

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der XY AG, Anschrift, Schweiz, vertreten durch Mag. Dr. Peter Wohlfahrt, Wirtschaftstreuhänder, Roseggerstraße 23, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 19. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 16. Juli 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2012, St.Nr. ***1***, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 13. Februar 2015 abgeändert und die Körperschaftsteuer 2012 mit 48.140,00 € festgesetzt.

Der im Vorlageantrag vom 15. April 2015 bzw. in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung vom 15. August 2015 gestellte Antrag auf Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die in der Schweiz ansässige XY AG (Beschwerdeführerin bzw. kurz Bf.), die seit dem Jahre 2003 an der in Wien operativ tätigen, mit Gesellschaftsvertrag vom 27. September 2002 gegründeten und im Firmenbuch unter FN 111111a eingetragenen ABC Ges.m.b.H & Co Nfg KG (kurz AB KG) als Kommanditistin beteiligt war, reichte im Juli 2014 ihre **Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige** für das Jahr 2012 beim Finanzamt Wien 1/23 (FA) ein. Dabei gab die Bf. ihre inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 579.262,04 € und die offenen Verlustabzüge mit 151.641,35 € an. Der beiliegenden Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. ist zu entnehmen, dass neben einem eigenen Verlust in Höhe von - 1.824,00 € (= Rechts- und Beratungsaufwand) die „Ergebniszuweisung aus Beteiligungen“ 581.086,04 € betrug.

Mit dem verfahrensgegenständlichen **Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 16. Juli 2014** wurde die Bf. unter Heranziehung der erklärten Einkünfte sowie eines zu Gunsten der Bf. richtiggestellten Verlustabzugs in Höhe von 153.330,83 € veranlagt und das Einkommen der Bf. folgerichtig mit 425.931,21 € bzw. die Körperschaftsteuer mit 106.483,00 € festgesetzt.

Fristgerecht erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Schriftsatz vom 19. August 2014** gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid 2012 eine **Beschwerde** und übermittelte dem FA eine **berichtigte Körperschaftsteuererklärung** für das Jahr 2012 mit Einkünften in Höhe von 353.382,92 €.

Begründend verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass das inländische Vermögen der Bf. ausschließlich aus der 35%-igen Kommanditbeteiligung an der AB KG bestanden habe und die Bf. diese Mitunternehmeranteile in die ABC Ges.m.b.H. (kurz AB GmbH) als Komplementärgesellschaft der Kommanditgesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Oktober 2012 gegen die Gewährung von neuen Geschäftsanteilen eingebracht habe. Irrtümlich sei nun der Betrag der im Rahmen dieser Einbringung zu realisierenden stillen Reserven zu hoch, nämlich mit 581.086,04 €, statt korrekterweise mit 355.206,92 € angesetzt worden, weshalb der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid zu korrigieren sei. Dieser anzusetzende Betrag von 355.206,92 € sei nunmehr auch im Rahmen des Feststellungsverfahrens der AB KG dem zuständigen FA Wien 2/20/21/22 unter der do. St.Nr. ***2*** gemeldet worden.

Das FA gab daraufhin der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13. Februar 2015** Folge. Dabei wurden die Einkünfte erklärungsgemäß mit 353.382,92 € festgesetzt, weshalb sich unter Berücksichtigung eines wiederum zu Gunsten der Bf. geänderten Verlustabzugs von nunmehr 160.821,47 € (vgl. hierzu den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 28. Jänner 2015) ein Einkommen der Bf. von 192.561,45 € bzw. eine Körperschaftsteuer von 48.140,00 € ergaben.

Innerhalb verlängerter Frist und nach Entrichtung dieser Körperschaftsteuer brachte der steuerliche Vertreter der Bf. mit **Schriftsatz vom 15. April 2015** neuerlich eine „Beschwerde“ (gemeint offenkundig einen **Vorlageantrag** gemäß § 264 BAO) sowie ausdrücklich einen **„Antrag auf Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer“** ein.

Begründend heißt es in diesem Vorlageantrag wörtlich wie folgt:

„Die in der Schweiz ansässige [Bf.] hat ihre sämtlichen Mitunternehmeranteile an der [AB KG] in die [AB GmbH] als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.10.2012 eingebracht.

