

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Gerhild Fellner, Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache der BfKG, vertreten durch WTG, gegen den Bescheid des FA Bregenz vom 13.06.2012 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO in der Sitzung am 24. Mai 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Spruch wie folgt abgeändert:

In den gemeinschaftlichen Einkünften sind einbringungsbedingt (§ 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010) aufzudeckende stille Reserven ("Veräußerungsgewinn") in der Höhe von Betrag1 € enthalten.

Davon entfallen auf MU1, Betrag2 €

und auf MU2, Betrag4 €.

Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid bestätigt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

"XX" ist die umgangssprachliche Bezeichnung eines auch in Österreich mit einer Betriebsstätte vertretenen international tätigen **Familienunternehmens** (www) mit deutscher Zentrale bzw deutschem Stammsitz. Am 23. bzw 25.8.2010 wurde u.a. folgende Umstrukturierung auf den 1.1.2010 als **Einbringungsstichtag** vertraglich beschlossen (wobei sich durch die Umstrukturierung in betrieblich-faktischer Hinsicht keine Veränderungen ergaben, insbesondere kein betriebliches Vermögen ins Ausland verbracht wurde):

Die Kommanditanteile an der operativ tätigen österreichischen "BfKG" (öKG), bis dahin gehalten von einer gleichnamigen deutschen KG (dKG), wurden in Anwendung des österreichischen Umgründungssteuergesetzes in die deutsche "XX Auslandsbeteiligungen GmbH" (dGmbH) gegen Gewährung neuer Anteile eingebracht; desgleichen der Anteil der

deutschen KG an der österreichischen "XX KG" (öGmbH). Die Gesellschafter der dGmbH waren zum Einbringungsstichtag in Form eines Kommanditanteiles zu 100% am Gewinn sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert der dKG und damit mittelbar auch an der öKG beteiligt.

In einer Beilage zur **Einkommensteuererklärung** 2010 führte die steuerliche Vertretung aus: *"Nach weitaus überwiegender Literaturmeinung zur Rechtslage vor AbgÄG 2010 und auch hier vertretener Auffassung fällt die Einbringung nicht unter §§ 16 Abs. 2 iVm Abs. 1 Satz 2 UmgrStG, sodass Art. III UmgrStG uneingeschränkt zur Anwendung kommt. Für den Fall einer Subsumtion der Einbringung unter § 16 Abs. 2 iVm Abs. 1 Satz 2 UmgrStG (Grenzbesteuerung) durch die Finanzbehörden wird hiermit vorsorglich ein Antrag auf Steueraufschub nach §§ 16 Abs. 1 Satz 2 iVm 1 Abs. 2 UmgrStG gestellt. .... Der Stundungsantrag bezieht sich daher auf eine etwaige Steuerschuld für die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert iHv insgesamt EUR 29.414.690."*

Unter Tz 1 der vom 21.12.2010 datierenden Niederschrift über eine **Nachschau** gemäß § 144 BAO hielt der Prüfer Folgendes fest: *"§ 16 Abs. 1 UmgrStG sieht für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens grundsätzlich die Buchwertfortführung vor. Soweit aber im Rahmen der Einbringung in eine ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des eingebrachten Vermögens eingeschränkt wird (auf Gesellschafterebene), ist auch in § 16 Abs. 1 UmgrStG ein Nichtfestsetzungskonzept verankert."*

Das Finanzamt erließ einen **Feststellungsbescheid**, in dem es die gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht wie erklärt mit 3.609.394,52 €, sondern erhöht um die bekannt gegebenen stillen Reserven in Höhe von 29.414.670 mit 33.024.064,52 € feststellte. Weiters hielt es im Spruch des Bescheides fest, dass in den Einkünften *"Veräußerungs- und Aufgabegewinne"* in Höhe von 29.414.670 € enthalten seien, die für eine begünstigte Besteuerung in Frage kämen. Begründend führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die zuvor zitierte Niederschrift aus, die Einbringung der von den deutschen Mitunternehmern mittelbar gehaltenen Kommanditanteile in die deutsche Kapitalgesellschaft habe zur Folge, dass das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich dieses eingebrachten Vermögens (auf Gesellschafterebene) eingeschränkt werde und die stillen Reserven aufzudecken seien.

Innert verlängerter Frist erhob die Bf Berufung, die vom BFG als **Beschwerde** zu erledigen ist. Begründend führte die Bf unter Berufung auf Lehrmeinungen (*Furherr* in Kofler, UmgrStG<sup>1</sup> § 16 Rz 41; RdW 2008, 813; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG<sup>4</sup>, § 16 Rz 44 iVm Rz 50; Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 16, Rz 22 idF BGBl. 1996/797; *Hügel/Mühllehner/Hirschler*, UmgrStG, § 16 Rz 61) und die UmgStR 2001 (Rz 863, Beispiel 2) sinngemäß Folgendes aus:

Die im angefochtenen Bescheid als Veräußerungs- und Aufgabegewinne bezeichneten Einkünfte in Höhe von Betrag<sup>1</sup> seien zu Unrecht in die gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen worden. Nach § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG in der zum

Einbringungsstichtag 1.1.2010 geltenden Fassung BGBl I, Nr. 24/2007, komme es durch Verweis auf § 1 Abs. 2 UmgrStG zu einem partiellen Anwendungsausschluss des UmgrStG, *"soweit im Rahmen der Einbringung in eine ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens eingeschränkt wird."* Aus der Systematik der Vorschrift und den Gesetzesmaterialien ergebe sich, dass dieser Anwendungsausschluss ausschließlich auf eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs am Einbringungsvermögen in der Sphäre der übernehmenden Körperschaft bezogen sei. Die Sphäre der Gegenleistungsanteile werde systematisch nicht durch § 16 Abs. 1, sondern durch Abs. 2 geregelt. § 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG sei in Verbindung mit Satz 1 zu lesen, wobei das angesprochene "Vermögen" als Vermögen des § 15 UmgrStG definiert werde. Etwaige Einschränkungen des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen könnten daher nicht mit dem eingebrachten Vermögen gleichgesetzt werden.

Das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen (dh an den Mitunternehmeranteilen bzw am österreichischen Betriebsvermögen der Bf) werde nicht eingeschränkt. Nach Einbringung der Anteile an der öKG in die deutsche Kapitalgesellschaft bestehe das Besteuerungsrecht Österreichs fort. Demgegenüber würden die Besteuerungsfolgen bei Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf der Ebene der Gegenleistungsanteile in § 16 Abs. 2 UmgrStG geregelt.

Aufgrund des Verweises in der Bescheidebegründung auf die Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs "auf der Gesellschafterebene" sei davon auszugehen, dass dem Bescheid die literarisch (RdW 2008, 618) vertretene Auffassung zugrunde liege, wonach der Ersatz der vollen Einkommensteuerbelastung durch eine ggf betraglich geringere Körperschaftsteuer in Verbindung mit dem fehlenden Besteuerungsrecht Österreichs an den Gegenleistungsanteilen als Einschränkung des Besteuerungsrechtes nach § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG qualifiziert werden könne. Diese Auffassung stehe allerdings im Widerspruch zu der einhelligen Kommentarmeinung der hier maßgeblichen Gesetzeslage, wonach bei fortbestehender Steuerhängigkeit des eingebrachten Vermögens die fehlende Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile im Verhältnis zu EU-Staaten unbeachtlich sei. Sei der Einbringende in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig, komme es danach zur Buchwertfortführung, und zwar sowohl auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft als auch auf Ebene des Einbringenden.

Für diese Sicht sprächen auch die mit Ablauf des 15.6.2010 und folglich erst nach dem Einbringungsstichtag 1.1.2010 wirksamen Gesetzesänderungen im Rahmen des AbgÄG 2010. Dabei sei in § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG die Wortfolge "hinsichtlich des Vermögens" gestrichen und in den Gesetzesmaterialien als Anwendungsfall für die neue Regelung exemplarisch auf die Einbringung von inländischen Mitunternehmeranteilen durch ausländische natürliche Personen in eine in- oder ausländische Körperschaft verwiesen worden. Entgegen den Gesetzesmaterialien komme dieser Gesetzesänderung aber keine bloß klarstellende Bedeutung zu, da durch die Änderung eine Ausweitung des Entstrickungstatbestandes bewirkt werde. Da den Gesetzesänderungen iRd AbgÄG

2010 somit nicht bloß klarstellende Bedeutung zukomme, sei der gegenständliche Fall im Umkehrschluss nicht von § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2010 erfasst.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung**, in der es unter Berufung auf die Gesetzesmaterialien den Standpunkt vertrat, die im Rahmen des AbgÄG 2010 erfolgten Gesetzesänderungen hätten im gegebenen Zusammenhang nur klarstellende Bedeutung. Die seither eindeutiger zum Ausdruck kommende Rechtslage habe sich inhaltlich nicht verändert und sei im Sinne der Gesetzesmaterialien auf den Beschwerdefall anzuwenden.

Gegen die BVE wandte sich die Bf mit **Vorlageantrag**. In ihm führte sie ergänzend aus: Der finanzbehördliche Standpunkt werde entgegen den Gesetzesmaterialien von der herrschenden Lehrmeinung nicht geteilt. Durch die Streichung des Tatbestandsmerkmals "hinsichtlich des Vermögens" werde die Rechtslage nicht klargestellt, vielmehr werde eine gesetzesändernde Ausweitung des Entstrickungstatbestandes bewirkt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH seien Gesetzesmaterialien nur dann zur Auslegung von Gesetzen heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gebe. Im Widerspruch zu Wortlaut oder Regelungszweck stehende Materialien seien für die Auslegung unbeachtlich.

Der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG in der maßgebenden Fassung des BudBG 2007 lasse keine Möglichkeit offen, den in den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2010 zum Ausdruck gebrachten "gesetzgeberischen Willen" durchzusetzen. Die Gesetzesmaterialien zum BudBG 2007 wiederum, welche für eine historische Auslegung maßgeblich wären, enthielten aber keinerlei Hinweise auf einen gesetzgeberischen Willen, wie er nunmehr in den Materialien zum AbgÄG 2010 zum Ausdruck gebracht werde.

Hinzu komme, dass der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG selbst in der Fassung des AbgÄG 2010 unbestimmt sei und Interpretationsspielräume offen lasse. So werde von der Finanzverwaltung mittlerweile die Meinung vertreten, dass die Entstrickungsbesteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010 zu keiner Tauschbesteuerung beim Einbringenden (sohin zu keiner Realisierung eines Veräußerungsgewinnes der Mitunternehmerschaft) führe und sich die Wirkung der in Rede stehenden Regelung auf einen fiktiven Wegzug des Einbringenden hinsichtlich der Gegenleistungsanteile beschränke. Gälte dies im Wirkungsbereich des UmgrStG idF AbgÄG 2010, könne es nach der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage des BudBG 2007 erst recht zu keiner Veräußerungsgewinnbesteuerung kommen.

Unter Bezugnahme auf die abschließenden Ausführungen im Vorlageantrag erstattete das Finanzamt dem (damals auslaufend noch zuständigen) Unabhängigen Finanzsenat den **Vorlagebericht vom 19.12.2013**. In ihm räumte es ein, einbringungsbedingt sei es zwar nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs am eingebrachten Vermögen, sondern aufgrund der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen gekommen. Es sei also kein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt worden,

vielmehr wären die stillen Reserven aufgrund der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen zu erfassen gewesen, was aber zu keiner betragsmäßigen Änderung des angefochtenen Feststellungsbescheides führe..

