

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Clemens Nowotny / Gerhard Steiner

OECD-Entwurf zur Dokumentation von Verrechnungspreisen

OECD Draft on Transfer Pricing Documentation

Michael Lang

Wegzugsbesteuerung durch Änderung oder Abschluss eines DBA?

Exit Taxation Through Amendment or Conclusion of a Tax Treaty?

Christian Wimpissinger

Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen/Lizenzgebühren unionsrechtswidrig?

Non-Deductibility of Interest Payments and Royalties Contrary to Union Law?

Thomas Kühbacher

Aufteilungsverbot beim häuslichen Arbeitszimmer

Non-Deductibility of Certain Home Office Expenses

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber

Öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis und DBA Liechtenstein

Public Employment and Tax Treaty with Liechtenstein

News aus der EU

EU News

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Michael Lang*)

Wegzugsbesteuerung durch Änderung oder Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens?

EXIT TAXATION THROUGH AMENDMENT OR CONCLUSION OF A TAX TREATY?

According to sec. 27 para. 6 no. 1 letter b Austrian Income Tax Act, circumstances that lead to the loss of Austria's right to taxation trigger exit taxation. The Austrian Ministry of Finance takes the view that the conclusion of a tax treaty can also be regarded as such a circumstance. Michael Lang challenges this view. He takes the position that these circumstances have to be connected with the person of the taxpayer.

I. Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen

Das österreichische Einkommensteuerrecht kennt seit 1991 die sogenannte Wegzugsbesteuerung: „*Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich*“ hinsichtlich eines Anteils im Sinne der damals geltenden Vorschrift des § 31 Abs. 1 EStG führen, wurden der Veräußerung dieses Anteils gleichgesetzt.¹⁾ Bis dahin war es Steuerpflichtigen möglich, der im damaligen § 31 EStG vorgesehenen Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen zu entgehen, indem sie ihre Ansässigkeit in einen DBA-Staat verlegten: Nach den meisten DBA hat der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen. Eine nach dem Wechsel der Ansässigkeit erfolgte Veräußerung der Beteiligung kann in Österreich nicht mehr besteuert werden. Mit dem „*Maßnahmenatbestand*“ wurde die Besteuerung in diesen Fällen im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels vorgezogen. Der Gesetzgeber hat auf diese Weise eine potenzielle Besteuerungslücke geschlossen. Die Regelung war aber von Anfang an nicht auf bestimmte Fälle der Steuerminimierung eingeschränkt: Ob der Ansässigkeitswechsel um des angestrebten Steuervorteils willen vorgenommen wurde oder ob die Beteiligung später überhaupt veräußert wurde, war nicht maßgeblich. Auch war keineswegs nur der Wegzug erfasst. Bereits nach der Stammfassung dieser Vorschrift fielen z. B. Schenkungen von Beteiligungen an Steuerpflichtige, die im Fall einer Veräußerung nicht mehr in Österreich besteuert werden konnten, unter diesen Tatbestand.²⁾

Mit der sukzessiven Erweiterung der Veräußerungsgewinnbesteuerung auf alle im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen wurde auch der Anwendungsbereich dieses spezifischen Entstrickungstatbestands größer. Heute findet er sich in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG und erstreckt sich nicht bloß auf Beteiligungen, sondern auch auf Wirtschaftsgüter, „*deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital*“ im Sinne von § 27 Abs. 2 EStG sind, und auf Derivate. Die Rechtsfolgen dieser Vorschrift wurden allerdings im Verhältnis zu den EU-Staaten und den EWR-Staaten, zu denen umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, dahingehend abgeschwächt, dass „*auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsguts bzw. Derivats nicht festzusetzen*“ ist. Im

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „*Doctoral Program in International Business Taxation*“ (DIBT) an dieser Universität. – Der Autor hat sich mit diesen Fragestellungen auch im Rahmen eines Rechtsgutachtens beschäftigt.

¹⁾ BGBl. Nr. 699/1991.

²⁾ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42.

Verhältnis zur Schweiz intendierten die Vertragsverhandler, ähnliche Rechtsfolgen auf Abkommensebene zu verankern.³⁾

Im Jahr 2007 änderte der Gesetzgeber die Anwendungsvoraussetzungen für die Entstrickungsvorschrift selbst:⁴⁾ Nicht mehr „*Maßnahmen des Steuerpflichtigen*“, sondern „*Umstände*“, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen, lösen nunmehr die Besteuerung aus. Diese Änderung hat eine Reihe von bis dahin bestehenden Auslegungsschwierigkeiten beseitigt, aber auch neue Zweifelsfragen aufgeworfen. Dazu gehört die Frage, ob die Änderung eines bestehenden DBA oder der Abschluss eines neuen DBA, aufgrund dessen Österreich im Veräußerungsfall sein Besteuerungsrecht verliert, ebenfalls die Besteuerung auslöst. Das Finanzministerium vertritt die Rechtsauffassung, dass auch „*der Abschluss bzw. die Änderung eines DBA [...] einen Umstand i. S. d. § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 darstellen*“ kann⁵⁾. In der Literatur finden sich dazu neben zustimmenden auch kritische Stimmen.⁶⁾ Der Frage, ob die Auffassung des BMF zutreffend ist, möchte ich mich in der Folge zuwenden.⁷⁾

II. Die Rechtsentwicklung

§ 31 Abs. 2 Z 2 EStG hatte in seiner ursprünglichen Fassung folgenden Wortlaut: „*Als Veräußerung gelten auch [...] Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen.*“ Die ErlRV haben die Schaffung dieser Vorschrift folgendermaßen begründet:⁸⁾ „*§ 31 Abs. 2 soll um einen bisher nur im Bereich des Betriebsvermögens verankerten Entstrickungstatbestand erweitert werden. Abs. 2 Z 2 sieht die steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven für bestimmte Beteiligungen vor, gleichgültig ob sie im Zusammenhang mit Umgründungen oder außerhalb derselben entstanden sind, wenn die Beteiligung durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen aus der steuerlichen Erfassbarkeit ausscheiden. Dies betrifft den Wegzug des Steuerpflichtigen in das Ausland, die Übertragung auf Personen, bei denen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligung nicht gegeben ist oder die Übertragung in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Diese Verankerung erscheint systematisch begründet, war doch die Regelung des § 31 bis zum EStG 1972 ein zu den gewerblichen Einkünften zählender Tatbestand.*“

Korrespondierend zu dieser Vorschrift wurde auch für den Fall der „*Steuerverstrickung*“ von Beteiligungen eine steuerneutrale Aufwertung vorgesehen: „*Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten.*“ Diese Regelung wurde allerdings erst während der Beratungen im Finanzausschuss vorgeschlagen. Im Bericht des Ausschusses finden sich dazu folgende Erläuterungen:⁹⁾ „*Die Erfassung der stillen Reserven in bestimmten Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 im Falle des Wegzuges in Verbindung mit dem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht oder der Überführung von solchen Beteiligungen in das Ausland außerhalb eines Realisierungsaktes muß analog zur Betriebsvermögensregelung des § 6 Z 6 im Falle des Zuzuges in das Inland mit Begrün-*

³⁾ Dazu kritisch *Lang*, Zweifelsfragen der Wegzugsbesteuerung, SWI 2006, 565 (570 ff.).

⁴⁾ BGBl. I Nr. 24/2007.

⁵⁾ Rz. 6162b EStR; vgl. weiters BMF 26. 5. 2010, EAS 3157; 19. 2. 2013, EAS 3315.

⁶⁾ Dafür z. B. *Mayr*, Wegzug, Zuzug und Maßnahmen gemäß § 31 EStG, SWI 2007, 107 (FN 20); dagegen z. B. *Brugger*, Wegzugsbesteuerung und Abkommensrecht, SWI 2007, 510 (510 f.); *Brugger/Papst* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988 (51. Erg.-Lfg. 2012) § 27 Abs. 6 Rz. 36; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁵ (2012) § 31 Rz. 61.

⁷⁾ Dazu zuletzt auch *Wagner*, Wegzugsbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2014, 103 (103 ff.); *Kanduth-Kristen*, Neuabschluss oder Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen als Auslöser für die „Exit Tax“? SWI 2014, 166 (166 ff.).

⁸⁾ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42.

⁹⁾ FAB 354 BlgNR 18. GP, 3.

