

Michael Lang*)

Zweifelsfragen der Wegzugsbesteuerung

DOUBTS ON THE INTERPRETATION OF THE AUSTRIAN EXIT TAX

Austria introduced an exit tax more than ten years ago. Its rules were later changed slightly in order to be in accordance with the EC Treaty and the EEA Agreement. However, a number of difficult interpretation issues have arisen and have not yet been solved. The Ministry of Finance has published its opinion on how the rules of the Austrian exit tax should be applied in relation to Switzerland. Michael Lang analyses this opinion critically and discusses the interaction between exit tax and tax treaties.

I. Die Rechtsauskunft des BMF vom 19. 7. 2006 (EAS 2741)

Das österreichische Steuerrecht kennt seit mehr als zehn Jahren Regelungen über die „Wegzugsbesteuerung“, die ihre rechtliche Grundlage in § 31 Abs. 2 und Abs. 3 EStG haben. § 31 Abs. 2 Z 2 EStG stellt „Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die den Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten“ zur Folge haben, einer Veräußerung nach § 31 Abs. 1 EStG gleich. Auf diese Weise sollen die Wertzuwächse einer Beteiligung, die bis zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich in Österreich steuerhängig waren, vom österreichischen Fiskus erfasst werden können. Korrespondierend dazu sieht § 31 Abs. 3 EStG vor, dass im „*Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten ... der gemeine Wert als Anschaffungskosten*“ gilt. Unter dem Eindruck der Rechtsprechung des EuGH sind diese Regelungen im Verhältnis zu den EU- und EWR-Staaten modifiziert worden.¹⁾ Im Verhältnis zu anderen Staaten – wie z. B. der Schweiz – blieben die Regelungen im Wesentlichen unverändert.

Das österreichische Finanzministerium hat sich jüngst mit diesen Regelungen im Rahmen einer Rechtsauskunft näher auseinandergesetzt.²⁾ Diese Rechtsauskunft soll in der Folge beschrieben und näher analysiert werden. Die darin enthaltenen Auffassungen sollen Anlass sein, einzelne der teilweise seit mehr als 10 Jahren bestehenden Zweifelsfragen der „Wegzugsbesteuerung“ in den Blick zu nehmen:

„Verlegt eine Schweizerin (X), die zu 0,9 % an einer schweizerischen börsennotierten AG beteiligt ist, ihren Lebensmittelpunkt nach Österreich und steht auf Grund eines Syndikatsvertrages einer Aktionärsgruppe bereits fest, dass sie von ihrer Großmutter zusätzliche Anteile im Ausmaß von 0,5 % erben wird, dann tritt ihre Beteiligung nach einem solchen Erbanfall in die potenzielle Steuerpflicht des § 31 EStG ein, die bei einer späteren Anteilsveräußerung schlagend wird. Für die Ermittlung des bei einer solchen Veräußerung steuerpflichtigen Wertzuwachses sind gemäß § 31 Abs. 2 EStG die tatsächlichen Anschaffungskosten der beiden Beteiligungen und nicht der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich (hier: zum Todestag der Großmutter) maßgebend.

Sollte X in der Folge in Österreich versterben und sollte ihre 1,4 % betragende Beteiligung an ihre in der Schweiz lebende Schwester im Erbweg übergehen, dann löst dieser

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU. – Herrn Prof. Dr. Markus Reich (Universität Zürich), Mag. Patricia Brandstetter, Mag. Bernhard Fölhs, Mag. Sabine Heidenbauer und Mag. Vanessa Metzler danke ich für kritische Anregungen, Herrn Mag. Fölhs auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, BGBl. I Nr. 180/2004.

²⁾ BMF 19. 7. 2006, EAS 2741, SWI 2006, 394.

Doubts on the Interpretation of the Austrian Exit Tax

Übergang im Erbweg die Wegzugsbesteuerung in Österreich aus. Die Bezugnahme auf unentgeltliche Übertragungen in Rz. 6677 EStR, betrifft daher nicht nur Übertragungen im Schenkungsweg, sondern auch Vermögensübergänge von Todes wegen.

In Bezug auf die vorbeschriebenen Gegebenheiten zeitigen die in das Revisionsprotokoll zum DBA-Schweiz neu aufgenommenen Regelungen über die Wegzugsbesteuerung keine Auswirkung. Denn die Neuregelung bezieht sich ausschließlich nur auf Vorgänge, bei denen ein Ansässigkeitswechsel die Wegzugsbesteuerung auslöst. Bei unentgeltlichen Übertragungen an in der Schweiz ansässige Personen geht hingegen nach Art. 13 das Besteuerungsrecht Österreichs an der Wertzuwachsbesteuerung von Beteiligungen an schweizerischen Gesellschaften verloren, sodass der Tatbestand der Wegzugsbesteuerung verwirklicht ist.