Mit **Schriftsatz vom 3.3.2014** ergänzte die Bf ihr Beschwerdevorbringen unter Bezugnahme auf den Vorlagebericht vom 19.12.2013 wie folgt: Das Finanzamt habe im Vorlagebericht seine Argumentationslinie geändert. Die Aufdeckung der stillen Reserven erfolge nun nicht mehr durch Subsumption unmittelbar unter § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG, sondern durch Subsumption unter § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG (Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs an den Gegenleistungsanteilen) und Verweis in Abs. 2 Z 1 auf § 16 Abs. 1 S 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG. Diese Argumentation sei widersprüchlich. Ein Unterschied in der Auslegung des § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG in Abhängigkeit davon, ob Abs. 1 unmittelbar oder über Verweis in Abs. 2 Z 1 zur Anwendung komme, könne weder der Gesetzestext noch dem Telos der Regelungen entnommen werden. Im Ergebnis ändere auch die neue Begründung des Finanzamtes nichts daran, dass die in § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG normierten materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssten. Indem die Abgabenbehörde nun selbst bestätige, dass kein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn vorliege, bestätige sie nun selbst, dass der angefochtene Feststellungsbescheid rechtswidrig sei. Im Hinblick auf die Zulässigkeit einer allfälligen Revision werde darauf hingewiesen, dass der strittigen, höchstgerichtlich nicht geklärten Rechtsfrage einzelfallübergreifende rechtssystematische Bedeutung zukomme.

Das BFG ersuchte die Vertretung der Bf mit **E-Mail vom 26.1.2016** um Stellungnahme zu folgender Rechtsmeinung:

*"Sie bringen ua vor, der in Rede stehende Einbringungsvorgang sei auf Basis des UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, zu beurteilen. Demgegenüber vertrete ich (vorerst und unvorgreiflich der Auffassung des letztlich entscheidungsbefugten Senates) den Standpunkt, die maßgebliche Rechtslage stelle das UmgrStG idF AbgÄG 2010 dar. Wie Sie zutreffend ausführen, wurden die Änderungen des AbgÄG 2010 (abgesehen von dem gegenständlich irrelevanten § 3 Abs. 1) mit Ablauf des 15.6.2010 wirksam. Da der Einbringungsvertrag am 23. bzw 25.8.2010, also nach dem Wirksamwerden der Änderungen des AbgÄG 2010, abgeschlossen worden ist, sind diese Änderungen im Beschwerdefall auch zu beachten. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Einbringung rückwirkend auf den (vor dem Geltungsbereich des AbgÄG 2010 gelegenen) 1.1.2010 beschlossen worden ist. Denn die grundsätzliche Tatbestandsverwirklichung erfolgte bereits mit dem zivilrechtlichen Vertragsabschluss, während mit der privatautonom rückbezogenen Festlegung eines Einbringungsstichtages praktisch ausschließlich ertragsteuerliche Wirkung verbunden ist (Furherr in Kofler, UmgrStG<sup>1</sup> § 13 Rz 3, 5, 11, 12, 17; UmgrStR 2002, Rz 767ff; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 4 Tz 13). Nach meiner Überzeugung stellt jedenfalls § 13 UmgrStG keine rechtliche Grundlage dar, die es ermöglichen würde, über gesetzliche Inkrafttretungsregelungen privatautonom zu disponieren."*

Mit **Schriftsatz vom 4.4.2016** nahm die steuerliche (Sub)Vertretung der Bf unter vollumfänglicher Aufrechterhaltung ihres bisherigen Vorbringens zur BFG-E-Mail vom 26.1.2016 wie folgt Stellung:

**"1.) Anwendbarkeit des UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007**

Die Einbringung der Kommanditanteile an der BfKG, Bregenz (nunmehr Dornbirn), durch die BfKG, Solingen, in die XX Auslandsbeteiligungs GmbH, Solingen (deutsche Kapitalgesellschaft) erfolgte auf Grundlage eines am **23. bzw 25.8.2010 abgeschlossenen Einbringungsvertrags** rückwirkend nach Maßgabe von § 13 UmgrStG mit **Einbringungsstichtag 1.1.2010**. Sowohl (Be)schwerdeführerin bzw deren steuerlichen Vertreters als auch von der Behörde wurde im bisherigen Verfahren stets vertreten und war unstrittig, dass die Einbringung aufgrund des Einbringungsstichtags 1.1.2010 auf Basis des zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtags geltenden UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, zu beurteilen ist.

Sie haben in Ihrem E-Mail vom 26.1.2016 demgegenüber die Auffassung vertreten, dass die maßgebliche Rechtslage das zum Zeitpunkt des Einbringungsvertragsabschlusses geltende UmgrStG idF AbgÄG 2010 darstellen könnte, dessen Änderungen (abgesehen von dem gegenständlich irrelevanten § 3 Abs 1 UmgrStG) mit Ablauf des 15.6.2010 wirksam wurden. Sie begründen dies damit, dass "die grundsätzliche **Tatbestandsverwirklichung bereits mit dem zivilrechtlichen Vertragsabschluss** erfolgt, während mit der privatautonom rückbezogenen Festlegung eines Einbringungsstichtages praktisch **ausschließlich ertragsteuerliche Wirkung verbunden ist**" und daher „die Rückwirkungsfiktion des § 13 UmgrStG keine rechtliche Grundlage darstellt, die es ermöglichen würde, über gesetzliche Inkrafttretungsregelungen privatautonom zu disponieren."

Es sprechen jedoch folgende, aus dem allgemeinen Steuerrecht und dem Umgründungssteuerrecht ableitbare Argumente dafür, dass durch die Wahl des Stichtages über die zur Anwendung kommende Rechtslage (vorliegend UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007) entschieden wird:

**a) Tatbestandsverwirklichung zum 1.1.2010 (Einbringungsstichtag)**

- Nach Art 49 Abs 1 B-VG treten Bundesgesetze, soweit - wie im vorliegenden Fall - nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung in Kraft. Maßgeblich für die Anwendbarkeit ist nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs der Zeitpunkt der steuerauslösenden Tatbestandsverwirklichung - also der steuerauslösenden Handlung - und nicht der formale Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung nach § 4 BAO (so ua VfSlg 16.850/2003; VfSlg 19.637/2012; vgl Kofler, GeS 2014, 186). Tatbestände werden dabei im Ertragsteuerrecht grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Verwirklichung erfüllt (so explizit Staringer, Rückwirkung bei Umgründungen, in Bertl et al, Sonderbilanzen bei Umgründungen (2008), 211; vgl etwa auch VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071). Dieser allgemeine Grundsatz wird allerdings dort durchbrochen, wo dies gesetzlich

explizit angeordnet ist (vgl. Furherr in Kofler, UmgrStG-Kommentar 4. Auflage (2015), § 13 Rz 11). Die bedeutendste **Ausnahme vom Grundsatz** der Verwirklichung des Tatbestands zum Zeitpunkt der tatsächlichen Verwirklichung findet sich in den **Rückwirkungsfiktionen des Umgründungssteuerrechts** (Staringer in Bertl et al, 212).

- Das UmgrStG definiert den Einbringungsstichtag als jenen Tag, zu dem das Vermögen mit ertragsteuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Einbringungsstichtag ist daher für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der am Vorgang beteiligten Rechtsträger von zentraler Bedeutung. Aus §§ 14 Abs 2 iVm 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG ergibt sich, dass für den Bereich der Einkünfteermittlung ein **Abgang des eingebrachten Vermögens beim Einbringenden** mit Ablauf des Einbringungsstichtages und bei der übernehmenden Körperschaft ein Zugang mit Beginn des Folgetages vorliegt (Staringer, in Bertl et al, 221). Bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages sind daher die Einkünfte aus dem einzubringenden Vermögen dem Einbringenden, ab dem Beginn des Folgetages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Der Einbringungsstichtag markiert daher ertragsteuerlich den Zeitpunkt des Überganges der Einkunftsquelle und somit auch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Furherr in Kofler, UmgrStG-Kommentar 4. Auflage (2015), § 13 Rz 51 ff).
- Kommt es daher im Rahmen eines unter Art III UmgrStG fallenden Einbringungsvorganges zu einer Gewinnrealisierung beim Einbringenden, etwa iVm einer Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach § 16 Abs 5 UmgrStG oder - wie vorliegend nach der Auffassung des Finanzamtes Bregenz - iVm einer Entstrickungsbesteuerung gemäß §§ 16 Abs 1 Satz 2 iVm 1 Abs 2 UmgrStG (idF „Entstrickungsbesteuerung“), würde diese ertragsteuerlich zum Einbringungsstichtag eintreten (s. UmgrStR Rz 874, 901 und 905ff zur Entnahmebesteuerung; UmgrStR Rz 860a, 860d zur Entstrickungsbesteuerung). Dies gilt im Übrigen nach § 6 Z 14 lit b Satz 2 EStG auch für bestimmte Einbringungsvorgänge außerhalb des Anwendungsbereiches des Art III UmgrStG, wenn sie Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG - also auch Mitunternehmeranteile - betreffen (Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, § 13 Rz 3). Die **ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion ist dabei vollumfänglich**, weil auch der Einbringungsvorgang vollumfänglich mit Ablauf des Einbringungsstichtags verwirklicht ist. Eine bloß teilweise/partielle Rückwirkung (zB rein für Zwecke der Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft, aber nicht für Realisierungsvorgänge beim Einbringenden) ist aufgrund der wechselseitigen Verweise in den §§ 13, 14 und 18 UmgrStG nicht vorgesehen. Wie o.a. ist daher zB eine mit der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern verbundene Entnahmebesteuerung beim Einbringenden auf den maßgebenden Einbringungsstichtag zu beziehen und daher nach der zu diesem Stichtag maßgebenden Rechtslage zu beurteilen (vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG 5. Auflage (2015), § 16 Rz 137).
- Zusammenfassend ist aus der expliziten gesetzlichen Anordnung in § 13 Abs 1 UmgrStG abzuleiten, dass es sich beim **Einbringungsstichtag** um jenen Tag handelt, zu dem der steuerlich relevante (Realisations-) **Tatbestand verwirklicht** wurde - vorliegend also der 1.1.2010. Es ist daher vor dem Hintergrund von Art 49 Abs 1 B-VG auf den vorliegenden

Einbringungsvorgang das **UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007**, anzuwenden. Die Tatsache, dass der Einbringungsvertrag zivilrechtlich erst nach Inkrafttreten des AbgÄG 2010 abgeschlossen wurde, steht diesem Auslegungsergebnis nicht entgegen. Die Rückwirkungsfiktion hat für ertragssteuerrechtliche Zwecke eben als gesetzliche Fiktion auch zur Folge, dass der Einbringungsvertrag und der damit zwangsläufig einhergehende, **ertragsteuerlich relevante Vermögensübergang als vorliegend am 1.1.2010 abgeschlossen und verwirklicht gelten**.