Nach den Grundsätzen des österreichischen Ertragsteuerrechts gilt die Einbringung als Tausch, bei dem das eingebrachte Objekt gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft getauscht wird. Zur Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 EStG 1988 kommt es bei Einbringungen, die unter die Bestimmungen des UmgrStG fallen, allerdings nur dann, wenn dies das UmgrStG selbst anordnet. Letzteres ist nach § 16 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 UmgrStG grundsätzlich der Fall,

wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird und/oder kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in den einbringungsgeborenen Anteilen besteht.

Die [Bf.] erhielt im Rahmen der Einbringung als Gegenleistung Kapitalanteile an der [AB GmbH]. Österreich verliert im Zuge der Einbringung das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zur Gänze, da das DBA Schweiz-Österreich das Besteuerungsrecht im Fall der Veräußerung des Kapitalanteils an der [AB GmbH] nach der Einbringung der Schweiz zuteilt.

Besteht nach einer Einbringung durch EU/EWR-Ausländer weder ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen noch am eingebrachten Vermögen, führt der Vorgang am Einbringungsstichtag zur fiktiven Realisation der stillen Reserven im übertragenen Vermögen zum auf Ebene des Einbringenden anzuwendenden Steuertarif (Wegzugsbesteuerung; § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG unter Verweis auf § 1 Abs. 2 UmgrStG iVm § 6 Z 14 EStG 1988). Der Einbringende hat allerdings die Möglichkeit, einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer zu stellen (Nichtfestsetzungskonzept; § 16 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG).

Über die Steuerschuld aus der fiktiven Realisation wird in diesem Fall zwar im Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, abgesprochen, sie wird aber bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) aus der übernehmenden Körperschaft nicht festgesetzt. Durch einen Nichtfestsetzungsantrag wird damit letztlich ein Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Realisation bewirkt.

Da die [Bf.] ihren Sitz in der Schweiz hat und somit in keinem EU/EWR-Staat ansässig ist, führt die Tatsache, dass Österreich kein Besteuerungsrecht an der Gegenleistung hat, zur steuerwirksamen Neubewertung des einzubringenden Vermögens. Mit Bescheid vom 13. Februar 2015 wurde nach Abzug der Verlustvorträge die Körperschaftsteuer auf die realisierten stillen Reserven und Firmenwert mit 48.140,00 € festgesetzt.

Obwohl die Schweiz weder Mitglied der EU noch des europäischen Wirtschaftsraumes ist, ist die Schweiz durch eine Reihe von bilateralen Verträgen mit der EU verbunden. In vielen Bereichen sind Schweizer Staatsangehörige und Unternehmen daher EU-BürgerInnen gleichgestellt. EU-Ansässige können ebenso wie Inlandsansässige zu Buchwerten einbringen. Das BMF fordert die Fortführung der Buchwerte auf Ebene der übernehmenden Körperschaft, will die Einbringung jedoch auf Ebene des Einbringenden nach der Tauschregel des § 6 Z 14 EStG 1988 besteuern, sofern nicht ein Antrag auf Nichtfestsetzung (Aufschub der Besteuerung der Einbringung des Mitunternehmeranteils bis zur Veräußerung der einbringungsgeborenen GmbH-Anteile) gestellt wird. Das gilt analog für Ansässige in einem Staat des EWR mit einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe. Meines Erachtens muss es auch für ein Drittland wie die Schweiz, mit der ebenfalls eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ebenso die Möglichkeit bestehen, einen Aufschub der Besteuerung zu beantragen.

Die Marktfreiheiten (freier Warenverkehr, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit,

Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) begrenzen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und münden in ein umfassendes Verbot einer steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs innerhalb der EU. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH haben die Mitgliedstaaten deshalb ihre Steuerautonomie unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben. Abgabennormen dürfen Unionsangehörige somit weder offen noch versteckt diskriminieren/benachteiligen. Die grenzüberschreitende Ausübung der vier Grundfreiheiten des AEUV darf auch durch Abgabennormen nicht unverhältnismäßig erschwert werden (Beschränkungsverbot). Im Verhältnis zu Drittstaaten/Nicht-Unionsangehörigen ist zu beachten: Die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs gilt grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten (Art 63 AEUV).

