

Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH

Bearbeitet von MMag. Dr. Georg Kofler, BMF

Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!

ÖStZ
2003/
503
S. 262

Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) steht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, die zu Lasten aller Steuerpflichtigen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, die sofortige Besteuerung noch nicht realisierter Gewinne vorsieht.

Schlussanträge des Generalanwalts *Jean Mischo* vom 13. 3. 2003, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant/Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie* (Vorabentscheidungsersuchen des französischen Conseil d'Etat)

1. Mehrere EU-Mitgliedstaaten kennen Steuerbestimmungen, die den Wegzug eines StPfl zum Anlass nehmen, um die stillen Reserven in von ihm gehaltenen Beteiligungen aufzudecken und steuerlich zu erfassen („Wegzugsbesteuerung“¹⁾). Eine solcherart vorgezogene Aufdeckung stiller Reserven anlässlich der Wohnsitzverlegung ohne marktmäßigen Realisierungsakt und dem damit verbundenen Liquiditätszugang wurde im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht schon früh für bedenklich gehalten: So wird die Wegzugsbesteuerung des § 6 dAStG von der hA in Deutschland im Hinblick auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gem Art 39 EG bzw die Niederlassungsfreiheit gem Art 43 EG als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt, da der Wegzug – auch unter Bezugnahme auf das Daily Mail-Urteil²⁾ – in wirtschaftlich ungerechtfertigter Weise behindert werde³⁾. Diese Sichtweise entspricht auch der

überwiegenden Ansicht zu § 31 Abs 2 Z 2 EStG im österreichischen Schrifttum⁴⁾. Das Ziel der Wegzugsbesteuerung, nämlich die Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruchs auf die stillen Reserven⁵⁾, könne nämlich auch durch mildere Mittel erreicht werden, wie etwa einen Aufschub der Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisierung⁶⁾.

2. Auf dem Prüfstand: Die französische Wegzugsbesteuerung

Auf dem Prüfstand des EuGH steht im vorliegenden Fall die – erst mit Wirkung ab 9. 9. 1998 eingeführte⁷⁾ – französische Wegzugsbesteuerung, die im Fall der Wohnsitzverlegung des StPfl in das Ausland zur Aufdeckung der stillen Reserven in wesentlichen Beteiligungen⁸⁾ führt. Im Ver-

1) Neben der im vorliegenden Fall am Prüfstand stehenden französischen Regelung und den Bestimmungen in Österreich (§ 31 Abs 2 Z 2 EStG) und Deutschland (§ 6 dAStG) finden sich Wegzugsbesteuerungssysteme auch in den Niederlanden (*Betten*, CDFI LXXXVIIb [2002] 411 ff; *Kaefer/Leenders/Toifl*, EWV 1998, 231) und in Dänemark (*Michelsen*, CDFI LXXXVIIb [2002] 210 ff; *Toifl*, Wegzugsbesteuerung [1996], 15 mwN).

2) EuGH 27. 9. 1988 Rs 81/87, Slg 1988, 5483, Daily Mail.

3) *Kaiser*, BB 1991, 2057 ff; *Dautzenberg*, BB 1997, 180; *Dautzenberg*, FR 1998, 491 f; *Dautzenberg*, IStR 1998, 305; *Lausterer*, IStR 1998, 303; *Saß*, FR 2000, 7 f; *Schaumburg*, StuW 2000, 374 f; *Pohl*, IStR 2001, 463; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung³ (2002) 253 f; *Schaumburg*, IntStR² (1998), 284 f; im Gegensatz zur hA hielt der BFH 17. 12. 1997, I B 108/97, BStBl 1998 II 558 = IStR 1998, 301 – mit wenig überzeugender Argumentation (dazu die zutr harsche Kritik bei *Lausterer*, IStR 1998, 303; *Dautzenberg*, IStR 1998, 305; *Dautzenberg*, FR 1998, 491; weiters *Staringer*, SWI 1998, 392) – die Beschränkung je-

denfalls für gerechtfertigt; im Ergebnis ebenso *Hahn*, DStZ 2000, 14 ff; *Hahn*, IStR 1999, 609.

4) Siehe *Tumpel*, SWI 1992, 73; *Tumpel*, *ecolex* 1992, 656 f; *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 390; *Novacek*, FJ 1998, 124 ff; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93; *Kaefer/Leenders/Toifl*, EWV 1998, 229 ff; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 172; aA noch *Toifl*, Wegzugsbesteuerung (1996) 161 ff; offen bei *Doralt*, EStG⁴, § 31 Tz 115.

5) Siehe dazu *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2579; *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298; *Toifl*, Wegzugsbesteuerung (1996) 163.

6) *Tumpel*, SWI 1992, 73; *Pohl*, IStR 2001, 463; *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 390; *Schaumburg*, IntStR² (1998), 284 f; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung³ (2002) 254; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 172.

