

Florian Brugger*)

Wegzugsbesteuerung und Abkommensrecht

EXIT TAXATION AND TAX TREATY LAW

Florian Brugger analyzes the compatibility of the Austrian exit taxation regime with the OECD Model Convention with special regard to recent legislative amendments. Based on an interpretation of relevant domestic provisions and general considerations on the OECD Model Convention's distributive rules, the application of Articles 13 and 21 of the OECD Model Convention is discussed.

I. Problemstellung und innerstaatliche Grundlagen

1. Problemstellung

Der Beitrag untersucht die Vereinbarkeit der österreichischen Wegzugsbesteuerung mit den Regelungen des OECD-MA. Ausgehend von einer Analyse der für die Abkommensanwendung relevanten innerstaatlichen Auslegungsfragen sowie allgemeiner Überlegungen zum Tatbestand der Verteilungsnormen wird die Anwendung der Verteilungsnormen im Lichte des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG diskutiert.

2. Tatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG

§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG stellt „Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des [§ 31] Abs. 1 führen“ einer Veräußerung gleich. Der Gesetzgeber hat mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 (BudBG 2007)¹⁾ die „Maßnahmen des Steuerpflichtigen“ durch „Umstände“ ersetzt, um – so die ErlRV – klarzustellen, „dass die Bestimmung alle Fälle des Verlustes des inländischen Besteuerungsrechtes erfasst (z. B. Tod des Steuerpflichtigen) und nicht eine ‚Maßnahme‘ im Sinne einer aktiven Handlung des Steuerpflichtigen erforderlich ist“²⁾ Fraglich ist allerdings, ob die Erläuterungen nicht zu weit gehen, wenn nun „alle Fälle des Verlustes des inländischen Besteuerungsrechtes“ erfasst sein sollen. Der vom Gesetzgeber gewählte Begriff „Umstände“ lässt eine denkbar weite Interpretation zu: Jeder Verlust des Besteuerungsrechts ist auf irgendeinen Umstand zurückzuführen. Gegen ein solches Verständnis spricht jedoch, dass der Gesetzgeber überhaupt auf das Vorliegen eines Umstands abstellt, der zum Verlust des Besteuerungsrechts führt.³⁾ Soll es lediglich auf den Verlust des Besteuerungsrechts ankommen, wäre die Bezugnahme auf den zum Verlust des Besteuerungsrechts führenden Umstand entbehrlich. Es erscheint daher geboten, diesem Tatbestandselement auch Bedeutung beizumessen.

Dies deckt sich mit dem in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachten, klarstellenden Charakter der Gesetzesänderung: Soll der Regelungsinhalt im Wesentlichen unverändert bleiben, können mit dem Begriff „Umstände“ nur solche Umstände gemeint sein, die in der Person des Steuerpflichtigen liegen – somit beispielsweise der Wegzug oder der Tod des Steuerpflichtigen, nicht aber der Neuabschluss eines DBA. Käme nämlich jeder den Verlust des Besteuerungsrechts bedingende Sachverhalt als Umstand in Betracht, ergäben sich daraus auch Auswirkungen auf den Zeitpunkt, für den der gemeine Wert der Anteile festzustellen ist. Dies soll am Beispiel des Neuabschlusses eines DBA gezeigt werden:

*) Mag. Florian Brugger ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M., und MMag. Marie-Ann Mamut für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) BGBl. I Nr. 24/2007.

2) ErlRV 43 BgNR 23 GP, 20; vgl. zur vorangegangenen Diskussion BMF 20. 7. 2006, EAS 2741, SWI 2006, 394 (394); M. Lang, Zweifelsfragen der Wegzugsbesteuerung, SWI 2006, 565 (567 f.); H. Loukota, Wegzugsbesteuerung und EAS 2741, SWI 2007, 12 (13); Mayr, Wegzug, Zugzug und Maßnahmen gemäß § 31 EStG, SWI 2007, 107 (107 f.).

3) Vgl. auch Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 85.

Schon vor dem BudBG 2007 war die Anwendbarkeit des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG bei Neuabschluss eines DBA nicht deswegen zu verneinen, weil der Neuabschluss nicht als Maßnahme des Steuerpflichtigen in Betracht kommt – die Maßnahme war hier im früheren Wegzug des Steuerpflichtigen zu sehen. Fraglich war allerdings, ob der erforderliche Zusammenhang zwischen der Maßnahme des Steuerpflichtigen und dem Verlust des Besteuerungsrechts vorlag.⁴⁾ Geht man von der Anwendbarkeit des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG in einem solchen Fall aus⁵⁾ und sieht man den relevanten Umstand nun im Neuabschluss des DBA selbst, so ist der gemeine Wert der Anteile für einen im Vergleich zur Rechtslage vor dem BudBG 2007 unterschiedlichen Zeitpunkt festzustellen.⁶⁾ Berührt ist nicht nur der – wohl umstrittene – Fall des Neuabschlusses eines DBA, sondern all jene Konstellationen, in denen die Maßnahme des Steuerpflichtigen nicht unmittelbar zum Verlust des Besteuerungsrechts führt (z. B. der Wegzug in einen DBA Partnerstaat, wenn das DBA dem früheren Ansässigkeitsstaat die zeitlich befristete Möglichkeit der Veräußerungsgewinnbesteuerung einräumt).⁷⁾ Die Erläuterungen und die der Gesetzwerdung vorangegangene Diskussion im Schrifttum⁸⁾ legen nahe, dass mit dem BudBG 2007 keine so weitreichenden Änderungen beabsichtigt waren, zumal sich daraus auch Konsequenzen für die Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit den DBA ergeben.⁹⁾ Es sprechen daher gute Gründe dafür, dass die zum Verlust des Besteuerungsrechts führenden „Umstände“ in der Person des Steuerpflichtigen gelegen sein müssen. Da das Abstellen auf einen solchen Umstand der Wegzugsbesteuerung einen weiten Anwendungsbereich eröffnet und die abkommensrechtliche Beurteilung eine Differenzierung nach dem eingetretenen Umstand erfordert, werden der weiteren Betrachtung die in den ErlRV zur Stammfassung der Wegzugsbesteuerung genannten Umstände (Wegzug in das Ausland, unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einen Steuerausländer, Übertragung der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen) zugrunde gelegt.¹⁰⁾

Die Umstände müssen zum Verlust des Besteuerungsrechts führen. Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich geht nach h. M. verloren, wenn Österreich aufgrund innerstaatlicher oder abkommensrechtlicher Normen die Veräußerung eines unter § 31 Abs. 1 EStG fallenden Anteils nicht mehr besteuern kann.¹¹⁾ Unerheblich ist, ob laufende Gewinnausschüttungen oder der Liquidationsgewinn weiterhin der österreichischen Besteuerung unterliegen.¹²⁾ Soweit das Abkommen hingegen eine der Höhe nach beschränkte Besteuerung zulässt, kommt es nicht zum Verlust des Besteuerungsrechts.¹³⁾

3. Rechtsfolgen

3.1. Ermittlung der Einkünfte

Ist der Tatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG erfüllt, sind Einkünfte in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert der Anteile einerseits und den Anschaf-

⁴⁾ Vgl. dazu *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 87 ff.

