

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Robert Pernegger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***10***, ***9***, über die Beschwerde vom 22. Juni 2018 gegen den Auskunftsbeseid (§ 118 BAO) des Finanzamtes ***2*** ***8*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Mai 2018 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Auskunftsbeseid wird im Spruchpunkt A. dergestalt abgeändert, dass dieser zu lauten hat:

Die im Antrag auf Auskunftserteilung vom 4. Dezember 2017 unter Punkt 4 formulierte Rechtsfrage zu dem in der Begründung dieses Erkenntnisses dargelegten Sachverhalt wird folgendermaßen beurteilt:

Die antragsgegenständliche Einbringung von Kapitalanteilen in eine liechtensteinische Kapitalgesellschaft kann unter Buchwertfortführung erfolgen, da Art 31 EWR-Abkommen einer Einschränkung dieser Rechtsfolge auf Einbringungen in inländische und sonstige EU-Gesellschaften in § 16 Abs 1a idF BGBl. I Nr. 117/2016 sowie idF BGBl. I Nr. 62/2018 entgegensteht und eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches dieser Bestimmungen auf Einbringungen in eine in einem EWR-Staat, mit dem ein Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen besteht, das einen ebenso wirksamen Informationsaustausch zwischen nationalen Behörden vorsieht, wie die Bestimmungen der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern sowie der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799, vorsieht, ansässige - einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare - ausländische Körperschaft erfordert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 4.12.2017 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbefehls iSd § 118 BAO.

Gegenstand dieses Antrags war die umgründungssteuerliche Beurteilung einer grenzüberschreitenden Umgründung, nämlich der geplanten Einbringung von 15 % der auf Namen lautenden Stückaktien der ***Ö AG***, ***2***, Österreich (idF ***Ö AG***) in die ***EWR AG***, ***5***, Liechtenstein (idF ***EWR AG***) unter Anwendung des Art III UmgrStG.

Die Beschwerdeführerin beschrieb den Sachverhalt wie folgt:

*„Die **Bf1f** hält gegenwärtig 15 % auf Namen lautende Stückaktien der ***Ö AG***. Die ***EWR AG*** wird vor der geplanten Einbringung deutlich mehr als 50 % der auf Namen lautenden Stückaktien der ***Ö AG*** durch einen Aktienkauf erwerben.*

Geplante Umgründungsschritte - noch nicht verwirklichter Sachverhalt

*Die Aktien an der ***Ö AG*** sollen unter Anwendung des Art III UmgrStG von der **Bf1f** als übertragende Gesellschaft in die ***EWR AG***, ***5***, Liechtenstein, als übernehmende Gesellschaft eingebracht werden („Exporteinbringung“). Die Einbringung erfolgt auf Basis eines schriftlichen Sacheinlagevertrages.*

*Durch die Einbringung des 15 %-Kapitalanteils wird die Stimmrechtsmehrheit der ***EWR AG*** erweitert. Die **Bf1f** erhält verkehrswertäquivalent in der Höhe des eingebrachten Vermögens rd. ***7*** Stück Aktien an der ***EWR AG***.“*

Zum besonderen Interesse der Antragstellerin wurde ausgeführt:

*„Aufgrund des Interesses der **Bf1f** an einer weiteren Beteiligung an dem übernehmenden Kreditinstitut möchte die Antragstellerin nicht unmittelbar die Tauschbesteuerung auslösen. Die auf den Namen lautenden Aktien an der ***Ö AG*** sollen aus diesem Grund in die ***EWR AG*** unter Anwendung des Art III UmgrStG eingebracht werden. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen sollen die Umstrukturierungen möglichst zeitnah umgesetzt werden, um eine frühestmögliche Beteiligung an der ***EWR AG*** zu ermöglichen.“*

Das Rechtsproblem stellte die Beschwerdeführerin wie folgt dar:

„Art III UmgrStG kommt nur unter der Voraussetzung zur Anwendung, indem Vermögen gem § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG eingebracht wird. Zum Vermögen zählen unter anderem Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, sofern diese Anteile folgendes umfassen:

- mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals (wesentliche Beteiligung) oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder*
- wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.*

*Einbringungsfähiges Vermögen ist somit gegeben, wenn die bereits bestehende Stimmrechtsmehrheit der übernehmenden Gesellschaft (***EWR AG***) durch die Einbringung der 15 % Aktien erweitert wird.*

Die Einbringung hat jedenfalls auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz zu erfolgen. Für die Anwendbarkeit des österreichischen Umgründungssteuerrechts ist daher das Vorhandensein eines schriftlichen Einbringungsvertrages unerlässlich. Das Rechtsgeschäft muss zwar nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet werden, es muss aber klar erkennbar sein, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt. Der Einbringungsvertrag ist daher nur dann vollständig, wenn er folgende Punkte enthält:

- 1. den Einbringenden (Name bzw. Firma und Sitz des/der Einbringenden oder Firmenbuchnummer)*
- 2. den Einbringungsstichtag*
- 3. die aufnehmende Körperschaft (genaue Bezeichnung wie etwa exakte Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer)*
- 4. das definierte Einbringungsvermögen*
- 5. die dafür vereinbarte Gegenleistung*

Liegt nun aus österreichischer Sicht einbringungsfähiges Vermögen vor, das im Rahmen eines schriftlichen Einbringungsvertrages gegen Gewährung einer Gegenleistung tatsächlich übertragen wird, sind die Voraussetzungen einer Exporteinbringung und die daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen zu prüfen.