Sollte X ihren Wohnsitz wieder in die Schweiz zurückverlegen und damit in die beschränkte Steuerpflicht in Österreich eintreten, dann würde dadurch (und nicht durch spätere Weitervererbungen in der Schweiz) ein Wegzugsbesteuerungstatbestand im Sinn von § 31 EStG gesetzt, weil durch diese Wegzugsmaßnahme (nach innerstaatlichem Recht) die Wertzuwachsbesteuerungsmöglichkeit an den Anteilen an der schweizerischen Gesellschaft verloren geht. Das Revisionsprotokoll zum DBA-Schweiz untersagt zwar eine Behinderung dieser Wohnsitzrückverlegung durch eine Wegzugsbesteuerung, untersagt aber nicht, bei einer nach dem Wegzug stattfindenden Veräußerung die Steuerpflicht in Österreich wahrzunehmen. Es wird daher die neue Wegzugsregelung im DBA-Schweiz in der Weise umzusetzen sein, dass – wie bei einem Wegzug in ein Land des EU-Raumes – über die Wegzugssteuerschuld im Abgabebescheid abgesprochen wird, wobei aber bis zur tatsächlichen Veräußerung keine Festsetzung erfolgt. Rechtsgrundlage für diese Vorgangsweise ist § 31 EStG, dessen Anwendungsmodalitäten durch das (derogierende) DBA auf den vorbeschriebenen Durchführungsweg zurückgedrängt werden. Das Revisionsprotokoll zum DBA steht im Übrigen einem Verlangen der Abgabenbehörde nach Sicherung dieses Besteuerungsanspruches nicht entgegen, da die Schweiz – anders als die EU-Staaten – in den gegenständlichen Fällen keine Vollstreckungsamtshilfe gewährt.“

II. Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich

Das BMF geht offenbar davon aus, dass im konkreten Zuzugsfall die Voraussetzung des „Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten“ nicht gegeben ist. Wäre diese Voraussetzung nämlich erfüllt, müsste der gemeine Wert an Stelle der Anschaffungskosten angesetzt werden. Das BMF nimmt hingegen an, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten der beiden jeweils unter 1 % liegenden Beteiligungen maßgeblich wären. Der Umstand, dass die spätere Veräußerung der insgesamt 1,4 % betragenden Beteiligung genauso wie der Wegzug oder allenfalls die Übertragung im Erbweg die Besteuerung nach § 31 EStG auslösen kann, hat das BMF offenbar nicht beeindruckt.

Geht man von der Zielsetzung der Regelungen über die „Wegzugsbesteuerung“ in § 31 Abs. 2 und Abs. 3 EStG aus, so überrascht dieses Ergebnis: Einerseits sollen nämlich die Wertzuwächse erfasst werden können, die bis zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich entstehen. Andererseits soll die in § 31 Abs. 3 EStG vorgesehene steuerneutrale Aufwertung von Beteiligungen sicherstellen, dass Wertsteigerungen, die in einem Zeitraum entstanden sind, in dem die Republik Österreich noch gar kein Besteuerungsrecht hatte, auch nicht in Österreich steuerhängig werden. Werden aber die seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten im Falle einer späteren Steuerpflicht nach § 31 EStG herangezogen, werden auf diese Weise letztlich Wertsteigerungen in Österreich steuerhängig, die im Falle einer Veräußerung der Beteiligung vor dem Zuzug nach Österreich niemals steuerpflichtig gewesen wären. Für die Auffassung des

BMF spricht allerdings, dass in einem reinen Inlandssachverhalt die Veräußerung eines 0,9%igen Anteils im Regelfall ebenfalls keine Steuerpflicht auslösen würde, während der Erwerb des zusätzlichen Anteils von 0,5 % bewirken würde, dass die danach vorgenommene Veräußerung der Beteiligung zu versteuern und der Veräußerungserlös um die seinerzeitigen Anschaffungskosten – und nicht etwa um den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Begründung der Steuerhängigkeit – zu kürzen wäre.