⁵⁾ Das BMF vertritt zur Rechtslage vor dem BudBG 2007 die Auffassung, dass der nach dem Wegzug erfolgte Abschluss eines zum Wegzugszeitpunkt in Verhandlung befindlichen DBA nicht zur Wegzugsbesteuerung führt: BMF 1. 3. 2002, EAS 2003, ÖStZ 2002, 281 (281).

⁶⁾ Vgl. dazu Punkt I. 3. 1.

⁷⁾ Vgl. zu weiteren Beispielen *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 87 ff.

⁸⁾ Vgl. FN 2.

⁹⁾ Vgl. die Überlegungen zur zeitlichen Zuordnung der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung in Punkt III. 2. 2.

¹⁰⁾ Vgl. ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42; *Toifl* kommt zum Ergebnis, dass der Begriff der „Maßnahme“ (vor dem BudBG 2007) überhaupt nur die in den ErlRV aufgezählten Sachverhalte umfasst: vgl. *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 87.

¹¹⁾ Vgl. *Doralt/Kempf* in *Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁸, § 31 Tz. 109; EStR 2000, Rz. 6679; H. Loukota, SWI 2007, 14.

¹²⁾ Vgl. *Doralt/Kempf* in *Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁸, § 31 Tz. 109; EStR 2000, Rz. 6678; BMF 5. 7. 1999, EAS 1484, SWI 1999, 371 (371); a. A. *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 35 ff.

¹³⁾ Vgl. *Doralt/Kempf* in *Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁸, § 31 Tz. 110; EStR 2000, Rz. 6678; BMF, ÖStZ 1992, 235 (235).

fungskosten und Werbungskosten andererseits anzusetzen. Fraglich ist dabei jedoch, für welchen Zeitpunkt der gemeine Wert zu ermitteln ist.¹⁴⁾ § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG legt nahe, auf jenen Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Umstände eingetreten sind, die zum Verlust des Besteuerungsrechts geführt haben. Die Berücksichtigung später eingetretener Wertminderungen ist nämlich durch die „*Bemessungsgrundlage bei Wegzug*“ begrenzt. Nach § 31 Abs. 2 Z 2 dritter Satz EStG gelten als Wegzug „*alle Umstände im Sinne des ersten Satzes*“.

Dieses Ergebnis wird durch die vom historischen Gesetzgeber vorgefundene Abkommensrechtslage bestätigt: Dem Gesetzgeber kann nicht die Absicht unterstellt werden, mit Einführung der Wegzugsbesteuerung gegen völkerrechtliche Verpflichtungen verstoßen zu wollen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Wegzugsbesteuerung in Einklang mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen zur Anwendung gelangen soll. Der österreichischen Rechtsordnung ist nämlich die Wertung zu entnehmen, dass Übereinstimmung mit dem Völkerrecht angestrebt wird.¹⁵⁾ Da der Anwendungsvorrang der DBA in Bezug auf § 31 Abs. 2 Z 2 EStG gewahrt bleibt, führt das Abstellen auf den Zeitpunkt des Verlusts des österreichischen Besteuerungsrechts in einer Vielzahl der Fälle, bei denen dieser Differenzierung gerade Bedeutung zukommt,¹⁶⁾ zum Leerlaufen des Tatbestands der Wegzugsbesteuerung.¹⁷⁾ Um dieses widersprüchliche Ergebnis zu vermeiden, ist – der Abkommensrechtslage Rechnung tragend – der gemeine Wert auf die letzte „logische Sekunde“ vor Eintritt des von § 31 Abs. 2 Z 2 EStG erfassten Umstands zu beziehen.

3.2. Nichtfestsetzung der Steuerschuld

Die nach dem Urteil des EuGH in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁸⁾ gebotene Neukonzeption des § 31 EStG wurde mit dem AbgÄG 2004¹⁹⁾ vorgenommen und eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR (sofern umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht) auf Antrag die Festsetzung der entstandenen Wegzugssteuerschuld von der tatsäch-

¹⁴⁾ Vgl. EStR 2000, Rz. 6681, wonach sich der Wertzuwachs „*in der Regel*“ nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten bestimmt; ebenso für den Zeitpunkt der Maßnahmenverwirklichung *Toifl*, Branch Report Austria, in *International Fiscal Association*, Cahiers de droit fiscal international LXXXVIII (2002) 149 (163); *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? ISTR 2004, 711 (713); *Marschner*, Wegzugsbesteuerung widerspricht dem Gemeinschaftsrecht, GeS 2004, 180 (181); anders *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 31 Tz. 16a4 und *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 102, die auf den Zeitpunkt des Verlusts des österreichischen Besteuerungsrechts abstellen.

¹⁵⁾ Vgl. *M.Lang*, Die Einwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht, FJ 1988, 72 (75).

¹⁶⁾ Berührt ist beispielsweise der Fall des Wegzugs in einen DBA-Partnerstaat, wenn das DBA dem früheren Ansässigkeitsstaat die zeitlich befristete Möglichkeit der Veräußerungsgewinnbesteuerung einräumt.

¹⁷⁾ Vgl. die Überlegungen in Punkt III. 2. 2.

¹⁸⁾ EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*; dazu *Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003, 262 (262 ff.); H. J. *Aigner*, „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen Grundfreiheiten, GeS 2003, 254 (254 ff.); *Stangl*, Schlussanträge des Generalanwalts zur französischen Wegzugsbesteuerung, SWI 2003, 283 (283 ff.); *Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004, 195 (195 ff.); *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das Arm's-length-Prinzip im Lichte der Rechtsprechung „*Hughes de Lasteyrie du Saillant*“, ÖStZ 2004, 282 (282 ff.); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I, ÖStZ 2004, 410 (410 ff.); *Fraberger/Zöchling*, Teil II, ÖStZ 2004, 433 (433 ff.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EU-News, EuGH: Französische Wegzugsbesteuerung gemeinschaftsrechtswidrig, SWI 2004, 211 (211 ff.); D. *Aigner/Tissot*, Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EU, SWI 2004, 293 (293 ff.); *Marschner*, GeS 2004, 180 ff.; *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „*Hughes de Lasteyrie du Saillant*“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 184 (184 ff.).