Das daraus erwachsende steuerliche Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot erfasst somit auch Drittstaatsangehörige.

Nach der Rechtsprechung des EuGH erfasst die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art 63 AEUV) auch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen nach Art. III UmgrStG. Folgerichtig ist eine Buchwerteinbringung auch Drittstaatsansässigen zu gewähren. Die Tauschregel nach § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG wird durch das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot verdrängt (siehe dazu Beiser, Reinhold (2014): Die Gleichbehandlung von In- und Auslandsansässigen bei Einbringungen. Reformanstöße aufgrund der Rechtsprechung des EuGH. In: ÖStZ 17, 431-434). Vor diesem Hintergrund scheint daher die derzeitige Konzeption der aufgeschobenen Besteuerung bei rein innergemeinschaftlichen Einbringungsfällen aufgrund der weiterhin bestehenden Benachteiligungen unverhältnismäßig zu sein. Vor allem für die Fälle, in denen das österreichische Besteuerungsrecht an den stillen Reserven im eingebrachten Vermögen in den einbringungsgeborenen Anteilen ohnedies vor dem Hintergrund der mit der Schweiz bestehenden Amtshilfe- und Beitreibungsmöglichkeiten gewährleistet ist, müsste daher die Versteuerung der stillen Reserven bis zur Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile durch den Einbringenden aufgeschoben werden.

Ich stelle somit innerhalb der Beschwerdefrist und vor Rechtsgültigkeit des Bescheides den Antrag, die Steuerschuld durch Nichtfestsetzung zu stunden, sodass das Unternehmen mit Sitz in der Schweiz gleichgestellt wird mit einem Unternehmen mit Sitz in einem EU/EWR-Staat (Aufschub der Besteuerung der Einbringung des Mitunternehmeranteils bis zur Veräußerung der einbringungsgeborenen GmbH-Anteile) und begründe diesen Antrag wie folgt:

- Das Unionsrecht (die Freiheit des Kapitalverkehrs) verbietet eine Diskriminierung von Einbringenden mit einer Ansässigkeit im Ausland (EU/EWR/Drittstaaten).*
- Das Unionsrecht verdrängt eine diskriminierende Anwendung der Tauschregel auf Auslandsansässige. Eine Buchwerteinbringung ist deshalb Einbringenden mit einer Ansässigkeit im Ausland ebenso zu gewähren wie Inlandsansässigen.“*

In Erfüllung eines **Ergänzungsersuchens** des FA vom 3. Juni 2015 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. mit dem **Schriftsatz vom 15. August 2015** noch eine Reihe von Unterlagen, unter anderem eine neuerlich **berichtigte Körperschaftsteuererklärung** für dieses Jahr 2012

mit unveränderten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 353.382,92 €. Zudem wurde in dieser Körperschaftsteuererklärung nunmehr unter dem Punkt Neuntens („*Nichtfestsetzung der Steuer*“) explizit die Kz 805 angekreuzt („*Es wird gemäß § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 oder nach dem Umgründungssteuergesetz beantragt, die Steuerschuld nicht festzusetzen für einen in den Einkünften enthaltenen Betrag von ...*“) und ein Betrag von 50.435,00 € angeführt. Bei diesem Betrag handelt es sich nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. laut Beilagen um die Körperschaftsteuer selbst (Einkünfte der Bf. von 353.382,92 € abzüglich - unrichtigem - Verlustabzug laut der ursprünglichen Körperschaftsteuererklärung von 151.641,35 €).

Weiters übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. den entsprechenden Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 19. Dezember 2012, mit dem sämtliche Mitunternehmeranteile an der AB KG, verbunden mit den Rechtsfolgen der Anwachsung gemäß § 142 UGB, in die AB GmbH als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG auf der Grundlage der Einbringungsbilanzen zum 31. Oktober 2012 mit Rückwirkung zu diesem Stichtag eingebracht wurden.