Die vom BMF vertretene Auffassung ist jedenfalls nicht ohne Weiteres mit dem Wortlaut des § 31 Abs. 3 EStG vereinbar: Während in § 31 Abs. 2 Z 2 EStG vom Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten „*hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1*“ die Rede ist und ein Anteil im Sinne des Abs. 1 nur dann vorliegt, wenn die mindestens 1%ige Beteiligung vorgelegen war, erwähnt § 31 Abs. 3 EStG den „*Anteil im Sinne des Abs. 1*“ nicht. Daher kann die steuerneutrale Aufwertung auf den gemeinen Wert jede Beteiligung an einer Körperschaft betreffen, ungeachtet ihrer Höhe.³⁾ Dies macht auch durchaus Sinn, da auch im späteren Fall der Steuerpflicht nach § 31 EStG nicht unbedingt nur mindestens 1%ige Beteiligungen erfasst sind. § 31 Abs. 2 Z 1 EStG stellt der Veräußerung nämlich auch den „*Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung*“ gleich. Vor diesem Hintergrund spricht vieles dafür, dass bereits die Verlegung der Ansässigkeit der Schweizerin X nach Österreich als „*Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten*“ anzusehen ist und daher eine Bewertung der Beteiligung zum Zeitpunkt der Verlegung der Ansässigkeit zum gemeinen Wert erforderlich macht.

Falls die Großmutter ebenfalls in der Schweiz ansässig war, könnte die Übertragung der zusätzlichen 0,5 % der Anteile an die nunmehr in Österreich ansässige Frau X ebenfalls als Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten angesehen werden, sodass zu überlegen ist, diesen Teil der Beteiligung zum Zeitpunkt der Übertragung im Erbwege ebenfalls mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Einer „Maßnahme“ bedarf es – anders als für die Fälle des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG ausdrücklich angeordnet – nach § 31 Abs. 3 EStG nicht, um einen Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich anzunehmen. War die Großmutter aber nicht in der Schweiz ansässig, sondern in Österreich – was aus dem Sachverhalt nicht hervorgeht –, dürfte – wenn überhaupt – lediglich der 0,9%ige Anteil an der Körperschaft mit dem gemeinen Wert festgesetzt werden.

III. Übertragung von Todes wegen nach originär innerstaatlichem Recht

Das BMF geht offenbar davon aus, dass auch Übertragungen, die von Todes wegen erfolgen, der Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG unterliegen. Die Vorschrift verlangt nicht nur den Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten, sondern eine „Maßnahme“, die zu diesem Verlust geführt hat. In der Literatur besteht überwiegend Skepsis, ob auch Übertragungen von Todes wegen als „Maßnahmen des Steuerpflichtigen“ betrachtet werden können. *Tumpel* hat bereits früh die Auffassung vertreten, dass der Tod des Steuerpflichtigen nicht als „Maßnahme“ gesehen werden kann.⁴⁾ Nach *Heidinger* kann der Vorschrift des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG nicht unterstellt werden, dass der „Eintritt der Letalität eine Maßnahme des Abgabepflichtigen ist“.⁵⁾ Auch nach *Gröhs/Staringer* kann der Tod des Steuerpflichtigen (zumindest im Regelfall) schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch „nicht als Maß-

³⁾ So bereits *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 109.

⁴⁾ *Tumpel*, Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG, SWI 1992, 67 (69); a. A. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer – Handbuch (1993) § 31 Rz. 16a 2.

⁵⁾ *Heidinger u. a.*, Rechtsformgestaltung II für mittlere und kleinere Unternehmen nach der Steuerreform 1994 (1994) 539.

Doubts on the Interpretation of the Austrian Exit Tax

nahme des Steuerpflichtigen“ aufgefasst werden.⁶⁾ Diskutiert wird, ob danach differenziert werden kann, ob es sich um einen Selbstmord des Steuerpflichtigen handelt oder ob der Steuerpflichtige keine „Maßnahme“ gesetzt hat, die den Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich herbeiführt.⁷⁾ Allenfalls könnte auch überlegt werden, zwischen testamentarischer und gesetzlicher Erbfolge zu unterscheiden.⁸⁾ Im Falle der Errichtung eines Testaments hat der Steuerpflichtige zumindest in der Vergangenheit eine Maßnahme gesetzt, die letztlich zum Verlust des Besteuerungsrechts geführt hat. Kausal ist diese Maßnahme allerdings wiederum nur insoweit, als die testamentarisch angeordnete Erbfolge nicht ohnehin auf Grund des Pflichtteilsrechts zwingend war.⁹⁾