Die Umgründungssteuerrichtlinien führen aus, dass die Einbringung steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte erfolgt, wenn

- eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
- einen Kapitalanteil
- in eine EU-Gesellschaft
- gegen Gewährung einer Gegenleistung

grenzüberschreitend einbringt.

Hinsichtlich der übernehmenden Gesellschaft wird laut Richtlinien auf EU-Gesellschaften eingeschränkt. Laut Kommentarmeinung [siehe Furrer in Kofler, UmgrStG § 16 Rz 71] ist dies allerdings zu eng gefasst, da die übernehmende Gesellschaft laut EuGH-Rechtsprechung (EuGH 19.07.2012, C-48/11) nicht nur eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union sein kann, sondern auch eine Gesellschaft in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Entsteht durch die Gewährung der Gegenleistung eine internationale Schachtel zwischen den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft, entsteht die Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil zum Einbringungsstichtag enthaltenen stillen Reserven, wenn die übernehmende Gesellschaft den eingebrachten Kapitalanteil veräußert oder dieser sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Sollten die einbringenden Gesellschafter die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft bereits veräußert haben, entsteht keine Steuerschuld, wenn die übernehmende Körperschaft danach ihren eingebrachten Kapitalanteil veräußert.

Als konkrete Rechtsfrage wurde formuliert: „Kann die Einbringung der 15 % Aktien an der ***Ö AG*** von der **Bf1f** als übertragende Gesellschaft in die ***EWR AG***, mit Sitz in Liechtenstein als übernehmende Gesellschaft unter Anwendung des Art III UmgrStG steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte erfolgen?“.

Die zu beurteilende Rechtsfrage ist also, ob der Umstand, dass die übernehmende Gesellschaft eine liechtensteinische Gesellschaft und nicht eine EU-Gesellschaft ist, einer Buchwertführung im Beschwerdefall entgegensteht.

An dieser Rechtsfrage besteht auch in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse der Beschwerdeführerin. Die namhaften betraglichen Auswirkungen sind aus der Anfrage unzweifelhaft ersichtlich. Das besondere Interesse an der Rechtsfrage ist jedenfalls gegeben, da die – eingehend begründete - Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin im Widerspruch zur – im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden - nationalen Regelung im UmgrStG steht.

Ihre Rechtsansicht zu dieser Rechtsfrage begründete die Beschwerdeführerin wie folgt:

„Bei Exporteinbringungen von Kapitalanteilen mittels Sacheinlagevertrages durch unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften in übernehmende EU-Kapitalgesellschaft greift weiterhin die Buchwertfortführung. Hintergrund hierfür ist, dass die Fusions-RL für den (dort definierten) Anteilstausch die Buchwertfortführung vorsieht. Ziel der Sonderregelung war laut ErlRV die Umsetzung der Fusions-RL.

Aus unionsrechtlicher Sicht gilt diese gesetzliche Bestimmung auch für übernehmende Körperschaften aus EWR-Staaten. Übernehmende Körperschaft kann daher nicht nur eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union sein, sondern lt. EuGH-Rechtsprechung zur EWR-Niederlassungsfreiheit auch eine Gesellschaft in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (EuGH 19.07.2012, C-48/11).

*Nachdem mit Liechtenstein eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist die Sonderregelung des Anteilstausches auch auf eine EWR-Körperschaft und somit auf die ***EWR AG***, mit Sitz in Liechtenstein, anzuwenden. Die Einbringung der Anteile an der ***Ö AG*** in die ***EWR AG*** kann daher unter Fortführung der Buchwerte steuerneutral erfolgen.“*

Mit Auskunftsbefehl vom 17.5.2018 sprach die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die antragsgegenständliche Einbringung in eine liechtensteinische Kapitalgesellschaft nicht steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte erfolgen könne und begründete dies damit, dass § 16 Abs. 1a UmgrStG die Einbringung in eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union fordere. Diese Voraussetzungen würden hinsichtlich der übernehmenden Gesellschaft nicht vorliegen.

Mit Schreiben vom 22.6.2018 bekämpfte die Beschwerdeführerin den Auskunftsbefehl vom 17.5.2020 und machte im Wesentlichen geltend, dass aus unionsrechtlicher Sicht die Bestimmung des § 16 Abs. 1a UmgrStG auch für übernehmende Körperschaften aus EWR-Staaten gelte. Hintergrund der gesetzlichen Regelung in § 16 Abs. 1a UmgrStG wäre, dass die Fusions-RL für den (dort definierten) Anteilstausch die Buchwertfortführung vorsehe. Ziel der Sonderregelung sei laut ErlRV die Umsetzung der Fusions-RL gewesen.

Übernehmende Körperschaft könne daher nicht nur eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union sein, sondern laut EuGH-Rechtsprechung zur EWR-Niederlassungsfreiheit auch eine Gesellschaft in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe (EuGH 19.07.2012, C-48/11).

Laut BMF-Information vom 18. Dezember 2017 sei zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein eine Vereinbarung zur umfassenden Amtshilfe geschlossen worden.

Bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft handle es sich um eine in Liechtenstein ansässige Aktiengesellschaft. Diese Gesellschaftsform werde zwar nicht in der Anlage zum UmgrStG

genannt, wäre aber einer inländischen Kapitalgesellschaft durchaus vergleichbar, da es sich um eine juristische Person mit einem in Aktien zerlegten Kapital handle, für deren Verbindlichkeiten ausschließlich das Gesellschaftsvermögen hafte. Für die Gründung seien mindestens zwei natürliche oder juristische Personen erforderlich, das oberste Organ der Liechtensteiner Aktiengesellschaft sei die Generalversammlung.

Nachdem mit Liechtenstein eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe und die Liechtensteinische Aktiengesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei, wäre die Sonderregelung des Anteilstausches auch auf eine EWR-Körperschaft und somit auf die ***EWR AG***, mit Sitz in Liechtenstein, anzuwenden. Die Einbringung der Anteile an der ***Ö AG*** in die ***EWR AG*** könne daher unter Fortführung der Buchwerte steuerneutral erfolgen.

Daher werde der Antrag gestellt, den am 17.05.2018 ergangenen Auskunftsbefehl entsprechend der obigen Ausführungen anzupassen und die steuerneutrale Buchwertfortführung iSd § 16 Abs 1a UmgrStG auch bei der vorliegenden Einbringung von Kapitalanteilen in einen EWR-Staat zu bestätigen.

Mit Beschwerdeverurteilung vom 31.7.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 22.6.2018 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie bereits im Auskunftsbefehl geschehen.

Zusätzlich wies die belangte Behörde darauf hin, dass nach Maßgabe des § 6 Z 6 lit. c 2. Teilstich EStG 1988 bei Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich gegenüber einem EU- sowie einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe die Abgabenschuld auf Antrag in Raten entrichtet werden könne, während bei Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber allen übrigen Staaten die Abgabenschuld sofort fällig wäre. Insofern sei eine Gleichstellung von grenzüberschreitenden Umgründungen in EU- und EWR-Staaten gegeben.

Die Regelung des § 16 UmgrStG habe in den letzten Jahren einige Überarbeitungen erfahren, so u. a. durch das AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, oder das AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117. Die EB zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2016 nähmen zwar auf die Fusionsrichtlinie Bezug, aber eine Änderung des § 16 Abs. 1a UmgrStG im Sinne der Beschwerdeführerin wäre nicht vorgenommen worden (vgl. 1352 der Beilagen XXV. GP - Regierungsvorlage - Erläuterungen S. 12). In den Erläuterungen zum AbgÄG 2015 werde sogar betont, dass das Sonderregime für die Einbringung von Kapitalanteilen inhaltlich unverändert bleiben solle (vgl. 896 der Beilagen XXV.GP - Regierungsvorlage - Erläuterungen S. 1, 2, 13).

Gemäß Art. 18 B-VG dürfe die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die Abgabenbehörden hätten demzufolge die verfassungsrechtliche Verpflichtung, die geltenden Gesetze zu vollziehen.

Mit Fax vom 23.8.2018 beantragte die Beschwerdeführerin eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegen die Beschwerdeentscheidung vom 31.7.2018 bis zum 3.10.2018.

Mit Schreiben vom 20.9.2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde vom 22.6.2018 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und berief sich im Wesentlichen nochmals darauf, dass der EuGH im Urteil vom 19.07.2012, C-48/11, *A Oy*, zum Ergebnis gekommen wäre, dass es gegen die Niederlassungsfreiheit des Art 31 EWRA verstoße, wenn ein Austausch von Anteilen zwischen einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat und einer Gesellschaft mit Sitz im EWR zu einer steuerpflichtigen Veräußerung von Anteilen führe, während es zu einem steuerlich neutralen Vorgang komme, wenn nur inländische bzw. in der EU ansässige Gesellschaften beteiligt wären.

Daraus folge, dass laut EuGH-Rechtsprechung zur EWR-Niederlassungsfreiheit und entgegen dem Gesetzeswortlaut auch Gesellschaften in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe (zB Liechtenstein), als übernehmende Körperschaften qualifiziert werden könnten.

Diese weite Auslegung bei der Interpretation des Gesetzestextes würde nun mit einem weiteren EuGH-Urteil vom 22.3.2018, C-327/16, *Marc Jacobs* und C-421/16, *Marc Lassus* bestätigt. Der EuGH habe in der Urteilsbegründung klargestellt, dass das Besteuerungsverbot nach Art 8 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie auch natürliche oder juristische Personen mit Drittstaatsangehörigkeit erfasse.

Mit Schreiben vom 20.9.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte Abweisung im Sinn der Beschwerdeentscheidung.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführerin den angefragten Sachverhalt hinsichtlich der Erstellung einer Einbringungsbilanz und dem Vorhandensein eines positiven Verkehrswertes der eingebrachten Kapitalanteile konkretisiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine österreichische GmbH (***2***), hält gegenwärtig einen Kapitalanteil von 15 % der auf Namen lautenden Stückaktien der ***Ö AG***, ***2***.

Der angefragte – in Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte - Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Die genannten Kapitalanteile weisen einen positiven Verkehrswert auf und sollen im Rahmen einer Umgründung unter Anwendung des Art III UmgrStG auf Basis eines schriftlichen Einbringungsvertrages sowie einer Einbringungsbilanz von der Beschwerdeführerin als übertragender Gesellschaft in die ***EWR AG***, ***5***, als übernehmende Gesellschaft eingebracht werden. Vor der geplanten Einbringung wird die ***EWR AG***, ***5***, deutlich mehr als 50 % der auf Namen lautenden Stückaktien der ***Ö AG***, ***2***, durch einen Aktienkauf erwerben.