„dung der unbeschränkten Steuerpflicht oder der Überführung in das Inland zu einer Entsteuerung führen, die durch den Ansatz des gemeinen Wertes als Anschaffungskosten vorbereitet wird.“

Eine weitere Präzisierung wurde durch BGBl. Nr. 818/1993 vorgenommen: Der Gesetzgeber fügte nach den Worten „Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich“ die Wortfolge „im Verhältnis zu anderen Staaten“ ein und verdeutlichte dadurch, dass die Anwendung dieser Vorschrift eines Auslandsbezugs bedarf. Die Gesetzesmaterialien haben dies wie folgt begründet:¹⁰⁾ *„Der bisher in Abs. 2 Z 2 geregelte ‚Maßnahmenbestand‘ (Maßnahmen des Steuerpflichtigen zum Wegfall der Steuerhängigkeit) soll in Z 3 nunmehr auch textlich auf die schon in der bisherigen Fassung abgestellte Zielrichtung hinweisen. Von der Steuerpflicht betroffenen sind insbesondere der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wohnsitzverlegung in das Ausland oder die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einem Steuerausländer. Maßnahmen des Anteilseigners im Inland, seine bestimmte Beteiligung in eine unbestimmte umzuwandeln, vor allem die unentgeltliche Übertragung von Teilen der Beteiligung, fallen weiterhin nur unter die Fünfjahresfristregelung.“*

Im Schrifttum begannen bald Diskussionen darüber, was unter einer „Maßnahme“ zu verstehen sei.¹¹⁾ Der allgemeine Sprachgebrauch ließ darauf schließen, dass der Steuerpflichtige eine Handlung setzen muss, die zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts an der Beteiligung führt, um diesen Tatbestand auszulösen.¹²⁾ Kontroversen entspannen sich darüber, ob der Tod des Steuerpflichtigen, der zur Übertragung der Beteiligung an den Erben führt, als „Maßnahme“ angesehen werden kann.¹³⁾ In der Fachliteratur wurde erwogen, danach zu differenzieren, ob die Erbfolge aufgrund Testaments erfolgte.¹⁴⁾ Die testamentarische Anordnung konnte nämlich als Maßnahme angesehen werden, soweit der Erbe nicht ohnehin aufgrund seines Pflichtteilsanspruchs berechtigt gewesen wäre. Ebenso wurde überlegt, den Tod des Steuerpflichtigen nur dann als „Maßnahme“ in Betracht zu ziehen, wenn es sich um Selbstmord handelte.¹⁵⁾

Diese Differenzierungen erschienen insbesondere den der Finanzverwaltung nahestehenden Autoren als zu „gekünstelt“. ¹⁶⁾ Sie gingen davon aus, dass jede Form des Todes und unabhängig davon, ob der Erbe kraft Pflichtteil oder Testament berechtigt wurde, Steuerpflicht im Rahmen der „Wegzugsbesteuerung“ auslösen kann. Dementsprechend wurde auch in einer EAS-Rechtsauskunft des BMF die Auffassung vertreten, dass es sich bei Übertragungen, die von Todes wegen erfolgen, um „Maßnahmen“ des Steuerpflichtigen handelt.¹⁷⁾ Dies war aber sogar innerhalb der Finanzverwaltung umstritten: Selbst Loukota räumte nämlich ein, dass „erst der ressortinterne Koordinationsprozess zu dem Ergebnis geführt [habe], dass zwischen einem unentgeltlichen Übergang einer Beteiligung [...] im Schenkungsweg und einem unentgeltlichen Übergang im Erbweg kein rechtlich relevanter Unterschied gemacht werden sollte“. ¹⁸⁾ Erst als Folge

¹⁰⁾ ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 54.

¹¹⁾ Dazu auch Lang, SWI 2006, 567 f.

¹²⁾ Näher zum Begriff der „Maßnahme“ Tumpel, Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG, SWI 1992, 67 (69); Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 85 ff.

¹³⁾ Dafür Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 31 Rz. 16a 2; dagegen Tumpel, SWI 1992, 69; Heidinger u. a., Rechtsformgestaltung II – Für mittlere und kleinere Unternehmen nach der Steuerreform 1994 (1994) 539; Gröhs/Staringer, Österreichische und liechtensteinische Stiftungen in rechtsvergleichender Sicht, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1996) 300.

¹⁴⁾ Sutter, Der sachliche Anwendungsbereich des ErbSt-MA, in Aigner u. a. (Hrsg.), Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 67.

¹⁵⁾ Näher Toifl, Wegzugsbesteuerung 84.

¹⁶⁾ Mayr, SWI 2007, 108; dazu auch Loukota, Wegzugsbesteuerung und EAS 2741, SWI 2007, 12 (12 ff.).

¹⁷⁾ BMF 19. 7. 2006, EAS 2741.

¹⁸⁾ Loukota, SWI 2007, 13.

dieses „Koordinationsprozesses“ wurde „der Begriff der zur Wegzugsbesteuerung führenden ‚Maßnahme‘ in § 31 Abs. 2 EStG derart extensiv ausgelegt [...], dass er auch das Versterben des Steuerpflichtigen einschließt“.¹⁹⁾

Hingegen bestand weitgehende Übereinstimmung, dass der Abschluss eines DBA nicht als „Maßnahme“ des Steuerpflichtigen angesehen werden kann, auch wenn der Verlust des Besteuerungsrechts die Folge ist.²⁰⁾ Eine „Maßnahme des Steuerpflichtigen“ musste in der Person des Steuerpflichtigen gelegen sein.²¹⁾ Ist hingegen die Aktivität des Gesetzgebers, der das Abkommen nach Art. 50 B-VG zu genehmigen hatte, für den Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ausschlaggebend, lag kein Anwendungsfall des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG vor. Die am 1. 3. 2002 ergangene EAS-Rechtsauskunft 2003 bringt die Rechtsauffassung des BMF unzweifelhaft zum Ausdruck: „Gibt der Gesellschaftergeschäftsführer einer österreichischen GmbH seinen inländischen Wohnsitz auf und verlegt er diesen nach Mexiko, dann wechselt er dadurch aus der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht. Da mit Mexiko noch kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, löst dieser Wegzug nicht die Folge einer steuerlichen Erfassung der in der GmbH-Beteiligung angesammelten stillen Reserven aus (kein Fall einer Wegzugsbesteuerung). Sollte ab dem Wirksamwerden des derzeit noch in Verhandlung stehenden österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht Österreichs an den genannten stillen Reserven der Beteiligung in der Zukunft verloren gehen, würde dies aber ebenfalls keine Wegzugsbesteuerung mehr verursachen.“

Mit BGBl. I Nr. 24/2007 hat der Gesetzgeber schließlich die Wortfolge „Maßnahme des Steuerpflichtigen“ durch das Wort „Umstände“ ersetzt. In den Erläuterungen wurde dies wie folgt begründet:²²⁾ „Die Verwendung der Bezeichnung ‚Umstände‘ soll klarstellen, 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.“

Die in den Gesetzesmaterialien verwendeten Formulierungen scheinen auf den ersten Blick in entgegengesetzte Richtungen zu deuten: Zunächst springt ins Auge, dass die Autoren der Erläuterungen „alle Fälle des Verlustes des inländischen Besteuerungsrechtes“ erfassen wollten. Vor dem Hintergrund dieser Zielsetzung erscheint es aber widersprüchlich, dass der Gesetzgeber die Besteuerung dennoch von „Umständen“ abhängig macht. Die korrespondierende Bestimmung, die im Fall des „Eintritts in das Besteuerungsrecht“ zum Tragen kommt, kennt nämlich keine vergleichbare zusätzliche Voraussetzung. Vielmehr führt jeder „Eintritt“ zur steuerneutralen Aufwertung. Hätte der Gesetzgeber tatsächlich „alle Fälle des Verlustes des inländischen Besteuerungsrechtes“ erfassen wollen, wäre es näher liegend gewesen, die Steuerpflicht schlicht und einfach dann vorzusehen, wenn es zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt.²³⁾ Diesen Weg ist der deutsche Gesetzgeber gegangen, der bloß danach fragt, ob beim Steuerpflichtigen „das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland [...] ausgeschlossen oder beschränkt“ wird.²⁴⁾

¹⁹⁾ Loukota, SWI 2007, 13.

