

S W I

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Heinz Jirousek

Neue Amtshilferichtlinie der EU im Bereich der Ermittlungshilfe

New EU Directive on Administrative Co-Operation in the Field of Taxation

Karin Simader

Neues zur Bedeutung der Amtshilfe mit Drittstaaten?

New Developments in Regard to Mutual Assistance with Third Countries?

Stefan Bendlinger

Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff

International Court Decisions on Permanent Establishments

Christoph Marchgraber

Bilanzierung einer Beteiligung an ausländischer Personengesellschaft

Accounting of a Participation in a Foreign Partnership

Peter Feith

Änderungen im slowakischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Important Changes in Slovak Tax and Social Security Law

Ernst Biebl / Gernot Ressler

Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals

Taxation of Gaming Machines/Video Lottery Terminals from the View of EU Law

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions

Christoph Marchgraber*)

SWI-Jahrestagung: Bilanzierung einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft

SWI CONFERENCE: ACCOUNTING OF A PARTICIPATION IN A FOREIGN PARTNERSHIP

On November 18th, 2010, the fifth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾


Sachverhalt: Eine österreichische GmbH gründete in Ungarn eine Kommanditgesellschaft und stattete diese entsprechend mit Eigenkapital aus. Die Eigenkapitalausstattung erfolgte dabei in ATS und wurde in Forint gewechselt. Aufgrund einer Entwertung des Forint nahm die österreichische GmbH eine Wertberichtigung ihrer Beteiligung an der ungarischen KG vor.²⁾

Nikolaus Zorn: Eine ausländische Mitunternehmensbeteiligung ist nicht anders zu behandeln als eine ausländische Betriebsstätte. Ausgangspunkt der Überlegungen des Erkenntnisses war daher die Frage der Bilanzierung einer ausländischen Betriebsstätte. Das Stammhaus hat seine Bilanz dabei grundsätzlich nach österreichischem Steuerrecht und in österreichischer Währung zu erstellen. Dies ergibt sich ausdrücklich aus § 7 Abs. 1 Schillinggesetz bzw. nunmehr § 4 Eurogesetz. Dies gilt auch für die Bilanzierung ausländischen Vermögens. Die Bilanzpositionen einer ausländischen Betriebsstätte sind grundsätzlich nach dem Zeitbezugsverfahren zu erfassen. Theoretisch ist also jeder einzelne Geschäftsfall in österreichischer Währung zu erfassen und zu verbuchen. Das gilt in gleicher Weise für die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft. Ausgehend davon würde sich die Frage einer Teilwertabschreibung der Beteiligung an der ungarischen KG aufgrund einer Forintabwertung gar nicht erst stellen, weil jede einzelne Investition ohnehin in österreichischer Währung erfasst werden müsste und eine spätere Entwertung der ausländischen Währung daher keinen Einfluss auf den – in österreichischer Währung bilanzierten – Wert der Wirtschaftsgüter hätte. Die durchgehende Anwendung des Zeitbezugsverfahrens ist allerdings praktisch nicht möglich. Sofern es nicht zu großen Abweichungen führt, wird es daher als zulässig erachtet, aufgrund eines in ausländischer Währung geführten Rechnungswesens in ausländischer Währung zu bilanzieren und erst die Bilanzansätze in österreichische Währung umzurechnen. Führt aber die Anwendung dieser vereinfachten Methode beim österreichischen Stammhaus zu größeren Abweichungen, ist der Bilanzierung – zumindest gedanklich – das Zeitbezugsverfahren zugrunde zu legen.

Roland Rief: Für die Frage der Bilanzierung ist auch bei ausländischen Personengesellschaften von der Bilanzbündeltheorie auszugehen. Dies führt dazu, dass die Personen-

*) Mag. Christoph *Marchgraber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

1) Am 18. November 2010 fand zum fünften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael *Lang* diskutierten StB Mag. Gerald *Gahleitner*, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard *Gröhs*, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz *Jirousek*, HR Dr. Christian *Lenneis*, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut *Loukota*, WP/StB Dr. Christian *Ludwig*, Mag. Roland *Macho*, WP/StB Dr. Johann *Mühlechner*, HR Mag. Bernhard *Renner*, WP/StB Dr. Roland *Rief*, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich *Rödler*, HR Gerhard *Steiner* und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus *Zorn*. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) Siehe →  VwGH 29. 7. 2010, [2007/15/0048](#).