Durch die Einbringung des 15 %-Kapitalanteils wird die Stimmrechtsmehrheit der ***EWR AG***, ***5***, erweitert. Die Beschwerdeführerin erhält als Gegenleistung für die Einbringung der Kapitalanteile verkehrswertäquivalent zur Höhe des eingebrachten Vermögens rund ***7*** Stück Aktien an der ***EWR AG***, ***5***.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungserhebliche Sachverhalt ergibt sich aus dem mit Vorlagebericht vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus dem Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbeseides, sowie aus der vor dem Bundesfinanzgericht abgegebenen Stellungnahme und ist zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Auskunftsbeseid

Im Beschwerdefall ist die in einem Auskunftsbeseid gemäß § 118 BAO vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung eines angefragten Sachverhaltes zwischen den Parteien strittig.

Gemäß § 118 Abs 1 BAO hat das Finanzamt auf schriftlichen Antrag mit Auskunftsbeseid über die abgabenrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt des Antrages noch nicht verwirklichter Sachverhalte abzusprechen, wenn daran in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

Gemäß § 118 BAO erlassene Auskunftsbeseide sind antragsgebundene Verwaltungsakte, mit denen für wirtschaftlich besonders bedeutsame Bereiche *durch die Einführung einer verbindlichen Rechtsauskunft ein Schritt in Richtung mehr Rechtssicherheit (mehr Planungssicherheit) erfolgen soll* (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 19).

Sowohl aus dem Gesetzestext als auch aus den Gesetzesmaterialien ist somit klar ersichtlich, dass Gegenstand von Auskunftsbeseiden iSd § 118 BAO nur Rechtsfragen, und zwar rechtliche Beurteilungen noch nicht verwirklichter – also fiktiver - Sachverhalte sind.

Als Gegenstand von Auskunftsbescheiden kommen nach § 118 Abs 2 BAO ua Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen in Frage. Davon sind jedenfalls Vorgänge, die typenmäßig den im UmgrStG geregelten Maßnahmen entsprechen, erfasst. Dass der angefragte Sachverhalt in der Folge tatsächlich die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt, kann naturgemäß keine Antragsvoraussetzung sein. Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage – Buchwertfortführung bei einer Einbringung von Kapitalanteilen in eine EWR-Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen - steht unzweifelhaft im Zusammenhang mit Umgründungen iSd § 118 Abs BAO.

Die Antragstellung auf Erlassung eines Auskunftsbescheides steht nach § 118 Abs 3 BAO insbesondere dem Abgabepflichtigen selbst zu.

§ 118 Abs 4 BAO sieht als Inhaltserfordernisse des Antrages vor:

- a) eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhaltes;
- b) die Darlegung des besonderen Interesses des Antragstellers;
- c) die Darlegung des Rechtsproblems;
- d) die Formulierung konkreter Rechtsfragen;
- e) die Darlegung einer eingehend begründeten Rechtsansicht zu den formulierten Rechtsfragen;
- f) die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages (Abs. 10 leg cit) maßgebenden Angaben.

Die in § 118 Abs. 4 BAO geregelten Inhaltserfordernisse für Anträge auf verbindliche Auskunft entsprechen im Wesentlichen jenen, die nach § 89 (deutsche) Abgabenordnung bzw. nach der hierzu ergangenen Steuer-Auskunftsverordnung, BStBl. 2007 I 820, gefordert werden (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 19).

Im Beschwerdefall liegt ein dem § 118 Abs 4 BAO entsprechender schriftlicher Antrag vom 4.12.2017 durch den Abgabepflichtigen selbst vor, mit dem ein die umgründungssteuerrechtliche Beurteilung eines im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhaltes – nämlich einer Einbringung von Kapitalanteilen in eine EWR-Körperschaft – angefragt wird. Die Voraussetzungen für die Erlassung eines Auskunftsbescheides sind somit erfüllt.

Im Auskunftsbescheid kann der zu beurteilende Sachverhalt auch abweichend von der Rechtsansicht des Antragstellers beurteilt werden. In diesem Fall liegt aber keine (teilweise) Abweisung und bei Bestätigung der Rechtsansicht auch keine Stattgabe des Antrages vor, da das Begehren auf die abgabenrechtliche Beurteilung des dargelegten Sachverhaltes, nicht

jedoch auf die Bestätigung der im Antrag dargelegten Rechtsansicht gerichtet ist (*Ritz/Koran* BAO⁷, § 118, Rz 14 mwN).

Eine solche abweichende Beurteilung ist im Beschwerdefall auch erfolgt und die belangte Behörde hat die Frage der Beschwerdeführerin, ob die im angefragten Sachverhalt beschriebene Einbringung in eine liechtensteinische Gesellschaft unter Anwendung des Art III UmgrStG steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte erfolgen könne, verneint.

Zentraler Spruchbestandteil des Auskunftsbescheides ist die Beantwortung der im Antrag gestellten Rechtsfrage, also die abgabenrechtliche Beurteilung des im Antrag dargestellten Sachverhaltes, wobei der Geltungsbereich der Zusage, somit die Abgabenarten (bzw. die Feststellungen) und die Zeiträume genau anzugeben sind (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 19).