**b) Einbringungsstichtag determiniert das anzuwendende materielle Steuerrecht**

- Der Umstand, dass der einbringende Steuerpflichtige durch die Rückbeziehungsmöglichkeit des § 13 Abs 1 UmgrStG im Ergebnis ein **faktisches Wahlrecht** hinsichtlich des anwendbaren materiellen Steuerrechts zukommt und dies vom Gesetzgeber auch erkannt und gewollt ist, ergibt sich neben den o.a. Gesetzesbestimmungen auch aus systematischen Argumenten. Dort, wo der Gesetzgeber dieses Wahlrecht über die Grenzen des § 13 Abs 1 UmgrStG hinausgehend einschränken will, ordnet er es in Form expliziter Inkrafttretensbestimmungen an.
- Als eine Form von Inkrafttretensregelungen sieht der Gesetzgeber üblicherweise vor, dass neue Gesetzesbestimmungen „auf Umgründungen anzuwenden sind, die nach dem XX.XX.20XX beschlossen werden“ (so zB III. Teil UmgrStG Z 16) oder zB „auf Einbringungsverträge anzuwenden sind, die nach dem XX.XX.20XX abgeschlossen werden“ (so zB III. Teil UmgrStG Z 26). Der Steuerpflichtige hat zwar im Falle derartiger Bestimmungen noch ein Wahlrecht, nach Kundmachung der neuen Rechtslage die alte Rechtslage zur Anwendung zu bringen, allerdings nur mehr durch idR (zeitnahen) zivilrechtlichen Vertragsabschluss bzw Umgründungsbeschluss. So ordnete der Gesetzgeber zB in § 3 Abs 7 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 eine Ausschüttungsfiktion bei Up-Stream-Verschmelzungen von ausländischen, unter § 10 Abs 4 KStG fallenden Tochtergesellschaften an. Das Inkrafttreten dieser Anti-Missbrauchsbestimmung ordnete der Gesetzgeber für Verschmelzungen, die nach dem 30.6.2010 (somit relativ zeitnah zum Kundmachungstag 15.6.2010) beschlossen wurden, an, um eben Gestaltungsmöglichkeiten durch rückwirkende Verschmelzungen zeitlich einzuschränken.
- Zudem werden Inkrafttretensregelungen häufig derart getroffen, dass neue Gesetzesbestimmungen „auf Umgründungen anzuwenden sind, denen ein Stichtag nach dem XX.XX.20XX zu Grunde liegt“ (so zB III. Teil UmgrStG Z 13, Z 21 oder Z 25 etc). Der Steuerpflichtige hat auf Basis einer solchen Bestimmung in der Regel das Wahlrecht, die alte Rechtslage noch für Stichtage, die nach Maßgabe von § 13 Abs 1 UmgrStG auf einen vor dem in der Inkrafttretensregelung genannten Zeitpunkt liegenden Tag bezogen werden können, zur Anwendung zu bringen. So konnte zB die Anwendbarkeit der mit dem AbgÄG 2012 (kundgemacht am 14.12.2012 eingeführten Bestimmungen der §§ 16 Abs 6 und 18 Abs 5 UmgrStG durch Wahl eines Stichtags vor dem 31.3.2012 vermieden werden, indem zB im Einbringungsvertrag bis Ende des Jahres 2012 entsprechend von der neunmonatigen Rückbeziehungsmöglichkeit



Gebrauch gemacht wurde. Großzügiger sind zB die Inkrafttretensbestimmungen iZm den Änderungen des GrEStG idF SteuerreformG 2015/16, kundgemacht am 14.8.2015. Nach dem III. Teil UmgrStg Z 29 iVm § 22 Abs 5 UmgrStG ist die „neue“ Grunderwerbsteuer erstmals auf Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Obwohl somit bei einer Vertragsunterfertigung zB am 30.6.2016 das neue GrEStG idF SteuerreformG 2015/16 an sich schon seit Monaten gilt, besteht die Möglichkeit durch Wahl eines zurückliegenden Einbringungsstichtags (zB 31.12.2015) das alte GrESt-Regime (Bemessungsgrundlage iHd zweifachen Einheitswerts anstelle des Verkehrswerts) zur Anwendung zu bringen.

- Im vorliegenden Fall enthielt das AbgÄG 2010 keine (einschränkende) Regelung für das Inkrafttreten der Änderungen im § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010. Daraus ist zu schließen, dass der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen seine aufgrund der Rückwirkungsfiktion gegebene **Wahlmöglichkeit hinsichtlich des anzuwendenden Umgründungsstichtags, somit hinsichtlich der Verwirklichung des Steuertatbestands** und daher auch des anzuwendenden Rechts, offen gelassen hat. Hätte nämlich der Gesetzgeber die Änderungen durch das AbgÄG 2010 auf unmittelbar bzw zeitnah nach Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossene Einbringungsverträge ohne Rücksichtnahme auf die Rückwirkungsfiktion anwenden wollen, hätte er dies einfach wie im Falle der mit dem AbgÄG 2010 gleichfalls eingeführten Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG machen können. Eine naheliegende Erklärung für das Unterbleiben einer Inkrafttretensregelung könnte darin liegen, dass der Gesetzgeber den Änderungen des § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010 einen bloß klarstellenden Charakter unterstellte (vgl Erl RV zu AbgÄG 2010, BGBl I, 34/2010) und daher keinen Bedarf für eine Inkrafttretensregelung sah. Ein bloß klarstellender Charakter ist aber uE jedenfalls zu verneinen, wozu wir wie einleitend erwähnt auf die bisherigen Ausführungen und Schriftsätze verweisen.

**Zusammenfassend** ist festzuhalten, dass auf die vorliegende Einbringung aufgrund des Einbringungsstichtags 1.1.2010 und der umfassenden ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktion das UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, anzuwenden ist. Zu einer - vom Finanzamt Bregenz vertretenen - Entstrickungsbesteuerung gemäß §§ 16 Abs 1 Satz 2 iVm 1 Abs 2 UmgrStG ist es bereits aus diesem Grund nicht gekommen. Eine andere Lösung als die Anwendbarkeit des UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, auf die vorliegende Einbringung würde im Übrigen auch zu unsystematischen und gleichheitswidrigen Ergebnissen führen. Wäre im vorliegenden Fall anstelle des Stichtages 1.1.2010 zB der Stichtag 30.11.2009 gewählt worden (was aufgrund der Vertragsunterfertigung am 23. bzw 25.8.2010 gleichermaßen offen stand), hätte die - vom Finanzamt Bregenz vertretene - Entstrickungsbesteuerung gemäß § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010 bereits im Feststellungs- bzw Einkommensteuerbescheid 2009 des Steuerpflichtigen Niederschlag finden müssen. Ein am 15.6.2010 kundgemachtes und mit keinerlei Rückwirkungsanordnung versehenes Gesetz (§ 16 Abs 1 S 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010) wäre demnach für die Veranlagung der bereits abgeschlossenen Periode 2009 anwendbar.

*Da somit das UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, anzuwenden ist, gilt iSd bisherigen Argumentation in den einleitend angeführten Schriftsätzen für den vorliegenden Einbringungsvorgang Folgendes:*

*Das österreichische Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen (österreichische Mitunternehmeranteile) wurde durch die vorliegende Einbringung nicht eingeschränkt iSd § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG idF BudBG 2007. Es ist vielmehr zur Buchwertfortführung nach § 16 Abs 1 S 1 UmgrStG gekommen, eine Veräußerungsgewinnbesteuerung musste unterbleiben.*

*Der Wortlaut des § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG und die Systematik des § 16 UmgrStG idF BudBG 2007 haben auch keine Möglichkeit offengelassen, den in den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2010 zum Ausdruck gebrachten gesetzgeberischen Willen (ledigliche Klarstellung hinsichtlich der Entstrickungsbesteuerung) durchzusetzen. Es ist auf den historischen Gesetzgeber des BudBG 2007 abzustellen, der keinen Hinweis auf die in den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2010 zum Ausdruck gebrachte, bloße „Klarstellung“ der Entstrickungsbesteuerung für solche Fälle wie den Einbringungsvorgang zulässt.*

*Auch kann die Entstrickungsbesteuerung nach § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG nicht über einen allfälligen Verweis in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG idF BudBG 2007 zur Anwendung kommen. § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG idF BudBG 2007 verweist auf Abs 1 lediglich in seiner Gesamtheit. Es ist somit nur wiederum zu prüfen, welcher der konkreten Tatbestände des Abs 1 (Buchwerteinbringung nach Satz 1, Entstrickungsbesteuerung nach Satz 2) erfüllt ist. Nach einhelliger Kommentarmeinung und laut UmgrStR 2002 kam es jedoch im Bereich des BudBG 2007 bei einem in der EU ansässigen Einbringenden zur Buchwertfortführung gemäß § 16 Abs 2 Z 1 iVm Abs 1 Satz 1 UmgrStG.*

## **2 Keine Wegzugsbesteuerung selbst im Falle einer Anwendbarkeit des UmgrStG idF AbgÄG 2010, BGBl I, 34/2010**

*Selbst wenn entgegen dem im Pkt 1 dargestellten Ergebnis von einer Anwendbarkeit des UmgrStG idF AbgÄG 2010, BGBl I, 34/2010 auf den Einbringungsvorgang auszugehen wäre, bestehen nachfolgende, in der Literatur ausführlich begründete Argumente gegen die Anwendbarkeit einer Wegzugsbesteuerung bzw einen Realisierungsvorgang nach § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG:*

### **a) Auffassungen Beiser und Jerabek/Jann**

*Nach **Beiser** (ÖStZ 2010, 363 ff) kommt es selbst nach Maßgabe des UmgrStG **idF AbgÄG 2010, BGBl I, 34/2010**, im Falle der Einbringung von österreichischen Mitunternehmeranteilen durch einen Steuerausländer in eine in- oder ausländische GmbH im Ergebnis zu keiner Wegzugsbesteuerung, weder hinsichtlich des eingebrachten Vermögens nach § 16 Abs 1 UmgrStG noch hinsichtlich der „2. Besteuerungsebene“. Vielmehr ist lt Beiser (ÖStZ 2010, 365) auf diesen - mit dem vorliegenden Fall identischen - Vorgang lediglich **§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG anzuwenden**, wobei jedoch aufgrund*

des dort enthaltenen Verweises auf § 16 Abs 1 UmgrStG die Buchwerteinbringung nach § 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG greift, soweit das Einbringungsvermögen in österreichischen Betrieben/Betriebsstätten bleibt (also nicht in ausländische Betriebsstätten verlagert wird).

Nach **Jerabek/Jann** stellt § 16 Abs 1 UmgrStG selbst idF AbgÄG 2010 in seinem Wortlaut und aufgrund seiner Historie klar auf die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich des Einbringungsvermögens ab, während Abs 2 den Verlust des Besteuerungsrechtes auf Ebene der Gegenleistungsanteile erfasst (Jann/Jerabek, GeS 2013, 82ff). Folglich kann eine "partielle Beschränkung" des österreichischen Besteuerungsrechtes welche sich bei jedem Einbringungsvorgang aus der einbringungsbedingten "Splittung" der Vollbesteuerung auf die Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft und jene der Gegenleistungsanteile (je eine Halbsatzbesteuerung) ergibt, nicht bereits unter § 16 Abs 1 UmgrStG erfasst werden. Dieser Ansatz würde der Grundsystematik des § 16 UmgrStG zuwider laufen, welcher gerade vor diesem Hintergrund eine Verstrickung auf zwei Ebenen fordert und prüft (Abs 1 und Abs 2). Der "einbringungsimmanente" Verlust einer Halbsatzbesteuerung infolge der Einbringung durch einen Steuerausländer (natürliche Person) sollte daher ausschließlich durch § 16 Abs 2 UmgrStG aufgefangen werden. Würde der Verlust eines Halbsatzes durch fehlende Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile bereits über § 16 Abs 1 UmgrStG erfasst, wäre nämlich § 16 Abs 2 UmgrStG ohne Anwendungsbereich (mHa Furrer, RdW 2008, 814 Fn 7). Im Ergebnis bleibt somit der Wortlaut und der Anwendungsbereich der Regelungen des § 16 Abs 1 und 2 selbst idF des AbgÄG 2010 für die zit Autoren unklar.