7) Der vorliegende Fall dürfte in zeitlicher Hinsicht Rekordqualitäten haben: Der StPfl, der den Stein ins Rollen brachte, verließ Frankreich bereits am 12. 9. 1998, also wenige Tage nach dem Geltungsbeginn der französischen Vorschrift.

8) Zum Begriff der „wesentlichen Beteiligung“ siehe *Richter*, IStR 2003, 157.

gleich zu § 31 Abs 2 Z 2 EStG enthält die französische Wegzugsbesteuerung aber zwei wesentliche Besonderheiten: Erstens kann die Entrichtung der im Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen Steuer bis zur tatsächlichen Realisation auf Antrag aufgeschoben werden, allerdings unter der Voraussetzung, dass ein Fiskalvertreter benannt wird, Sicherheiten geleistet werden (zB Barzahlung auf ein Interimskonto der Finanzverwaltung) und schließlich eine steuerliche Erklärung abgegeben wird. Zweitens kommt der StPfl in den Genuss der Steuerfreiheit, wenn er die Beteiligung nach fünf Jahren oder – sofern dies früher stattfindet – im Zeitpunkt seines Rückzugs nach Frankreich noch hält.

Die französische Wegzugsbesteuerung ist daher wesentlich weniger restriktiv als die „klassische“ Wegzugsbesteuerung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG oder § 6dAStG und verfolgt auch andere Zwecke⁹⁾: Während die österreichische und die deutsche Bestimmung der Sicherung des Steueranspruches dienen und daher primär einen Einnahmierzweck verfolgen, richtet sich die französische Vorschrift gegen die Steuerflucht, was sich darin äußert, dass eine definitive Steuerpflicht nur bei Veräußerung binnen fünf Jahren nach dem Wegzug eintritt¹⁰⁾.

3. Anwendbarkeit des EG-Vertrags?

Da bei einer die Wegzugsbesteuerung auslösenden Wohnsitzverlegung kein zwingender Konnex mit einer Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat besteht, war im vorliegenden Fall zunächst zu hinterfragen, ob der streitige Wegzug in den Geltungsbereich des EG-Vertrags fällt:

- a) Da der StPfl seinen Wohnsitz nach Belgien verlegte, um dort eine Erwerbstätigkeit auszuüben, konnte der GA im vorliegenden Fall aber sogar offen lassen, ob die Tätigkeit des StPfl die eines Arbeitnehmers ist und somit unter die Arbeitnehmerfreizügigkeit gem Art 39 EG fällt oder die Niederlassungsfreiheit des Art 43 EG anwendbar ist, zumal die Überlegungen zu beiden Grundfreiheiten wechselseitig übertragbar sind¹¹⁾. Dies entspricht auch der hA, zumal sowohl die Niederlassungsfreiheit¹²⁾ als auch die Arbeitnehmerfreizügigkeit¹³⁾ sowohl ein Diskriminierungs- als auch ein – auf Auswanderungs- und Wegzugsfälle bezogenes¹⁴⁾ – Beschränkungsverbot enthalten und sich auch die Rechtfertigungsebene gleich gestaltet¹⁵⁾.

9) Siehe auch *Hahn*, SWI 2002, 473 ff.

10) Die französische Vorschrift geht somit davon aus, dass der Wohnsitzwechsel nicht steuerlich motiviert war, wenn der StPfl die wesentliche Beteiligung nicht binnen der 5-Jahres-Frist veräußert hat; Schlussanträge GA *Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 62; *Richter*, IStR 2003, 157.
 11) Schlussanträge GA *Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 19 f.
 12) Vgl. EuGH 18. 11. 1999, Rs C-200/98, Slg 1999, I-8261, X und Y – Tz 26; EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 27; EuGH 14. 12. 2000, Rs C-141/99, AMID – Tz 21.
 13) Siehe etwa EuGH 7. 3. 1991, C-10/90, Slg 1991, I-1119, *Masgio* – Tz 18 f.; EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosmann* – Tz 96 ff.; EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* – Tz 39; EuGH 15. 6. 2000, C-302/98, Slg 2000, I-4585, *Sehrer* – Tz 33; jüngst EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, *de Groot* – Tz 75 ff.; dazu G. *Kofler*, ÖStZ 2003/315 mwN.
 14) Dazu mwN *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Vor Art 39–55 Rz 215 ff.
 15) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 29; *Kramer*, RIW 1996, 951; *Saß*, DB 1996, 1607; siehe zuletzt zur Niederlassungs- und zur Kapitalverkehrsfreiheit *Lausterer*, IStR 2003, 19 ff.

