

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache GmbH & Co KG, vertreten durch Lenz Bereuter Gehrler Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 30.08.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13.06.2012 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2010 gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemeinschaftlichen Einkünfte werden in Höhe von 3.609.394,52 Euro festgestellt. Davon entfallen auf X 15.000,00 Euro, auf Y 0,00 Euro, auf Z 7.738,00 Euro, auf X GmbH 3.586.656,52 Euro.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt: Bf.) ist eine in Österreich ansässige operativ tätige GmbH & Co KG. Alleinige Kommanditistin der Bf. war zunächst die in Deutschland ansässige gleichnamige X GmbH und Co KG. Die Anteile an der X GmbH & Co KG wurden von den ebenfalls in Deutschland ansässigen natürlichen Personen X und Y gehalten, die in Form eines Kommanditanteiles zu 60% (X) und 40% (Y) am Gewinn, den stillen Reserven und dem Firmenwert der X GmbH und Co KG und damit mittelbar an

der Bf. beteiligt waren. Die X GmbH und Co KG war weiters Alleingesellschafterin der X GmbH mit Sitz in Deutschland.

Mit Einbringungsvertrag vom 23./25. August 2010 brachte die (deutsche) X GmbH und Co KG 100% der Kommanditanteile an der Bf. unter Anwendung der Begünstigungen des Art. III des UmgrStG rückwirkend zum 1. Jänner 2010 in die (deutsche) X GmbH ein.

Das Finanzamt erließ am 05.06.2012 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Kalenderjahr 2010, in dem es die gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 3.609.394,52 Euro feststellte.

Diesen am 05.06.2012 ergangenen Feststellungsbescheid hob das Finanzamt mit Bescheid vom 13.06.2012 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Feststellungsbescheid für das Jahr 2010 (Ausfertigungsdatum 13.06.2012), in welchem es die gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöht um die stillen Reserven von 29.414.670 Euro mit 33.024.064,52 Euro feststellte. Die auf die stillen Reserven entfallenden Einkünfte wurden als Veräußerungs- und Aufgabegewinne ausgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich des eingebrachten Vermögens (auf Gesellschafterebene) eingeschränkt worden sei und die stillen Reserven im Jahre 2010 aufzudecken seien.

In der fristgerecht (nach Fristverlängerung) eingebrachten Berufung vom 30.08.2012 wurde im Wesentlichen vorgebracht, nach § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG in der zum Einbringungsstichtag 1. Jänner 2010 geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007 (BudBG 2007), BGBl. I Nr. 24/2007, komme es durch Verweis auf § 1 Abs. 2 UmgrStG zu einem partiellen Anwendungsausschluss des UmgrStG, "soweit im Rahme 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 Besteuerungsrechts Österreichs am Einbringungsvermögen in der Sphäre der übernehmenden Körperschaft bezogen sei, weil die Sphäre der Gegenleistungsanteile systematisch nicht durch § 16 Abs. 1 UmgrStG idF des BudBG 2007, sondern durch Abs. 2 geregelt werde. Würde danach das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven gegenüber anderen EU-Staaten eingeschränkt, komme gegenständlich § 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG idF des BudBG 2007 zur Anwendung (im Ergebnis Buchwertfortführung). Für dieses Ergebnis würden auch die nachfolgenden Gesetzesänderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010), BGBl. I Nr. 34/2010, sprechen. Mit dem AbgÄG 2010 sei in § 16 Abs. 1 zweiter Satz 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 keine bloß klarstellende Bedeutung zu, da durch

die Änderung eine Ausweitung des Entstrickungstatbestandes bewirkt würde. Da den Gesetzesänderungen durch das AbgÄG 2010 somit nicht bloß klarstellende Bedeutung zukomme, sei im Umkehrschluss der vorliegende Fall nicht von § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2010 erfasst. Das AbgÄG 2010 sei mit Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt, somit mit Ablauf des 15. Juni 2010 und somit nach dem vorliegenden Einbringungsstichtag 1. Jänner 2010 wirksam geworden. § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG idF des AbgÄG 2010 sei damit auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.07.2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass entgegen der Auffassung der Bf. den Erläuterungen der Regierungsvorlage zufolge der Gesetzgeber des AbgÄG 2010 durch die Änderung des Gesetzestextes nur eine Klarstellung des bestehenden Gesetzestextes vorgenommen habe.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 19.12.2013 wurde die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung vom 30.08.2012 das Berufungsbegehren in vollem Umfang aufrecht erhalten. Ergänzend wurde seitens der Bf. ausgeführt, dass selbst bei unterstellter Anwendbarkeit der Rechtslage des AbgÄG 2010 keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG 1988 im Rahmen des berufungsgegenständlichen Feststellungsbescheides vom 13.06.2012 zu erfolgen habe.