#### **b) Auffassungen Kühbacher auf Basis EUGH 23.1.2014, C-164/12**

Weiters ist auf die Rechtsache **DMC Beteiligungsgesellschaft mbH** (EuGH 23.1.2014, C-164/12) und die Folgejudikatur des FG Hamburg (15.4.2015, 2 K 66/14) hinzuweisen. Der EUGH hatte hier den Fall einer Einbringung von deutschen Mitunternehmeranteilen durch österreichische GmbHs in eine deutsche GmbH, bei der seitens der deutschen Finanzverwaltung eine Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven, verteilt auf fünf Jahre, angenommen wurde, auf Gemeinschaftsrechtskonformität zu untersuchen. Er kam zum Schluss, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass „die Bundesrepublik Deutschland weithin ein Besteuerungsrecht an den nicht realisierten Wertzuwächsen im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteilen bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer hat“. Der EuGH stellte damit klar, dass die unterschiedliche Behandlung von Steuerinländern (Aufdeckung stiller Reserven erst bei Veräußerung) und Steuerausländern (Aufdeckung stiller Reserven bei Wegzug) in einem solchen Fall **nicht gerechtfertigt** werden kann. Das FG Hamburg befand in weiterer Folge, dass die deutsche Bestimmung unionsrechtswidrig ist, weil Deutschland nicht **jedes** Besteuerungsrecht an den nicht realisierten Wertsteigerungen verliere. Die **einfache Steuerverstrickung** auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft (somit hinsichtlich des eingebrachten Vermögens) reiche daher aus, eine Verdoppelung der

stillen Reserven sei nicht nötig. Eine dagegen erhobene Amtsrevision wurde vom BFH mit Beschluss als unbegründet zurückgewiesen (BFH 30.9.2015, I B 66/15).

**Kühbacher** (SWI 2015, 596 ff) folgert daraus für den spiegelbildlichen Fall einer Einbringung von österreichischen Mitunternehmeranteilen durch eine deutsche natürliche Person in eine GmbH, dass eine Verdoppelung der stillen Reserven als unionsrechtswidrig zu erachten sei. Der Umstand, dass Österreich sein Besteuerungsrecht auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft nur in Höhe von 25% ausübt, kann nicht dazu berechtigen, das Deutschland nach Artikel 13 Abs 5 DBA Österreich/Deutschland zugeteilte Besteuerungssubstrat zu besteuern. Dass es in der Rechtsache DMC zu keiner teilweisen Beschränkung des Besteuerungsrechtes gekommen ist, weil die stillen Reserven bei der einbringenden ebenso wie bei der übernehmenden Körperschaft mit 25% besteuert werden, ändert nichts am Ergebnis. Die vom EuGH beanstandete deutsche Norm bzw der EuGH selbst differenzierte jedoch nicht zwischen natürlichen und juristischen Personen als Einbringende. Außerdem ist lt Kühbacher auf die Funktion von DBAs als Verteilungsnormen Rücksicht zu nehmen. Die Höhe des tatsächlichen Steuersatzes liegt im Ermessen des betroffenen Staates und wird nicht im DBA festgesetzt.

**Zusammenfassend** ist daher festzuhalten, dass selbst wenn - entgegen dem im Pkt 1 dargestellten Ergebnis - von einer Verwirklichung des Steuertatbestands zum Zeitpunkt des Einbringungsvertragsabschlusses und daher von einer Anwendbarkeit des **UmgrStG idF AbgÄG 2010, BGBl I, 34/2010** auf den Einbringungsvorgang auszugehen wäre, aufgrund der dargestellten, in der Literatur ausgeführten Argumente § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG auf den Ausgangsfall nicht anzuwenden ist und es daher zu keiner Wegzugsbesteuerung, weder nach Maßgabe von § 16 Abs 1 noch nach Maßgabe von § 16 Abs 2 UmgrStG kommen kann."

In einer Beilage zur **E-Mail vom 22.4.2016** replizierte das Finanzamt auf die Stellungnahme der Bf vom 4.4.2016 wie folgt:

### **"1. Inkrafttreten**

In Bezug auf den Inkrafttretenszeitpunkt des AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010, ist das Finanzamt der Ansicht, dass es für die Frage des Vorliegens einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 UmgrStG im Ergebnis unerheblich ist, ob die steuerlichen Bestimmungen des UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I 2007/24, oder bereits des UmgrStG idF BudBG 2010, BGBl I 34/2010, zur Anwendung gelangen, weil durch die mit dem AbgÄG 2010 erfolgten Änderungen – wie im Folgenden näher ausgeführt wird – lediglich eine Klarstellung erfolgte (vgl ErlRV 662 BlgNR 25. GP 12). Daher wird auch die in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung dargelegte Auffassung nicht geteilt, wonach die Rechtsansicht des Finanzamtes zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes in § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG idF BudBG 2007 keine Deckung finde. Jedenfalls waren aber zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowohl die Gesetzesänderungen sowie die Erläuterungen zum AbgÄG 2010 bereits im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, sodass dem

Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt schon klar sein musste, wie die Bestimmung durch den Gesetzgeber ausgelegt wird.

## **2. Anwendung von § 16 Abs. 1 UmgrStG bei Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Höhe nach ist bloß klarstellend und entspricht dem Sinn und Zweck von § 16 UmgrStG**

Zur Historie von § 16 ist zunächst auszuführen: Bereits 2006 hat Hohenwarter auf den „verbesserungsfähigen Gesetzeswortlaut“ des § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2005 hingewiesen und moniert, dass durch die darin verwendete – von § 1 Abs 2 UmgrStG abweichende – Formulierung der „Überführung“ von Vermögen im Rahmen der Einbringung der Schluss gezogen werden könnte, dass dieses Tatbestandsmerkmal eine (körperliche) Verbringung des Einbringungsvermögens voraussetze (RdW 2006, 596). Gegen diese enge Auslegung sprach die Entstehungsgeschichte von § 16 Abs 1 zweiter Satz im Zuge der Anpassung sämtlicher Entstrickungstatbestände des UmgrStG sowie auch dessen Sinn und Zweck, sodass der Gesetzgeber den Wortlaut der Bestimmung durch das BudBG 2007 insofern geändert hat, als die Wortfolge „Überführung von Vermögensteilen“ durch die Wortfolge „Einschränkung des Besteuerungsrechtes“ ersetzt wurde. Den Gesetzesmaterialien zum BudBG 2007 zufolge sollte durch diese Änderung eine Absicherung dahingehend erreicht werden, „dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht nur für den Fall einer Beteiligungsübertragung in das Ausland, sondern auch in anderer Weise eingeschränkt werden kann“. Der Gesetzgeber wollte vielmehr das Besteuerungsrecht Österreichs gegen sämtliche einbringungsbedingte Einschränkungen absichern und einer einbringungsbedingten Entsteuerung stiller Reserven entgegenwirken.

Der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG idF BudBG 2007 sprach noch von einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des Vermögens. Im Zuge der literarischen Aufarbeitung gerade des berufungsgegenständlichen Themas der Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch eine im EU-Ausland ansässige natürliche Person wurde von Mayr (RdW 2008, 815 [816]) vertreten, dass „[...] der Begriff "Vermögen" im sprachlichen Zusammenhang und vor dem Normzweck zu sehen [ist]: Die stillen Reserven im Vermögen waren vor der Einbringung in Österreich "voll" steuerverfangen und sind dies nach der Einbringung nur mehr zum KöSt-Satz. Nach § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG liegt daher [...] eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes vor, wenn das bisher "volle" Besteuerungsrecht auf zwei Besteuerungsebenen aufgeteilt wird und Österreich die zweite Besteuerungsebene (= Gesellschafterebene) sodann nicht mehr besteuern kann; "insoweit" wird das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt. Ergebnisbezogen macht es keinen Unterschied, ob man den Sachverhalt unter § 16 Abs 1 oder Abs 2 UmgrStG subsumiert, weil § 16 Abs 2 Z 1 auf Abs 1 verweist."

Bereits § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG idF BudBG 2007 verwendete den Begriff „soweit“, um sich nicht nur gegen eine vollständige, sondern auch gegen bloß partielle Einschränkungen des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich abzusichern. Eine partielle Einschränkung des Besteuerungsrechtes liegt auch dann vor, wenn

*das Besteuerungsrecht Österreichs der Höhe nach eingeschränkt wird, indem eine Besteuerungsebene einbringungsbedingt wegfällt, die vor der Einbringung der österreichischen Besteuerungshoheit unterlag. Dies ist typischerweise bei natürlichen Personen als Einbringende der Fall, weil es dabei einbringungsbedingt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes von bis zu 50% Einkommensteuerpflicht auf bis zu 25% Körperschaftsteuerpflicht kommen kann, wenn nach der Einbringung Österreich die an den Einbringenden gewährte Gegenleistung nicht besteuern kann.*

*Würde man den Fall der partiellen Einschränkung des Besteuerungsrechtes nicht unter § 16 Abs. 1 UmgrStG subsumieren, würde dies dazu führen, dass der Einbringende nach der Einbringung die als Gegenleistung erhaltenen Anteile an der übernehmenden GmbH sogleich steuerfrei veräußern könnte, sofern der andere Staat, dem das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung zukommt, eine Aufwertung der Gegenleistung zulässt (so zB Deutschland). Damit könnten in Österreich mit bis zu 50% Einkommensteuer steuerhängige KG-Anteile von ausländischen Kommanditisten mittels Einbringung steuerfrei veräußert werden, während ein in Österreich ansässiger Kommanditist eine solche Entsteuerung nicht erreichen kann (siehe Mayr, RdW 2008, 815 [816]). Diese Auslegung würde im Ergebnis zu einer Entsteuerung führen, weshalb sie dem Sinn und Zweck des Gesetzes widerspricht und daher dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden kann.*

*Um den Gesetzeswortlaut noch besser mit dem Sinn und Zweck abzustimmen, wurde mit dem AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010, § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG wie folgt gefasst: "Soweit im Rahmen der Einbringung in eine inländische oder ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, ist § 1 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden." Nach den Gesetzesmaterialien (ErlRV 662 BlgNR 25. GP 12) soll die Änderung "klarstellen, dass sich der Verlust des Besteuerungsrechts nicht nur auf das eingebrachte Vermögen als solches, sondern auch auf zB eingebrachte Mitunternehmeranteile bezieht. Die Änderungen dienen damit der Absicherung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich – in Österreich entstandenes Steuersubstrat soll nicht durch grenzüberschreitende Einbringungen entsteuert werden können".*

*Damit sprechen auch die Gesetzesmaterialien eindeutig gegen die von Beiser vertretene Auffassung, wonach der Streichung der Wortfolge „im eingebrachten Vermögen“ keine Bedeutung zukommen solle und die partielle Anwendung des Nichtfestsetzungskonzept auch nach dem AbgÄG 2010 unzutreffend sei (Beiser, ÖStZ 2010, 363), weil der Gesetzgeber gerade durch die Erläuterungen zum Ausdruck bringt, dass sogar schon § 16 idF vor AbgÄG 2010 eine partielle Einschränkung erfasste. Vor diesem Hintergrund einer bloß gesetzlichen Klarstellung erscheint dem Finanzamt auch eine Erörterung des Zeitpunktes des Inkrafttretens des § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 und der Wirkungsweise einzelner im III. Teil UmgrStG enthaltener Inkrafttretensbestimmungen für die Lösung der vorliegenden Rechtsfrage nicht unmittelbar von Relevanz zu sein.*

*Auch eine tiefgreifendere systematische Auseinandersetzung mit § 16 UmgrStG stützt dieses Ergebnis:*