Zuletzt brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass nach erfolgter Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter der AB KG bzw. der AB GmbH der (negative) steuerliche Buchwert des Mitunternehmeranteils der Bf. an der AB KG zu diesem Stichtag 31. Oktober 2012 - 246.807,18 €, der (positive) Verkehrswert demgegenüber laut einem angeschlossenen Gutachten 154.700,00 € betragen habe und aufgrund des Ansatzes des gemeinen Werts gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ein Tausch-/Veräußerungsgewinn von 401.507,18 € angesetzt worden sei. Unter Berücksichtigung des laufenden (negativen) Ergebnisses für dieses Jahres 2012 in Höhe von - 48.124,26 € würden sich bei der Bf. laut berichtigter Körperschaftsteuererklärung deshalb inklusive des Rechts- und Beratungsaufwands von - 1.824,00 € insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 353.382,92 € ergeben.

Das FA übermittelte daraufhin diese Beschwerdesache mit **Vorlagebericht vom 21. September 2015** dem Bundesfinanzgericht und verwies nach Darstellung des Sachverhalts auf den Umstand, dass bei der vorliegenden Umgründung unstrittig das Besteuerungsrecht Österreichs an den Gegenleistungsanteilen gegenüber einem Drittstaat eingeschränkt werde, weshalb § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG anzuwenden und das Vermögen zwingend mit den nach § 6 Z 14 EStG 1988 maßgebenden Werten anzusetzen sei. Dabei handle es sich um eine „Zwangsaufwertung“ und ein Antrag auf Nichtfestsetzung könne nicht gestellt werden.

Was das auch vom steuerlichen Vertreter der Bf. erwähnte **Feststellungsverfahren** der AB KG betrifft, ist dem Abgabeninformationssystem des Bundes zu entnehmen, dass die AB GmbH als Rechtsnachfolgerin der AB KG beim zuständigen FA Wien 2/20/21/22 im Dezember 2013 elektronisch die Feststellungserklärung 2012 einreichte und dabei der Bf. als beteiligter Gesellschaft Einkünfte von 581.086,04 € zurechnete (Veräußerungsgewinn von 613.941,30 €, anteiliger Verlust von - 24.121,15 €, Sonderbetriebsausgaben von - 13.855,00 € und Sonderbetriebseinnahmen von 5.120,89 €). In der Folge führte das FA Wien 2/20/21/22 ab Juni 2014 eine dieses Jahr 2012 betreffende Außenprüfung durch. Im Zuge der Außenprüfung

wurde eine berichtigte Feststellungserklärung 2012 eingereicht und der Bf. nunmehr Einkünfte von 355.206,92 € zugerechnet (Veräußerungsgewinn von 401.507,18 €, anteiliger Verlust von - 24.121,15 €, Sonderbetriebsausgaben von - 27.300,00 € und Sonderbetriebseinnahmen von 5.120,89 €). Diese Außenprüfung wurde nach eingehender Prüfung des der Einbringung zugrunde gelegten Verkehrswertgutachtens sowie der entsprechenden Auswirkungen für sämtliche Beteiligte mit dem „Nullbericht“ vom 2. Jänner 2015 abgeschlossen. Letztlich erließ das FA Wien 2/20/21/22 am 8. Jänner 2015 den Feststellungsbescheid 2012 und folgte darin der berichtigten Feststellungserklärung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb der AB KG für das Jahr 2012 von insgesamt 728.662,22 €; Feststellung, dass in diesen Einkünften Veräußerungs- und Aufgabegewinne von 817.165,00 € enthalten und bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung die in Frage kommenden Begünstigungen nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988 zu berücksichtigen sind; Zuweisung eines Betrags von 355.206,92 € an die Bf. mit dem Zusatz, dass der Anteil von 35 % veräußert und der „Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung“ 401.507,18 € beträgt).

II. Das Bundesfinanzgericht hat in dieser Beschwerdesache erwogen:

Im Rahmen der in Art. III UmgrStG geregelten Einbringung bestimmt § 12 zum einen, dass eine Einbringung dann vorliegt, wenn Vermögen (ua Mitunternehmeranteile gemäß Abs. 2 Z 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird und das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt.

§ 16 regelt die Bewertung von Betriebsvermögen und lautet in der Fassung für das beschwerdegegenständliche Jahr 2012 wie folgt:

„(1) 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). Soweit im Rahmen der Einbringung in eine inländische oder ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, ist § 1 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden. ...