Das Finanzamt legte die Berufung am 19.12.2013 dem (damals noch zuständigen) unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde seitens des Finanzamtes in Änderung seiner bisherigen Rechtsansicht ausgeführt, dass es sich berufungsgegenständlich nicht um einen, wie im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn handle, sondern die stillen Reserven aufgrund der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gem. § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 zweiter Satz und § 1 Abs. 2 UmgrStG unter den sonstigen Änderungen zu erfassen gewesen wären. Da es aufgrund der geänderten rechtlichen Beurteilung jedoch zu keiner betraglichen Änderung im Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO komme, würde die Abweisung der Berufung beantragt.

Mit dem abweisenden Erkenntnis vom 06.06.2016, RV/1100018/2014, hat das zwischenzeitig zuständige Bundesfinanzgericht den Beschwerdefall durch den erkennenden Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zusammengefasst wie folgt beurteilt: Hinsichtlich der Frage der anzuwendenden Rechtslage hat das Bundesfinanzgericht erkannt, dass im vorliegenden Fall nicht die Rechtslage, die am Einbringungsstichtag (1. Jänner 2010), sondern jene, die bei Abschluss des Einbringungsvertrages (23./25. August 2010) in Geltung stand, maßgeblich sei. Auf den vorliegenden Einbringungsvorgang sei damit das UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2010 anzuwenden. Weiters hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass im beschwerdegegenständlichen Fall die Entstrickungsregelungen des § 16 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG zur Anwendung gelangen.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juni 2016, RV/1100018/2014, wurde seitens der Bf. ordentliche Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 18. Oktober 2018, Ro 2016/15/0032, hob der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 08.01.2019 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Den vorliegenden Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Oktober 2018, Ro 2016/15/0032, wie folgt beurteilt:

"[...]

(17) ...

(18) Strittig ist, ob auf den revisionsgegenständlichen Einbringungsvorgang das UmgrStG idF des BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, oder idF des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, anzuwenden ist. Weiters ist strittig, ob es aufgrund der fehlenden Steuerhängigkeit der aus dem revisionsgegenständlichen Einbringungsvorgang resultierenden Gegenleistungsanteile zur Entstrickungsbesteuerung nach § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG kommt.

(19) Soweit sich die Revision gegen die im angefochtenen Erkenntnis vertretene Auffassung wendet, dass für die anzuwendende Rechtslage der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages maßgeblich und für den Revisionsfall § 16 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2010 einschlägig sei, genügt es darauf zu verweisen, dass es sich bei der - dem Steuerrecht im Allgemeinen fremden - Rückwirkung (auf den Einbringungsstichtag nach § 13 UmgrStG) erst um die Rechtsfolge einer Umgründung nach UmgrStG handelt. Erst wenn die für eine Umgründung nach UmgrStG erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, kommt die im UmgrStG normierte Rückwirkungsfiktion zum Tragen oder - im Falle einer Umgründung, die sich nachträglich als missglückt erweist - auch nicht. Daraus folgt, dass das UmgrStG bei Fehlen entsprechender Inkrafttretensbestimmungen in jener Fassung anzuwenden ist, die bei tatsächlicher Vornahme der Umgründung (hier der gesellschaftsrechtlichen Übertragung der Kommanditanteile an der Revisionswerberin an die X GmbH) besteht.

(20) Der revisionsgegenständlichen Einbringung liegt ein Einbringungsvertrag vom 23./25. August 2010 zugrunde. Eine den § 16 UmgrStG idF des AbgÄG 2010 betreffende

Inkrafttretensbestimmung gibt es nicht. Dem Bundesfinanzgericht kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es im angefochtenen Erkenntnis die Auffassung vertritt, dass die Einbringung in den Anwendungsbereich des UmgrStG idF des AbgÄG 2010 fällt.

(21) Soweit das Bundesfinanzgericht die Auffassung vertritt, dass im Revisionsfall die Entstrickungsregelungen des § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG zur Anwendung gelangen, ist es indessen nicht im Recht.