- b) Damit blieb freilich die von der niederländischen und der deutschen Regierung aufgeworfene Frage offen, ob eine Wegzugsbesteuerung anlässlich einer Wohnsitzverlegung aus privaten Motiven – man denke hier nur an den Umzug des beteiligungshaltenden Ruheständlers – mit Europarecht konfliktieren kann, zumal hier die von Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit geschützte Aufnahme oder Ausübung einer Erwerbstätigkeit nicht vorliegt.

Handle es sich aber – so die beiden Regierungen – um eine „bloße Wohnsitzverlegung“, so ergebe sich aus dem Werner-Urteil¹⁶⁾, dass der StPfl nicht in den Geltungsbereich des EG-Vertrags falle. Diese auch im Schrifttum¹⁷⁾ und in der Rsp¹⁸⁾ vertretene Ansicht zur privaten Wohnsitzverlegung übersieht mE aber, dass das zum Streitjahr 1982 ergangene Werner-Urteil die Rechtslage vor der Einführung der allgemeinen Freizügigkeit durch Art 8a EGV per 1. 11. 1993 (nunmehr Art 18 EG) betraf. Art 18 EG begründet nach hA für Unionsbürger (Art 17 EG) ein unmittelbar wirkendes, subjektiv-öffentliches Recht auf freie Ein- und Ausreise, auf Freizügigkeit und Aufenthalt in allen Mitgliedstaaten¹⁹⁾, und zwar – unter den jeweiligen, in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen²⁰⁾ – unabhängig von einer wirtschaftlichen Betätigung²¹⁾.

Da von Art 18 EG nach hA das Recht auf Ausreise samt freier Wohnsitznahme eingeschlossen ist²²⁾, fällt nunmehr auch die bloß privat motivierte Wohnsitzverlegung in den Schutzbereich des EG-Vertrags. Damit ist allerdings noch nicht die Frage geklärt, ob Art 18 EG eine Grundfreiheit darstellt und eine Beschränkung nach dem vom EuGH entwickelten Prüfschema zu beurteilen ist²³⁾; dies scheint derzeit – trotz beachtlicher Gegenargumente²⁴⁾ –

16) EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1991, I-429, *Werner*.

17) Siehe zB *Eckhoff* in *Birk* (Hrsg), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995) § 19 Rn 51.

18) BFH 17. 12. 1997, I B 108/97, BStBl 1998 II 558 = IStR 1998, 301.

19) EuGH 17. 9. 2002, C-413/99, Slg 2002, I-7091, *Baumbast* – Tz 80 ff, insb Tz 84; ebenso *Hilf* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 1 mwN; *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Art 39 Rz 189; *Kluth* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 9; *Hatje* in *Schwarze* (Hrsg), EU-Kommentar, Art 18 Rn 5; *Dautzenberg*, BB 1993, 1564 f; *Becker*, EuR 1999, 528 f; offen gelassen noch in EuGH 12. 5. 1998, C-85/96, Slg 1998, I-2691, *Sala* – Tz 60.

20) Siehe zu den Voraussetzungen im Bereich des Aufenthaltsrechts die allgemeine RL (90/364/EWG), die Rentner-RL (90/365/EWG) und die Studenten-RL (93/96/EWG); dazu ausf *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Art 39 Rz 189 ff; zum Erfordernis der Verhältnismäßigkeit der Beschränkungen jüngst EuGH 17. 9. 2002, C-413/99, Slg 2002, I-7091, *Baumbast* – Tz 85 ff.

21) *Hilf* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 1 mwN; *Kluth* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 5; *Hatje* in *Schwarze* (Hrsg), EU-Kommentar, Art 18 Rn 7; *Saß*, FR 1998, 2; *Richter*, IStR 2003, 159; jüngst EuGH 17. 9. 2002, C-413/99, Slg 2002, I-7091, *Baumbast* – Tz 83.

22) Siehe etwa *Kluth* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 3; *Hatje* in *Schwarze* (Hrsg), EU-Kommentar, Art 18 Rn 6; *Lausterer*, IStR 1998, 304; *Dautzenberg*, IStR 1998, 306.

23) Siehe zur Beurteilung der Wegzugsbesteuerung anhand der Niederlassungsfreiheit sogleich unten Pkt 4 f; siehe auch zB *Hahn*, SWI 2002, 473. Wäre diese Bestimmung demgegenüber als Grundrecht zu qualifizieren, hätte sie keine uneingeschränkte Geltung, sondern könnte Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet (EuGH 11. 7. 1989, Rs 265/87, Slg. 1989, 2237, *Schräder* – Tz 15; EuGH 8. 4. 1992, C-62/90, Slg 1992, I-2575, *Kommission/Deutschland* – Tz 23; siehe dazu zB *Hahn*, DStZ 2000 19 f; *Hahn*, SWI 2002, 473).