²⁰⁾ Doralt/Kempf in Doralt, EStG (8. Erg.-Lfg. 2004) § 31 Rz. 106.

²¹⁾ So bereits zur früheren Rechtslage Brugger, SWI 2007, 510.

²²⁾ ErlRV 43 BlgNR 18. GP, 20.

²³⁾ So auch zutreffend Wagner, SWI 2014, 108; Kanduth-Kristen, SWI 2014, 171.

²⁴⁾ Die Diskussion in Deutschland zeigt aber, dass nicht einmal auf Grundlage dieses Wortlauts völlig unbestritten ist, ob der Abschluss oder die Änderung eines DBA Besteuerung auslösen kann: Vgl. dazu Reiter, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, IStR 2012, 357 (357 ff.); Käshammer, Fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung (Entstrickung) bei Anteilen an deutschen Kapitalgesellschaften – „Vorsicht Falle“ oder „keine Panik“? IStR 2012, 362 (362 ff.); Bron, Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw. die Revision von DBA – Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904 (904 ff.).

Die Erläuterungen erwähnen in einem Klammerausdruck den „*Tod des Steuerpflichtigen*“, jedoch ist dem die Abkürzung „z. B.“ vorangestellt. Dies ist nicht weiter verwunderlich, denn der „*Tod des Steuerpflichtigen*“ sollte nicht die einzige Fallkonstellation sein, die von der Entstrickungsvorschrift erfasst ist: Die klassischen Fälle der „Wegzugsbesteuerung“, die schon in den Gesetzesmaterialien zur Stammfassung genannt sind, sollen naheliegenderweise auch weiterhin unter dem neuen Tatbestand der „*Umstände*“ steuerpflichtig bleiben. Der beispielhaft erwähnte „*Tod des Steuerpflichtigen*“ macht aber deutlich, welche Fallgruppe die Entwurfsverfasser zumindest in erster Linie vor Augen hatten.²⁵⁾ Die Vorschrift ist daher vor dem Hintergrund der zuvor geführten Diskussion zu sehen, ob und unter welchen Voraussetzungen der Tod des Steuerpflichtigen als „*Maßnahme*“ gesehen werden konnte.²⁶⁾ Der Gesetzgeber wollte offenbar diese Kontroverse im Sinne der Auffassung des BMF entscheiden.²⁷⁾ Dies wird auch dadurch deutlich, dass die Verwendung des Wortes „*Umstände*“ nur etwas „*klarstellen*“ sollte: Aus dem Blickwinkel der dem Gesetzgeber die Hand führenden Finanzbeamten war die Wahl eines Ausdrucks, nach dem zweifelsfrei alle Todesvarianten in die „Wegzugsbesteuerung“ einbezogen sind, nur eine Klarstellung im Sinne der von ihnen ohnehin schon zuvor vertretenen Auffassung. Umgekehrt ergibt sich aus der Verwendung des Wortes „*klarstellen*“ in den Gesetzesmaterialien, dass die Gesetzesverfasser nicht Konstellationen der Steuerpflicht unterwerfen wollten, die bis dahin nicht einmal nach Auffassung der Finanzverwaltung von ihr erfasst waren.²⁸⁾

Einige der Fälle, in denen es aus Anlass des Todes zum Verlust des Besteuerungsrechts kommt, haben auch eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen – wie die Testamenterrichtung – zur Voraussetzung gehabt, in anderen Fällen ist es auch ohne sein Zutun zum Verlust des Besteuerungsrechts gekommen. Somit bringt die in den Gesetzesmaterialien erwähnte Fallkonstellation auch zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber Präzisierungen an den Rändern des bisherigen Besteuerungstatbestandes vornehmen wollte. Das Beispiel des Todes des Steuerpflichtigen lässt jedenfalls nicht darauf schließen, dass der Gesetzgeber die „Wegzugsbesteuerung“ völlig neu ausrichten und nunmehr auch Sachverhalte erfassen wollte, die gar nichts mit der Person des Steuerpflichtigen zu tun haben.²⁹⁾ Dazu passt auch, dass das BMF noch in seiner Rechtsauskunft vom 9. 10. 2010, EAS 3188, betont, dass durch die Verwendung des Worts *Umstände* „*keine Rechtsänderung, sondern lediglich eine Klarstellung bewirkt werden*“ sollte.³⁰⁾ Es „*wurde daher lediglich eine ausdrucksmäßige Verbesserung der Gesetzessprache vorgenommen, ohne ihren normativen Gehalt zu verändern*“.

Bezeichnend ist, dass in den EStR nach der Gesetzesänderung zunächst von „*Umständen des Steuerpflichtigen*“ – und nicht wie im Gesetz selbst bloß von „*Umständen*“ – die Rede war.³¹⁾ Dies bestätigt die hier vertretene Auffassung: Nicht einmal von allen Teilen

²⁵⁾ So schon *Brugger*, SWI 2007, 511.

²⁶⁾ *Lang*, SWI 2006, 565 ff.; *Loukota*, SWI 2007, 12 ff.; *Mayr*, SWI 2007, 107 ff.

²⁷⁾ So auch *Mayr*, SWI 2007, 108: „*Ob der Verlust des Besteuerungsrechts willentlich durch Wegzug oder Schenkung oder durch Tod eintritt, ist [...] ohne Bedeutung. [...] Der Begutachtungsentwurf zum Budgetbegleitgesetz 2007 stellt dieses Ergebnis nunmehr ausdrücklich klar. ...*“ Vgl. weiters auch *Mayr*, *BudBG 2007: Wichtiges zur Einkommen- und Körperschaftsteuer*, RdW 2007, 237 (239).

²⁸⁾ BMF 19. 7. 2006, EAS 2741. – Erst *Mayr* versucht in der Fußnote einer „*Schlussbemerkung*“ seines Beitrags, in dem er „*endgültige Klarheit*“ bei der „*in gewissen Ausnahmefällen interpretationsbedürftigen ‚Maßnahme des Steuerpflichtigen‘*“ durch das *BudBG 2007* ankündigt, die Erfassung der „*passive[n] Steuerentstrickung*“ durch *nachträgliche DBA-Änderung*“ nach dem bisherigen Maßnahmentatbestand als zweifelhaft darzustellen (SWI 2007, 110 FN 20). Diese Auffassung, wonach nunmehr auch die „*nachträgliche DBA-Änderung*“ steuerpflichtbegründend wäre, findet allerdings keine Erwähnung in den Gesetzesmaterialien.

²⁹⁾ Zu derartigen Überlegungen vgl. auch *Brugger*, SWI 2007, 510 f.; ähnlich offenbar auch *Hofbauer-Steffel*, *Zuzugs- und Wegzugsbesteuerung*, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung von Kapitalvermögen* (2011) 295 (295).

³⁰⁾ In diese Richtung auch *Kanduth-Kristen*, SWI 2014, 167.

³¹⁾ Rz. 6677 EStR 2000 i. d. F. 5. 12. 2007, BMF-010203/0501-VI/6/2007.

der Verwaltung wurde ursprünglich an die Möglichkeit gedacht, dass der neugefasste Wortlaut der Vorschrift mit den „Umständen“ auch Fälle erfassen könnte, die gar nichts mit der Person des Steuerpflichtigen zu tun haben.³²⁾ Bis zuletzt hat sich die Auffassung, auch nicht in der Person des potenziellen Veräußerers gelegene Umstände als steuerpflichtbegründend anzusehen, innerhalb der Finanzverwaltung keineswegs vollständig durchgesetzt: In der Rechtsauskunft vom 4. 6. 2013, EAS 3326, ging es um einen Sachverhalt, in dem die Gesellschaft ihre Immobilien veräußerte und der Gesellschafter dadurch im Fall einer späteren Veräußerung seiner Anteile nicht mehr von der Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift erfasst war. Österreich hat als Quellenstaat deshalb das Besteuerungsrecht verloren. Das BMF hat in dieser Rechtsauskunft das Vorliegen steuerpflichtbegründender „Umstände“ nicht einmal erwogen.³³⁾ Offenbar sah das BMF die durch die Organe der Gesellschaft vorgenommene Umstrukturierung des Gesellschaftsvermögens nicht als in der Person des Gesellschafters gelegene „Umstände“ an. Dabei hätte aufgrund von Einflussmöglichkeiten des Gesellschafters auf die Gesellschaft in so einem Fall noch viel eher Berechtigung bestanden, den Verlust des Besteuerungsrechts mit der Person des Gesellschafters in Zusammenhang zu bringen, als beim Abschluss oder der Änderung eines DBA.³⁴⁾