Im Hinblick auf § 118 Abs 8 BAO muss aus dem Auskunftsbescheid ersichtlich sein, welche Fassung der maßgebenden Rechtsvorschriften der Beurteilung zugrunde gelegt worden ist (*Ritz/Koran* BAO⁷, § 118, Rz 15).

Aus dem Auskunftsbescheid ist ersichtlich, dass der abgabenrechtlichen Beurteilung von der belangten Behörde eine (Umgründungs)Maßnahme mit einem Stichtag in den Jahren 2017 oder 2018 zu Grunde gelegt wird. Damit ist der zeitliche Geltungsbereich ausreichend bestimmt und es wurde folglich auf die Fassung der maßgeblichen Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes für Einbringungen, deren Stichtage in die Jahre 2017 und 2018 fallen, abgestellt.

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind gemäß § 243 Abs 1 BAO Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist. Daher sind auch Auskunftsbescheide mit Beschwerde anfechtbar, wobei die das Beschwerdeverfahren regelnden Bestimmungen der BAO anwendbar sind und meritorische Beschwerdeerledigungen zurückwirken (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 19).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht – mit Ausnahme der Fälle des § 278 leg. cit., - immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden und ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Dies gilt auch für die Entscheidung über Beschwerden gegen Auskunftsbescheide iSd § 118 BAO.

Diese Änderungsbefugnis iSd § 279 Abs. 1 BAO ist - nach jeder Richtung - durch die Sache, also die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, begrenzt (zB VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069).

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist somit die abgabenrechtliche Beurteilung bei Verwirklichung des angefragten Sachverhaltes mit einem Einbringungsstichtag

während des im angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Beurteilungszeitraumes, also in den Jahren 2017 und 2018.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat das Verwaltungsgericht im Allgemeinen das zum Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses bzw. Beschlusses geltende Recht anzuwenden (zB VwGH 12.11.2020, Ra 2020/08/0098). Eine andere Betrachtungsweise wäre nur dann geboten, wenn der Gesetzgeber in einer Übergangsbestimmung zum Ausdruck bringt, dass auf anhängige Verfahren noch das bisher geltende Gesetz anzuwenden ist, oder wenn darüber abzusprechen ist, was an einem bestimmten Stichtag oder in einem konkreten Zeitraum rechtens war (zB VwGH 23.2.2021, Ra 2019/04/0054). Die im Entscheidungszeitpunkt heranzuziehende Rechtslage ist durch Auslegung der betreffenden Verwaltungsvorschriften zu ermitteln (VwGH 6.5.2004, 2001/20/0622; VwGH 28.11.1983, 82/11/0270 [verstärkter Senat]). Dieser allgemeine Grundsatz ist im Abgabenrecht dahingehend zu präzisieren, dass aufgrund der Zeitbezogenheit der Abgaben die materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden sind, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches in Kraft gestanden sind (zB VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0044).

Daraus folgt, dass die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, die für Einbringungen mit einem Stichtag in den Jahre 2017 und 2018 galten, für die Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage maßgeblich sind.

Dass - wie im Beschwerdefall so geschehen - eine später erfolgte Gesetzesänderung also zu einer – nach nationalem Recht - anderen Beurteilung des angefragten Sachverhaltes führen würde, entfaltet für die beschwerdegegenständliche Entscheidung keine Wirkung, da nicht die Rechtslage im Entscheidungszeitpunkt maßgeblich ist.

Eine Beschwerde gegen einen Auskunftsbeseid ist im Übrigen nicht deshalb zurückzuweisen, weil der im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalt in der Zwischenzeit bereits verwirklicht wurde (*Ritz/Koran* BAO⁷, § 118, 11 mwN). Diese Sichtweise ist schon deshalb erforderlich, weil ansonsten ein effektiver Rechtsschutz im Auskunftsbeseidverfahren nicht gegeben wäre. Somit hat das Bundesfinanzgericht meritorisch über die Sache zu entscheiden.

Eine solche meritorische Entscheidung im Beschwerdeverfahren gegen einen Auskunftsbeseid wirkt ex tunc (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 19). Das bedeutet, dass gemäß § 118 Abs. 7 BAO ein Rechtsanspruch darauf besteht, dass die vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren abgeänderte abgabenrechtliche Beurteilung der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen ist, wenn der verwirklichte Sachverhalt von jenem, der dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegt worden ist, nicht oder nur unwesentlich abweicht.

3.1.2. Einbringung – maßgebliche Rechtsvorschriften

§ 16 Abs 1 erster Satz UmgrStG idF BGBl. I Nr. 117/2016 sowie idF BGBl. I Nr. 62/2018 lautete:
„Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz (oder im Einbringungsvertrag) und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).“

§ 16 Abs. 1a UmgrStG idF BGBl. I Nr. 117/2016 sowie idF BGBl. I Nr. 62/2018 lautete:
„Abweichend von Abs. 1 gilt bei Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft in eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird, Folgendes:

- Abs. 1 erster Satz ist anzuwenden.
- Entsteht durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder wird ihr Ausmaß durch neue Anteile oder durch Zurechnung zur bestehenden Beteiligung verändert, entsteht eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert zum Einbringungstichtag, wenn die Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Dies gilt nicht, soweit die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor dem Entstehen der Abgabenschuld entgeltlich übertragen werden.
- Zwischen dem Einbringungstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen.“.