gesellschaft genauso zu behandeln ist wie eine ausländische Betriebsstätte. Eine einfache Umrechnung der Differenz des Eigenkapitals der Personengesellschaft am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres in österreichische Währung ist daher, anders als bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, nicht möglich. Zum Zeitpunkt, in dem eine ausländische Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut anschafft, ist dieses Wirtschaftsgut beim Stammhaus in österreichischer Währung zu bilanzieren. Alle Realwerte sind dabei natürlich mit den historischen Anschaffungskosten anzusetzen. Eine Entwertung der ausländischen Währung spiegelt sich bei Realwerten daher auch nicht im Bilanzansatz wider, da das Wirtschaftsgut in inländischer Währung dadurch nicht an Wert verliert. Bei Nominalwerten – wie Forderungen, Bargeld, Wertpapieren oder Verbindlichkeiten – ist für Zwecke der österreichischen Bilanz des Stammhauses ebenfalls eine Umrechnung in die inländische Währung vorzunehmen. Die Entwertung der ausländischen Währung führt in diesem Fall jedoch auch bei der im österreichischen Stammhaus bilanzierten Forderung zu einem Abwertungsbedarf. Schließlich wird diese Forderung in ausländischer Währung beglichen, und aufgrund der Entwertung sinkt auch der Forderungswert in inländischer Währung. Die Bilanzierung von Realwerten und Nominalwerten müsste sich daher insofern unterscheiden. Aber auch bei Realwerten wären Auswirkungen auf den Wertansatz in der österreichischen Bilanz denkbar. Wird beispielsweise ein bebautes Grundstück einer ausländischen Betriebsstätte vermietet, erwachsen der Betriebsstätte daraus Mieteinnahmen in ausländischer Währung. Kommt es nun zur Entwertung der ausländischen Währung, sind auch die eingegangenen Mietzahlungen weniger wert. Daher können auch bei Realwerten Auswirkungen der Entwertung der ausländischen Währung nicht von vornherein völlig ausgeschlossen werden.

Helmut Loukota: Teilwertabschreibungen sind grundsätzlich verpflichtend im Jahr der Wertminderung vorzunehmen. Sie können in einem späteren Wirtschaftsjahr nicht mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden. Bei Entwertung einer ausländischen Währung ist daher zu prüfen, ob der Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter der ausländischen Personengesellschaft dadurch unter den nach inländischer Währung angesetzten Wert gesunken ist. In diesem Fall ist eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Dies wird im vorliegenden Erkenntnis aber auch nicht ausgeschlossen. Die EStR³⁾ sehen zur Vereinfachung der Bilanzierung vor, dass, „[s]ofern die umgerechneten (adaptierten) ausländischen Einkünfte nicht ohnedies in Euro ermittelt wurden, sie nach dem Umrechnungskurs des Tages, zu dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben [sind]“⁴⁾. Wird bei betrieblichen Einkünften der gefallene Kurs zum Bilanzstichtag herangezogen, besteht daher nach den EStR aus Vereinfachungsgründen die Möglichkeit, vom Zeitbezugsverfahren gedanklich abzugehen und die Bilanz zum jeweiligen Bilanzstichtag entsprechend dem Tageskurs umzurechnen. Diese Vereinfachungsmöglichkeit wird bei einem vom Zeitbezugsverfahren stark abweichenden Ergebnis jedoch nicht in Anspruch genommen werden können. Aus fiskalischer Sicht sind im Fall von DBA mit Befreiungsverfahren Teilwertabschreibungen aber ohnehin nur insofern von Bedeutung, als sie nicht im Gewinn der ausländischen Betriebsstätte Deckung finden, da Betriebsstättengewinne sowohl mit den positiven als auch mit den negativen Elementen aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuschneiden sind. Führen Teilwertabschreibungen, die aufgrund der Entwertung der ausländischen Währung vorzunehmen wären, aber insgesamt zu einem Verlust, wird dieser im Betriebsstättenstaat kaum vortragsfähig sein, da sich diese Teilwertabschreibungen ja nur im Inland ergeben können. Ein solcher Verlust müsste dann vom inländischen Stammhaus berücksichtigt werden können.

Michael Lang: Eine ähnliche Fragestellung hatte der EuGH in der Rs. *Deutsche Shell*⁶⁾ zu beantworten. Es ging dabei um Fremdwährungsverluste einer deutschen Kapitalge-

³⁾ EStR 2000, Rz. 191.

⁴⁾ EuGH 28. 2. 2008, Rs C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg 2008, I-1129.

sellschaft, die aufgrund der Auflösung einer italienischen Betriebsstätte entstanden sind. Der EuGH kam zum Ergebnis, dass Währungsverluste, die der ausländischen Betriebsstätte naturgemäß nie entstehen können, nicht von der Besteuerungsgrundlage des Stammhauses ausgenommen werden dürfen.