¹⁹⁾ BGBl. I Nr. 180/2004.

lichen Anteilsveräußerung abhängig zu machen. Als „Wegzug“ im Sinne des § 31 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG kommen alle Umstände des § 31 Abs. 2 Z 2 erster Satz EStG in Frage, die einen entsprechenden Auslandsbezug aufweisen.²⁰⁾ Um Umgehungsfälle zu erfassen, ist der „spätere Wegzug“ in einen nicht antragsbegünstigten Staat der tatsächlichen Anteilsveräußerung gleichgestellt.²¹⁾ Die „tatsächliche Veräußerung“ oder der „spätere Wegzug“ gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO und erlaubt die Abänderung des Bescheids des Wegzugsjahres.²²⁾

Nach § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG sind „zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen [...] höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden“. § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG kommt nur im Fall der „tatsächlichen Veräußerung“ zur Anwendung. Der Wortlaut („zwischen Wegzug und Veräußerung [...]“) trägt zwar auch den der Veräußerung gleichgestellten Fall des „späteren Wegzugs“ („ein späterer Wegzug [...] gilt als Veräußerung“), die Materialien beziehen sich allerdings nur auf die tatsächliche Veräußerung.²³⁾ Dies erscheint auch in Hinblick auf den Normzweck geboten, da § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG sicherstellen soll, „dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen“. ²⁴⁾ Für den Fall des späteren Wegzugs soll es jedoch – wie auch beim unmittelbaren Wegzug in einen nicht antragsbegünstigten Staat – gerade zur Besteuerung unrealisierter Wertsteigerungen kommen.

II. Zum Tatbestand der Verteilungsnormen

1. Die Anwendung der Verteilungsnormen als Problem der Zurechnung der Steuertatbestandsverwirklichung zur abkommensrechtlichen Tatbestandsverwirklichung

Die Verwirklichung des innerstaatlichen Steuertatbestands zieht das Entstehen der Steuerschuld nach sich. Die Normen der DBA wiederum beschränken den innerstaatlichen Steuertatbestand. Als im Verhältnis zum innerstaatlichen Steuertatbestand speziellere Normen knüpfen die Verteilungsnormen an den Steuertatbestand an und sehen darüber hinaus weitere, dem Abkommensrecht eigene Tatbestandsmerkmale vor.²⁵⁾ Diese weiteren, hier als Abkommenstatbestand²⁶⁾ bezeichneten Tatbestandsmerkmale erfassen einen bestimmten Sachverhalt (z. B. die „Veräußerung von Vermögen“ in Art. 13 OECD-MA), der in Bezug zum innerstaatlichen Steuertatbestand steht („Gewinne aus der Veräußerung [von Vermögen]“). Dieser zwischen Steuertatbestand und Abkommenstatbestand bestehende Zusammenhang soll nun näher betrachtet werden. Zu klären ist, welche Anforderungen die Verteilungsnormen an den Zusammenhang zwischen Steuertatbestand und Abkommenstatbestand stellen – wann somit die Verwirklichung des Steuertatbestands der abkommensrechtlichen Tatbestandsverwirklichung zuzurechnen ist. Bezogen auf Art. 13 OECD-MA ist zu fragen, unter welchen Voraussetzungen Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen stammen.

Dem Gesetzgeber steht im Rahmen der innerstaatlichen Tatbestandsbildung regelmäßig eine Reihe von Möglichkeiten offen, um die Wirtschaftskraft eines als besteuierungswürdig erkannten Sachverhalts zu erfassen.²⁷⁾ Es kann daher auf Abkommensebene nicht

²⁰⁾ Die EriRV 686 BlgNR 22. GP, 13, nennen beispielhaft die „Schenkung in das Ausland“ sowie die „Einbringung in eine ausländische Stiftung“.

²¹⁾ Vgl. EStR 2000, Rz. 6683e.

²²⁾ Vgl. EStR 2000, Rz. 6683d.

²³⁾ Vgl. EriRV 686 BlgNR 22. GP, 13.

²⁴⁾ Vgl. EriRV 686 BlgNR 22. GP, 13.

²⁵⁾ Vgl. M. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 99 ff.; ders., Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 39 f.; Gröhs, Die Gewinnbesteuerung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht Österreichs (1986) 87.

²⁶⁾ Vogel bezeichnet diese Tatbestandselemente als den „Metatbestand“ der Verteilungsnormen: vgl. Vogel, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA-Kommentar⁴ (2003) Einl. Rz. 78.

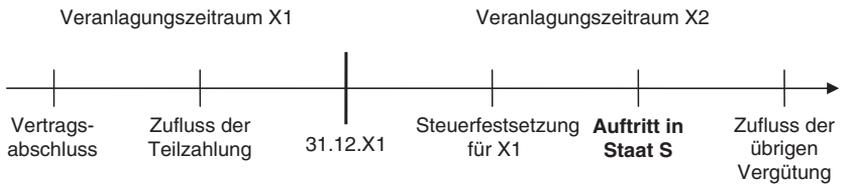
²⁷⁾ Vgl. J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen (1974) 33.

vorausgesetzt werden, dass sich die Vertragsstaaten zur Besteuerung eines bestimmten Sachverhalts derselben oder einer ähnlichen Rechtstechnik bedienen. Um der Abkommenszielsetzung zu entsprechen, muss jedoch gewährleistet sein, dass die Besteuerung eines Sachverhalts durch beide Vertragsstaaten – unabhängig von der Tatbestandbildung im Einzelfall – durch dieselbe Verteilungsnorm erfasst wird: Die Verteilungsnormen müssen von beiden Vertragsstaaten einheitlich angewandt werden.²⁸⁾ Unterschiede in der Rechtstechnik der Besteuerung zwischen den Vertragsstaaten müssen ohne Auswirkung auf die Abkommensanwendung bleiben, solange diese Unterschiede nicht auch zu materiell abweichenden Besteuerungsfolgen führen. Den möglichen Abweichungen in der formalen Anknüpfung Rechnung tragend ist daher für die Zurechnung der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung zur abkommensrechtlichen Tatbestandsverwirklichung darauf abzustellen, ob die innerstaatliche Tatbestandsverwirklichung die Besteuerung des abkommensrechtlich in Bezug genommenen Sachverhalts bewirkt. Weder notwendig noch hinreichend für die Anwendung einer Verteilungsnorm ist hingegen, dass der abkommensrechtlich tatbestandsmäßige Sachverhalt auch vom innerstaatlichen Tatbestand erfasst wird. Diese Überlegungen zum Tatbestand der Verteilungsnormen sollen anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden.

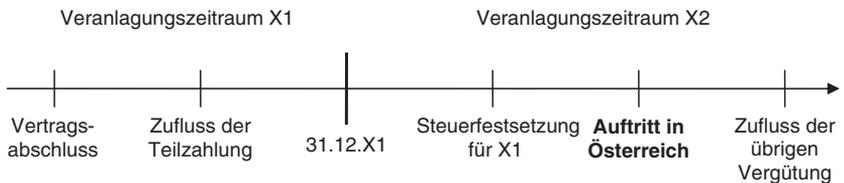
2. Der Zusammenhang zwischen Steuertatbestand und Abkommenstatbestand am Beispiel des § 4 Abs. 3 EStG und Art. 17 Abs. 1 OECD-MA

Ein in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler (§ 22 Z 1 lit a EStG) schließt einen Vertrag über einen Auftritt im Rahmen eines Konzerts, das in einem Jahr stattfinden soll. Wo das Konzert stattfinden wird, steht zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest. Im Vertrag wird vereinbart, dass der Steuerpflichtige einen Teil der Gage bereits kurz nach Vertragsabschluss erhält. Der Steuerpflichtige ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Nachfolgend sollen zwei mögliche Konstellationen untersucht werden, die sich lediglich durch den Ort des Konzertauftritts unterscheiden. Das DBA zwischen Österreich und dem Staat S entspricht dem OECD-MA und sieht die Befreiungsmethode vor.