Mit StRefG 2020, BGBl. I Nr 103/2019, wurde der erste Satz des § 16 Abs. 1a UmgrStG wie folgt geändert: *„Abweichend von Abs. 1 gilt bei Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 in eine in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird (Anteilstausch), Folgendes:*

- Abs. 1 erster Satz ist anzuwenden.
- Entsteht durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder wird ihr Ausmaß durch neue Anteile oder durch Zurechnung zur bestehenden Beteiligung verändert, entsteht eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert zum Einbringungstichtag, wenn die Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Dies gilt nicht, soweit die Anteile an der

übernehmenden Körperschaft vor dem Entstehen der Abgabenschuld entgeltlich übertragen werden.

– Zwischen dem Einbringungsstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

– Bei einer natürlichen Person als Einbringendem sind § 17 Abs. 1 und Abs. 1a sinngemäß anzuwenden.“

Mit StRefG 2020, BGBl. I Nr 103/2019, wurde im 3.Teil des UmgrStG folgende Z 35 angefügt:
„§ 16 Abs. 1a und § 17 Abs. 1a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 103/2019 sind erstmals auf Einbringungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden.“

Somit ist vorab festzustellen, dass die §§ 16 Abs 1 erster Satz und 16 Abs 1a UmgrStG in ihren für die Jahre 2017 und 2018 geltenden Fassungen für Exporteinbringungen eine Buchwertfortführung nur bei der Einbringung (zB von Kapitalanteilen) in eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union vorsahen. Erst mit StRefG 2020, BGBl. I Nr 103/2019, erfolgte eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Buchwerteinbringung auf Einbringungen in EWR-Gesellschaften. Dies wurde aber in den Inkrafttretensbestimmungen zur Novelle auf Einbringungen beschränkt, die nach dem 31.12.2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden.

Die angefochtene Entscheidung der belangten Behörde erfolgte somit in Übereinstimmung mit der nationalen Rechtslage. Allerdings hat sich die Beschwerdeführerin – insbesondere durch Relevierung des EuGH-Urteils vom 19.7.2021, Rs C-48/11, A Oy - auf das Europarecht berufen, wonach auch bei EWR-Gesellschaften (mit entsprechender Amtshilferegelung) eine Gleichstellung hinsichtlich der umgründungssteuerlichen Folgen, konkret die Fortführung der Buchwerte, zu erfolgen hätte.

In der Folge ist somit zu prüfen, ob sich aus dem Unionsrecht für den Beschwerdefall Rechtswirkungen ergeben, denen gegenüber der nationalen Rechtslage ein Anwendungsvorrang zukommt. Für diese Prüfung sind folgende Bestimmungen von Interesse:

Art 49 AEUV lautet:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.“

Art 8 Richtlinie 2009/133/EG lautet:

„(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(2) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft aufgrund einer Abspaltung darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(3) Betrachtet ein Mitgliedstaat einen Gesellschafter aufgrund seiner Beurteilung von dessen juristischen Merkmalen, die sich aus dem Recht, nach dem dieser gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent und besteuert daher die an diesem Gesellschafter beteiligten Personen nach ihrem Anteil an den ihnen zuzurechnenden Gewinnen des Gesellschafters im Zeitpunkt der Zurechnung, so besteuert dieser Mitgliedstaat den Veräußerungsgewinn dieser Personen aus der Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an den Gesellschafter nicht.

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch der Anteile beigemessen war.

(5) Die Absätze 2 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter der Summe der erworbenen Anteile und seiner Anteile an der einbringenden Gesellschaft keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar vor der Abspaltung beigemessen war.

(6) Die Anwendung der Absätze 1, 2 und 3 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

(7) Für die Zwecke dieses Artikels ist der „steuerliche Wert“ der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns eines Gesellschafters ermittelt würde.

(8) Darf ein Gesellschafter nach dem Recht seines Wohnsitzstaats oder Sitzstaats eine von den Absätzen 4 und 5 abweichende steuerliche Behandlung wählen, so finden die Absätze 1, 2 und 3 keine Anwendung auf die Anteile, für die der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht.

(9) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung aufgrund einer Fusion, einer Spaltung, einer Abspaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.“

Artikel 31 EWR-Abkommen lautet:

„(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels 4 umfaßt die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 34 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht sind in den Anhängen VIII bis XI enthalten.“

Artikel 34 EWR-Abkommen lautet:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.“

3.1.3. Einbringung - Anwendung auf den Beschwerdefall

Kommt bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung, dann richtet sich die Beurteilung eines Einbringungsvorgangs nach allgemeinem Steuerrecht (zB VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034).

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch iSd § 6 Z 14 lit. a EStG 1988, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht (VwGH 14.5.2020, Ra 2020/13/0018).

Daher ist eingangs zu prüfen, ob das UmgrStG grundsätzlich – hinsichtlich der genannten Sachverhaltsangaben - auf den angefragten Sachverhalt anwendbar wäre.

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen (§ 12 Abs. 2 leg. cit.) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 leg. cit.) nach Maßgabe des § 19 leg. cit. einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3 leg. cit.) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Im Beschwerdefall läge eine Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG vor, da zwar nur 15% der Anteile ****Ö AG**** übertragen werden, die übernehmende Gesellschaft aber nach dem angefragten und somit maßgeblichen Sachverhalt noch vor Übertragung der Anteile selbst *„deutlich mehr als 50 % der auf Namen lautenden Stückaktien der ***Ö AG*** durch einen Aktienkauf erwerben“* wird. Die Einbringung des 15%-Kapitalanteils durch die Beschwerdeführerin erweitert gemeinsam mit den der ****EWR AG**** bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der ****Ö AG****.

