen Genussrechtsanteilen enthaltenen stillen Reserven nach Maßgabe des § 31 EStG 1988 zur Wegzugsbesteuerung. Dies gilt auch für den GmbH-Anteil, wenn der Steuerpflichtige der Gründungsgesellschafter oder sonst Gesellschafter ist. Der zur Wegzugsbesteuerung Anlass gebende Verlust des Besteuerungsrechtes bezieht sich, wenn der Steuerpflichtige auch die GmbH-Anteile besitzt, sowohl auf diese als auch auf die mit negativen Anschaffungskosten behafteten Substanzgenussrechte.

Erfolgt der Wegzug allerdings in die Schweiz, liegt kein besteuertungsfähiger Wegzugstatbestand vor, weil infolge der Wegzugsklausel des Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz durch die Wohnsitzverlegung keine Umstände eintreten, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zur Schweiz führen.

Denn nach Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz berührt das Abkommen nicht das Recht Österreichs, bei **„Anteilen an Gesellschaften“** nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen **„Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel“** zu besteuern, wenn diese Anteile veräußert werden oder wenn Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs führen.

Dass der im DBA verwendete Begriff **„Anteile an Gesellschaften“** auch die österreichischen Substanzgenussrechtsanteile umfasst, wurde bereits unter EAS 3083 (in Bezug auf die Immobilienklausel des DBA-Deutschland) festgestellt.

Der Begriff **„Vermögenszuwachs“** ist im steuerlichen Sinn zu verstehen und erfordert nicht einen Wertzuwachs in den Verkehrswerten; denn ein solcher wird in den kurz vor dem

Wegzug mit der Einbringung geschaffenen Anteilen vermutlich nicht eingetreten sein. Die Wegzugsklausel des DBA-Schweiz hält daher die Berechtigung Österreichs aufrecht, die Wertedifferenz zwischen den steuerlichen Anschaffungskosten (auch wenn diese negativ sind) und dem Verkehrswert im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels zu besteuern.

Der Umstand, dass das DBA das Besteuerungsrecht Österreichs auf den Wertzuwachs bis zum Wegzugszeitpunkt einschränkt und daher nicht zulässt, bei einem späteren Veräußerungsfall auch einen Wertzuwachs **nach** Ansässigkeitswechsel in Österreich zu besteuern (was nach § 98 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 31 EStG 1988 möglich wäre), stellt keinen "Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich" im Sinn von § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar. Denn der in dieser Gesetzesstelle verwendete Ausdruck kann sich nur auf den Verlust jenes Besteuerungsrechtes beziehen, das zum Gegenstand der Wegzugsbesteuerung gemacht wird und das durch sie sodann ersatzweise für Österreich gesichert wird. Dieses Wegzugsbesteuerungsrecht betrifft aber nur den steuerlichen Wertzuwachs bis zum Zeitpunkt des Wegzuges. Die steuerliche Erfassbarkeit dieses Wertzuwachses geht, wie ausgeführt, auf Grund der Wegzugsklausel des DBA nicht verloren.

Bundesministerium für Finanzen, 21. September 2009