24) Siehe zB *Hahn*, DStZ 2000 19 f.

ohne nähere Begründung von der hA zum Steuerrecht im Ergebnis bejaht zu werden²⁵⁾).

- c) Dieses allgemeine Aufenthaltsrecht des Art 18 EG ist nach hA allerdings nur subsidiär zu den Grundfreiheiten²⁶⁾, somit auch gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit gem Art 56 EGV. Der Begriff des Kapitalverkehrs ist zwar im EG-Vertrag nicht definiert, die KapitalverkehrsRL²⁷⁾ und deren im Anhang enthaltene Nomenklatur hat jedoch Hinweischarakter²⁸⁾, wobei auch ausdrücklich der Vermögenstransfer von Auswanderern erfasst wird. Aus dieser Bestimmung wird von der wohl hA abgeleitet, dass sich auch der klassische Fall der Wegzugsbesteuerung anlässlich des Wohnsitzwechsels – auch aus privaten Motiven – an der Kapitalverkehrsfreiheit messen lassen müsse²⁹⁾, wodurch gem Art 56 EG auch die Anwendung des Europarechts auf den Wegzug in Drittstaaten eröffnet wäre.

Diese Sichtweise vermag mE aber insofern nicht zu überzeugen, als im Falle des Wegzugs im Hinblick auf eine Beteiligung bereits kein grenzüberschreitender Vermögenstransfer, wie zB die Ein- oder Ausfuhr von Devisen, stattfindet – der StPfl „*transfериert sich allenfalls selbst in den anderen Mitgliedstaat*“³⁰⁾.

4. Schlussanträge: Nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Im vorliegenden Fall bejahte der GA mit ausführlicher Begründung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit des Art 43 EG durch die französische Wegzugsbesteuerung³¹⁾: Die Beschränkung liege insb darin, dass der wegziehende StPfl allein aufgrund der Verlegung seines steuerlichen Wohnsitzes in das Ausland verpflichtet ist, „*eine Steuer auf einen noch nicht erzielten Gewinn zu entrichten, obwohl eine Steuerpflicht erst bei der Erzielung der betreffenden Gewinne entstünde, wenn er in Frankreich bliebe*“. Daran könne auch die Möglichkeit des Steueraufschubs nichts ändern: Die Sicherheitsleistung als Voraussetzung für einen Steueraufschub, zu deren Leistung es überdies an Vermögen oder Liquidität fehlen könne, führten zB zwangsläufig zu Kosten, wie etwa für Bankbürgschaften oder Hypotheken, sowie zur „*Blockade eines gegebenenfalls nicht unbedeutenden Teils ihres Vermögens*“. Selbst die Steuerfreiheit stiller Reserven in einer nach fünf Jahren bzw nach Rückkehr nach Frankreich noch gehaltenen Beteiligung beseitigt die hindernde Wirkung der französischen Wegzugsbesteuerung nicht, zumal durch die Sicherheitsleistung dem StPfl ein Teil seines Vermögens vor-enthalten werde.

5. Umfangreiche Ausführungen finden sich in den Schlussanträgen auch zur Frage einer Rechtfertigung der Beschränkung. Während sich der GA hinsichtlich der Nichtrechtfertigung wegen der befürchteten Steuermindeereinnahmen noch relativ kurz halten konnte³²⁾, waren die anderen ins Treffen geführten Rechtfertigungsgründe komplizierter gelagert, wurden vom GA aber im Ergebnis ebenfalls abgelehnt³³⁾:

- a) Zum einen wurden die – in der Rsp des EuGH anerkannten – Gründe des Kampfes gegen die Steuerumgehung³⁴⁾ und der Wirksamkeit der Steuerkontrollen³⁵⁾ vorgebracht. Unter Hinweis auf die Urteile in den Rs Leur-Bloem³⁶⁾ und Centros³⁷⁾ verneinte der GA die Verhältnismäßigkeit der französischen Bestimmungen insb deshalb, weil diese eine unwiderlegliche Vermutung einer Steuerhinterziehung schafften und auch die Veräußerung von Wertpapieren kurz nach dem Umzug kein hinreichendes Indiz für den Willen der Steuerflucht sei. Auch das Erfordernis der Sicherheitsleistung sei unverhältnismäßig, zumal einerseits zahlreiche französische DBA Klauseln zur Vollstreckungshilfe beinhalten und andererseits die AmtshilfeRL Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Informationen biete.