Da hinsichtlich der ****EWR AG**** sowohl das Erfordernis der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vorliegt, als auch ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein besteht, wären die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Z 2 UmgrStG erfüllt.

Die tatsächliche Übertragung soll auf der Grundlage eines schriftlichen Sacheinlagevertrages erfolgen, sodass auch diese Voraussetzung erfüllt wäre.

Gemäß § 15 erster Satz UmgrStG ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 leg. cit. und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz aber kann nach § 15 letzter Satz UmgrStG entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.

Eine Einbringungsbilanz liegt nach dem angefragten Sachverhalt vor. Gleiches gilt für das Vorhandensein eines positiven Verkehrswertes.

Die Voraussetzung des § 19 Abs. 1 UmgrStG wäre erfüllt, da die Beschwerdeführerin verkehrswertäquivalent Anteile an der übernehmenden Körperschaft erhalten soll.

§ 16 UmgrStG regelt die Bewertung des betrieblichen Einbringungsvermögens beim Einbringenden. Da es im Beschwerdefall zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes an den eingebrachten Kapitalanteilen kommen würde, wären gemäß § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG die nach § 6 Z 6 lit a EStG 1988 maßgebenden Werte anzusetzen. Eine Buchwerteinbringung nach § 16 Abs 1a UmgrStG (Sonderregime „Anteilstausch“) wäre nach der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung dieser Bestimmung nicht möglich.

Die belangte Behörde ist folglich im bekämpften Bescheid in zutreffender Weise davon ausgegangen, dass § 16 Abs. 1a UmgrStG idF BGBl. I Nr. 117/2016 sowie idF BGBl. I Nr. 62/2018 nicht auf den im Beschwerdefall angefragten Sachverhalt anwendbar ist.

Art. 1 Fusionsrichtlinie beschränkt den Anwendungsbereich auf den Austausch von Anteilen, wenn daran im Hoheitsgebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften beteiligt sind. Ist eine der Gesellschaften, die an dem Austausch von Anteilen beteiligt ist, nicht in einem Mitgliedstaat ansässig ist, sondern in Liechtenstein, fällt der Austausch nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2009/133 (EuGH 19.7.2012, C-48/11, A Oy, Rn 14). Eine Anwendung der Fusionsrichtlinie kommt somit – schon auf Grund der eindeutigen Textierung – auch auf den beschwerdegegenständlichen Fall nicht in Frage.

In weiterer Folge sind aber – da die ***EWR AG***, also die übernehmende Gesellschaft, in einem EWR-Staat ansässig ist – noch die Bestimmungen des EWR-Abkommens zu prüfen.

Aus § 16 Abs 1a iVm § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG ergibt sich eindeutig, dass der betreffende Austausch von Anteilen nur dann nicht als steuerpflichtige Veräußerung gilt, wenn die erwerbende Gesellschaft Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften erwirbt, die mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.

Solche nationalen Vorschriften, die auf Vorgänge Anwendung finden, durch die die Kontrolle über eine Gesellschaft ausgeübt oder übernommen wird, fallen unter die Niederlassungsfreiheit (EuGH 19.7.2012, C-48/11, A Oy, Rn 19). So auch VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064 mwN, wonach der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an (ausländischen) Gesellschaften unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag fallen, wenn

es die Beteiligung ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.

Angeichts der im angefragten Sachverhalt dargestellten Beteiligungsverhältnisse ist diese Voraussetzung jedenfalls gegeben.

Die Bestimmungen des Art. 31 EWR-Abkommen, welche Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbieten, sind aber mit denen des Art 49 AEUV identisch (EuGH 19.7.2012, C-48/11, A Oy, Rn 21).

Daraus folgt, dass Art. 31 EWR-Abkommen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, nach denen ein Austausch von Anteilen zwischen einer im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Gesellschaft und einer Gesellschaft mit Sitz im Hoheitsgebiet eines dem EWR angehörenden Drittlands einer steuerpflichtigen Veräußerung von Anteilen gleichgestellt wird, während ein solcher Vorgang steuerlich neutral wäre, wenn daran nur inländische oder in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften beteiligt wären, entgegensteht, sofern zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und dem Drittland ein Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen besteht, das einen ebenso wirksamen Informationsaustausch zwischen nationalen Behörden vorsieht, wie die Bestimmungen der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern sowie der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799 (EuGH 19.7.2012, Rs C-48/11, A Oy, Tenor).

Insoweit ist daran zu erinnern, dass das EWR-Abkommen integraler Bestandteil der Unionsrechtsordnung ist, sodass diesem Abkommen im Rahmen der Zuständigkeit der Europäischen Union ein Anwendungsvorrang (auch gegenüber späterem, entgegenstehendem innerstaatlichem Recht) zukommt (VwGH 11.9.2018, Ra 2016/16/0104, mHa EuGH 24.6.2011, C-476/10, *Projektart u.a.*, Rn. 32 und 49, EuGH 28.10.2010, C-72/09, *Etablissements Rimbaud*, Rn. 19, EuGH 23.9.2003, C-452/01, *Ospelt und Schlössle Weissenberg*, Rn. 27; sowie EuGH 20.10.2011, C-284/09, *Kommission/Deutschland*, Rn. 95 bis 99, EuGH 16.6.2011, C-10/10, *Kommission/Österreich*, Rn. 42, EuGH 11.6.2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 33 und 35; *Daragan*, ZErB 10/2016, 281).