III. Der Begriff der „Umstände“ in der Systematik des Gesetzes

Stellt man die Systematik des Gesetzes in den Mittelpunkt der Überlegungen, bestätigt sich der Eindruck, dass der Begriff der „Umstände“ nicht so weit interpretiert werden kann, dass er gar keinen fassbaren Inhalt mehr hat und überhaupt nicht mehr zur Abgrenzung der Steuerpflicht des nunmehrigen § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG herangezogen werden kann: Zunächst darf nicht übersehen werden, dass die Vorschrift über die „Wegzugsbesteuerung“ nicht der einzige Entstrickungstatbestand ist, den die österreichische Rechtsordnung kennt. Die Vorschrift des § 6 Z 6 EStG ist – wie die Gesetzesmaterialien betonen³⁵⁾ – Pate für die damals in § 31 Abs. 2 Z 2 EStG vorgesehene Steuerpflicht gestanden. Die Einführung der Vorschrift wurde besonders auch mit dem Hinweis darauf gerechtfertigt, dass die Besteuerungstatbestände für die Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen vor dem EStG 1972 zu den betrieblichen Einkunftsarten gehörten.³⁶⁾ Auch die korrespondierende Vorschrift, die die steuerneutrale Aufwertung von Beteiligungen im Falle des „Zuzugs“ vorsieht, steht ersichtlich im Zusammenhang mit § 6 Z 6 EStG, wo eine vergleichbare Rechtsfolge vorgesehen ist.³⁷⁾ Als aufgrund der Rechtsprechung des EuGH eine Modifikation der Rechtsfolgen im Fall des Wegzugs in EU- und EWR-Staaten erforderlich wurde, hat der Gesetzgeber sowohl § 6 Z 6 EStG als auch die Wegzugsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich gleichermaßen angepasst. Zwar ist der Wortlaut des nunmehrigen § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG nach wie vor anders als § 6 Z 6 EStG formuliert. Dies findet aber darin seine Erklärung, dass bei den außerbetrieblichen Beteiligungen vor allem auch der Ansässigkeitswechsel des Steuerpflichtigen den Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts auslöst, während der Ansässigkeitswechsel des Betriebsinhabers alleine nichts an der weiterhin bestehen-

³²⁾ Vgl. allerdings *Mayr*, SWI 2007, 110 FN 20, der rasch die Chance sah, aufgrund des geänderten Wortlauts den Besteuerungstatbestand nunmehr wesentlich weiter als den bisherigen Maßnahmentatbestand zu deuten.

³³⁾ Kritisch dazu *Wagner*, SWI 2014, 105.

³⁴⁾ Vgl. auch *Lechner*, Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in: *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 161 (167 f.), der schon nach dem „Maßnahmentatbestand“ erwogen hat, in solchen Fällen bei einer Mehrheitsbeteiligung die Veräußerung von Immobilien für diese Zwecke dem Gesellschafter „zuzurechnen“, hingegen „bei einer knapp über 10%igen Beteiligung eher nicht“.

³⁵⁾ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42.

³⁶⁾ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42.

³⁷⁾ FAB 354 BlgNR 18. GP, 3.

den Steuerverfängerheit der einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ändert. § 6 Z 6 EStG verwendet aber mit den Begriffen der „Überführung“, der „Verlegung“ und der „sonstigen Leistung“ Formulierungen, die verdeutlichen, dass die Handlungen, auf die abgestellt wird, nicht völlig von der Person des Steuerpflichtigen losgelöst sein dürfen. Wenn im Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG der Abschluss eines DBA, das für Unternehmensgewinne die Befreiungsmethode vorsieht, keine Steuerpflicht auslöst,³⁸⁾ gibt es mangels in die gegenteilige Richtung deutender Hinweise keinen Grund, die parallele Entstrickungsvorschrift im außerbetrieblichen Bereich anders zu verstehen.

Weiters ist dem Gesetzgeber zumindest im Zweifelsfall zu unterstellen, keine überflüssigen Worte verwendet zu haben: Der Umstand, dass das Gesetz nach der Streichung der Worte „Maßnahme des Steuerpflichtigen“ nicht bloß schlechthin den Verlust des Besteuerungsrechts zum Anknüpfungspunkt der Steuerpflicht macht, sondern stattdessen nunmehr das Vorliegen von „Umständen“ verlangt, lässt darauf schließen, dass nicht jeder Verlust des Besteuerungsrechts die Steuerpflicht auslöst. Überlegt man, welche Fallkonstellationen als „Umstände“ in Betracht kommen, ist zunächst bei den klassischen „Maßnahmen“ zu beginnen, die unbestritten auch nach der gesetzlichen Änderung steuerpflichtbegründend sein sollen. Dazu gehören jedenfalls in den seinerzeitigen Gesetzesmaterialien ausdrücklich erwähnte Wegzug, die Schenkung der Beteiligung oder die Übertragung in das ausländische Betriebsvermögen, nach den nunmehrigen Gesetzesmaterialien auch der Tod des Steuerpflichtigen. Für alle diese Fälle gilt, dass der Verlust des Besteuerungsrechts durch einen in der Person des Steuerpflichtigen gelegenen Umstand begründet ist. Falls aber überhaupt alle Sachverhalte, in denen es zum Verlust des Besteuerungsrechts kommt, durch die Verwendung des Ausdrucks „Umstände“ in die Steuerpflicht einbezogen wären, würde der Ausdruck „Umstände“ seine eigenständige normative Bedeutung verlieren: Die Regelung hätte dann dieselbe Bedeutung, wie wenn der Ausdruck „Umstände“ gar nicht verwendet worden wäre. Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der „Umstände“ eine überflüssige Anordnung treffen wollte, gibt es allerdings nicht.

Diese Überlegungen gewinnen noch zusätzlich an Bedeutung, wenn man berücksichtigt, dass der Gesetzgeber im umgekehrten Fall des „Eintritts“ in das Besteuerungsrecht genau diesen Weg gewählt hat: Von Anfang an waren weder „Maßnahmen des Steuerpflichtigen“ noch „Umstände“ erforderlich, um die steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung zu ermöglichen. Jede Konstellation, in der es zum Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich kommt, war und ist erfasst. Wenn der Gesetzgeber somit den umgekehrten Fall der steuerneutralen Aufwertung ohne zusätzliche Voraussetzungen regelt, kann ihm nicht ohne Weiteres unterstellt werden, er hätte ebenfalls keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen wollen, wenn er beim Verlust des Besteuerungsrechts ausdrücklich verlangt, dass „Umstände“ vorliegen müssen.

Dabei stellt sich aber die Frage, warum der Gesetzgeber beim „Verlust des Besteuerungsrechts“ und beim „Eintritt in das Besteuerungsrecht“ unterschiedliche Voraussetzungen aufgestellt hat. Die Gesetzesmaterialien geben hier keine Hinweise. Dennoch liegt die Antwort auf der Hand: Die „Wegzugsbesteuerung“ trägt mit der seinerzeitigen Voraussetzung der „Maßnahmen“ und den nunmehrigen „Umständen“ Reste der Eierchalen einer im Kern als Missbrauchsvorschrift konzipierten Regelung am Kopf.³⁹⁾ Der Gesetzgeber stellte zwar nicht auf den angestrebten Steuervorteil ab, er bezog aber

³⁸⁾ Dazu bereits *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 88 f., unter Hinweis auf Rechtsprechung und Schrifttum in Deutschland.