Variante 1:



Variante 2:



²⁸⁾ Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht, 109.

Als Betriebseinnahme erfasst § 4 Abs. 3 EStG den betrieblich veranlassten, auf Gewinnrealisation gerichteten Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen.²⁹⁾ Die betriebliche Veranlassung des Vorteilszuflusses ist im Lichte der unter § 22 Z 1 lit a EStG fallenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu sehen. Bereits ein mittelbarer Zusammenhang zur betrieblichen Tätigkeit genügt.³⁰⁾ Der Vorteilszufluss muss auf Gewinnrealisation gerichtet sein, somit Entgelt im weitesten Sinne für die vom Steuerpflichtigen angebotene Leistung darstellen.³¹⁾ Nicht erforderlich ist allerdings, dass sich jene konkrete Tätigkeit, für die der Vorteil gewährt wird (das Konzert), schon ereignet hat (oder je ereignen wird).³²⁾ Der Zufluss der Teilzahlung ist unabhängig vom späteren Konzertauftritt als Betriebseinnahme in X1 zu erfassen.

Zu prüfen ist nun die Anwendung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA anhand der in Punkt II. 1. dargelegten Kriterien: Da die Verteilungsnormen den innerstaatlichen Steuertatbestand in Bezug nehmen, setzt die Anwendung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA voraus, dass sich jene Sachverhalte ereignet haben, an die der innerstaatliche Steuertatbestand die Steuerpflicht knüpft. Mit Zufluss der Teilzahlung kommt es zur innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung. Weiters muss sich auch der abkommensrechtlich tatbestandsmäßige Sachverhalt ereignet haben, somit im Falle des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA die persönliche Ausübung der Tätigkeit als Künstler³³⁾ im Quellenstaat. Es zeigt sich, dass der innerstaatliche Tatbestand im Beispiel den abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalt nicht erfasst. Besonders deutlich wird dies, wenn man das Tatbestandsmerkmal der persönlichen Ausübung *im Quellenstaat* betrachtet. Aus dem Blickwinkel des innerstaatlichen Tatbestands ist es unerheblich, *wo* die Tätigkeit später ausgeübt wird. Schließlich muss es durch die innerstaatliche Tatbestandsverwirklichung zur Besteuerung des abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalts kommen. Der Tatbestand des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA ist erfüllt, wenn durch die Verwirklichung des § 4 Abs. 3 EStG mit Zufluss der Teilzahlung eine Besteuerung der späteren persönlichen Ausübung der Tätigkeit als Künstler im Quellenstaat bewirkt wird. Wenn nun der zur innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung führende Vorteilszufluss einen Teil des Entgelts für den (den Abkommenstatbestand verwirklichenden) Auftritt in Staat S darstellt, wird durch das Anknüpfen an diesen Vorteilszufluss der Auftritt in Staat S und somit der abkommensrechtlich tatbestandsmäßige Sachverhalt besteuert. Es kommt daher zur Anwendung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in Variante 1. In Variante 2 erfolgt der Auftritt hingegen nicht in Staat S, sondern in Österreich. Die Zurechnungsfrage stellt sich nicht, da sich der abkommensrechtlich tatbestandsmäßige Sachverhalt nicht ereignet hat.

Das Beispiel eignet sich, auch einen zeitlichen Aspekt der abkommensrechtlichen Tatbestandsverwirklichung näher zu betrachten: Da die Verteilungsnormen an den Steuertatbestand anknüpfen, können ihre Rechtsfolgen frühestens mit Verwirklichung des Steuertatbestands eintreten. Erfolgt die Verwirklichung des Abkommenstatbestands nach der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung, kommt es auch zeitlich verzögert zur Geltung der den innerstaatlichen Tatbestand beschränkenden Rechtsfolgen der Verteilungsnorm. Im betrachteten Beispiel erfolgt der Auftritt im Quellenstaat erst nach der Verwirklichung des Steuertatbestands. Ein solches Auseinanderfallen der innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Tatbestandsverwirklichung darf allerdings keine Auswirkungen auf das Bestehen abkommensrechtlicher Verpflichtungen haben. Den Vertragsstaaten steht es nämlich frei, zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt ein bestimmter Sachverhalt

²⁹⁾ Vgl. *Doralt in Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁷, § 4 Tz. 221; *Mayr*, Zufluss und Einnahmen – eine Begriffsverwirrung, RdW 1999, 176 (176 f.).

³⁰⁾ Vgl. *Doralt in Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁷, § 4 Tz. 206.

³¹⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 1999, 176.

³²⁾ Vgl. *Doralt in Doralt* (Hrsg.), EStG-Kommentar⁸, § 15 Tz. 28.

³³⁾ Vgl. zum Künstlerbegriff des Art. 17 OECD-MA beispielsweise *Stockmann in Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA⁴, Art. 17 Rz. 22.

besteuert werden soll. Die Wahl dieses Zeitpunkts darf folglich auch die von den Vertragsstaaten eingegangenen abkommensrechtlichen Verpflichtungen nicht berühren. Andernfalls könnten die Vertragsstaaten den Abkommenschutz durch entsprechende Regelungen über die zeitliche Zurechnung der Einkünfte weitgehend unterlaufen.³⁴⁾ Die Freistellungsverpflichtung nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in Variante 1 besteht daher ungeachtet dessen, dass der Auftritt in Staat S erst nach Zufluss der Vergütung erfolgt und Auftritt und Vorteilszufluss in unterschiedliche Veranlagungsperioden fallen. Soweit die Verwirklichung einer abkommensrechtlichen Steuerbefreiungs- oder -ermäßigungsnorm erst nach Vornahme der Steuerfestsetzung erfolgt, ist die dann notwendige Abänderung des Bescheids auf § 295a BAO zu stützen. Dem abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalt kommt abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zu.

III. Wegzugsbesteuerung und Abkommensrecht

1. Herrschende Auffassung

Im Mittelpunkt der abkommensrechtlichen Diskussion zur Wegzugsbesteuerung steht die Verteilungsnorm des Art. 13 OECD-MA, die „Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen“ erfasst. Im Abkommenstext wird nicht näher definiert, was darunter zu verstehen ist.³⁵⁾ M. Lang definiert den Begriff „Veräußerung“ als „Wechsel in der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögen“:³⁶⁾ „Vermögen“ im Sinne des Art. 13 OECD-MA umfasst alles, was einer „Veräußerung“ zugänglich ist.³⁷⁾ Durch die Verwendung des Ausdrucks „Gewinn“ knüpft Art. 13 OECD-MA an den innerstaatlichen Steueratbestand an.³⁸⁾ In Hinblick auf die unter § 31 Abs. 1 EStG fallenden Anteile kommt – vom Sonderfall des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA abgesehen – die Anwendung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Frage. Das Halten der Anteile im Privatvermögen steht der Anwendung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nicht entgegen.³⁹⁾

Für den „Standardfall“ des Wegzugs des Steuerpflichtigen in das Ausland vertritt Toiff⁴⁰⁾ die wohl inzwischen zur herrschenden Lehre⁴¹⁾ gewordene Auffassung, dass Art. 13 OECD-MA mangels Verwirklichung der geforderten Zurechnungsänderung nicht anwendbar sei. Toiff argumentiert (zu § 31 EStG vor dem AbgÄG 2004, nachfolgend als „alte Fassung“ bezeichnet), dass im Falle des Wegzugs der ursprüngliche Anteilsinhaber auch nach dem Wegzug Anteilsinhaber bleibt. Daher fehle es an der für die Anwendung des Art. 13 OECD-MA erforderlichen persönlichen Zurechnungsänderung. Folglich sei die Wegzugsbesteuerung nicht von Art. 13 OECD-MA erfasst.