(2) Ist beim Einbringenden das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung (§ 19) eingeschränkt, gilt Folgendes:

1. Wird das Besteuerungsrecht im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder zu anderen Mitgliedstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, eingeschränkt, sind die Abs. 1 und 3 anzuwenden.

2. Wird das Besteuerungsrecht im Verhältnis zu anderen als in Z 1 angeführten Staaten eingeschränkt, sind für das inländische und das ausländische Vermögen die nach § 6 Z 14 des

Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Werte anzusetzen.

(3) ...“

Die angesprochene Bestimmung des § 1 Abs. 2 UmgrStG lautet - wiederum in der Fassung für das beschwerdegegenständliche Jahr 2012 - unter Bezugnahme auf den in Abs. 1 festgelegten Anwendungsbereich des UmgrStG bei „Verschmelzungen“ wie folgt:

„Abs. 1 Z 1 bis 4 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Verschmelzung auf eine übernehmende

*- in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder
- der Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,*

die auch den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Steuerschuld auf Antrag in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) nicht festzusetzen. Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist § 6 Z 6 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden. Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Körperschaftsteuerbescheid abzusprechen. Die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Verschmelzung und Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.“

Die in § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG erwähnte Bestimmung des § 6 Z 14 EStG 1988 lautet wie folgt:

„a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungstichtag zu beziehen.“

Wie den obigen Ausführungen bzw. dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. im Vorlageantrag vom 15. April 2015 eindeutig zu entnehmen ist, war die in der Schweiz ansässige Bf. an der in Österreich operativ tätigen AB KG beteiligt, wobei die von der AB KG erzielten Ergebnisse jeweils in einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO mit Wirkung für sämtliche Beteiligte festgestellt wurden. Das Besteuerungsrecht an den der Bf. aufgrund dieser Feststellungsbescheide zugewiesenen Einkünfte stand unstrittig Österreich zu, weshalb unter der im Spruch angeführten St.Nr. der Bf. als beschränkt Steuerpflichtiger Körperschaftsteuer vorgeschrieben wurde (vgl. hierzu bloß Art. 7 Z 8 des DBA Österreich-Schweiz hinsichtlich der „Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft“). Der Umstand, dass mit dem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 19. Dezember 2012 sämtliche Mitunternehmer, mithin auch die Bf., ihre Mitunternehmeranteile an dieser AB KG in die AB GmbH als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG einbrachten und die Bf. als Gegenleistung Kapitalanteile an der AB GmbH erhielt, führte, wie vom steuerlichen Vertreter der Bf. ebenfalls zu Recht ausgeführt, dazu, dass Österreich das Besteuerungsrecht an diesen Gegenleistungsanteilen zur Gänze verlor und in Bezug auf die in der Schweiz, mithin in einem Drittland ansässige Bf. aufgrund der unstrittigen Gesetzeslage die Regelung des § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zur Anwendung kommen musste. Dieser Vorgang führte demnach aufgrund des Verweises auf § 6 Z 14 EStG 1988 zu einer fiktiven Veräußerung und Realisation der stillen Reserven bzw. wie das FA im Vorlagebericht zu Recht ausführte zu einer entsprechenden „Zwangsaufwertung“. Folgerichtig wurden im vom FA Wien 2/20/21/22 unter der do. St.Nr. ***2*** geführten Feststellungsverfahren 2012 diese im Rahmen der Einbringung zu realisierenden stillen Reserven bei der Bf. ermittelt und letztlich nach einer erfolgten Außenprüfung mit dem Feststellungsbescheid vom 8. Jänner 2015 der Bf. Einkünfte von 355.206,92 € mit einem darin enthaltenen „Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung“ von 401.507,18 € zugewiesen.

Wie vom steuerlichen Vertreter der Bf. gleichfalls zu Recht ausgeführt wurde, besteht gemäß § 16 UmgrStG im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreich im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder zu anderen Mitgliedstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, im beschwerdegegenständlichen Jahr 2012 die in § 1 Abs. 2 UmgrStG verankerte Begünstigungsvorschrift eines Steueraufschubs dergestalt, dass auf Antrag die Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) nicht festzusetzen ist.