³⁹⁾ Zu den gesetzgeberischen Zielsetzungen, Steuervermeidungsstrategien zu konterkarieren, vgl. *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 20.

auch nicht Ereignisse, die mit der Person des Steuerpflichtigen gar nichts zu tun haben, in die Steuerpflicht ein. Im Fall des Zuzugs würde es wenig Sinn machen, primär jene Gestaltungen zu begünstigen, in denen der Gesellschafter eine aktive Handlung gesetzt hat, und sogar die Unterstellung unter die österreichische Steuerhoheit und die abkommensrechtliche Abschirmung gegenüber dem Besteuerungsrecht des anderen Staates unter Steuerplanungsgesichtspunkten bewusst angestrebt hat. Gerade jene Steuerpflichtigen, die durch unvermutete Kündigung eines Abkommens für sie ungewollt mit ihren Beteiligungen in Österreich steuerhängig werden, würden dann im Regen stehen bleiben. Schließlich soll die steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung Doppelbesteuerung verhindern, die im Fall einer *ausländischen* Wegzugsbesteuerung droht: Dieselben stillen Reserven könnten sonst im Ausland im Rahmen einer Wegzugsbesteuerung und in Österreich im späteren Veräußerungsfall erfasst werden. Dass es tatsächlich zur Doppelbesteuerung kommt, ist nach der Zuzugsregel aber nicht gefordert. Denn es kommt auch dann zur steuerneutralen Aufwertung, wenn der andere Staat keine Wegzugsbesteuerung vorsieht. Doppelte Nichtbesteuerung kann dann die Folge sein. Hier besteht wiederum Gleichklang zur Besteuerung nach dem nunmehrigen § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG, wonach die Wegzugsbesteuerung auch dann ausgelöst wird, wenn der Zugzugsstaat keine steuerneutrale Aufwertung vorsieht und dieselben stillen Reserven im Ergebnis in beiden Staaten besteuert werden.

Zu berücksichtigen ist auch, dass es mitunter *sowohl* einer Handlung des Steuerpflichtigen *als auch* des Abschlusses eines DBA bedarf, damit es zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt.⁴⁰⁾ Zieht ein Gesellschafter z. B. zu einem Zeitpunkt, zu dem ein neues DBA bereits im Bundesgesetzblatt kundgemacht ist, aber noch vor dem Beginn des ersten Anwendungszeitraums des DBA in den Vertragsstaat, war unbestritten, dass der Ansässigkeitswechsel als die entscheidende „*Maßnahme*“ des Steuerpflichtigen anzusehen ist, und nicht etwa der Abschluss oder das Inkrafttreten des DBA.⁴¹⁾ Da der Begriff der „*Umstände*“ jedenfalls auch all jene Ereignisse umfasst, die früher als „*Maßnahmen*“ angesehen wurden, sind die relevanten „*Umstände*“ auch nach heute geltender Rechtslage in so einer Konstellation im Wegzug zu sehen. Wenn aber die Übersiedlung viele Jahre vor Abschluss des DBA erfolgt, also zu einem Zeitpunkt, als mit einem DBA noch gar nicht zu rechnen war, geschweige denn darüber verhandelt wurde, spricht nichts dafür, nun plötzlich nicht mehr den Wegzug als das für die Beurteilung der „*Umstände*“ entscheidende Ereignis anzusehen. In so einer Konstellation wird die Übersiedlung letztlich zwar deshalb nicht als „*Umstände*“ in Betracht kommen, weil zu diesem Zeitpunkt dem einsichtigen Beobachter nicht erkennbar sein konnte, dass das Ereignis zum Verlust des Besteuerungsrechts führt.⁴²⁾ Nichts spricht aber dafür, in diesem Fall dann nicht mehr das in der Person des Steuerpflichtigen liegende Ereignis als relevant zu erachten, sondern den Blickwinkel völlig zu ändern und als die bedeutsamen Umstände nunmehr den Abschluss des DBA anzusehen. Häufig wird es ein in der Person des Steuerpflichtigen liegendes Ereignis gegeben haben, das dann zum Verlust des Besteuerungsrechts führt, wenn auch das DBA abgeschlossen und anwendbar geworden ist. Das kann seinerzeit ein Ansässigkeitswechsel oder nur der Erwerb der Anteile vor Jahren oder Jahrzehnten gewesen sein. Kommt kurz vor oder nach der erstmaligen Anwendung des DBA nur ein der Person des Gesellschafters zuzurechnendes Ereignis und nicht der Abschluss des DBA als maßgebender Umstand in Betracht, kann dies auch nicht anders sein, wenn die vom Steuerpflichtigen seinerzeit gesetzte Handlung so weit zurück liegt, dass der Zusammenhang zwischen diesem Ereignis und dem Verlust des Besteuerungsrechts nicht hinreichend eng ist. Dann lie-

⁴⁰⁾ Vgl zu derartigen Überlegungen auch *Reiter*, IStR 2012, 359.

⁴¹⁾ Zutreffend *Brugger*, SWI 2007, 511.

⁴²⁾ *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 88.

gen eben gar keine „Umstände“ vor, die nach § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG Steuerpflicht auslösen.

IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist das Determinierungsgebot des Art. 18 Abs. 1 B-VG von Bedeutung. Schon der Inhalt des Tatbestandselements der „*Maßnahmen des Steuerpflichtigen*“ ließ sich nicht einfach bestimmen. Durch den Ersatz dieser Voraussetzung durch den Ausdruck „*Umstände*“ hat der Gesetzgeber nicht unbedingt zur Klarheit beigetragen. Ob z. B. auf Ebene der *Gesellschaft* getroffene Maßnahmen – wie die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung in den anderen Vertragsstaat oder die Veräußerung des Immobilienbesitzes⁴³⁾ –, die auch zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts auf *Anteilsinhaberebene* führen können, nunmehr auch unter die Wegzugsbesteuerung fallen, lässt sich aufgrund des Gesetzeswortlauts alleine nicht beantworten. Gleiches gilt für den Fall einer neu in Liechtenstein für bestimmte Rechtsträger geschaffenen Steuerpflicht, aufgrund deren nach einer bilateralen Sonderregelung nun Abkommensberechtigung besteht und Österreich künftig an der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gehindert ist.⁴⁴⁾ Die Grenzen dieses Besteuerungstatbestands drohen zu verschwimmen. Versteht man den Tatbestand so weit, dass „*Umstände*“ in jedem Fall vorliegen, in dem es zum Verlust des Besteuerungsrechts kommt, verliert die Voraussetzung jegliche eigenständige normative Bedeutung. Dies entschärft zwar rechtsstaatliche Bedenken, lässt sich aber nicht mit der geschilderten Rechtsentwicklung und der Gesetzessystematik in Einklang bringen. Sollen mögliche gleichheitsrechtlich bedenkliche Differenzierungen zwischen den verschiedenen Arten des Erwerbs von Todes wegen vermieden werden,⁴⁵⁾ reicht es aus, in der geänderten Formulierung – je nach der zur früheren Rechtslage vertretenen Auffassung – bloß eine Klarstellung oder eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Wegzugsbesteuerung auf alle Fälle des Todes des Steuerpflichtigen zu sehen. Diese Deutung fügt sich nicht nur nahtlos in hier dargelegte Argumentation ein, sondern sie legt ein Verständnis des Begriffs der Umstände nahe, das sich auch mit Art. 18 B-VG vereinbar erweist. Eine solche Auslegung gibt dem Tatbestand nämlich jene Konturen, die er benötigt, um in Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot bestehen zu können: Sie begrenzt den Anwendungsbereich des Tatbestands auf mit der Person des Steuerpflichtigen zusammenhängende Ereignisse.

Aus gleichheitsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf die vor Abschluss eines DBA bestehende Rechtslage geschützt ist. Einen generellen Schutz vor Rechtsänderungen gibt es im Steuerrecht nicht. Es steht dem Gesetzgeber frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Steuerpflichtige berechtigt vertrauen konnte, können die Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffs zur Folge haben.⁴⁶⁾ Im Regelfall wäre daher eine Steuerpflicht, die durch einen auf den Abschluss oder die Änderung eines DBA zurückzuführenden Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ausgelöst wird, verfassungsrechtlich unproblematisch: Meist wird nämlich ein neu abgeschlossenes DBA im Bundesgesetzblatt kundgemacht, *bevor* sein erster Anwendungs-

⁴³⁾ Dazu schon vor dem Hintergrund des Maßnahmentatbestandes *Lechner*, Private Wohnsitznahme, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalverkehrsfreiheit, 167 f.

⁴⁴⁾ BMF 19. 2. 2013, EAS 3315: In dieser Erledigung vertritt das BMF die Auffassung, dass die nunmehr bestehende Abkommensberechtigung zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führt und die Steuerpflicht begründenden „*Umstände*“ gegeben sind.

⁴⁵⁾ Zu diesen Bedenken bereits *Lang*, SWI 2006, 568; zustimmend *Mayr*, SWI 2007, 108.