- b) Vorgebracht wurde zum anderen auch der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems³⁸⁾. Der GA verneinte – erwartungsgemäß – eine solche Rechtfertigung, da die streitige Regelung dadurch, „*dass sie im Fall (künftiger) Steuerausländer eine Steuer auf stille Reserven und nicht realisierte Gewinne vorsieht, eine Ausnahme von der Kohärenz des fraglichen Steuersystems und daher für diese nicht erforderlich*“ sei. Generell sei auch eine einfache Vorverlegung der Steuerzahlung nicht durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt, zumal – wie der EuGH in der Rs Metallgesellschaft³⁹⁾ entschieden habe – das Abverlangen einer Steuervorauszahlung nur von im Ausland Ansässigen nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar sei. Interessant ist jedoch die von der Kommission vorgebrachte Argumentation, die Wegzugsbesteuerung verstoße sogar gegen die Kohärenz des Steuersystems, weil im französisch-belgischen DBA die Veräußerungsgewinnbesteuerung dem Zugzugsstaat zustehe. Dieser Ansatz hebt wohl darauf ab, dass – worauf die europäischen Finanzverwaltungen auch wiederholt hingewiesen haben – DBA so verhandelt sind, dass dem Verlust an Besteuerungspotential ein entsprechender Ausgleich an anderer Stelle gegenüberstehe und somit in Summe

25) Siehe etwa Dautzenberg, IStR 1998, 306; Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 9; Jacobs, Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 254.

26) Hilf in Grabitz/Hilf (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 5; Hatje in Schwarze (Hrsg), EU-Kommentar, Art 18 Rn 5; Kluth in Calliess/Ruffert (Hrsg), EGV, Art 18 Rz 5; Becker, EuR 1999, 12.

27) Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl L 178 vom 8. 7. 1988, 5 ff.

28) EuGH 11. 1. 2001, Rs C-464/98, Slg 2001, I-0173, Stefan – Tz 5; EuGH 16. 3. 1999, Rs C-222/97, Slg 1999, I-1661, Trummer und Mayer – Tz 21.

29) Siehe Richter, IStR 2003, 159; Pohl, CDFI LXXXVIIb (2002) 291; Dautzenberg, BB 1997, 180 ff; Dautzenberg, IStR 1998, 306; Saß, FR 2000, 7; Schaumburg, IntStR² (1998), 285; Schaumburg, StuW 2000, 374 f; Jacobs, Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 254.

30) Hahn, DStZ 2000, 18.

31) Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 21 ff.

32) Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 50 f; dazu auch EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 28; EuGH 21. 9. 1999, Rs C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 51; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 48; jüngst EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Danner – Tz 56; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 50.

33) Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 49 ff

34) Siehe jüngst EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst – Tz 37.

35) Insb EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Futura Participations – Tz 31.

36) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, Leur-Bloem.

37) EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, Slg 1999, I-1459, Centros.

38) Zu diesem mwN G. Kofler, GeS 2003, 33 ff.

39) EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft.

die Kohärenz des Steuersystems auf abkommensrechtlicher Ebene gesichert sei. Diese auf den ersten Blick eigenartig anmutende Argumentation ist aber keineswegs neu, sondern wurde vom EuGH im Grundsatz bereits in der Rs Wielockx⁴⁰⁾ herangezogen.

6. Folgerungen für Österreich

Das im Vergleich zur französischen Wegzugsbesteuerung wesentlich restriktivere österreichische Pendant des § 31 Abs 2 Z 2 EStG sieht weder die Möglichkeit einer Stundung noch die Steuerfreiheit nach einer bestimmten Frist vor. Führt daher bereits die französische Vorschrift zu einer ungerechtfertigten Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, so muss dies evidentermaßen umso mehr für die österreichische Bestimmung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG gelten⁴¹⁾; daran kann mE auch eine in manchen DBA⁴²⁾ vorgesehene spätere Vermeidung einer Doppelbesteuerung im neuen Wohnsitzstaat bei einer Veräußerung der Beteiligung durch Anknüpfung an die Wertverhältnisse beim Zuzug nichts ändern⁴³⁾. Nachzugehen ist freilich angesichts dieser Rechtslage dem in der Literatur *de lege ferenda* gemachten Vorschlag einer Aufdeckung der stillen Reserven mit anschließender Steuerstundung zur Vermeidung einer Europarechtswidrigkeit⁴⁴⁾.

a) Die „Wegzugsbesteuerung“ des § 31 Abs 2 Z 2 EStG erfasst insb den klassischen Fall des Ansässigkeitswechsels eines StPfl in ein Land, gegenüber dem sich Österreich durch ein DBA zum Verzicht auf die Veräußerungsgewinnbesteuerung⁴⁵⁾ verpflichtet hat; dieser Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts tritt aufgrund der Verteilungsnorm für Veräußerungsgewinne im Verhältnis zur weit aus Überwiegenden Zahl der DBA-Partnerstaaten ein⁴⁶⁾. § 31 Abs 2 Z 2 EStG unterwirft diesfalls den bisherigen Wertzuwachs von

im Privatvermögen gehaltenen Anteilen gem § 31 iVm § 37 Abs 4 Z 2 lit b EStG⁴⁷⁾ der inländischen Besteuerung. Dieser sofortigen Erfassung steht nach hA auch ein allfälliges DBA nicht entgegen: Insb im deutschen Schrifttum wird hiezu argumentiert, dass die Schutzwirkung des Abkommens erst im logisch nachgeordneten Moment der Wohnsitznahme einsetzt⁴⁸⁾.