Bestimmungen eines von der Gemeinschaft mit Drittländern geschlossenen Abkommens sind als unmittelbar anwendbar anzusehen, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthalten, deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen (EuGH 30.9.1987, Rs 12/86, *Demirel*). Vom Vorliegen dieser vom EuGH genannten Voraussetzungen kann im Beschwerdefall ausgegangen werden, da sich aus dem EWR-Abkommen das Verbot einer Schlechterstellung von Vorgängen an denen nicht nur inländische

bzw sonstige EU-Gesellschaften, sondern auch EWR-Gesellschaften mit umfassender Amtshilfe beteiligt sind, klar und eindeutig ergibt.

Sind die Bestimmungen einer EU-Richtlinie aber inhaltlich unbedingt und hinreichend genau, so kann sich der Einzelne nach ständiger Rechtsprechung des EuGH in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften auf sie berufen (EuGH 22.3.2003, Rs C-462/99, *Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH*). Was der Beschwerdeführer auch getan hat.

Bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenen Gesetzes, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte des Wortlautes und des Zwecks der (gemeinschaftsrechtlichen) Richtlinie vorzunehmen (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161 mHa EuGH 8.10.1987, Rs 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*). Gleiches gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch in Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie zwar nicht – unmittelbar - anwendbar sind, deren Regelungsgehalt aber auf Grund des EWR-Abkommens auch auf Sachverhalte, die unter dieses Abkommen fallen, zur Anwendung gelangen muss.

Mit dem UmgrStG wurde die „*Fusionsrichtlinie*“ (Richtlinie 2009/133/EG bzw. deren Vorgängerregelung, die Richtlinie 90/434/EWG) umgesetzt (VwGH 17.7.2019, Ro 2016/13/0018). Daraus folgt also die Verpflichtung zur richtlinienkonformen Interpretation bzw zur unionsrechtskonformen Interpretation unter besonderer Beachtung der sich aus dem EWR-Abkommen ergebenden Verpflichtungen.

Eine unionsrechtskonforme Interpretation scheidet aber im Hinblick auf den klaren Wortlaut der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des § 16 Abs. 1a UmgrStG aus, da eine Ausdehnung des Tatbestandes auf EWR-Gesellschaften im Hinblick auf die eindeutige Formulierung der Bestimmung nicht möglich ist.

Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird allerdings für diese Konstellation verdrängt und bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist, wobei sich die die Verdrängungswirkung des Unionsrechts auf jenes Ausmaß beschränkt, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (zB VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070; VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Soweit die belangte Behörde darauf hingewiesen hat, dass nach Maßgabe des § 6 Z 6 lit. c 2. Teilstich EStG 1988 bei Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich gegenüber einem EU- sowie einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe die Abgabenschuld auf Antrag in Raten entrichtet werden könne, während bei Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber allen übrigen Staaten die Abgabenschuld sofort fällig wäre, kann ihr seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht darin zugestimmt werden, dass sich bereits

daraus eine Gleichstellung von grenzüberschreitenden Umgründungen in EU- und EWR-Staaten ergeben würde. Die Möglichkeit der Entrichtung in Raten führt nämlich bei der Beschwerdeführerin insbesondere nicht zu denselben wirtschaftlichen Auswirkungen die sich aus einer Buchwertfortführung ergeben würden.

Somit kommt es im Beschwerdefall auf Grund unmittelbar anwendbarer unionsrechtlicher Regelungen zu einer Ausdehnung des Anwendungsbereiches der in § 16 Abs 1a erster Gedankenstrich UmgrStG idF BGBl. I Nr. 117/2016 sowie idF BGBl. I Nr. 62/2018 vorgesehenen Buchwertfortführung auf EWR-Gesellschaften, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe vereinbart ist.

Unstrittig ist, dass nach Art 25a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und – umgehung, BGBl. Nr. 24/1971, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine umfassende Amtshilfe vorgesehen war, wonach die Vertragsstaaten die Informationen auszutauschen hatten, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich waren.

Die unmittelbare Anwendung des Unionsrechts erfordert daher den Eintritt der Rechtsfolge der Buchwerteinbringung des § 16 Abs. 1a erster Gedankenstrich UmgrStG in der in den Jahren 2017 und 2018 geltenden Fassung somit auch im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs. 2 Z 3 leg. cit. in eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische Körperschaft mit Ansässigkeit in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

Im Ergebnis waren im Beschwerdefall somit - auf Grund des diesbezüglichen Anwendungsvorranges vor den nationalen Bestimmungen des UmgrStG - die Regelungen des EWR-Abkommens unmittelbar anzuwenden. Daraus folgt, dass der Umstand, dass die beschwerdegegenständliche Einbringung nicht in eine EU-Gesellschaft, sondern in eine EWR-Gesellschaft mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, erfolgen soll, eine Buchwerteinbringung nicht ausschließt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da weder eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zum § 118 BAO noch zur unmittelbaren Anwendung des EWR-Abkommens auf § 16 Abs 1a UmgrStG vorliegt, ist eine Revision zulässig.

Wien, am 20. Dezember 2021