⁴⁶⁾ Näher *Lang*, Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen des Strukturanpassungsgesetzes am Beispiel der Assanierungsaufwendungen nach dem Stadterneuerungsgesetz, ÖStZ 1997, Sonderheft, 36 (38 ff.).

zeitraum beginnt. Der VfGH hat die übergangslos vorgenommene Verlängerung der Spekulationsfrist des seinerzeitigen § 30 EStG als unbedenklich erachtet, obwohl Steuerpflichtige, die nach der bis dahin geltenden Rechtslage darauf vertraut haben, dass die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist und sie das erworbene Wirtschaftsgut steuerfrei veräußern können, wiederum in die Steuerpflicht hineingefallen sind und den Ablauf der verlängerten Spekulationsfrist abwarten mussten, wenn sie tatsächlich steuerfrei veräußern wollten.⁴⁷⁾ Die Kundmachung der Neuregelung mehr als fünf Monate vor ihrem Inkrafttreten erachtete der VfGH im Fall des § 30 EStG jedenfalls für ausreichend. Käme es zur Steuerpflicht kraft Verlusts des Besteuerungsrechts bei Beginn der DBA-Anwendung, sind die Folgen allerdings gravierender, denn der Gesellschafter hätte meist nicht die Möglichkeit, vor dem Beginn des Anwendungszeitraums des DBA die Beteiligung noch steuerfrei zu veräußern, um die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden. Auch geht es nicht darum, dass der Steuerpflichtige den Ablauf einer verlängerten Frist abwarten müsste, um danach wieder steuerfrei veräußern zu können, sondern die Steuerpflicht würde ihn – zumindest im Verhältnis zu Staaten, bei denen kein Besteuerungsaufschub zum Tragen kommt – jedenfalls und sofort treffen. Die mögliche spätere Veräußerungsgewinnbesteuerung wäre damit zwingend vorgezogen, und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige gar nicht plant, seine Beteiligung in den nächsten Jahren oder Jahrzehnten zu veräußern. Allerdings ist auch kein besonderes schutzwürdiges Vertrauen darauf erkennbar, dass eingetretene Wertsteigerungen einer Beteiligung erst bei der Veräußerung besteuert werden können: Nach der in § 6 Z 13 EStG vorgesehenen Zuschreibungspflicht kommt es ebenfalls zur vorzeitigen Realisierung stiller Reserven. Das Inkrafttreten dieser Vorschrift ist seinerzeit nicht durch Übergangsregelungen abgefedert worden.⁴⁸⁾ Verfassungsrechtliche Bedenken hat dies nicht geweckt.⁴⁹⁾ Dem Steuerpflichtigen wurde keineswegs der Erwerb der Beteiligung aufgedrängt, indem ihm etwa in Aussicht gestellt wurde, dass die Besteuerung der stillen Reserven unter keinen Umständen vor der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgen wird. In sachlich begründeten Fällen hat es schon vor der Wegzugsbesteuerung Gewinnrealisierungstatbestände ohne Umsatzakt gegeben, denen auch Steuerpflichtige ausgesetzt waren, die bereits Anteilsinhaber waren. Der mit der erstmaligen Anwendung des DBA verbundene Wegfall der Möglichkeit, die bis dahin entstanden stillen Reserven im Veräußerungsfall zu besteuern, kann den gesetzgeberischen Eingriff rechtfertigen.⁵⁰⁾

Zu beachten ist jedoch, dass der Gesetzgeber gerade im Fall von DBA, die als Staatsverträge nach Art. 50 B-VG der parlamentarischen Genehmigung bedürfen, den Zeitplan bis zur Kundmachung im BGBl. oft nicht alleine steuern kann. Mitunter verzögert sich die völkerrechtliche Ratifikation. So wurde z. B. das DBA mit Großbritannien am 18. 12. 1970 im BGBl. kundgemacht, war aber bereits für alle Steuerjahre, die am oder nach dem 1. 1. 1969 begannen, anwendbar.⁵¹⁾ Im Fall des DBA mit Israel erfolgte die Kundmachung am 16. 3. 1971, der Beginn der Anwendung war gar mit dem 1. 1. 1968 festgelegt.⁵²⁾ Die Kundmachung des DBA Estland erfolgte am 11. 2. 2003 im BGBl., anwendbar war es aber schon für das gesamte Kalenderjahr 2003.⁵³⁾ Die Änderung des DBA Slowenien, bei der es allerdings nicht um Veräußerungsgewinne ging, erfolgte ebenfalls rückwirkend.⁵⁴⁾ Geht man davon aus, dass sich der Steuerpflichtige nur an der

⁴⁷⁾ VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92, VfSlg. 13.461/1993.

⁴⁸⁾ § 125 EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 400/1988.

⁴⁹⁾ Vgl. aber zu anderen Aspekten dieser Vorschrift aus verfassungsrechtlicher Sicht Lang, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG 1988, in *Djanani/Kofler/Steckel* (Hrsg.), Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht, FS Lexa (1995) 517 (517 ff.).

⁵⁰⁾ Anders offenbar Wagner, SWI 2014, 109.

⁵¹⁾ BGBl. Nr. 390/1970.

⁵²⁾ BGBl. Nr. 85/1971.

⁵³⁾ BGBl. III Nr. 11/2003.

⁵⁴⁾ BGBl. III Nr. 126/2007.

im BGBl. kundgemachten Rechtslage und nicht an Planungen, politischen Vorhaben und literarischen Diskussionen zu orientieren braucht,⁵⁵⁾ liegt in diesen und anderen Fällen nicht bloße Enttäuschung darüber, dass sich die Rechtslage geändert hat, sondern eine Rückwirkung vor. Hier kommen strengere verfassungsrechtliche Maßstäbe zum Tragen:⁵⁶⁾ Gesetzliche Vorschriften, „die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, führen zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden)“.⁵⁷⁾ Die aufzudeckenden stillen Reserven und damit die Höhe der Steuerlast können je nach Beteiligung sehr hoch sein, und auch die Länge des Rückwirkungszeitraums kann mitunter beachtlich sein. Daher ist keineswegs auszuschließen, dass in solchen Fällen eine Steuerpflicht, die durch den Abschluss des DBA schlagend würde, die Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen übersteigt.

Diese Überlegungen zeigen, dass gelegentlich erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken entstehen können, wenn im bloßen Abschluss eines DBA und dem daran geknüpften Beginn seiner Anwendung „Umstände“ gesehen würden, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen und demnach die Steuerpflicht nach § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG rückwirkend auslösen. Eine verfassungskonforme Interpretation dahingehend, nur in den Fällen, in denen die Bedenken gravierend genug sind, die „Umstände“ nicht als gegeben zu erachten, ist nicht möglich. Der Wortlaut der Regelung bietet keine Grundlage für eine derartige Differenzierung. Allerdings weiß der Gesetzgeber um die zeitlichen Unwägbarkeiten, die bei Ratifikation eines DBA auftreten können. Vor diesem Hintergrund kann ihm nicht zugespödet werden, die dadurch in einzelnen Fällen ausgelösten verfassungsrechtlichen Bedenken hingenommen und in Kauf genommen zu haben, mit der Besteuerung auch offenkundige Verfassungswidrigkeit auszulösen. Diese Überlegungen sprechen ebenfalls dafür, den Abschluss oder die Änderung eines DBA überhaupt nicht zu den steuerpflichtbegründenden „Umständen“ zu zählen.

V. Unionsrechtliche Rahmenbedingungen

Regelungen von Mitgliedstaaten über die Wegzugsbesteuerung standen bereits mehrmals am Prüfstand des EuGH. Der Gerichtshof hat zunächst in der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant* klargestellt, dass eine anlässlich der Verlegung der Ansässigkeit erhobene Steuer als eine Beschränkung zu verstehen ist, die bei Fehlen einer Rechtfertigung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.⁵⁸⁾ In der Rechtssache *N.* hat der EuGH näher dargelegt, unter welchen Voraussetzungen derartige Vorschriften mit der Grundfreiheit vereinbar sein können.⁵⁹⁾ Der österreichische Gesetzgeber hat aus dieser Rechtsprechung die Konsequenzen gezogen und die Rechtsfolgen im Verhältnis zu den EU-Staaten und den EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe bedeutend modifiziert und insbesondere angeordnet, dass die Erhebung der Steuer nicht vor der Veräußerung erfol-

⁵⁵⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg. 12.186/1989.