Die hier angedeuteten Differenzierungsmöglichkeiten sind keineswegs völlig befriedigend. Zwar werden auch sonst im Steuerrecht – und in den letzten Jahren sogar verstärkt – Schenkungen unter Lebenden und Erwerbe von Todes wegen unterschiedlich behandelt, sodass es nicht überraschend wäre, Schenkungen unter Lebenden jedenfalls, Erwerbe von Todes wegen aber nicht oder nur im Ausnahmefall der Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG zu unterwerfen. Die Differenzierung zwischen verschiedenen Arten von Erwerben von Todes wegen ist allerdings zumindest unüblich und auch vor dem Hintergrund gleichheitsrechtlicher Überlegungen nicht unbedenklich. Allerdings darf auch nicht übersehen werden, dass der unscharfe Begriff der „Maßnahme“ auch bei sehr weitreichendem Verständnis nicht jede Form der Übertragung von Anteilen von Todes wegen erfassen dürfte. Das BMF hat sich mit diesen im Schrifttum bereits vor langer Zeit angestellten differenzierenden Überlegungen nicht näher auseinandergesetzt.

IV. Übertragung von Todes wegen nach den DBA

Die Rechtsauskunft des BMF beschäftigt sich ausschließlich mit dem Doppelbesteuerungsabkommen, das auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen gilt. Tatsächlich führt Art. 13 Abs. 3 dieses DBA im Falle der Übertragung der Beteiligung an eine in der Schweiz ansässige Person dazu, dass Österreich sein Besteuerungsrecht im Falle der späteren Veräußerung verliert. Fraglich ist aber, ob die Übertragung der Beteiligung von Todes wegen selbst unter den Schutz des DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen fällt. Die sich aus § 31 Abs. 2 Z 2 EStG ergebende Steuerpflicht ist zwar Bestandteil des Einkommensteuerrechts. Dennoch ist es nicht zwingend, dass eine durch die Übertragung von Todes wegen ausgelöste Besteuerung von Art. 2 des DBA gedeckt ist. Nach der allgemeinen Definition des Art. 2 Abs. 1 des DBA gilt das Abkommen nämlich nur „für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“. Nach Art. 2 Abs. 2 sind als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zwar auch „Steuern vom Vermögenszuwachs“ erfasst. Ob darunter auch eine von Todes wegen erhobene Wegzugsbesteuerung erfasst ist, ist nicht völlig klar.

Die demonstrative Auflistung der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bestehenden Steuern in Art. 2 Abs. 3 des Abkommens hilft auch nicht weiter. Hier ist zwar die Einkommensteuer ausdrücklich genannt. Allerdings ist zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens, am 30. 1. 1974, in Österreich noch keine § 31 Abs. 2 Z 2

⁶⁾ Gröhs/Staringer, Österreichische und liechtensteinische Stiftung in rechtsvergleichender Sicht, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1996) 300.

⁷⁾ Toifl, Wegzugsbesteuerung, 84.

⁸⁾ Sutter, Der sachliche Anwendungsbereich des ErbSt-MA, in Aigner u. a. (Hrsg.), Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 67; a. A. Doralt, EStG⁸, § 31 Tz. 106.

⁹⁾ Vgl. aber BMF 1. 3. 1999, EAS 1423, SWI 1999, 257: „Ist es allerdings so, dass eine Inlandsbeteiligung erst durch die Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung hinsichtlich des verstorbenen Vaters zu einem Überschreiten der 10%-Grenze des § 31 EStG führt, und hat die Wohnsitzverlegung nach Deutschland zwar nach dem Tod des Vaters, aber vor der mit der Einantwortung verbundenen Übertragung der Anteile in das Vermögen des weggezogenen Kindes stattgefunden, dann löst der Wegzug noch keine ‚Veräußerung einer mehr als 10%igen Beteiligung‘ im Sinn von § 31 Abs. 2 EStG aus, sodass bei diesem Pflichtteilsberechtigten (dem steuerlich im Zeitpunkt des Wegzuges nur Anteile unter 10 % zuzurechnen waren) die Wegzugsbesteuerung unterbleibt.“