³⁴⁾ Vgl. dazu im Kontext der zeitlichen Zuordnung der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung: M. Lang, Zeitliche Zurechnung bei der DBA-Anwendung, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen Steuern – Festschrift für Hans Flick (1997) 895 (895 f.); ders., Zeitliche Zurechnung bei der DBA-Anwendung, SWI 1999, 282 (282).

³⁵⁾ Vgl. OECD Commentary 2005, Art. 13 Rz. 4 f.

³⁶⁾ Vgl. M. Lang, Finanzierungen, 102.

³⁷⁾ Vgl. M. Lang, Finanzierungen, 101.

³⁸⁾ Vgl. M. Lang, Finanzierungen, 100 f.

³⁹⁾ Vgl. Toiff, Wegzugsbesteuerung, 57; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 13 MA Rz. 134.

⁴⁰⁾ Vgl. Toiff, Wegzugsbesteuerung, 130; Toiff in *International Fiscal Association*, Cahiers LXXXVIIIb, 169 ff.

⁴¹⁾ Vgl. M. Lang in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), FS Flick, 902; ders., SWI 1999, 287; Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 214 f.; ders., Die Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen nach dem Entwurf zum neuen DBA Österreich-Deutschland, SWI 1999, 399 (400); ders., Veräußerungsgewinne nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland (1999) 97 (110); ders., Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 437; Kofler, ÖStZ 2003, 265; ders., ÖStZ 2004, 198; Schindler, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (308); Hohenwarter, Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005 – Teil II: DBA- und gemeinschaftsrechtliche Betrachtung, RdW 2006, 725 (726); M. Lang, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes“ im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtssache N., SWI 2006, 213 (224).

Dieser Betrachtung *Toifls* liegen die Verhältnisse zum Wegzugszeitpunkt – also zum Zeitpunkt der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung – zugrunde. Die Überlegungen zum Tatbestand der Verteilungsnormen haben jedoch gezeigt, dass die innerstaatliche Tatbestandsverwirklichung nicht mit der Verwirklichung des Abkommenstatbestands zusammenfallen muss. Wenn *Toifl* daher zutreffend feststellt, dass es zum Wegzugszeitpunkt zu keiner Zurechnungsänderung kommt, kann daraus nur geschlossen werden, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 13 OECD-MA zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt sind. Damit ist jedoch noch nichts zur Frage gesagt, welche Bedeutung einer späteren Anteilsveräußerung zukommt. Zu klären ist somit, ob es durch die Verwirklichung des Wegzugsbesteuerungstatbestands zur Besteuerung dieser späteren Anteilsveräußerung kommt.

Für den Fall der zur Wegzugsbesteuerung führenden unentgeltlichen Übertragung der Anteile auf eine andere Person vertritt *Toifl* die Auffassung, dass die Anwendung des Art. 13 OECD-MA mangels Entgeltlichkeit der Zurechnungsänderung scheitert.⁴²⁾ Zu hinterfragen ist allerdings, ob Art. 13 OECD-MA überhaupt eine Zurechnungsänderung auf entgeltlicher Basis voraussetzt. Dies ist wohl nicht der Fall.⁴³⁾ Gegen das Kriterium der Entgeltlichkeit sprechen insbesondere die im OECD-Kommentar zu Art. 13 OECD-MA beispielhaft aufgezählten Veräußerungsvorgänge. Demnach sollen auch die unentgeltliche Übertragung und der Übergang von Todes wegen eine Veräußerung im Sinne des Art. 13 OECD-MA darstellen.⁴⁴⁾

2. Rechtslage vor dem AbgÄG 2004

2.1. Anwendbare Verteilungsnormen

Bei der abkommensrechtlichen Beurteilung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. ist folglich zwischen der zur Wegzugsbesteuerung führenden unentgeltlichen Anteilsübertragung einerseits und sonstigen Maßnahmen (Wegzug, Einlage in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen) andererseits zu unterscheiden.

Die erste Fallgruppe ist dabei ohne besondere Probleme unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA subsumierbar: Die zur innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung führende unentgeltliche Anteilsübertragung stellt auch eine Veräußerung im Sinne des Art. 13 OECD-MA dar.⁴⁵⁾ Auf Rechtsfolgenebene erfasst § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. die bis zur Anteilsübertragung angewachsenen Wertsteigerungen und bewirkt somit die Besteuerung der abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Anteilsübertragung. Die Verwirklichung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. durch die unentgeltliche Übertragung der Anteile an einen Steuer ausländischer fällt demnach unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.

Soweit die Maßnahme des Steuerpflichtigen keine Zurechnungsänderung bewirkt, ist zu prüfen, ob eine spätere Anteilsveräußerung zur Anwendung des Art. 13 OECD-MA führen kann. Davon umfasst sind die Fälle des Wegzugs oder der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Insoweit kommt dem Zusammenhang zwischen Steuertatbestand und Abkommenstatbestand besondere Bedeutung zu: Die innerstaatliche Tatbestandsverwirklichung ist der Verwirklichung des Abkommenstatbestands zuzurechnen, wenn die innerstaatliche Tatbestandsverwirklichung die Besteuerung des abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalts bewirkt.⁴⁶⁾ Demnach

⁴²⁾ Vgl. *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 130.

⁴³⁾ Vgl. *Burgstaller*, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 127 f.; *Hohenwarter*, RdW 2006, 725; dies., Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007 – Teil I: Auswirkungen auf Gesellschaftsebene, RdW 2007, 501 (505); *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 13 MA Rz. 22.

⁴⁴⁾ Vgl. OECD Commentary 2005, Art. 13 Rz. 5.

⁴⁵⁾ Vgl. FN 43.

⁴⁶⁾ Vgl. Punkt II. 1.

führt die spätere Veräußerung nur dann zur Verwirklichung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, wenn § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. die Besteuerung dieser Veräußerung bewirkt – der Wegzugsbesteuerung also der Charakter einer vorweggenommenen Veräußerungsgewinnbesteuerung zukommt.