(22) Durch § 16 Abs. 1 bis 4 UmgrStG wird der einbringungsbedingte Verlust von österreichischem Besteuerungssubstrat eingeschränkt. § 16 Abs. 1 UmgrStG idF des AbgÄG 2010 stellt nach seinem Wortlaut und seiner systematischen Stellung auf die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich des Einbringungsvermögens ab, während § 16 Abs. 2 UmgrStG die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes auf Ebene der Gegenleistungsanteile erfasst.

(23) Von § 16 Abs. 1 UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes des übertragenen Vermögens und damit ein allfälliger Veräußerungsgewinn umfasst.

(24) Ein Wechsel vom Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime ist vom Begriff der „Einschränkung“ iSd § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG nicht umfasst. Dies ergibt sich schon daraus, dass der besagte Wechsel nicht kategorisch eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes zur Folge hat, weil der Einkommensteuersatz nicht zwingend höher ist als der Körperschaftsteuersatz (siehe dazu etwa *Jerabek/Jann*, GeS 2013, 87; *Furherr* in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 45).

(25) Durch eine Einbringung von Vermögen iSd § 12 UmgrStG wird eine zusätzliche Besteuerungsebene geschaffen und das Einbringungsvermögen nach der Einbringung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft und über die Gegenleistungsanteile steuerhängig. Nur unter der Voraussetzung, dass neben dem Einbringungsvermögen auch die Gegenleistungsanteile in Österreich steuerverstrickt sind, kommt es zu keinem einbringungsbedingten Verlust von österreichischem Steuersubstrat. Die fehlende Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile rechtfertigt aber keine Einschränkung iSd § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG idF des AbgÄG 2010, weil die Einschränkung des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen in § 16 Abs. 2 (auch idF des AbgÄG 2010) explizit und abschließend geregelt wird (vgl. *Jerabek/Jann*, GeS 2013, 85; *Furherr* in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 16; *Beiser*, ÖStZ 15/16/2010, 364 f; *Wiesner*, RWZ 2010/41, 165).

(26) Führt die Einbringung - unabhängig von einer etwaigen Steuerverstrickung des Einbringungsvermögens - zu einer fehlenden Verstrickung der Gegenleistungsanteile, kann die Einbringung gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nicht steuerneutral durchgeführt werden. Das gilt aber dann nicht, wenn das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen 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 wird (§§ 16 Abs. 2 Z 2 iVm Z 1 UmgrStG).

(27) Die in § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG normierte Ausnahme von der Aufwertungspflicht für in der Europäischen Union bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum steuerpflichtige Einbringende wurde mit BGBl. Nr. 681/1994 in Umsetzung der Fusions-Richtlinie eingeführt und bewirkt im Ergebnis eine Gleichstellung dieser Personen mit inländischen Einbringenden. Österreich verzichtet damit auf eine Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens, obwohl die in den Gegenleistungsanteilen enthaltenen stillen Reserven (zweite Besteuerungsebene) der österreichischen Besteuerung entzogen sind (vgl. *Furherr* in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 23, mwN).

(28) Durch die revisionsgegenständliche Einbringung wurden die in den Gegenleistungsanteilen der X GmbH & Co KG (mit Sitz und Betriebsstätte in Deutschland) bzw. der in Deutschland ansässigen Kommanditisten X und Y enthaltenen stillen Reserven der Besteuerung in Österreich entzogen, was im Hinblick auf die in § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG normierte Ausnahmebestimmung einer Einbringung zu Buchwerten nicht entgegen steht. Würde der Verlust des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen bereits über die Entstrickungsregelungen des § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG erfasst, wäre § 16 Abs. 2 UmgrStG ohne Anwendungsbereich. Eine solche Auslegung würde - worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird - auch den mit § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG (der nicht zwischen einer Einbringung durch in der Europäischen Union bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum steuerpflichtige natürliche Personen oder Körperschaften differenziert) verfolgten Zweck der Gleichstellung der in der Europäischen Union bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum ansässigen Einbringenden mit inländischen Einbringenden unterlaufen.

(29) Das angefochtene Erkenntnis ist daher mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

(30) Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014."

Aus diesen Gründen bzw. auf Grundlage des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2018, Ro 2016/15/0032, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfrage, ob es aufgrund der fehlenden Steuerhängigkeit der aus dem gegenständlichen Einbringungsvorgang resultierenden Gegenleistungsanteile zur Entstrickungsbesteuerung nach § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG kommt, wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.

Oktober 2018, Ro 2016/15/0032, geklärt. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art. 133 B-VG sind daher nicht gegeben.

Feldkirch, am 11. Februar 2019