Im Ergebnis übereinstimmend geht die hA in Österreich davon aus, dass die Wegzugsbesteuerung unter die dem Art 21 OECD-MA⁴⁹⁾ nachgebildeten Abkommensbestimmungen zu subsumieren ist und Österreich daher als Ansässigkeitsstaat im Wegzugszeitpunkt jenen Wertzuwachs besteuern darf, der während der Ansässigkeit in Österreich entstanden ist⁵⁰⁾. Vor diesem Hintergrund haben jene Abkommensbestimmungen⁵¹⁾, die die Erfassung noch nicht realisierter stiller Reserven ausdrücklich regeln und das Besteuerungsrecht dem ehemaligen Ansässigkeitsstaat zuteilen, im Grundsatz bloß deklarative Bedeutung; konstitutive Wirkung kommt sodann lediglich den Einschränkungen des Besteuerungsrechts⁵²⁾ sowie der Verpflichtung des Zuzugsstaates zu, die Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des Wegzugswerts zu ermitteln⁵³⁾.

b) Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen § 31 Abs 2 Z 2 EStG hat das BMF bereits die Möglichkeit einer Stundung eingeräumt⁵⁴⁾: So kann bei Wegzug in Staaten der EU oder des EWR⁵⁵⁾ nach Maßgabe des § 212 BAO eine Stundung der durch die Wegzugsbesteuerung verursachten Einkommensteuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung gewährt

40) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 24 f.

41) So bereits bisher *Tumpel*, SWI 1992, 73; *Tumpel*, *ecolux* 1992, 656 f; *Tumpel*, *Harmonisierung* (1994) 390; *Novacek*, FJ 1998, 124 ff; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93; *Kaefer/Leenders/Toifl*, EWS 1998, 229 ff; offen bei *Doralt*, EStG⁴, § 31 Tz 115; aA noch *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* (1996) 161 ff.

42) Siehe sogleich unten Pkt a.

43) Ebenso *Pohl*, IStR 2001, 563.

44) *Tumpel*, SWI 1992, 73; *Pohl*, IStR 2001, 463; *Pohl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 290 f; *Dautzenberg*, FR 1998, 492; *Tumpel*, *Harmonisierung* (1994) 390; *Schaumburg*, IntStR² (1998), 284 f; *Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung* (2002) 254; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 170 f; siehe auch Schlussanträge *GA Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 35, 44 ff.

45) So zB Rz 6678 EStR 2000; EAS 1484 = SWI 1999, 371; *Loukota*, *Außensteuerrecht* Rz 31; *Doralt*, EStG⁴, § 31 Tz 109; *Tumpel*, SWI 1992, 67 ff; *Wiesner/Helbich*, RdW 1992, 66; aA *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* 24 ff, nach dem auch ein Verlust des Besteuerungsrechts an den Liquidations- und Einlagenrückzahlungsüberschüssen sowie an den laufenden Einkünften (zB Dividenden) erfolgen muss.

46) In den Abkommen mit den EU- und EWR-Mitgliedstaaten zeigt sich, dass grundsätzlich das Besteuerungsrecht an Veräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaften stets dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen ist. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind in Art 13 Abs 3 lit a DBA Frankreich (BGBl 613/1994) wesentliche Beteiligungen, bei deren Veräußerung das Besteuerungsrecht dem Sitzstaat der Gesellschaft zugeteilt wird. Eine leichte Modifikation in Richtung einer beschränkten Aufrechterhaltung des Besteuerungsrechts des Wegzugsstaats findet sich auch in Art 13 Abs 5 DBA Großbritannien (BGBl 390/1970 idF BGBl 835/1994), eine weitergehende Aufrechterhaltung dieses Besteuerungsrechtes ist in Art 14 Abs 5 DBA Niederlande (BGBl 191/1971 idF BGBl III 14/2003) vorgesehen. Eine ähnliche Bestimmung ist im – unterzeichneten und derzeit im Begutachtungsverfahren befindlichen – Revisionsprotokoll zum österreichisch-norwegischen Abkommen enthalten. Außerhalb des EU- oder EWR-Raums ist insb die Besonderheit in Art 13 Abs 4 DBA Schweiz (BGBl 1975/64 idF BGBl III 2001/204) interessant; siehe dazu etwa EAS 1595 = SWI 2000, 102; EAS 1845 = SWI 2001, 330;

47) Rz 6682 EStR 2000.