ESTG vergleichbare Wegzugsbesteuerung erhoben worden. Eine derartige Wegzugsbesteuerung ist nicht zwingend Bestandteil einer Einkommensteuer und wird – wenn sie überhaupt erhoben wird – in vielen Staaten auch außerhalb des Einkommensteuergesetzes geregelt. Wenn die Abkommensverhandler Anfang der 1970er-Jahre die Einkommensteuer in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens aufgenommen haben, bedeutet dies nicht zwingend, dass nun alle steuerlichen Tatbestände, die nach Unterzeichnung des Abkommens in das Einkommensteuergesetz integriert wurden, auch Abkommensschutz genießen.¹⁰⁾ Jeder Vertragsstaat hätte es sonst in der Hand, den Anwendungsbereich eines Abkommens durch Integration neu geschaffener Besteuerungstatbestände in eine bestehende, unter das Abkommen fallende Steuer beliebig zu erweitern. Nach Art. 2 Abs. 4 des Abkommens gilt das DBA zwar auch „für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden“. Die Auffassung, dass eine auch Übertragungen im Erbweg umfassende Wegzugsbesteuerung gleicher oder ähnlicher Art wie die bis dahin bestehende Einkommensteuer ist, liegt ebenfalls nicht gerade auf der Hand.

Geht man allerdings – trotz der dargelegten Bedenken – von der Anwendung des DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen aus, wird in Einkunft die Neuregelung des Art. 13 Abs. 4 des DBA zu beachten sein. Nach dieser Vorschrift berührt bei „einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, ... Abs. 3 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern, wenn diese Anteile veräußert werden oder wenn Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechts des erstgenannten Staates führen.“ Die Vorschrift stellt – den Erläuterungen zufolge – sicher, „dass die bis zum Wegzug eines Steuerpflichtigen angewachsenen stillen Reserven in in- und ausländischen Kapitalbeteiligungen in Österreich steuerhängig bleiben“.¹¹⁾ Die Regelung greift allerdings nur bei einem „Ansässigkeitswechsel“ oder – in der Terminologie der Erläuterungen – beim „Wegzug“. Wenn die Abkommensrechtsetzer es ausdrücklich für notwendig erachtet haben, die Besteuerung der bis zum Wegzug eines Steuerpflichtigen erfolgten Wertänderungen sicherzustellen, könnte dies den Schluss zulassen, dass in anderen Konstellationen des Verlusts des Besteuerungsrechts, in denen kein „Ansässigkeitswechsel“ erfolgt, die Wertzuwächse nicht steuerhängig bleiben. Bei der Übertragung von Beteiligungen von Todes wegen auf eine im Ausland ansässige Person, die immer dort ansässig war und daher gar nicht gewechselt hat, würde dann keine Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG zum Tragen kommen können.¹²⁾ Ebenso ist es allerdings auch denkbar, dass es in dieser Konstellation gar nicht erforderlich war, die Steuerhängigkeit der Wertsteigerungen sicherzustellen, da sich das Besteuerungsrecht des bisherigen Ansässigkeitsstaates – also im zugrunde liegenden Sachverhalt Österreichs – aus anderen Abkommensvorschriften ergibt. In Betracht kommt hier – wenn man von einer Steuer vom Einkommen ausgeht – Art. 21 des DBA, nach dem der Ansässigkeitsstaat des Erblassers – also Österreich – das Besteuerungsrecht hat. Erachtet man die Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 als Steuer vom Vermögen,¹³⁾ sieht Art. 22 Abs. 4 des DBA ebenfalls ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Erblassers vor. Selbst wenn man diese Fallgruppe der „Wegzugsbesteuerung“ – trotz der fehlenden

¹⁰⁾ Vgl. Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 276; denselben, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (21 ff.); denselben, „Taxes Covered“ – What is a „Tax“ according to Article 2 of the OECD Model? BIFD 2005, 216 (220).

¹¹⁾ 686 BlgNR 22. GP, 2.

¹²⁾ Vgl. zu derartigen Überlegungen eines Umkehrschlusses zu Art. 13 DBA Österreich – Deutschland Lang/Stefaner in Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Österreich-Deutschland (2004) Art. 13 Rz. 13 f.

¹³⁾ Dazu Lang in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 272 ff.

Doubts on the Interpretation of the Austrian Exit Tax

Entgeltlichkeit¹⁴⁾ – unter Art. 13 Abs. 3 subsumieren wollte, würde dies auch nichts ändern. Nach Art. 13 Abs. 3 des DBA hat ebenfalls der Ansässigkeitsstaat des Veräußerers – als der in diesem Fall der Erblasser gelten müsste – das Besteuerungsrecht.