Laut dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. im Vorlageantrag vom 15. April 2015 soll trotz des eindeutigen Gesetzeswortlauts dieses „Nichtfestsetzungskonzept“, ersetzt im Jahre 2015 durch das „Ratenzahlungskonzept“, aus europarechtlichen Überlegungen auch hinsichtlich der in der Schweiz ansässigen Bf. angewendet werden können, da die Schweiz durch eine Vielzahl von bilateralen Verträgen mit der Europäischen Union verbunden ist und zudem gleichfalls eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Ohne auf diese europarechtlichen Überlegungen, die erkennbar in erster Linie die Ansicht von *Beiser* in ÖStZ 2014/690 („*Die Gleichbehandlung von In- und Auslandsansässigen bei Einbringungen*“), bzw. in SWK 2017, 1387 („*Diskriminierung Schweizer Kapitalgesellschaften bei Einbringungen in Österreich - Oder Gleichbehandlung nach dem Freizügigkeitsabkommen Schweiz - EU?*“), wiedergeben, eingehen zu wollen bzw. zu müssen, ist diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. Folgendes entgegenzuhalten:

Der steuerliche Vertreter der Bf. geht im erwähnten Vorlagenantrag, in dem ausdrücklich der Antrag auf Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer gestellt wurde, explizit davon aus, dass ein solcher Antrag gemäß § 16 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG „*innerhalb der Beschwerdefrist und vor Rechtsgültigkeit des Bescheides*“ gestellt werden könne.

Dessen ungeachtet stellte er zudem aber auch noch - offenkundig aus Vorsichtsgründen - in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung vom 15. August 2015 diesen Antrag, indem er darin die Kz 805 ankreuzte. Dass vom steuerlichen Vertreter der Bf. entgegen dem Wortlaut dieser Kz 805 nicht der entsprechende Einkünfteanteil, sondern die - noch dazu aufgrund eines unrichtigen Verlustabzugs unrichtig ermittelte - Körperschaftsteuer angegeben wurde, ist nach den weiteren Ausführungen ohne Belang.

Diese Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters der Bf., ein solcher Nichtfestsetzungsantrag könne bis zur „*Rechtsgültigkeit*“ des Körperschaftsteuerbescheids gestellt werden, ist aber für das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 2 UmgrStG nicht nachvollziehbar.

Darin heißt es nämlich seit dem BudBG 2007, BGBl I 2007/24, ausdrücklich, dass dieser Antrag zwingend „*in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft*“ zu stellen ist. Nach den entsprechenden ErlRV 43 BlgNR 23. GP, 25, soll mit dieser Ergänzung des § 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG klargestellt werden, „*dass der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld analog zur Regelung des § 6 Z 6 EStG 1988 von der übertragenden Körperschaft in der Körperschaftsteuererklärung des Veranlagungsjahres, in das der Verschmelzungstichtag fällt, zu stellen ist.*“

Hinsichtlich dieser Bestimmung des § 6 Z 6 EStG 1988, in der es in ähnlicher Weise um die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland bzw. um die Verlegung von Betrieben sowie Betriebsstätten ins Ausland und die damit einhergehende „Entstrickungsbesteuerung“ geht, ist darauf zu verweisen, dass sowohl im Rahmen des „Nichtfestsetzungskonzepts“ als auch des ab 1. Jänner 2016 gültigen „Ratenzahlungskonzepts“ explizit auf einen in der Steuererklärung gestellten Antrag abgestellt wird. Die gesetzliche Verankerung erfolgte mit dem BGBl I 34/2005, wobei es in den ErlRV 848 BlgNR 22. GP, 4, wie folgt heißt: „*Es wird präzisiert, dass der Antrag auf Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld nur in der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt werden kann. Eine spätere Nachholung des Antrages (insbesondere*

in einer Berufung gegen einen im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid) ist damit nicht zulässig.“