48) Siehe etwa *Pohl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 287; *Menck* in *Blümich* (Hrsg), EStG, § 6 AStG Rz 7; *Schoss* in *Lademann* (Hrsg), EStG, § 6 AStG Rz 59; *Hellwig* in *Littmann/Bitz/Hellwig* (Hrsg), EStG, § 6 AStG Rz 10; *Baranowski*, *Außensteuerrecht*²⁴, 822; zweifelnd *Flick/Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Becker* (Hrsg), AStG, § 6 Anm 8c. Die Gegenauffassung in Deutschland (zB *Schaumburg*, IntStR² [1998] 285 mwN) wendet dagegen ein, es werde – da der Zuzugsstaat die Bemessungsgrundlage nach innerstaatlichem Recht festlegen könne und grundsätzlich nicht an den Wertzuwachs gebunden ist (siehe nur *Lang*, *Einführung*² [2002] Rz 437; Art 13 Z 12 OECD-MK; anders wohl *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* 131 mwN) – ein und derselbe Wertzuwachs einer zweifachen Besteuerung ausgesetzt, weshalb der Abkommenschutz bereits früher einsetzen müsse; die Wegzugsbesteuerung des § 6 dAStG setze sich jedoch nach den Regeln des *treaty overriding* durch, eine tatsächlich eingetretene Doppelbesteuerung sei im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beseitigen (siehe auch *Baranowski*, *Außensteuerrecht*²⁴, 822). Diese Fragestellung ist freilich aus österreichischer Sicht in der umgekehrten Konstellation unproblematisch, zumal nach § 31 Abs 3 EStG im Zuzugsfall als Anschaffungskosten der gemeine Wert im Zeitpunkt des Eintritts in das österreichische Besteuerungsrecht maßgeblich ist.

49) Art 13 OECD-MA ist nach dieser Ansicht mangels abkommensrechtlicher Veräußerung nicht anwendbar; siehe *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* 128 ff; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 170 f; *Staringer*, *Kapitalgesellschaften* (1999) 215; *Lang*, *Einführung*² (2002) Rz 437.

50) Vgl *Lang*, *Einführung*² (2002) Rz 437; *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* 123 ff; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 170 f; *Staringer*, *Kapitalgesellschaften* (1999) 214; *Staringer*, SWI 1999, 400; *Toifl*, *Wegzugsbesteuerung* 123 ff.

51) Siehe zB Art 13 Abs 6 DBA Deutschland (BGBl III 182/2002).

52) So in Art 13 Abs 6 DBA Deutschland; siehe auch ErlRV 695 BlgNR XXI. GP; *Staringer*, SWI 1999, 400 f.

53) Nach Art 13 Abs 6 DBA Deutschland hat der Zuzugsstaat, wenn er zu einem späteren Zeitpunkt den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile besteuert, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes den im erstgenannten Staat angenommenen Erlös als Anschaffungskosten zu berücksichtigen (siehe auch ErlRV 695 BlgNR XXI. GP); eine ähnliche Aufwertungsbestimmung findet sich in Art 13 Abs 7 DBA Kanada (BGBl 1981/77 idF BGBl III 2001/2).

54) Rz 6683 EStR 2000; EAS 1814 = SWI 2001, 197; siehe auch die Möglichkeit der Stundung in § 6 Abs 5 dAStG; dazu etwa *Schaumburg*, IntStR² (1998) 294 mwN.

55) Siehe Art 28 ff und Art 31 ff des EWR-Abkommens (BGBl 1993/909).

werden⁵⁶) Im Falle einer solchen Stundung bleibt der österreichische Besteuerungsanspruch auch abkommensrechtlich aufrecht: DBA enthalten keine Vorschriften darüber, zu welchem Zeitpunkt die Vertragsstaaten ein ihnen vom DBA zugewiesenes Besteuerungsrecht wahrnehmen⁵⁷). Ist daher die Steuerschuld bereits entstanden und das Besteuerungsrecht gem Art 21 OECD-MA Österreich zugewiesen, so steht einer späteren Wahrnehmung dieser Steuerforderung das Abkommen nicht entgegen.

- c) Die in den EStR vorgesehene Stundungsmöglichkeit müsste aufgrund der europarechtlichen Vorgaben wohl als Stundungspflicht verstanden werden, soweit nur iSd § 212 BAO die „*Einbringlichkeit der Abgaben durch den Steuerauspruch nicht gefährdet wird*“⁵⁸). Ein derartiges Verlangen nach Sicherung des nationalen Steueranspruchs könnte sodann als ein legitimes Ziel des Wegzugstaats angesehen werden⁵⁹).