⁵⁶⁾ Dazu z. B. *Lang*, ÖStZ 1997, Sonderheft, 38 ff.

⁵⁷⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg. 12.186/1989; dazu *Lang*, Die Rückwirkung von Abgabengesetzen, RdW 1989, 401 (402).

⁵⁸⁾ EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*; zum Urteil siehe *Aigner/Tissot*, Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EU, SWI 2004, 293 (293 ff.); *Koffler*, Aus der Rechtsprechung des EuGH: Hughes des Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004, 195 (195 ff.).

⁵⁹⁾ EuGH 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N.*

gen darf. Im Verhältnis zu allen anderen Staaten kommt es hingegen nach wie vor sogleich zur Steuerpflicht, wenn Maßnahmen des Steuerpflichtigen – und nunmehr bloß „Umstände“ – vorliegen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führen.

Aus der jüngeren Rechtsprechung des EuGH ist das Urteil *National Grid Indus* einschlägig, in dem es um die Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft von einem in einen anderen Mitgliedstaat ging.⁶⁰⁾ Der EuGH hat hier einen gegenüber den Mitgliedstaaten deutlich großzügigeren Maßstab als in den beiden oben genannten Fällen angelegt. Dies hat zu Mutmaßungen darüber geführt, ob die ältere Rechtsprechung nunmehr generell überholt ist, ob der EuGH beim Wegzug natürlicher und juristischer Personen andere Standards anlegt, ob zwischen Betriebs- und Privatvermögen zu unterscheiden wäre oder ob die Urteilsbegründung in *National Grid Indus* aus den Besonderheiten des Falls zu erklären wäre.⁶¹⁾ Der EuGH hat aber auch in diesem Urteil daran festgehalten, „dass eine Regelung eines Mitgliedstaats [...], die die sofortige Einziehung der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse bei den Vermögensgegenständen einer Gesellschaft, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, zum Zeitpunkt dieser Verlegung vorschreibt, unverhältnismäßig ist“.⁶²⁾ Im zuletzt ergangenen Urteil *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* hat der EuGH eine Staffelung der Zahlung der geschuldeten Steuer in fünf Jahresraten noch als verhältnismäßig angesehen, aber auch bestätigt, dass eine verpflichtende sofortige Erhebung des Steuer nicht unionsrechtskonform wäre.⁶³⁾ Daher ist nach wie vor unstrittig, dass die Wegzugsbesteuerung jedenfalls mit den Rechtsfolgen, wie sie nach der österreichischen Rechtsordnung im Verhältnis zu fast allen Drittstaaten zum Tragen kommen, im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht unionsrechtskonform ist.

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist die einzige Grundfreiheit, die auch im Verhältnis zu allen Drittstaaten anwendbar ist. Eine im Verhältnis zu fast allen Drittstaaten angeordnete sofortige Besteuerung der stillen Reserven bei Verlust des Besteuerungsrechts kann daher nur dann unionsrechtswidrig sein, wenn diese Grundfreiheit überhaupt zum Tragen kommt. Die „bloße Verlegung des Wohnsitzes von einem Staat“ fällt – wie der EuGH in *van Hilten* ausgesprochen hat – nicht unter die Kapitalverkehrsfreiheit.⁶⁴⁾ Daher könnten erst recht Zweifel bestehen, ob der bloße Abschluss eines DBA diese Grundfreiheit aktiviert. Denn in diesem Fall ist nicht einmal die Wohnsitzverlegung erforderlich, um die Steuerpflicht auszulösen. Allerdings ist nach ständiger Rechtsprechung ein grenzüberschreitendes Beteiligungsverhältnis bereits ausreichend, um den Anwendungsbereich

⁶⁰⁾ EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*; bestätigt in EuGH 6. 9. 2012, Rs. C-38/10, *Kommission/Portugal*; 31. 1. 2013, Rs. C-301/11, *Kommission/Niederlande*; zum Urteil siehe u. a. *Loidl/Moshammer*, Rs. *National Grid Indus*: Wende in der Wegzugsbesteuerung?, *SWI* 2012, 177 (177 ff.); *Petriz*, EuGH zur Entstrickungsbesteuerung durch Verlegung der Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, *RdW* 2012, 61 (61 ff.); *Kessler/Philipp*, Rechtssache *National Grid Indus BV* – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung? *DStR* 2012, 267 (267 ff.); *Mitschke*, *National Grid Indus* – Ein Pyrrhussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung? *IStR* 2012, 6 (6 ff.); *Thömmes/Linn*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, *IStR* 2012, 282 (282 ff.).

⁶¹⁾ So ließ der EuGH im Detail Unterschiede in der Beurteilung wegziehender Kapitalgesellschaften und wegziehender natürlicher Personen mit Privatvermögen erkennen: Bei Betriebsvermögen dürfte eine Stundung der Steuerschuld bei Betriebsvermögen „gegebenenfalls zuzüglich Zinsen“ gestattet sein, sowie – um dem „Risiko der Nichteinziehung der Steuer“ zu begegnen – auch „die Stellung einer Bankgarantie“ gefordert werden (EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 73 f.). Ebenso sind die Mitgliedstaaten – anders als bei Privatvermögen – nicht verpflichtet, spätere Wertminderungen der betrieblichen Wirtschaftsgüter nach dem Wegzug bei der Berechnung der Steuer zu berücksichtigen, selbst wenn diese auch vom Aufnahmestaat nicht berücksichtigt werden. Dazu kritisch *Kessler/Philipp*, *DStR* 2012, 271 f.; *Loidl/Moshammer*, *SWI* 2012, 183 ff.; *Thömmes/Linn*, *IStR* 2012, 284 ff.

⁶²⁾ EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 85.

⁶³⁾ EuGH 23. 1. 2014, Rs. C-164/12, *DMC*, Rn. 62.

⁶⁴⁾ EuGH 23. 2. 2006, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Rn. 49; der EuGH verweist hierbei auf die ausführlichere Analyse des Generalanwalts (GA *Leger*, Schlussanträge vom 30. 6. 2005, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Nr. 58); kritisch *Bron*, Das van Hilten-Urteil des EuGH und die (Un-)Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten, *IStR* 2006, 296 (299 f.).

der Kapitalverkehrsfreiheit zu eröffnen.⁶⁵⁾ Immerhin kann ein Investor, der in einem Staat ansässig ist, mit dem bisher kein DBA besteht, abgehalten werden, Anteile an einer inländischen Gesellschaft zu erwerben, wenn er damit rechnen muss, im Fall des Abschlusses eines DBA die bis dahin entstandenen stillen Reserven zu versteuern. Die im Inland – und damit in der EU – ansässige Gesellschaft kann dadurch bei der Kapitalabführung behindert werden.

Schwieriger ist aber gerade bei Beteiligungen die Abgrenzung zwischen der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit. Der Besitz von Beteiligungen, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fällt unter die Niederlassungsfreiheit.⁶⁶⁾ Eine eindeutige prozentuelle Grenze der Beteiligung lässt sich allerdings nicht angeben. Der EuGH hat jüngst eine 10%ige Beteiligung bereits von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst gesehen.⁶⁷⁾ Da § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG und zuvor schon § 31 EStG auf Kleinstbeteiligungen oder Beteiligungen von mindestens 1 % anwendbar waren, gibt es im Rahmen der Wegzugsbesteuerung definitiv Fallkonstellationen, die von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst sind. Die jüngere Rechtsprechung tendiert – allerdings mit wenig überzeugender Begründung⁶⁸⁾ – überhaupt dazu, nicht bloß auf den jeweiligen Sachverhalt, sondern auf den Anwendungsbereich der Norm anzustellen.⁶⁹⁾ Regelungen, die für Beteiligungen von 1 % und mehr oder überhaupt für alle Beteiligungen anwendbar sind, können demnach zur Gänze unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen, auch wenn das Beteiligungsausmaß in einem konkreten Sachverhalt 100 % ausmacht.⁷⁰⁾

Allerdings berührt Art. 63 AEUV „nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen“. Die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung sind erstmals 1991 in die österreichische Rechtsordnung eingeführt worden. Vor diesem Hintergrund könnte erwogen werden, ob Art. 64 Abs. 1 AEUV Österreich ermöglicht, die Wegzugsbesteuerung weiterhin im Verhältnis zu Drittstaaten anzuwenden, soweit Beteiligungen auch als Direktinvestitionen angesehen werden können. Allerdings ermöglicht diese Stillhalteklausele einem Mitgliedstaat nicht, den Anwendungsbereich einer am 31. 12. 1993 bestandenen Regelung zu erweitern.⁷¹⁾ Würde daher der 2007 in die Vorschrift aufgenommene Begriff der „Umstände“ bewirken, dass die Regelung auch Fallkonstellationen – wie den Abschluss von DBA – umfasst, die nach ihrer früheren Fassung nicht von ihr erfasst waren, läge eine derartige Erweiterung des Anwendungsbereichs vor.