*Das in § 16 Abs. 1 Satz 1 UmgrStG normierte Grundprinzip der Buchwerteinbringung bedeutet, dass das eingebrachte Vermögen in der Einbringungsbilanz mit den Werten angesetzt wird, die sich nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in der Steuerbilanz des Einbringenden ergeben. Durch die Übertragung des Einbringungsvermögens zu Buchwerten werden die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven einerseits auf die übernehmende Körperschaft übertragen und andererseits in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft gespeichert. Die Buchwerteinbringung führt somit zu einem Steueraufschub hinsichtlich der stillen Reserven des Einbringungsvermögens bei Verdoppelung der Steuerhängigkeit dieser stillen Reserven (W/Z/H/K<sup>4</sup> § 16 Rz 2; Furherr in Kofler, UmgrStG<sup>4</sup> § 16 Rz 11; UmgrStR 2002 Rz 852, 855). Da § 16 UmgrStG die einbringungsbedingte Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes verhindern soll, ist zur Gewährleistung der konsequenten Einfachbesteuerung eine mögliche Steuerentstrickung im Zuge einer Einbringung gem. Art III UmgrStG daher auf zwei Ebenen zu prüfen: auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft und auf der Ebene des Einbringenden.*

*Die Ausgangsfrage für die Beurteilung der Rechtsfolgen einer Einbringung knüpft an die Abgrenzung von § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG an (vgl auch Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG<sup>4</sup> § 16 Rz 18). Sämtliche Einbringungen, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der einbringungsbedingt gewährten Gegenleistung eingeschränkt ist, sind – entsprechend dem Einleitungssatz – unter § 16 Abs 2 UmgrStG zu subsumieren. Liegt eine solche Einschränkung hingegen nicht vor, ist § 16 Abs 1 UmgrStG anzuwenden.*

*Sämtliche Einbringungen, bei denen Österreich bereits hinsichtlich der Gegenleistung in der Besteuerung eingeschränkt ist, fallen somit unter § 16 Abs 2 UmgrStG. Dies betrifft insb Einbringungen durch im Ausland ansässige Personen. Die Bestimmung differenziert in weiterer Folge danach, ob das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Gegenleistung gegenüber einem EU/EWR-Staat (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG) oder gegenüber einem Drittstaat (§ 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG) eingeschränkt ist. § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG führt jedoch – trotz Einschränkung hinsichtlich der Gegenleistung – nicht unmittelbar zu einer sofortigen Realisierung der stillen Reserven: Dem Verweis in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG folgend ist vielmehr auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts nach Maßgabe von § 16 Abs 1 UmgrStG abzustellen. Damit werden Einbringungen durch Steuerinländer, die unmittelbar unter § 16 Abs 1 UmgrStG fallen und Einbringungen durch EU/EWR-Ansässige gleich behandelt (vgl. Beiser, ÖStZ 2010, 164). In beiden Fällen spielt die Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung grundsätzlich keine Rolle (Mayr/Petrag/Titz, RdW 2013, 762).*

*Soweit nach § 16 Abs. 1 UmgrStG in weiterer Folge das Besteuerungsrecht Österreichs gegenüber einem EU/EWR-Staat eingeschränkt wird, kann in sinngemäßer Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden. Unter einer Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd § 16 Abs 1 UmgrStG ist jedoch nicht nur eine vollständige Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen*

dem Grunde nach zu verstehen; vielmehr ist auch eine partielle Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs (wie eine Einschränkung durch Entsteuerung der zweiten Besteuerungsebene) von § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG erfasst. Folglich ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs 2 Z 1 iVm § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG nicht nur das eingebrachte Vermögen als solches von Bedeutung, sondern auch das fehlende Besteuerungsrecht an der Gegenleistung. Eine ausschließliche Fokussierung auf die Einschränkung des Besteuerungsrechtes bezüglich des Einbringungsvermögens, ohne die durch den Entfall der zweiten Besteuerungsebene eintretende Reduktion des Steuersatzes „einzufangen“, hätte zu einer teilweisen Entsteuerung des in Österreich entstandenen Steuersubstrates geführt und missbräuchlichen Gestaltungen Tür und Tor geöffnet.

Ist der Einbringende im EU/EWR-Raum ansässig, ist aufgrund des Verweises von § 16 Abs 2 Z 1 auf Abs 1 auf Antrag das Nichtfestsetzungskonzept nach § 1 Abs 2 UmgrStG sinngemäß anzuwenden. Durch die im Sachverhalt dargestellte Einbringung eines inländischen KG-Anteils durch eine in Deutschland ansässige natürliche Person wird das Besteuerungsrecht Österreichs auf Gesellschafterebene eingeschränkt, sodass § 1 Abs 2 UmgrStG hinsichtlich der zweiten Besteuerungsebene sinngemäß zur Anwendung kommt. Auf der zweiten Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) kommt – nach allgemeinen Grundsätzen – der besondere Steuersatz von 25 % für realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalanteilen (Kapitalertragsteuersatz) zur Anwendung; dies verdeutlichen rein nationale Einbringungen. Daher ist es auch systematisch, dass die Besteuerung nur insoweit erfolgt, als das Besteuerungsrecht eingeschränkt ist, nämlich mit dem auf die zweite Besteuerungsebene anzuwendenden besonderen Steuersatz (§ 27a Abs. 1 iVm § 27 Abs. 3 EStG idF vor AbgÄG 2015 für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012 bzw § 31 iVm § 37 EStG 1988 idF vor BudBG 2011). Auch die Anwendung des besonderen Steuersatzes im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes wurde nunmehr mit dem AbgÄG 2015 klargestellt (vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP 13).

Abschließend ist daher festzuhalten, dass nach Ansicht des Finanzamtes eine partielle Einschränkung des Besteuerungsrechtes – die auch im vorliegenden Sachverhalt durch Reduktion des Steuersatzes von 50% auf 25% vorliegt – sowohl von § 16 idF BudBG 2007 als auch von § 16 idF AbgÄG 2010 erfasst ist, weil der Änderung mit dem AbgÄG 2010 lediglich klarstellende Wirkung zukam. Selbst wenn man die gesetzliche Anpassung des § 16 Abs. 1 und 2 UmgrStG durch das AbgÄG 2010 als eine konstitutive Änderung und damit um eine Erweiterung des Tatbestandes sieht, so konnte es spätestens im Zeitpunkt der Unterfertigung des Einbringungsvertrages nicht mehr überraschend sein, dass die Einbringung eines Anteils an einer inländischen Mitunternehmerschaft durch deutsche natürliche Personen in eine inländische Körperschaft als Einschränkung des Besteuerungsrechts von § 16 UmgrStG erfasst ist, weil die Auffassung des Gesetzgebers zu diesem Zeitpunkt bereits im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde.

Auch die Auseinandersetzung mit dem Unionsrecht vermag an dieser Auffassung nichts zu ändern, wie im Folgenden dargestellt wird.



### **3. Besteuerung anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Höhe nach widerspricht dem Unionsrecht nicht**

*In der seitens des Steuerpflichtigen ins Treffen geführten Rechtssache DMC brachten zwei in Österreich ansässige Kapitalgesellschaften ihre Kommanditanteile an der deutschen GmbH&CoKG, die abkommensrechtlich wie Betriebsstätten zu behandeln waren, in die deutsche Komplementär-GmbH ein. Als Gegenleistung erhielten die österreichischen Kapitalgesellschaften Anteile an der übernehmenden deutschen GmbH. Da Deutschland aus DBA-rechtlichen Gründen kein Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn an den für das Einbringungsvermögen gewährten Gegenleistungsanteilen zukäme, musste die übernehmende Kapitalgesellschaft gem § 20 Abs. 3 dUmwStG 1955 das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend mit dem Teilwert ansetzen. Gleichzeitig war dieser Wert beim Einbringenden gem. § 20 Abs. 4 dUmwStG 1955 als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsteile heranzuziehen. Den Einbringenden stand in der Folge ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Bezahlung der Steuerschuld oder der Entrichtung der Steuerschuld in fünf jährlich gleich hohen Teilbeträgen zu. Da in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt eine Aufdeckung der stillen Reserven unterblieben wäre, erhoben die einbringenden Kapitalgesellschaften Klage. Das Gericht legte die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der anwendbaren Regelungen zur Vorabentscheidung vor.*

*Der EuGH stellte in der Rs DMC sodann fest, dass die vorliegenden Regelungen als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu qualifizieren sei, die Beschränkung könne allerdings durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedsstaaten gerechtfertigt sein. Dazu entschied der EuGH, „dass das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung eines Mitgliedstaats rechtfertigen kann, wonach Vermögen, das eine Kommanditgesellschaft in das Kapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats einbringt, mit seinem Teilwert anzusetzen ist - wodurch die in diesem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven im Zusammenhang mit diesem Vermögen vor ihrer tatsächlichen Realisierung steuerpflichtig werden , wenn der genannte Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich dieser stillen Reserven bei ihrer tatsächlichen Realisierung tatsächlich nicht ausüben kann, [...]“ (EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, DMC, Rz 58). Da im vorliegenden Fall aus dem Sachverhalt für den EuGH nicht zweifelsfrei ersichtlich war, ob Deutschland das Recht zur Besteuerung am eingebrachten Vermögen verliert und somit die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt ist, wurde diese Prüfung dem nationalen Gericht überlassen.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes lässt sich aus der Rs DMC jedoch keine Unionsrechtswidrigkeit von § 16 Abs 1 ableiten, dies auch dann nicht, wenn man der hier vertretenen Auffassung der partiellen Einschränkung des Besteuerungsrechtes folgt:*

- *Zunächst waren in der Rs DMC die Einbringenden Kapitalgesellschaften – und nicht natürliche Personen. Die Frage, ob eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Höhe nach vorliegt, wie sie nur bei natürlichen Personen eintreten kann, stellte sich*

*daher in der Rs DMC gar nicht erst und wurde daher weder vom EuGH noch in der Folgeentscheidung durch das FG Hamburg behandelt (aus dieser Entscheidung des FG Hamburgs kann sich im Übrigen keinerlei Bindungswirkung für Österreich ableiten).*

*Daran ändert auch das vom Steuerpflichtigen vorgebrachte Argument nichts, dass die auf dem Prüfstand stehende dt. Regelung nicht zwischen natürlichen Personen und Körperschaften differenziere, denn der EuGH hatte gerade einen Fall einer Einbringung durch Körperschaften zu entscheiden, weshalb seine Aussagen auch nur vor diesem Hintergrund zu sehen sind.*

*Würde man den vom EuGH entschiedenen Sachverhalt spiegelbildlich auf Österreich übertragen, so würden zwei deutsche Kapitalgesellschaften ihre Kommanditanteile an einer österreichischen KG in eine österreichische GmbH einbringen. Vor der Einbringung hätte Österreich ein Besteuerungsrecht im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht iHv 25%; auch nach der Einbringung hätte Österreich – unverändert der Höhe nach – ein Besteuerungsrecht im Rahmen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iHv 25%. Das Besteuerungsrecht ist somit gerade nicht partiell eingeschränkt, weshalb aufgrund der österreichischen Vorschriften im UmgrStG (§ 16) eine Einbringung zu Buchwerten ohne Realisierung der stillen Reserven möglich wäre, und zwar unabhängig davon, dass Österreich kein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommen würde. Der im gegenständlichen Fall relevante Sachverhalt unterscheidet sich von dem Sachverhalt in der Rs DMC gerade dadurch, dass die Einbringung durch eine natürliche Personen erfolgt und eine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Höhe bewirkt, weshalb es „insoweit“ aufgrund von § 16 Abs. 1 UmgrStG zu einer Besteuerung käme (gegenüber EU/EWR jedoch Antrag auf Nichtfestsetzung bzw seit AbgÄG 2015 Antrag auf Ratenzahlung). Diese Konstellation war nicht Gegenstand von DMC und wurde daher vom EuGH nicht für unionsrechtswidrig erklärt (so auch Mair/ Nekrasov, taxlex 2014, 144).*

- *Selbst wenn man dieser Auffassung nicht folgt und die Besteuerung aufgrund der teilweisen Einschränkung als mit dem Unionsrecht als unvereinbar sieht (obwohl sich der EuGH dazu nicht geäußert hat), so würde im Vergleich zum Inlandssachverhalt aufgrund der Möglichkeit des Aufschubes der Besteuerung gegenüber EU/EWR Staaten keine Diskriminierung vorgelegen – schon aus diesem Grund kann die Anwendung von § 16 durch den Verweis auf die Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes nicht unionsrechtswidrig sein.*
- *Die jüngeren Entwicklungen in der Rsp des EuGH führen zudem deutlich vor Augen, dass die Möglichkeit der aufgeschobenen Besteuerung durch Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung unionsrechtlich gar nicht erforderlich ist und eine sofortige Besteuerung (mit Entrichtung der Steuerschuld in Raten) den unionsrechtlichen Vorgaben genügt.*

*Zusammengefasst bieten daher weder die Rsp des EuGH, noch sonstige unionrechtliche Rechtsgrundlagen einen Anhaltspunkt dafür, dass die Erfassung einer partiellen*

*Einschränkung des Besteuerungsrechtes durch § 16 UmgrStG mit dem Unionsrecht unvereinbar wäre."*

Hinsichtlich des bei der mündlichen Senatsverhandlung seitens der Parteien Vorgebrachten wird auf die darüber erstellte Niederschrift verwiesen. Im Wesentlichen wurde das bisherige Vorbringen zT erläuternd, zT Akzente setzend und zT zusammenfassend wiederholt.