In diesem Sinne geht die herrschende Lehre in Bezug auf § 1 Abs. 2 UmgrStG davon aus, dass dieser Antrag, wird er nicht in der ersten Steuererklärung gestellt, nicht nachgeholt werden kann. Nur beispielhaft wird deshalb betreffend das „Nichtfestsetzungskonzept“ auf *Kofler/Six* in UmgrStG, 4. Auflage (2015), § 1 Rz 156f verwiesen, wobei diese Autoren in weiterer Folge überdies vorbringen, dass zum einen ein „verpasster“ Antrag allenfalls im Rahmen einer Wiedereinsetzung nach § 308 BAO saniert werden kann und zum anderen durch das Abstellen auf die Antragstellung in der Körperschaftsteuererklärung damit offenbar eine zeitliche Grenze für die Berücksichtigung nach § 115 Abs. 4 BAO geschaffen werden sollte (in gleicher Weise etwa auch *Zöchling/Paterno* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, 5. Auflage (2015), § 1 Rz 47).

Diese von der herrschenden Lehre vertretene Rechtsansicht kann sich zudem auch auf die Rechtsprechung des VwGH stützen. Ebenfalls nur beispielhaft wird in diesem Zusammenhang nämlich vorerst auf die beiden Erkenntnisse des VwGH vom 25.07.2013, 2012/15/0001, bzw. vom 19.09.2013, 2012/15/0217, verwiesen, in denen der VwGH hinsichtlich der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 dezidiert aussprach, dass aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Bezugnahme auf die Körperschaftsteuererklärung *„der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber eine Willenserklärung (auf Ausübung der Option) abgibt und ihm hierfür eine Frist zur Verfügung steht, die mit der (erstmaligen) Einbringung einer Körperschaftsteuererklärung endet“*. In diesem Zusammenhang verwies der VwGH im Übrigen auch auf seine beiden Erkenntnisse vom 21.09.2006, 2004/15/0104, bzw. vom 22.11.2006, 2006/15/0049 betreffend den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie. Weiters heißt es im Erkenntnis des VwGH vom 10.03.2016, 2013/15/0299, in Bezug auf das maßgebliche Erfordernis der Antragstellung in der Steuererklärung laut § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 ausdrücklich: *„Die Wortfolge „in der Steuererklärung“ beinhaltet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere auch einen zeitlichen Aspekt. Der zeitliche Rahmen zur Antragstellung wird dadurch dahingehend festgelegt, dass die Frist mit der Einreichung der Steuererklärung endet. Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Einkommensteuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts. ... Dies bedeutet, dass ein in der „ersten“ Steuererklärung unterlassener Antrag gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 wegen der entgegenstehenden Befristung nicht in einer im Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren eingebrachten berichtigten Steuererklärung nachgeholt werden kann. Ebenso kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens oder die Aufhebung eines Bescheids gemäß § 299 BAO nicht dazu führen, dass eine bereits abgelaufene Antragsfrist wieder auflebt.“*

Was den beschwerdegegenständlichen Nichtfestsetzungsantrag anbelangt, wurde letztlich auch schon vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 18.06.2019, RV/2100886/2014, zu

Recht erkannt, dass ein gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF vor BudBG 2011 gestellter Antrag auf Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld nur in der „ersten“ Abgabenerklärung zulässig ist.

Für die gegenständliche Beschwerdesache bedeuten diese Ausführungen Folgendes:

Unstrittig wurde von der Bf. in ihrer „ersten“ Körperschaftsteuererklärung, beim FA im Juli 2014 eingereicht, kein solcher Antrag auf Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer gestellt, obwohl zudem zu diesem Zeitpunkt die Bf. noch von einer entsprechend höheren Steuerschuld ausging (vgl. die von ihr in dieser „ersten“ Körperschaftsteuererklärung angegebenen „Ergebniszuweisung aus Beteiligungen“ in Höhe von 581.086,04 €).

Auch in der „zweiten“ Körperschaftsteuererklärung, die vom steuerlichen Vertreter der Bf. zusammen mit dem Beschwerdeschriftsatz vom 19. August 2014 dem FA übermittelt und in der der Betrag der im Rahmen der Einbringung zu realisierenden stillen Reserven wie auch im Feststellungsverfahren 2012 der AB KG nunmehr mit 355.206,92 € erklärt wurde, wurde kein solcher Nichtfestsetzungsantrag gestellt.