Nikolaus Zorn: Das Urteil des EuGH in der Rs. *Deutsche Shell* betraf ein deutsches Stammhaus, das über eine ausländische Betriebsstätte Investitionen vornahm und bei Auflösung dieser ausländischen Betriebsstätte nur einen Teil dieser in ausländischer Währung getätigten Investitionen zurückerlangte. Zum Zeitpunkt der Auflösung der ausländischen Betriebsstätte steht die Höhe eines allfälligen Verlusts aus dem im Ausland investierten Kapital fest und ist zu berücksichtigen. Im hier besprochenen, vom VwGH entschiedenen Fall ging es aber nicht um ein beendetes, sondern um ein laufendes Auslandsengagement.

Roland Rief: Die Realisierung dieses Wertverlusts kann aber schon zuvor eingetreten sein.

Nikolaus Zorn: Der VwGH hat Teilwertabschreibungen nicht grundsätzlich untersagt. Der Streitpunkt war lediglich die Abschreibung des Beteiligungsansatzes an der KG, also des Kapitalkontos. Einzelne Wirtschaftsgüter können natürlich wertberichtigt werden, wenn ihr Teilwert gesunken ist.

Roland Rief: Das Kapitalkonto ist im Ergebnis ja nichts anderes als die Differenz zwischen der Aktivseite und den Verbindlichkeiten. Es gilt natürlich der Grundsatz der Einzelbewertung. Zweifelhaft ist aber, ob bei saldierter Betrachtung tatsächlich ein anderes Ergebnis entstehen würde.

Nikolaus Zorn: Die Abwertung der ausländischen Währung führt nicht zwingend zu einem Wertverfall aller Wirtschaftsgüter und schon gar nicht zu einem Wertverfall exakt in Höhe der Währungsabwertung.

Kommission beschließt Zuteilung kostenloser Emissionszertifikate ab 2013

Die Europäische Kommission hat am 27. 4. 2011 einen Beschluss darüber erlassen, wie die kostenlosen Emissionszertifikate ab 2013 den Industrieanlagen, die unter das EU-Emissionshandelssystem (EU-EHS) fallen, zugeteilt werden sollen. Obwohl ab 2013 die Zuteilung der Zertifikate hauptsächlich über Versteigerungen erfolgt, wird bis 2020 noch ein Teil der Zertifikate kostenlos an die Unternehmen abgegeben: Besondere Bedingungen gelten für Anlagen in Sektoren oder Teilsektoren, in denen die Gefahr einer Verlagerung von CO₂-Emissionsquellen in ein Drittland besteht, weil sie dem Wettbewerb durch Unternehmen in Drittländern ausgesetzt sind, in denen es keine vergleichbaren Vorschriften für CO₂-Emissionen gibt. In diesen Sektoren erhalten die Anlagen die Zertifikate bis 2020 bis zur Erreichung der Benchmarks kostenlos. Die Anlagen, in denen keine Gefahr einer Verlagerung von CO₂-Emissionsquellen besteht, erhalten im Jahr 2012 Zertifikate in Höhe von 80 % der Benchmark; dieser Anteil bis 2010 auf 30 % der Benchmark zurückgeführt. Dieser Prozentsatz ist je nach Sektor unterschiedlich. In den meisten Sektoren erhalten die Anlagen im Schnitt kostenlose Zertifikate in Höhe von bis zu 70 bis 80 % der Emissionsmengen in den Jahren 2005 bis 2008. Die Anlagen können die Differenz zu ihren Emissionsmengen ausgleichen, indem sie ihre Emissionsbilanz verbessern oder indem sie zusätzliche Zertifikate kaufen, Zertifikate verwenden, die aus dem jetzigen, bis 2012 laufenden Handelszeitraum übertragen werden, oder indem sie internationale Ausgleichsgutschriften verwenden. Die Benchmarks umfassen 52 Haupt-Produktgruppen, die unter das EU-EHS fallen. Bei Anlagen für andere Produkte richtet sich die Zuteilung der kostenlosen Zertifikate nach der verbrauchten Energie.

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWI-Schnupperabo 2011
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 41,80

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Schnupperabonnement**, Print & Online 2011 (Heft 10–12)
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

EUR 41,80
EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden): _____ Firma: _____
Vorname: _____ Nachname: _____
Straße: _____ PLZ: _____
Telefon: _____ Fax: _____
E-Mail: _____ Newsletter: ja nein
Datum: _____ Unterschrift: _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**