Das von Art. 13 OECD-MA erfasste Besteuerungsgut der Vermögensveräußerung ist wesentlich durch den Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang sowie die zwischen Anschaffung und Veräußerung liegende Zeitspanne geprägt. Aus Anschaffung und Veräußerung leitet sich auch typischerweise die Quantifizierung des Steuergegenstands – als Differenz zwischen Veräußerungserlös einerseits und dem auf den Anschaffungsvorgang zurückzuführenden Buchwert andererseits – ab.⁴⁷⁾ Demgegenüber erfasst die Wegzugsbesteuerung die zum Zeitpunkt der Maßnahmenverwirklichung eingetretene Vermögensmehrung als Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile zu diesem Zeitpunkt und den Anschaffungskosten. Aus dieser Betrachtung zeigt sich, dass hinsichtlich der Quantifizierung des Steuergegenstands der Wegzugsbesteuerung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. ein wesentlicher Umstand – der Veräußerungserfolg – unberücksichtigt bleibt. Es ist nämlich im Rahmen des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. unerheblich, ob überhaupt eine Veräußerung erfolgt, oder – sofern eine Veräußerung erfolgt – welche Gegenleistung erzielt wird. Unter diesen Umständen kann von einer bloßen Vorverlagerung des Besteuerungszeitpunkts keine Rede sein. Es zeigt sich daher, dass die Verwirklichung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. nicht die Besteuerung der späteren Veräußerung bewirkt und folglich Art. 13 OECD-MA nicht anwendbar ist.

Für die Anwendung des Art. 13 OECD-MA könnte noch vorgebracht werden, dass der Gesetzgeber in § 31 Abs. 2 erster Satz EStG eine Veräußerung fingiert („als Veräußerung gelten auch“) und diese Fiktion auch auf abkommensrechtlicher Ebene auf die Anwendung des Art. 13 OECD-MA durchschlagen muss. Art. 13 OECD-MA erfasse eben nicht nur tatsächliche, sondern auch fiktive Veräußerungsvorgänge. Diese Auffassung trägt allerdings der in Hinblick auf die Abkommenszielsetzungen gebotenen abkommensautonomen Interpretation nicht Rechnung.⁴⁸⁾ Denn nur soweit die Vertragsstaaten den Abkommensbestimmungen dieselbe Bedeutung beimessen, lassen sich Fälle der Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung vermeiden.⁴⁹⁾ Der Begriffsinhalt der Tatbestandselemente des Art. 13 OECD-MA ist daher aus dem Abkommen selbst zu erschließen.

Im Ergebnis ist daher für die Fälle des Wegzugs oder der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen der im Schrifttum vertretenen Auffassung zuzustimmen, wonach die Wegzugsbesteuerung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. nicht unter Art. 13, sondern unter Art. 21 OECD-MA fällt.⁵⁰⁾

2.2. Zeitliche Zuordnung der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung

Die Anwendung der Verteilungsnormen setzt die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Die Verteilungsnormen beziehen sich auf „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“.⁵¹⁾ Die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem Vertragsstaat muss zeitraumbezogen festgestellt werden⁵²⁾ – sie ist immer nur für einen bestimmten Zeitraum gegeben. Die persönliche Anwendbarkeit des Abkommens ist auf diesen Zeitraum der Ansässigkeit beschränkt. Für jede in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens fal-

⁴⁷⁾ Vgl. OECD Commentary 2005, Art. 13 Rz. 12, wonach sich der Veräußerungsgewinn in der Regel aus der Differenz zwischen Veräußerungspreis und Kosten bestimmt.

⁴⁸⁾ Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht, 108 ff.

⁴⁹⁾ Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht, 109.

⁵⁰⁾ Vgl. Toiff, Wegzugsbesteuerung, 131; M. Lang in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), FS Flick, 902; ders., SWI 1999, 287.

⁵¹⁾ Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht, 101.

⁵²⁾ Vgl. Schuch, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 119.

lende Verwirklichung eines Steuertatbestands ist daher eine Zuordnung in zeitlicher Hinsicht vorzunehmen.⁵³⁾ Aus dieser Zuordnung ergibt sich, ob und inwieweit die Schrankenwirkung des Abkommens greift. Die dafür maßgeblichen Kriterien sind den Verteilungsnormen selbst zu entnehmen.⁵⁴⁾ Aus dem Tatbestand der Verteilungsnormen ist auf die maßgebliche zeitliche Dimension zu schließen. Für die abkommensrechtliche Beurteilung sind die in diesem Zeitraum oder zu diesem Zeitpunkt gegebenen Ansässigkeitsverhältnisse heranzuziehen.

Für die von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA erfassten Fälle der unentgeltlichen Anteilsübertragung ist dabei auf den Veräußerungszeitpunkt abzustellen.⁵⁵⁾ Ausschlaggebend ist der Zeitpunkt des Wechsels in der wirtschaftlichen Zurechnung der Anteile – also der Zeitpunkt der Maßnahmenverwirklichung. Ist der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt in Österreich ansässig, stehen dem OECD-MA nachgebildete DBA der Wegzugsbesteuerung nicht entgegen.

Fraglich ist, welche Zuordnungskriterien im Anwendungsbereich des Art. 21 OECD-MA heranzuziehen sind. Dies betrifft die Fälle des Wegzugs oder der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Im Schrifttum wird hinsichtlich der Besteuerung des Wertzuwachses eines Gesellschaftsanteils im Kontext des Art. 10 OECD-MA auf jenen Zeitraum abgestellt, in dem die Wertsteigerung erfolgte.⁵⁶⁾ Dies lässt allerdings offen, ob die Abgrenzung im Falle des Ansässigkeitswechsels während des Zeitraums der Wertsteigerung zeitanteilig oder nach den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels vorzunehmen ist. Das Heranziehen der zum Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels vorliegenden Wertverhältnisse erscheint jedenfalls dann problematisch, wenn die Ansässigkeit im fraglichen Zeitraum mehrmals wechselt und die Wertentwicklung nicht kontinuierlich erfolgt. Überhaupt steht das Abstellen auf den Zeitraum der Wertsteigerung im Falle einer Wertzuwachsbesteuerung in Widerspruch zu dem aus Art. 13 OECD-MA gewonnenen Ergebnis, wonach es bei Veräußerungsvorgängen einzig auf den Veräußerungszeitpunkt ankommt. Auch wenn die Wegzugsbesteuerung für die Fälle des Wegzugs oder der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, wie gezeigt, nicht unter Art. 13 OECD-MA fällt, scheint es in Hinblick auf die bestehenden Parallelen zwischen Wertzuwachsbesteuerung und Veräußerungsgewinnbesteuerung dennoch geboten, die aus Art. 13 OECD-MA abgeleiteten Kriterien auch in diesen Fällen sinngemäß heranzuziehen. Die zum Zeitpunkt der Erfassung des Wertzuwachses vorliegenden Ansässigkeitsverhältnisse sind demnach ausschlaggebend. Ist der Steuerpflichtige bis zur Maßnahmenverwirklichung in Österreich ansässig, stehen musterabkommenskonforme DBA § 31 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. nicht entgegen, da der gemeine Wert für die letzte „logische Sekunde“ vor der durch den Wegzug des Steuerpflichtigen bewirkten Ansässigkeitsverlagerung ermittelt wird.⁵⁷⁾ Dies gilt ebenso für die Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, wobei es in diesem Fall mit Verwirklichung des Maßnahmetatbestands zu keiner Ansässigkeitsverlagerung kommt.