### **Der Senat hat erwogen:**

#### **a.) Maßgebliche Rechtslage**

Der Senat schließt sich bezüglich der Frage, nach welcher Rechtslage der Beschwerdefall zu beurteilen ist, dem Standpunkt an, den der Vorsitzende in der E-Mail vom 26.1.2016 (unter Hinweis auf *Furherr* in Kofler, UmgrStG<sup>1</sup> § 13 Rz 3, 5, 11, 12 und 17; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 4 Tz 13; UmgrStR 2002, Rz 767ff) vertreten hat. Zusammengefasst bedeutet dies, dass der Senat entgegen der Auffassung der Bf der Überzeugung ist, dass § 13 UmgrStG **keine** rechtliche Grundlage darstellt, die es einem Steuerpflichtigen einräumen würde, über gesetzliche Inkrafttretungsregelungen privatautonom zu disponieren bzw sich durch Wahl des Einbringungsstichtages die grundsätzlich maßgebliche Rechtslage auszusuchen. Derartige Spielräume bestehen nach Überzeugung des Senates nur, wenn sie von entsprechenden Inkrafttretensregelungen ausdrücklich vorgesehen sind. Die vom Vorsitzenden für diesen Standpunkt angeführte Begründung überzeugt.

Die von der Bf insbesondere im Schriftsatz vom 4.4.2016 vorgetragenen Argumente dafür, dass sie sich durch die Wahl des Stichtages für die Anwendung des UmgrStG idF BudBG 2007, BGBl I, 24/2007, entschieden habe, vermögen auch aus den nachfolgend folgenden Gründen nicht zu überzeugen. Dabei wird nicht in Zweifel gezogen, dass sich die bedeutendste Ausnahme vom Grundsatz der Verwirklichung des Tatbestands zum Zeitpunkt der tatsächlichen Verwirklichung in den Rückwirkungsfiktionen des Umgründungssteuerrechts findet, dass sich weiters aus den einschlägigen Normen ergibt, dass für den Bereich der Einkünfteermittlung ein Abgang des eingebrachten Vermögens beim Einbringenden mit Ablauf des Einbringungsstichtages und bei der übernehmenden Körperschaft ein Zugang mit Beginn des Folgejahres vorliegt, und dass schließlich die Rückwirkungsfiktion ertragsteuerlich, also was die Gewinnrealisierung, Bewertung und Zurechnung anlangt, praktisch vollumfänglich ist. Dies aber zwingt **keineswegs** zur Schlussfolgerung, dass – abgesehen von der gesetzlich vorgesehenen, sohin gesamthaft gesehen lediglich eingeschränkten Rückwirkungsfiktion – die in Rede stehende Umgründung, insbesondere was den in § 16 UmgrStG normierten Anwendungsausschluss betrifft, nach der zum Einbringungsstichtag gültigen Rechtslage zu beurteilen wäre.

Entgegen der Auffassung der Bf hat der Steuerpflichtige nur dort ein faktisches Wahlrecht hinsichtlich der anzuwendenden Rechtslage, wo dies der Gesetzgeber in

den Inkrafttretensregelungen bzw Übergangsbestimmungen ausdrücklich anordnet. Gerade aus den von der Bf im Schriftsatz vom 4.4.2016 angeführten Beispielen erhellt, dass spezielle gesetzliche Inkrafttretensregelungen einen mehr oder weniger großen Gestaltungsspielraum (erst) **gewähren** und nicht einen grundsätzlich bestehenden **einschränken**. Besonders großen Gestaltungsspielraum räumten beispielsweise durch entsprechende ausdrückliche gesetzliche Regelungen das AbgÄG 2012 und das SteuerreformG 2015/16 (in puncto GrESt) ein. Hat aber der Gesetzgeber keine spezielle, einen Spielraum gewährende Inkrafttretensregelung vorgesehen, gilt die allgemeine Regel von Art. 49 B-VG, die nach Überzeugung des Gerichts kein faktisches Wahlrecht einräumt. Gegenteiliges kann auch nicht der von der Bf zitierten Kommentarstelle [*Huber* in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG 5. Auflage (2015), § 16 Rz 137] entnommen werden. Und auch nach jüngst ergangener höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0013) sind die Rückwirkungsfiktionen des Umgründungssteuerrechts als Ausnahmebestimmungen eng auszulegen (*Renner*, SWK 2016, 565).

Das bedeutet: Soweit in § 16 UmgrStG in der zum 15.6.2010 in Kraft getretenen Fassung nach dem AbgÄG 2010 ein Anwendungsausschluss bzw eine Entstrickung (in unionsrechtlich konformer Weise) vorgesehen ist, hat sie im Beschwerdefall Anwendung zu finden, da der Einbringungsvertrag danach (nämlich am 23. und 25.8.2010) abgeschlossen worden ist.

Der Vertreter der Bf erläuterte und ergänzte in der mündlichen Verhandlung seinen Standpunkt unter Hinweis auf zwei Beispiele (Änderung der Besteuerung der Veräußerung von Grund und Boden per 30.03.2012 sowie das BudBG 2011 betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen) dahingehend, dass es in beiden Fällen die Gesetzesmaterialien erlaubten, durch rückwirkende Festlegung des Einbringungsstichtages zur Anwendung einer an sich überholten Rechtslage zu optieren. Der Senat war (weder in der mündlichen Verhandlung noch bei der Beratung) in der Lage, dieses Vorbringen, das sich mit dem schriftlichen Vorbringen vom 4.4.2016 nicht deckt, zu verifizieren oder zu falsifizieren. Dies war allerdings nach Überzeugung des Senates auch nicht notwendig. Denn wenn die Gesetzesmaterialien im Sinne des Vorbringens in der mündlichen Verhandlung tatsächlich entgegen bzw ohne entsprechende ausdrückliche Inkrafttretensregelungen ein Optionsrecht zur alten Rechtslage einräumen, dann legen sie insofern nicht die Absicht des Gesetzgebers offen, sondern sie zielen auf eine sich zugunsten des Abgabepflichtigen auswirkende Gesetzesänderung ab und sind unbeachtlich (vgl. VfGH 9.3.2016, G 606/2015-14; Beschwerdeausführungen zu den EB des AbgÄG 2010). Bestätigen oder erläutern die Gesetzesmaterialien aber lediglich ein Optionsrecht, das von Inkrafttretensnormen ausdrücklich eingeräumt wird, dann räumen die Normen und nicht die Gesetzesmaterialien ein in zeitlicher Hinsicht mehr oder weniger großes Optionsrecht ein.

Entgegen der Auffassung der Bf führt eine solche Sichtweise auch nicht zu unsystematischen und gleichheitswidrigen Ergebnissen, etwa dann, wenn im Beschwerdefall als Stichtag der 30.11.2009 gewählt worden wäre, wodurch eine allenfalls

erforderliche Entstrickung trotz Vertragsabschluss im August 2010 bereits bei der Veranlagung 2009 zu berücksichtigen gewesen wäre. Denn gerade diese Rückwirkung wäre zum einen gesetzlich ausdrücklich ermöglicht bzw vorgesehen und zum andern offensichtlich von den Vertragspartnern auch beabsichtigt, weil vertraglich vereinbart.

## **b.) Rechtliche Beurteilung nach (rein) nationalem Recht**

Im nächsten Schritt ist es Aufgabe des Senates, den in Rede stehenden Einbringungsverfahren nach dem UmgrStG idF des AbgÄG 2010 zu beurteilen.

In diesem Zusammenhang ist der Bf beizupflichten, dass die anzuwendende Bestimmung des § 16 UmgrStG sowohl idF des BudBG 2007 als auch idF des AbgÄG 2010 kontrovers beurteilt wird. Darauf hat die Bf mit Hinweis auf entsprechende Belegstellen zutreffend hingewiesen. (Auf Wiedergabe bzw neuerlichen Verweis wird zwecks Vermeidung von unnötigen Wiederholungen verzichtet). Selbst *Mayr*, Autor aus dem die einschlägigen Bestimmungen initiierten Haus, räumt zunächst unter Bezugnahme auf die Rechtslage nach dem BudBG 2007 ein (RdW 2008, 815), dass die Gesetzeslage noch nicht optimal ist und dass sich nicht sagen lässt, ob auf den (auch hier strittigen) Sachverhalt § 16 Abs. 1 oder § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG anzuwenden ist. Derselbe Autor konzidiert in einer Kommentierung des AbgÄG 2015 (RdW 2016, 72), dass die Einbringung inländischer Mitunternehmeranteile in der Vergangenheit lebhaft diskutiert wurde, dass diese Frage vor allem bis zum AbgÄG 2010 strittig war und dass nach den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2010 die Neufassung von § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG klarstellen sollte, dass sich der Verlust des Besteuerungsrechts nicht nur auf das eingebrachte Vermögen als solches beziehe. Der Senat teilt aus den von der Bf angeführten Gründen die Rechtsmeinung, dass die Neufassung durch das AbgÄG 2010 keinen klarstellenden, sondern gesetzesändernden Charakter hat.

Ebenso klar und eindeutig ist aber nach Überzeugung des Senates auch, dass aus Wortlaut, Systematik sowie dem Willen des historischen Gesetzgebers des AbgÄG 2010 abgeleitet werden kann, dass auch eine nur teilweise Einschränkung des vor der Einbringung bestehenden Besteuerungsrechts (und zwar auch auf der Ebene der Gesellschafter) eine Einschränkung iSd § 16 Abs 1 Satz 2 idF AbgÄG 2010 darstellt, die grundsätzlich eine Entstrickungsbesteuerung auslöst bzw verlangt (RdW 2016, 72, mit Belegen in FN 36).