Wie dem oben ausführlich wiedergegebenen Verfahrensgang zu entnehmen ist, gab der steuerliche Vertreter der Bf. vielmehr erst nach Erlassung der Beschwerdeentscheidung vom 13. Februar 2015 und nach Entrichtung der vorgeschriebenen Körperschaftsteuer im Vorlageantrag vom 15. April 2015 ausdrücklich einen solchen Nichtfestsetzungsantrag ab und konkretisierte diesen zudem in einer „dritten“ Körperschaftsteuererklärung vom 15. August 2015 durch das Ankreuzen der Kz 805.

Im Hinblick auf diesen unstrittigen Verfahrensgang ist aber angesichts der herrschenden Lehre zur vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Bestimmung des § 16 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG und der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die unbestreitbare Schlussfolgerung zu ziehen, dass auch bei einem in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässigen Steuerpflichtigen diese Begünstigungsbestimmung bei der vorliegenden Sachlage aufgrund der nicht rechtzeitigen Stellung eines Nichtfestsetzungsantrags nicht anwendbar wäre.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bf. erstmals im Vorlageantrag vom 15. April 2015 konkret vorgebrachten europarechtlichen Einwände gegen diese im UmgrStG enthaltenen Differenzierungen zwischen der Europäischen Union, dem Europäischen Wirtschaftsraum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe und den übrigen (Dritt-)Staaten erweisen sich vor diesem Hintergrund als unbeachtlich.

In Bezug auf den allfälligen Einwand, dieses bloße Abstellen auf das formale Erfordernis eines fristgerecht gestellten Nichtfestsetzungsantrags verstoße gegen die gemeinschaftsrechtlichen Prinzipien der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität, wird auf das oben schon erwähnte

Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18.06.2019, RV/2100886/2014, verwiesen. Darin wurde nämlich mit umfassenden Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH und des EuGH dezidiert ausgesprochen, dass im Rahmen der Wegzugsbesteuerung formale Verpflichtungen (mithin Stellung des Antrags auf Nichtfestsetzung in der „ersten“ Abgabenerklärung) nicht als unverhältnismäßig anzusehen sind und in diesem Zusammenhang auch der Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten zu beachten ist.

Spruchgemäß ist demnach der Bescheid vom 16. Juli 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2012 wie auch schon in der Beschwerdeentscheidung vom 13. Februar 2015 aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids vom 8. Jänner 2015 bzw. unter Ansatz der von der Bf. selbst in der Beschwerde erklärten Einkünfte sowie des zu ihren Gunsten geänderten Verlustabzugs abzuändern und die Körperschaftsteuer mit 48.140,00 € festzusetzen. Zugleich ist ausdrücklich festzuhalten, dass dem erst im Vorlageantrag vom 15. April 2015 bzw. in der berechtigten Körperschaftsteuererklärung vom 15. August 2016 gestellten „Antrag auf Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer“ nach den obigen Ausführungen keine Berechtigung zukommt.

Abschließend wird noch darauf verwiesen, dass dieses Erkenntnis ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat erlassen werden konnte, da der im Vorlageantrag vom 15. April 2015 gestellte Antrag unter der Bedingung einer negativen Entscheidung gestellt wurde und bedingte Prozesshandlungen grundsätzlich unwirksam sind (vgl. VwGH 29.08.2013, 2011/16/0245, bzw. BFG 23.05.2023, RV/3100801/2016). Dies gilt umso mehr, als dieser „Antrag“ von einem Wirtschaftstreuhänder, mithin einer rechtskundigen Person gestellt wurde (vgl. hierzu erst unlängst VwGH 17.05.2023, Ra 2022/13/0120, mit dem Rechtssatz: *„Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein beruflicher Parteienvertreter, der einen Antrag im Namen eines Mandanten stellen möchte, dies auch klar zum Ausdruck bringt.“*). Im Übrigen war die Durchführung einer solchen Verhandlung bei der unstrittigen Sachlage in Verbindung mit der ausführlich wiedergegebenen Rechtslage auch sonst nicht geboten.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts 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 im Hinblick auf die eindeutige Gesetzeslage sowie die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine solche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Wien, am 6. Juli 2023