In der Literatur wird dementsprechend auch vorgeschlagen, die Besteuerung könne zB durch die Hinterlegung einer Kautions oder die Abgabe einer Garantie sichergestellt werden⁶⁰); diese Möglichkeit scheint auch vom EuGH in der Rs X und Y⁶¹) eröffnet worden zu sein, während im vorliegenden Fall der GA die Verpflichtung, Sicherheiten zu leisten, als – rechtfertigungsbedürftige – Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sieht⁶²). Der

von der hA angedachte Weg eines Mitgliedstaates, Sicherstellung zu verlangen, erscheint mE aber aufgrund der jüngsten Entwicklungen insofern nicht mehr gangbar, als nach der Erweiterung der BeitreibungsRL⁶³) durch die Richtlinie 2001/44/EG⁶⁴) auch die Verpflichtung zur Vollstreckungshilfe im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer besteht⁶⁵); vor dem Hintergrund der Rsp des EuGH zum Verhältnis zwischen dem Rechtfertigungsgrund der Steueraufsicht und der AmtshilfeRL⁶⁶) ist daher wohl zu erwarten, dass der EuGH ein Verlangen nach Sicherstellung im Hinblick auf die BeitreibungsRL bzw eine abkommensrechtlich vorgesehene Vollstreckungshilfe⁶⁷) – unabhängig von deren praktischer Handhabung durch den ersuchten Staat – idR als unverhältnismäßig beurteilen wird.

7. Zusammenfassung

Restümierend zeigt sich also, dass gute Argumente für die von der hA bereits bisher angenommenen Europarechtswidrigkeiten der „klassischen“ Wegzugsbesteuerung bestehen und der EuGH dieser voraussichtlich eine Absage erteilen wird.

Es bleibt auch zu hoffen, dass der EuGH in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant klare Anhaltspunkte für eine europarechtskonforme Ausgestaltung der Sicherung des inländischen Besteuerungsrechts geben wird, zumal dieses Urteil auch Ausstrahlungswirkung auf § 6 Z 6 EStG⁶⁸) haben wird.

56) Die Möglichkeit der Stundung erfasst somit alle Wegzugsfälle, also auch jene der privaten Wohnsitznahme im Ausland ohne wirtschaftlichen Hintergrund; zur Streitfrage, ob das Aufenthaltsrecht des Art 18 EG der Wegzugsbesteuerung überhaupt entgegenstehen kann, siehe bereits oben Pkt 3.b.

57) Siehe nur *Staringer*, Kapitalgesellschaften (1999) 214; *Staringer*, SWI 1999, 400.

58) In Rz 6683 EStR 2000 ist weiters vorgesehen, dass bei Nachweis der Gegenseitigkeit zudem zur Vermeidung von unbilligen Härten gem § 48 BAO eine Entlastung von den Stundungszinsen erfolgen kann; da wohl auch die bloße Zinszahlung auf gestundete Beträge europarechtlich bedenklich erscheint, ist wohl auch eine zwingend zinslose Stundung geboten (siehe auch *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93). Zur Frage, ob der Verstoß gegen eine Grundfreiheit durch eine Verwaltungsübung sanierbar ist, siehe *H.-J. Aigner*, GeS 2003 [in Druck].

59) So *W. Loukota*, SWI 2001, 70 uHa EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, Futura Participations – Tz 26 ff; *Tumpel*, SWI 1992, 73; *Tumpel*, ecolo 1992, 656 f; *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 390; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93; *Staringer*, Kapitalgesellschaften (1999) 221; *H.-J. Aigner*, GeS 2003 [in Druck].

60) Jüngst *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93.

61) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 59.

62) Schlussanträge GA *Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 42.

63) Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABl L 073 vom 19. 3. 1976, 18 ff.

64) Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABl L 175 vom 28. 6. 2001, 17 ff.

65) Siehe auch § 1 Abs 1 und 2 EG-VAHG, BGBl 658/1994 idF BGBl I 132/2002; dazu etwa *Jirousek*, ÖStZ 2002/1055.

66) Zu dieser Rsp mwN *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Vor Art 39–55 Rz 240.

67) Derzeit zB im Verhältnis zu Frankreich (Art 27 DBA Frankreich, BGBl 1994/613). Überdies sieht der im Rahmen des OECD-Update 2002 neu eingeführte – allerdings bisher noch in keinem österreichischen DBA umgesetzte – Art 27 OECD-MA die Möglichkeit der jeweiligen DBA-Partnerstaaten vor, einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Abgabeanprüchen auf der Grundlage eines DBA zu leisten; siehe dazu *Jirousek*, SWI 2002, 220 f.

68) Ausf dazu *W. Loukota*, SWI 2001, 67 ff; *H.-J. Aigner*, GeS 2003 [in Druck] mwN; siehe auch *Tumpel*, ecolo 1992, 656 f; *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 390; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 93.