Mag es auch zutreffen, dass der Auslegung von § 16 UmgrStG idF BudBG 2007 durch den Gesetzgeber des AbgÄG 2010 keine bzw lediglich eingeschränkte Bedeutung zukommt, so ändert dies nichts daran, dass Gesetzestext und Erläuternde Bemerkungen zum AbgÄG 2010 unter ausdrücklicher Anführung einer mit dem Beschwerdefall konkret vergleichbaren Einbringung klar und eindeutig eine Entstrickung anordnen. Diese Auffassung wurde im Übrigen auch von der Bf im Berufungsschriftsatz mit entsprechenden Quellenhinweisen vertreten (*"Entgegen den Gesetzesmaterialien kommt*

*dieser Gesetzesänderung keine bloß klarstellende Bedeutung zu, da durch die Änderung eine Ausweitung des Entstrickungsstatbestandes bewirkt wird").*

Daran vermag auch die in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Kritik an der österreichischen Rechtslage bzw deren Auslegung durch die Abgabenbehörden nichts zu ändern, wonach Einbringungen wie die streitgegenständliche nur möglicherweise, keineswegs aber zwangsläufig zu einer Reduzierung der inländischen Besteuerung führten, was am gedanklichen Beispiel der zum Hälftesteuersatz erfolgenden fiktiven Veräußerung des Mitunternehmeranteils veranschaulicht werden könne. Diesem Argument hält der Senat entgegen: Zum Ersten ändert dies nichts daran, dass Österreich das Besteuerungsrecht auf der Gesellschafterebene verliert. Zum Zweiten hat der Senat vom konkret festgestellten und nicht von einem hypothetischen Sachverhalt auszugehen. Und zum Dritten scheint es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auch im fiktiven Vergleichsfall (Betriebsveräußerung, -aufgabe und -liquidation durch die übernehmende beschränkt steuerpflichtige Körperschaft) § 24 EStG (allenfalls unter Anwendung von Unionsrecht) zur Anwendung käme (*Hristov*, Lang/Schuch/Staringer, KStG § 20 Rz 25).

Der Senat stimmt der Bf insoweit zu, dass weniger klar bzw im Gesetz nicht eindeutig geregelt ist, wie die in § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 grundsätzlich angeordnete Entstrickungsbesteuerung im Detail zu erfolgen hat. Freilich ist es nach Überzeugung des Senates auch nicht Gegenstand des gegenständlichen Feststellungsverfahrens, hierüber rechtsverbindlich abzusprechen. Es genügt nach Überzeugung des Gerichtes, (allenfalls) auszusprechen, ob und inwieweit in den gemeinschaftlichen Einkünften Teile stecken, die einbringungs- bzw entstrickungsbedingt bei der Abgabefestsetzung in besonderer Weise (auf welche Art im Detail auch immer) zu berücksichtigen sind. Über die Fragen, ob, wann und wie diese (speziellen) Einkünfte zu versteuern sind, ist in weiterer Folge im Abgabefestsetzungsverfahren abzusprechen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil die Besteuerung (Festsetzung) auch vom (zukünftigen) Verhalten des Abgabepflichtigen abhängig ist (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* , BAO<sup>3</sup> § 188, E 57).

Die Vertretung der Bf bemängelte in der mündlichen Senatsverhandlung, die Abgabenbehörde habe keine bzw widersprüchliche Angaben zum Rechtsgrund der von ihr verlangten Aufwertung gemacht. Diesem Vorwurf vermag der Senat nur eingeschränkt zuzustimmen. Denn aus dem angefochtenen Bescheid geht in Verbindung mit der in seiner Begründung zitierten Niederschrift klar und eindeutig hervor, dass der Rechtsgrund für die Aufdeckung stiller Reserven in § 16 UmgrStG zu sehen ist. Die Beschwerdeausführungen belegen, dass auch die Bf den angefochtenen Bescheid und die erlassene Berufungsvorentscheidung in diesem Sinne verstanden hat. Durch die vom Senat beschlossene Änderung des Spruchs soll dies auch in der gegenständlichen Entscheidung klarstellend zum Ausdruck gebracht werden.

Der Bf ist einzuräumen, dass der österreichische Gesetzgeber allenfalls unzureichend auf die Folgewirkungen Bedacht genommen hat, die eine Aufwertung beim Einbringenden konsistenter Weise bei der übernehmenden Körperschaft nach sich ziehen müsste.

Ihre Vertretung brachte in der mündlichen Verhandlung überzeugend vor, dass dann, wenn – entsprechend der Auffassung der Abgabenbehörde – das Vorliegen eines Aufwertungstatbestandes mit zwingender steuerlicher Gewinnverwirklichung ohne tatsächliche Gewinnverwirklichung zu bejahen ist, im Gegenzug für die übernehmende Körperschaft ein Anschaffungsvorgang gegeben ist, der seinerseits entsprechende Abschreibungsmöglichkeiten zur Folge haben müsste. Allerdings hat diese Frage keine unmittelbare Relevanz für das gegenständlich abzuführende Feststellungsverfahren betreffend die Einkünfte der Bf Mitunternehmerschaft, sondern nur für die Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft. Deshalb sieht der Senat auch keine Veranlassung, sich auf diese Frage näher einzulassen.

Zusammengefasst bedeutet dies: Der Gesetzgeber hätte bei der Änderung des UmgrStG durch das AbgÄG 2010 eben jene Konstellation vor Augen, bei der (so wie im Beschwerdefall) eine in Deutschland ansässige natürliche Person ihren Mitunternehmeranteil an einer operativen österreichischen Kommanditgesellschaft in eine (inländische oder) ausländische Kapitalgesellschaft einbringt, wodurch Österreich das Besteuerungsrecht auf Gesellschafterebene (Beteiligung der in Deutschland ansässigen natürlichen Person an der übernehmenden Kapitalgesellschaft) verliert. Damit Österreich in einem solchen Fall eben nicht (jedenfalls nicht ungeregelt) das Besteuerungsrecht (partiell) hinsichtlich des in Österreich entstandenen Steuersubstrates verliert, ordnet das Gesetz in der generellen Regelung des § 16 Abs. 1 S 2 UmgrStG die sinngemäße Anwendung von § 1 Abs. 2 UmgrStG an. Eben dies geschieht auch in der Spezialregelung des § 16 Abs. 2 UmgrStG durch Rückverweis auf Absatz 1. Das wiederum bedeutet, dass im Beschwerdefall (nach nationaler Rechtslage) das sogenannte Nichtfestsetzungskonzept sinngemäß anzuwenden ist (vgl. auch *Furherr* in Kofler, UmgrStG<sup>1</sup> § 16 Rz 51), was auf eine zwingende Entstrickung (Gewinnrealisierung), gepaart mit einer Option auf gestundete Festsetzung der Steuerschuld hinausläuft.

Der auf Teile der Lehre (*Beiser*, ÖStZ 2010, 363, RdW 2009, 113; *Jerabek/Jann*, GES 2013, 82) gestützten Rechtsmeinung der Bf, dass § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG idF AbgÄG 2010 (in vor allem systematischer Interpretation) eine Regelung darstelle, die im Beschwerdefall Steuerneutralität im Sinne des Beschwerdebegehrens bewirke, vermag der Senat nicht zu folgen. Eine solche Interpretation missachtet den Gesetzeswortlaut, die Gesetzesmaterialien und den klar erkennbaren gesetzgeberischen Willen.

Dem Einwand der Bf, ua vorgetragen in der mündlichen Senatsverhandlung, § 16 UmgrStG sei hochgradig unbestimmt, kann der Senat aus den dargelegten Gründen fallbezogen nicht folgen. Der darüberhinausgehenden Kritik, auch bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes herrsche völliges (legistisches) Dunkel vermag der Senat schon eher (zu folgen. Da diese Frage aber - wie bereits ausgeführt - nicht im gegenständlichen **Feststellungs**-, sondern im **Festsetzungsverfahren** zu lösen ist, hat sie für das gegenständliche Verfahren keine Relevanz. Sollte sich dieser Vorwurf allerdings im Festsetzungsverfahren als berechtigt erweisen, müsste das anzuwendende

inländische (Festsetzungs)Recht unter verdrängender Heranziehung von Unionsrecht (diskriminierungsvermeidend) ausgelegt werden.

### **c.) Bedachtnahme auf Unionsrecht**

In einem letzten Schritt ist nun noch zu prüfen, ob (und allenfalls inwieweit) die zitierte Bestimmung von Unionsrecht (Grundfreiheiten und Fusionsrichtlinie) verdrängt wird.

In diesem Zusammenhang brachte das Finanzamt in seiner dem Gericht mit E-Mail vom 22.4.2016 bekanntgegebenen, in der mündlichen Verhandlung wiederholten, auf Beiträgen im Schrifttum gestützten (RdW 2013, 762), jedenfalls auf's Erste nicht von der Hand zu weisenden Stellungnahme vor, das Unionsrecht untersage lediglich die Diskriminierung, verlange aber keine Besserstellung des Steuerausländers (konkret des ausländischen Kommanditisten), wie es im Ergebnis der Bf vorschwebt. In § 16 Abs. 1 Satz 1 UmgrStG werde der Grundsatz der Buchwerteinbringung mit der Folge eines Steueraufschubs hinsichtlich der stillen Reserven des Einbringungsvermögens bei Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven normiert. Dieser Grundsatz werde vom nationalen Recht in einer Weise durchbrochen, die einbringende Steuerinländer und einbringende EU-Ansässige gleich behandle, wenn bei Einbringungen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der einbringungsbedingt gewährten Geldleistung eingeschränkt ist. Eine Ausländerdiskriminierung liege somit nicht vor. Werte man die Bestimmung aber als diskriminierend, so sei sie gerechtfertigt, um missbräuchliche Gestaltungen hintanzuhalten.

Dem gegenüber hat die Bf in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass diese Frage überwiegend von der Lehre (*Beiser*, ÖStZ 2010, 363; *Jerabek/Jann*, GeS 2013, 82) bejaht wird, dass also demnach in solchen Fällen (ausnahmsweise) der partielle Verlust des Besteuerungsrechtes auf der Ebene der Gegenleistungsanteile bewusst hingenommen, die exportierende Einbringung einer Inlandseinbringung gleichgestellt werde und sohin steuerneutral zulässig sei, da in dem systematisch zu interpretierenden § 16 UmgrStG Unionsrecht (Fusionsrichtlinie, Grundfreiheiten) umgesetzt werde.

Allerdings räumen die letztgenannten Fachautoren auch klar ein, dass ein anderer Teil des Schrifttums die konträre Meinung vertritt, nämlich dass insbesondere durch den Wortlaut der nationalen Regelung im Beschwerdefall wie in einem rein inländischen Vergleichsfall eine Gewinnrealisierung (Entstrickung) mit möglicher Beantragung einer Nichtfestsetzung bewirkt werde.

Die Bf steht auf dem Standpunkt, dass ihre Sichtweise auch vom europäischen Gerichtshof (EuGH 23.1.2014, C-164/12), vom vorlegenden deutschen Gericht (FG Hamburg 15.4.2015, 2 K 66/16) und vom Bundesfinanzhof (BFH 30.9.2015, I B 66/15) bestätigt bzw geteilt wird.