⁵³⁾ Vgl. M. Lang in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), FS Flick, 895 ff.; ders., SWI 1999, 282 ff.; Schuch, Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 145 ff.

⁵⁴⁾ Vgl. M. Lang in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), FS Flick, 897; ders., SWI 1999, 283; Schuch, Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 148; ders., Vorweggenommene und nachträglich anfallende Einnahmen und Aufwendungen von Betriebsstätten, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 197 (200).

⁵⁵⁾ Vgl. zur zeitlichen Zuordnung im Anwendungsbereich des Art. 13 OECD-MA: M. Lang in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), FS Flick, 900 ff.; ders., SWI 1999, 286 f.; Schuch, Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 231 f.; Staringer, Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen nach dem neuen DBA mit den USA, SWI 1997, 10 (11 f.); ders. in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA Österreich-Deutschland, 99 f.; anders wohl de Kort, Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an Infringement of Article 13 of the OECD Model Convention? *Intertax* 2003, 102 (103 f.).

⁵⁶⁾ Vgl. M. Lang in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), FS Flick, 903; ders., SWI 1999, 288; Schuch, Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 227.

⁵⁷⁾ Vgl. Punkt I. 3. 1.

3. Rechtslage nach dem AbgÄG 2004 und dem BudBG 2007

3.1. Fallgruppen

Mit der Neukonzeption des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG im Rahmen des AbgÄG 2004 ist für die abkommensrechtliche Beurteilung eine Differenzierung nach dem Auslandsbezug des eingetretenen Umstands erforderlich: Für Wegzugsbesteuerungsfälle, bei denen die antragsgebundene Nichtfestsetzung der Steuerschuld nicht möglich ist oder bei denen von der Möglichkeit der Nichtfestsetzung kein Gebrauch gemacht wird, kommt es zu keiner Änderung der maßgeblichen Rechtslage. Insoweit ist auf die Ausführungen in Punkt III. 2. zu verweisen. Soweit es auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Nichtfestsetzung der Steuerschuld kommt, ist die dann erfolgende Verknüpfung der Steuerfestsetzung mit der späteren „*tatsächlichen Veräußerung*“ (oder dem „*späteren Wegzug*“) auf ihre Abkommenskonformität hin zu untersuchen. Die tatsächliche Veräußerung ist nämlich nicht nur Voraussetzung für die Steuerfestsetzung und damit für den Eintritt der Steuerbelastung, sondern findet über § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG auch Eingang in die Steuerbemessung: Demnach sind „*zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen [...] höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen*“. Das erklärte Ziel des Gesetzgebers ist es, lediglich „*tatsächlich realisierte Wertsteigerungen*“ der Besteuerung zu unterwerfen.⁵⁸⁾ Diese umfassende Anknüpfung an die tatsächliche Veräußerung legt auf Abkommensebene die Frage nahe, ob damit bereits die Besteuerung der tatsächlichen Veräußerung bewirkt wird und folglich Art. 13 Abs. 5 OECD-MA zur Anwendung kommt.⁵⁹⁾ Die Konsequenz wäre die Unvereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit musterabkommenskonformen DBA für den „Standardfall“ des Wegzugs in das Ausland, da sich die zeitliche Zuordnung der innerstaatlichen Tatbestandsverwirklichung dann nach dem Veräußerungszeitpunkt richtet⁶⁰⁾ und der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt nicht mehr in Österreich ansässig ist.

3.2. Die unentgeltliche Anteilsübertragung als Ausgangspunkt

Zu klären ist somit, ob die Wegzugsbesteuerung die Besteuerung der zur Steuerfestsetzung führenden tatsächlichen Veräußerung bewirkt. Dazu soll zunächst jener Fall betrachtet werden, in dem auch der eingetretene Umstand einen unter Art. 13 OECD-MA fallenden Veräußerungsvorgang darstellt. Liegt der zum Verlust des Besteuerungsrechts führende Umstand in der unentgeltlichen Übertragung der Anteile und kommt es in weiterer Folge zur tatsächlichen Veräußerung, nimmt § 31 Abs. 2 Z 2 EStG zwei vom Tatbestand des Art. 13 OECD-MA erfasste Veräußerungsvorgänge in Bezug. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass jeder Veräußerungsvorgang auch zur Verwirklichung des Tatbestands des Art. 13 OECD-MA führt. Die mehrfache Verwirklichung des Tatbestands einer Verteilungsnorm für denselben Ausschnitt des Steuergegenstands kann nämlich zur Anordnung widersprüchlicher Rechtsfolgen führen. Hier wäre dies der Fall, wenn es zwischen unentgeltlicher Anteilsübertragung und tatsächlicher Veräußerung zur Verlagerung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen kommt. Aus der Abkommenssystematik ergibt sich, dass ein bestimmter Ausschnitt des Steuergegenstands nur einer einzigen Verteilungsnorm zuzuordnen ist.⁶¹⁾ Gleichermäßen ausgeschlossen muss die mehrfache Zuordnung eines Ausschnitts des Steuergegenstands zu derselben Verteilungsnorm sein. Folglich kann der Tatbestand des Art. 13 OECD-MA nur durch einen der beiden Veräußerungsvorgänge verwirklicht werden. Daraus ergeben sich Anhaltspunkte für die Konkretisierung des Zusammenhangs zwischen Steuertatbestand und Ab-

⁵⁸⁾ Vgl. ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 13.

⁵⁹⁾ In diese Richtung M. Lang, SWI 2006, 224 f.; a. A. Hohenwarter, RdW 2006, 726.

⁶⁰⁾ Vgl. FN 55.

⁶¹⁾ Vgl. M. Lang, Finanzierungen, 42.

kommenstatbestand: Alleine die Anknüpfung an die tatsächliche Veräußerung kann nicht genügen, um darin eine Besteuerung der tatsächlichen Veräußerung zu sehen. Ausschlaggebend muss vielmehr sein, ob der Wegzugsbesteuerungstatbestand die tatsächliche Veräußerung vordergründig erfasst, die zur Steuerfestsetzung führende tatsächliche Veräußerung somit hinsichtlich der Besteuerungsfolgen gegenüber der unentgeltlichen Anteilsübertragung im Vordergrund steht.⁶²⁾