⁶⁵⁾ Vgl. z. B. EuGH 3. 10. 2013, Rs. C-282/12, *Itelcar*, Rn. 18.

⁶⁶⁾ Grundlegend EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Rn. 22; siehe weiters u. a. EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn. 31; 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 27; 10. 5. 2007, Rs. C-492/04, *Lasertec*, Rn. 20; 17. 9. 2009, Rs. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Rn. 47.

⁶⁷⁾ EuGH 3. 10. 2013, Rs. C-282/12, *Itelcar*, Rn. 22 f.

⁶⁸⁾ Ausführlich *Lang*, Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift? in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.) Europäisches Steuerrecht, FS Röder (2010) 521 (521 ff.).

⁶⁹⁾ EuGH 13. 11. 2012, Rs. C-35/11, *FII GLO 2*, Rn. 96; 28. 2. 2013, Rs. C-168/11, *Beker*, Rn. 28 ff.; 3. 10. 2013, Rs. C-282/12, *Itelcar*, Rn. 20 ff.; 23. 1. 2014, Rs. C-164/12, *DMC*, Rn. 29 ff.

⁷⁰⁾ Siehe EuGH 13. 11. 2012, Rs. C-35/11, *FII GLO 2*, Rn. 99; 3. 10. 2013, Rs. C-282/12, *Itelcar*, Rn. 23.

⁷¹⁾ Vom „Bestehen“ einer nationalen Vorschrift ist nach Ansicht des EuGH nur dann auszugehen, wenn eine solche Regelung zwar geändert wurde, die neue Vorschrift aber „im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt“ oder nur ein Hindernis der früheren Regelung „abmildert oder beseitigt“. Sollte allerdings eine Regelung auf einem „anderen Grundgedanken“ beruhen, so kann nicht mehr vom Bestehen i. S. d. Art. 64 Abs. 1 AEUV ausgegangen werden (EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 192; ähnlich auch EuGH 24. 5. 2007, Rs. C-157/05, *Holböck*, Rn. 41; 18. 12. 2007, Rs. C-101/05, A, Rn. 49).

Die Kapitalverkehrsfreiheit würde zum Tragen kommen, und Österreich könnte sich vor ihren Konsequenzen nicht unter Berufung auf die Stillhalteklausele schützen.

Ist der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet, würde die vom EuGH in den Wegzugsfällen zur Niederlassungsfreiheit entwickelte Rechtsprechung einer durch den Abschluss eines DBA ausgelösten Steuerpflicht, die nicht einmal einen vorübergehenden Besteuerungsaufschub zulässt, den Todesstoß versetzen: Die Verhältnismäßigkeit einer solchen Regelung ist wohl unter der Kapitalverkehrsfreiheit genauso wenig gegeben wie unter der Niederlassungsfreiheit.⁷²⁾ Eine sofortige Besteuerung würde der EuGH nur im Verhältnis zu Staaten akzeptieren, die nicht umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe gewähren oder die – wenn man dies für den Steueraufschub als ausreichend erachtet – sich nicht einmal zum Informationsaustausch verpflichtet haben. Allerdings lässt § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG sogar im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht – sieht man von den Staaten des EWR und der Schweiz ab⁷³⁾ –, gar keinen Besteuerungsaufschub zu, sodass in diesen Fällen am Befund der Unionsrechtswidrigkeit kein Weg vorbei führt. Denn das Argument, wonach eine bloß auf völkerrechtlicher Ebene gewährte Amts- und Vollstreckungshilfe mit inhaltlich übereinstimmenden unionsrechtlichen Regelungen nicht gleichgesetzt werden kann, weil nur die Anwendung Letzterer vor dem EuGH durchgesetzt werden kann,⁷⁴⁾ hat den Gerichtshof nicht nachhaltig beeindruckt.⁷⁵⁾

Nach den hier angestellten Überlegungen ist anzunehmen, dass die Regelung zumindest dadurch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, die zur Gewährung von Amtshilfe verpflichtet sind, verstößt, dass sie keinen Besteuerungsaufschub zulässt. Eine Auslegung, die dem Begriff der „Umstände“ hingegen bloß klarstellende Bedeutung beimisst und nach der nur Sachverhalte erfasst sind, deren Subsumtion unter den Maßnahmetatbestand zwar zweifelhaft gewesen war, die aber nach Abwägung aller Argumente doch auch von ihm erfasst gewesen waren, vermeidet diese Unionsrechtswidrigkeit.⁷⁶⁾ Auch dies spricht dafür, unter dem Begriff der „Umstände“ generell nicht auch den Abschluss oder die Änderung eines DBA zu verstehen.

VI. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber hat der Rechtsordnung einen Bärendienst erwiesen, als er im seinerzeitigen § 31 Abs. 2 Z 2 EStG und nunmehrigen § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG den in Teilbereichen strittigen Begriff der „Maßnahmen des Steuerpflichtigen“ durch den noch unschärferen Begriff der „Umstände“ ersetzt hat. Die Kontroversen zur Frage, ob auch der Abschluss oder die Änderung eines DBA zu solchen „Umständen“ gehören kann, wenn dadurch der Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ausgelöst wird, illustrieren dies. Die hier vorgenommene Analyse hat gezeigt, dass historische und systematische Argumente dafür sprechen, den Begriff der „Umstände“ eng zu interpretieren und den Abschluss oder die Änderung eines DBA nicht von ihm erfasst zu sehen. Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Überlegungen stützen dieses Ergebnis zusätzlich.

⁷²⁾ Dazu EuGH 23. 1. 2014, Rs. C-164/12, *DMC*, Rn. 38.

⁷³⁾ Zur Sonderregelung des DBA Österreich – Schweiz näher *Lang*, SWI 2006, 570 ff.

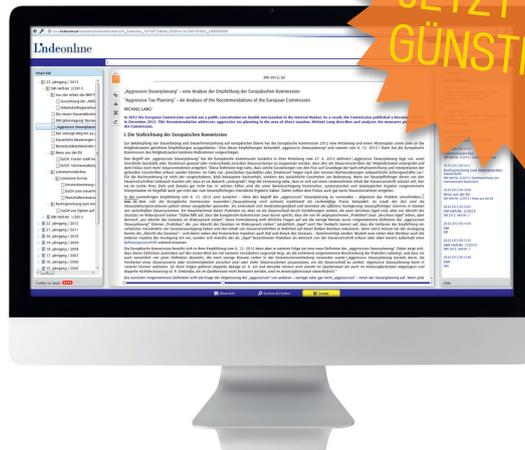
⁷⁴⁾ Vgl. hierzu *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (111); *derselbe*, Zum Seminar G: Verbietaet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern? IStR 2009, 539 (541 ff.); *derselbe*, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW 2011, 209 (222); so auch das Vorbringen des Königreichs der Niederlande in EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn. 28 ff.

⁷⁵⁾ Siehe EuGH 5. 5. 2011, Rs. C-267/09, *Kommission/Portugal*, Rn. 55; siehe hierzu bereits *Lang*, StuW 2011, 222.

⁷⁶⁾ Für andere Fälle – wie z. B. jenen der sukzessiven Senkung des Beteiligungsmaßes im früheren § 31 EStG und nunmehrigen § 27a EStG – kann die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Wegzugsbesteuerung nicht im Interpretationsweg hintangehalten werden. Die hier geäußerten Bedenken sind in diesen Fallkonstellationen nicht ohne Weiteres zu entkräften.

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!**



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

EUR 182,40
Statt EUR 228,-

Das Angebot gilt nur für Neuabonnements. Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53