Die letztzitierte deutsche Rechtsprechung kann nach Überzeugung des Senates nicht für den Standpunkt der Bf ins Treffen geführt werden. Denn das FG Hamburg kam zum



ausdrücklich dem nationalen Gericht überlassen und aus dem EuGH-Urteil nicht direkt ableitbaren Schluss, dass die einschlägige **deutsche** Regelung (§ 20 Abs. 3 und Abs. 4 UmwStG 1995) unionsrechtswidrig ist, weil die Bundesrepublik Deutschland nicht jedes Recht verliert, die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit der Einbringung von KG-Anteilen in eine inländische GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen durch österreichische Kapitalgesellschaften zu besteuern. Das Finanzgericht Hamburg hat also in rechtlicher Hinsicht eine deutsche Regelung geprüft, die sich nicht mit der österreichischen deckt. Denn die deutsche Regelung sieht die Entstrickung zwingend für den Fall vor, dass (arg. wenn) das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile ausgeschlossen ist. Es ging also nach deutschem Recht um die Frage, ob das Besteuerungsrecht im Fall der Anteilsveräußerung verloren geht, während es im Beschwerdefall nach österreichischem Recht um den Verlust des Besteuerungsrechtes auf der Gesellschafterebene (hinsichtlich von Gewinnausschüttungen) geht. Und während das deutsche Recht eine Aufdeckung der stillen Reserven von einer Bedingung abhängig macht (arg. wenn), ist die österreichische Rechtslage flexibler, denn sie betont das quantitative Moment des Besteuerungsverlustes (arg. soweit). Im Übrigen ist sachverhältnismäßig zu bedenken, dass es sich im deutschen Fall bei den Einbringenden um Kapitalgesellschaften und nicht um natürliche Personen wie im Beschwerdefall handelt. Schließlich wird auf die diesbezüglich überzeugende, eingangs wiedergegebene Stellungnahme verwiesen, die das Finanzamt dem Gericht mit E-Mail vom 22.5.2016 bekannt gegeben hat. Hinsichtlich des Beschlusses des BFH vom 30.9.2015, I B 66/15, ist zu bedenken, dass es sich dabei um eine reine Formalentscheidung handelt, mit der die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision zurückgewiesen worden ist.

Der Senat interpretiert aber auch den EuGH anders als die Bf. Dabei teilt er im Ergebnis die Auffassung, welche die belangte Behörde mit E-Mail vom 22.4.2016 dem Gericht bekannt gegeben hat und die auch zT vom (nicht nur BMF-nahen) Schrifttum vertreten wird (*Zorn*, ÖStZ 2015, 509; *Sadlo*, ÖStZ 2015, 343; *Mayr/Mair*, RdW 2016, 72).

Als Ausgangspunkt für diese Beurteilung ist zunächst zu beachten, dass eine Rechtsfolge, die bei Buchwerteinbringungen sonst grundsätzlich neben dem Steueraufschub vorgesehen ist, nämlich die Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven im Inland, wo sie entstanden sind (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun <sup>4</sup> § 16 Rz 2; *Furherr* in Kofler, UmgrStG <sup>4</sup> § 16 Rz 11; UmgrStR 2002 Rz 852, 855) unterbleiben würde, wenn man dem Standpunkt der Bf folgt. Dieser Umstand aber rechtfertigt es nun laut EuGH in seinen allgemeinen Ausführungen (Rn 49), in Ermangelung entsprechender unionsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen (Rn 47) als anerkanntes legitimes Ziel (Rn 46) einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nach dem Territorialitätsprinzip (Rn 45) Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs zu besteuern und damit gegenüber dem reinen Inlandsfall zu diskriminieren. Nichts anderes aber wird in § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 angeordnet.

In Rn 55 fasst der EugH diesen Grundsatz wie folgt zusammen: *"Schon der Umstand, dass die Umwandlung der Anteile einer Kommanditgesellschaft in Anteile einer Kapitalgesellschaft bewirkt, dass Einkünfte der Ausübung der Steuerhoheit des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet sie entstanden sind, entzogen werden, reicht daher aus, um eine Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende zu rechtfertigen, soweit danach die Steuer auf diese Einkünfte zum Zeitpunkt der Umwandlung festgesetzt wird."*

Der dargestellte Grundsatz gilt allerdings nicht bedingungslos. Denn der EuGH formuliert in diesem Zusammenhang in den Rn 56 – 58 einen Vorbehalt wie folgt:

*"Allerdings kann das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige insbesondere nur dann rechtfertigen, wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte entstanden sind, tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist."*

*Im vorliegenden Fall ist aber aus dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht zweifelsfrei ersichtlich, dass die Bundesrepublik Deutschland tatsächlich jedes Recht verliert, die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den Anteilen an einer Personengesellschaft zu besteuern, sobald diese gegen Anteile einer Kapitalgesellschaft ausgetauscht werden. Es scheint nämlich nicht ausgeschlossen, dass diese nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteilen bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden können, der die aufnehmende Kapitalgesellschaft, hier die DMC GmbH, in Deutschland unterliegt. Dies festzustellen, ist Sache des vorlegenden Gerichts."*

*Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung eines Mitgliedstaats rechtfertigen kann, wonach Vermögen, das eine Kommanditgesellschaft in das Kapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats einbringt, mit seinem Teilwert anzusetzen ist – wodurch die in diesem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven im Zusammenhang mit diesem Vermögen vor ihrer tatsächlichen Realisierung steuerpflichtig werden –, wenn der genannte Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich dieser stillen Reserven bei ihrer tatsächlichen Realisierung tatsächlich nicht ausüben kann, was vom nationalen Gericht festzustellen ist."*

Bezüglich der Frage, wie der zitierte Vorbehalt zu verstehen ist, werden im Schrifttum unterschiedliche Meinungen vertreten. Die Bf beruft sich insbesondere auf *Kühbacher* (SWI 2015, 596), der sinngemäß und zusammengefasst der Überzeugung ist, nach Auffassung des EuGH greife der geschilderte Rechtfertigungsgrund nicht, wenn die stillen Reserven auch nur einmalig (bzw partiell) erfasst werden, was bei exportierender Einbringung jeglichen Betriebsvermögens gelte. Diese Meinung mag mit Blick auf das

deutsche Umwandlungsrecht zutreffen, kann aber nach Überzeugung des Senates nicht uneingeschränkt auf das österreichische Umgründungssteuerrecht übertragen werden.

Andere Autoren (*Sadlo*, ÖStZ 2015, 343; *Zorn*, ÖStZ 2015, 509), denen der Senat im Hinblick auf die zitierten Ausführungen des EuGH folgt, stehen auf dem Standpunkt, der EuGH lasse es ausdrücklich offen, ob die Erfassung der stillen Reserven auf einer Ebene, nämlich der aufnehmenden GmbH, bereits ausreichend ist. *Wurm* (Ges 2014, 291) wiederum differenziert wie die Abgabenbehörde je nach Rechtsnatur des Einbringenden und gelangt dabei vorsichtig formulierend (arg. "scheint") zu folgendem auszugsweise (ohne Fußnotenverweise) wiedergegebenen Fazit (ähnlich *Mair/Nekrasov*, taxlex 2014, 144):

*"Zum einen scheint - jedenfalls bei einbringenden Körperschaften - der Verzicht Österreichs auf die "zweite Besteuerungsebene" bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen zu Gunsten eines EU-Mitgliedstaats bzw eines EWR-Staats, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, bereits primärrechtlich geboten zu sein, sofern die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen auch nach der Einbringung (bei der übernehmenden Körperschaft) in Österreich weiter steuerhängig sind. Ob dies auch im Falle der Einbringung durch natürliche Personen gilt oder ob hier die "partielle Entstrickungsbesteuerung" iSd Rz 858, 860d UmgrStR 2002 in Hinblick auf die grundsätzliche einbringungsbedingte Einschränkung des auf die weiter steuerhängigen stillen Reserven anzuwendenden Tarifs mit dem Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu rechtfertigen wäre, wird letztlich durch den EuGH zu klären sein."*

Im Widerstreit der wiedergegebenen Rechtsmeinungen schließt sich der Senat im Ergebnis dem Standpunkt der Abgabenbehörde an.

In ergänzender Anlehnung an den Tenor des EuGH-Urteils vom 23.1.2014 gelangt der Senat zu folgender Überzeugung: Art. 63 AEUV ist dahingehend auszulegen, dass das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung eines Mitgliedstaats rechtfertigen kann, wonach Vermögen, das eine Kommanditgesellschaft in das Kapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats einbringt, mit seinem Teilwert anzusetzen ist – wodurch die in diesem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven im Zusammenhang mit diesem Vermögen vor ihrer tatsächlichen Realisierung steuerpflichtig werden –, wenn **und soweit** (arg. "soweit" in Rn 55) der genannte Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich dieser stillen Reserven bei ihrer tatsächlichen Realisierung tatsächlich nicht ausüben kann, was vom nationalen Gericht festzustellen ist.

Oder mit anderen Worten: Der Senat erblickt in den Ausführungen des EuGH nicht nur die Darstellung eines Rechtfertigungsgrundes dem Grunde, sondern auch der Höhe nach.

Diese Auslegung findet nach Überzeugung des Senates auch in der weiteren Rechtsprechung des EuGH Deckung (EuGH 21.5.2015, Rs *Verder*). Der Tenor dieses Urteils, das auf jenes vom 23.1.2014 Bezug nimmt, lautet:

*"Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht entgegensteht, die im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft in eine Betriebsstätte dieser Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat vorsieht, dass die mit diesen Wirtschaftsgütern verbundenen, in diesem ersten Mitgliedstaat gebildeten stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden und die Steuer auf diese stillen Reserven auf zehn Jahre gestaffelt erhoben wird."*

**Die Entscheidung insgesamt Zusammenfassend** kam der Senat zu folgenden Schlüssen. Der Beschwerdefall ist mangels einer ausdrücklichen Inkrafttretungsregelung hinsichtlich des in § 16 UmgrStG formulierten Anwendungsausschlusses (Entstrickungstatbestandes) nach der Rechtslage zu beurteilen, die bei Abschluss des Einbringungsvertrages in Geltung stand. Blendet man das Unionsrecht aus, ist auf den in Rede stehenden Einbringungsvorgang gemäß § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 sinngemäß das Nichtfestsetzungskonzept anzuwenden. Die nationale Regelung findet im Unionsrecht Deckung und wird daher von ihm nicht verdrängt. Dies hat zur Folge, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Die Bf brachte im Schriftsatz vom 3.3.2014 zutreffend vor, im Beschwerdefall sei eine Rechtsfrage zu klären, die nach objektiven Umständen vergleichbare Sachverhalte berühre, einzelfallübergreifende, rechtssystematische Bedeutung habe und höchstgerichtlich nicht geklärt sei. Selbst (der der Abgabenbehörde nahe stehende) Mayr (RdW 2008, 618) räumt ein, dass bei der gegenständlich zu beurteilenden Konstellation hinsichtlich der Anwendung von § 16 UmgrStG auf den ersten Blick nicht ganz klar sei, ob der Sachverhalt unter Absatz 1 oder 2 fällt, da zwischen den beiden Absätzen seit diversen Novellen gewisse Überschneidungen auftreten. Die mehrdeutige Interpretierbarkeit der Rechtslage bringt auch Fuherr ausführlich begründet und mit Zitaten unterlegt zum Ausdruck (Fuherr in Kofler, UmgrStG<sup>1</sup> § 16 Rz 41 - 53). Dies wird auch durch den Wechsel in der finanzbehördlichen Argumentation wie auch durch den Hinweis im Vorlageantrag auf die Differenz zwischen Entwurf und Endfassung einer ministeriellen Erledigung (iZm dem Salzburger Steuerdialog 2013) unterstrichen. Wie bereits ausgeführt, belegen auch erst jüngst erschienen Arbeiten (Mayr/Mair, RdW 2016, 72), dass die strittige Rechtsfrage lebhaft und kontrovers diskutiert wurde und wird. Schließlich verlangt der Umstand, dass ein österreichischer Höchstrichter das EuGH-Urteil anders auslegen dürfte als die hierfür zuständigen nationalen deutschen Gerichte, nach einer höchstgerichtlichen Klärung der strittigen Rechtsfragen. Anders als der BFH, der zwar auch auf eine kontroverse Diskussion hingewiesen (Rz 12), ungeachtet dessen aber (für Deutschland) eine Revision nicht zugelassen hat, folgt das erkennende Gericht (für Österreich) dem von der Bf vertretenen Standpunkt, dass dieser Entscheidung eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde liegt.

Feldkirch, am 6. Juni 2016