Dass die tatsächliche Veräußerung nicht durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgt, ist dabei unerheblich. Die DBA treffen keine Regelung über die Zurechnung von Einkünften, sondern folgen der innerstaatlichen Zurechnungsentscheidung.⁶³⁾ Für die Anwendung der Verteilungsnormen kann es demnach auch nicht darauf ankommen, dass der Steuerpflichtige den abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalt selbst herbeiführt. Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige als Folge der innerstaatlichen Einkünftezurechnung die Besteuerung des abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalts zu tragen hat. Dies zeigt sich auch in der abkommensrechtlichen Behandlung transparent besteufter Personengesellschaften: Nach herrschender Auffassung ist das Betreiben eines Unternehmens durch eine Personengesellschaft den Gesellschaftern der Personengesellschaft – unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Betätigung des einzelnen Gesellschafters – zuzurechnen.⁶⁴⁾ Analog zur Zurechnung der Unternehmenstätigkeit der Personengesellschaft begründen auch die von einer Personengesellschaft unterhaltenen Betriebsstätten nach herrschender Auffassung Betriebsstätten der Gesellschafter.⁶⁵⁾ Ob ein Gesellschafter an der Errichtung und Tätigkeit einer Betriebsstätte beteiligt ist oder ihm Verfügungsmacht über die Betriebsstätte zukommt, spielt dabei keine Rolle.⁶⁶⁾ Die Voraussetzungen des Art. 5 OECD-MA müssen lediglich durch die Personengesellschaft, nicht jedoch durch jeden einzelnen Gesellschafter erfüllt werden.⁶⁷⁾

3.3. Besteuerung der unentgeltlichen Anteilsübertragung oder der tatsächlichen Veräußerung?

Die vom Gesetzgeber gewählte Regelungs-technik, wonach der Wegzugsbesteuerung der Wertzuwachs der Anteile zum Zeitpunkt des Wegzugs unterliegt und dieser Wertzuwachs um die zwischen Wegzug und tatsächlicher Veräußerung eingetretenen Wertminderungen zu kürzen ist, scheint auf den ersten Blick für die Besteuerung der unentgeltlichen Anteilsübertragung zu sprechen. Die tatsächliche Veräußerung kann sich nämlich nur zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Es ist jedoch lediglich eine Frage des Bezugspunkts, ob man die Begünstigung in der Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder der unentgeltlichen Anteilsübertragung sehen will. Genauso könnte der Gesetzgeber nämlich die Besteuerung des realisierten Veräußerungsgewinns anordnen und die zwischen Wegzug und tatsächlicher Veräußerung eingetretenen Wertsteigerungen zum Abzug bringen. Die ausschlaggebenden Argumente liefert die Betrachtung des Verlustfalls. Während § 31 Abs. 2 Z 2 EStG zum Zeitpunkt des Wegzugs Gewinne und Verluste gleichermaßen erfasst, sind die später eingetretenen Wertminderungen „höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen“. Die tatsächliche Veräußerung kann zu keinem Veräußerungsverlust führen. Die Verlustberücksichtigung richtet sich nach den Wertverhältnissen zum

⁶²⁾ Ähnlich M. Lang, SWI 2006, 224.

⁶³⁾ Vgl. M. Lang, CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717 (719 f.); ders., CFC Regulations and Double Taxation Treaties, IBFD Bulletin 2003, 51 (54).

⁶⁴⁾ Vgl. Tumpel, Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Betriebsstätte, 145 (149).

⁶⁵⁾ Vgl. Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Betriebsstätte, 150 f.

⁶⁶⁾ Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA⁴, Art. 7 Rz. 37; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rz. 44.

⁶⁷⁾ Vgl. Tumpel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Betriebsstätte, 151.

Zeitpunkt der unentgeltlichen Anteilsübertragung. Es zeigt sich daher, dass § 31 Abs. 2 Z 2 EStG vordergründig die unentgeltliche Anteilsübertragung erfasst⁶⁸⁾ und folglich, da die mehrfache Verwirklichung des Tatbestands einer Verteilungsnorm für denselben Ausschnitt des Steuergegenstands ausgeschlossen ist, nicht zur Besteuerung der tatsächlichen Veräußerung führt.

3.4. Übertragung auf andere Wegzugsbesteuerungsfälle

Es ist nun zu untersuchen, ob sich dieses Ergebnis auf andere Wegzugsbesteuerungsfälle übertragen lässt. Dies setzt voraus, dass die im Vergleich zur unentgeltlichen Anteilsübertragung bestehenden Unterschiede auf Sachverhaltsebene keine Auswirkungen auf die Beurteilung des Zusammenhangs zwischen innerstaatlicher Tatbestandsverwirklichung und tatsächlicher Veräußerung haben. Zunächst ist festzustellen, dass die tatsächliche Veräußerung bei dem zuvor betrachteten Fall der unentgeltlichen Anteilsübertragung durch eine vom Steuerpflichtigen verschiedene Person erfolgt, während im Falle des Wegzugs oder der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen die Veräußerung durch den Steuerpflichtigen selbst bewirkt wird. Die zuvor angestellten Überlegungen haben jedoch gezeigt, dass es für die abkommensrechtliche Beurteilung nicht darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige den abkommensrechtlich tatbestandsmäßigen Sachverhalt selbst herbeiführt. Damit ist jedoch in Hinblick auf die tatsächliche Veräußerung kein relevanter Unterschied zwischen der unentgeltlichen Anteilsübertragung und anderen Wegzugsbesteuerungsfällen auszumachen. Da der Zusammenhang zwischen Steuertatbestand und Abkommenstatbestand in beiden Fällen am selben Maßstab zu messen ist, kann auch die Verwirklichung des Wegzugsbesteuerungstatbestands durch den Wegzug oder die Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen keine Besteuerung der tatsächlichen Anteilsveräußerung bewirken. Die Anwendung der Verteilungsnormen erfolgt somit nach den in Punkt III. 2. dargelegten Grundsätzen.

3.5. Der spätere Wegzug

Der tatsächlichen Veräußerung gleichgestellt ist der Fall des „*späteren Wegzugs*“ in einen nicht antragsbegünstigten Staat. Anders als bei der tatsächlichen Veräußerung kommt § 31 Abs. 2 Z 2 vorletzter Satz EStG jedoch im Falle des späteren Wegzugs nicht zur Anwendung.⁶⁹⁾ Die Steuerfestsetzung ist an eine Bedingung geknüpft, deren Eintritt nach Verlagerung der Ansässigkeit erfolgt und im Falle des späteren Wegzugs durch eine unentgeltliche Anteilsübertragung auch geeignet ist, den Tatbestand des Art. 13 OECD-MA zu verwirklichen. Da jedoch die spätere Wertentwicklung unberücksichtigt bleibt und die Veräußerung (in Form der unentgeltlichen Anteilsübertragung) somit nicht in die Steuerbemessung Eingang findet, kann mit Verweis auf das oben abgeleitete Ergebnis zur tatsächlichen Veräußerung auf eine nähere Betrachtung verzichtet werden.

IV. Ergebnis

Es zeigt sich, dass die österreichische Wegzugsbesteuerung auch nach der geltenden Rechtslage für die betrachteten Anwendungsfälle des Wegzugs, der unentgeltlichen Anteilsübertragung und der Einlage der Anteile in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in Einklang mit den dem OECD-MA nachgebildeten DBA steht. Die mit dem AbgÄG 2004 vorgenommene Verknüpfung der Steuerfestsetzung mit der „*tatsächlichen Veräußerung*“ ist mit dem Abkommensrecht vereinbar.

⁶⁸⁾ Ähnlich *Hohenwarter*, RdW 2006, 726.

⁶⁹⁾ Vgl. Punkt I. 3. 2.