Zu erwägen ist allerdings auch, in der vorliegenden Fallkonstellation das zwischen Österreich und der Schweiz abgeschlossene DBA auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern, das ohnehin für eine durch den Erbfall allenfalls anfallende Erbschaftsteuer maßgebend ist, auch auf die durch die Übertragung von Todes wegen entstehende Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG anzuwenden. Nach Art. 2 Abs. 1 dieses Abkommens ist dieses DBA für Nachlass- und Erbschaftssteuern anwendbar. Nach Art. 2 Abs. 2 gelten als Nachlass- und Erbschaftssteuern alle Steuern, „die von Todes wegen als Nachlasssteuern, Erbanfallsteuern, Abgaben vom Vermögensübergang oder Steuern von Schenkungen auf den Todesfall erhoben werden“. Die Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG könnte etwa als „Abgabe vom Vermögensübergang“ gesehen werden.

Der Umstand, dass Art. 2 Abs. 3 die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, auflistet und dort aus österreichischer Sicht nur die Erbschafts- und Schenkungssteuer, soweit ihr die Erwerbe von Todes wegen unterliegen, nennt, steht diesem Ergebnis nicht entgegen: Die Auflistung nach Art. 2 Abs. 3 des DBA ist nicht taxativ, und die historischen Materialien zur vergleichbaren Vorschrift des Art. 2 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zeigen, dass Steuern, die von der allgemeinen Definition umfasst sind, auch dann unter das Abkommen fallen, wenn sie im Katalog der konkret zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erhobenen Steuern nicht aufgelistet sind.¹⁵⁾ Daher fällt die Wegzugsbesteuerung unter das Abkommen, soweit sie von der allgemeinen Definition des Art. 2 Abs. 1 und 2 erfasst ist. Aus diesem Grund ist es denkbar, die Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG – jedenfalls soweit sie bei Erwerben von Todes wegen zum Tragen kommt – unter das DBA auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern zu subsumieren.

Geht man davon aus, dass dieses DBA auch auf die von Todes wegen erhobene Wegzugsbesteuerung anwendbar ist, wird die Verteilungsnorm des Art. 7 zum Tragen kommen. Nach dieser Vorschrift darf das nicht nach den Art. 4, 5 und 6 zu behandelnde Vermögen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte. Österreich hat somit das Besteuerungsrecht. Daher bestätigen alle in Betracht kommenden Interpretationsvarianten der beiden Abkommen das vom BMF vertretene Ergebnis, wonach dann, wenn die Übertragung des Vermögens von Todes wegen auf eine in der Schweiz ansässige Person eine Steuerpflicht nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG auslösen sollte, abkommensrechtliche Vorschriften dieser Besteuerung durch Österreich nicht entgegenstehen.¹⁶⁾

V. Ansässigkeitswechsel in die Schweiz

Bei der in der Rechtsauskunft ebenfalls angesprochenen Sachverhaltsvariante, wonach die Anteilseignerin wiederum in die Schweiz zieht und dort wieder ansässig wird, wird in Hinkunft jedenfalls die neue Vorschrift des Art. 13 Abs. 4 des DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen anwendbar sein. Der bereits zitierte erste Satz des Art. 13 Abs. 4 stellt sicher, dass der bisherige Ansässigkeitsstaat – also Österreich – den Vermögenszuwachs bis zum Ansässigkeitswechsel besteuern kann. Allerdings

¹⁴⁾ Vgl. zum Tatbestand der „Veräußerung“ nach Art. 13 OECD-MA Lang, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht* (1991) 101 f.

¹⁵⁾ Bericht der Working Party No. 30 des Fiskalausschusses der OECD vom 12. Juni 1969, FC/WP 30(69), Rz. 11. Vgl. ausführlich Lang in Lang/Jirousek (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, 265 ff.

¹⁶⁾ Weiterführend zu den Überlappungen der DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen einerseits und von den Nachlass- und Erbschaftssteuern andererseits sowie zu Möglichkeiten der Auflösung von Normwidersprüchen Sutter in Aigner u. a. (Hrsg.), *Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen* (2002) 67 f.

steht diese Besteuerung unter der Voraussetzung, dass diese Anteile veräußert werden oder Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen. Zusätzlich ordnet Art. 13 Abs. 4 Satz 2 des DBA an, dass eine „*Besteuerung ausschließlich auf Grund des vorgenannten Ansässigkeitswechsels*“ nicht stattfindet. Eine Besteuerung im Wegzugszeitpunkt ist damit untersagt, wie auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen.¹⁷⁾ Kommt es später zur Veräußerung, hat Österreich abkommensrechtlich die Möglichkeit, den bis zum Ansässigkeitswechsel eingetretenen Vermögenszuwachs zu besteuern.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage gehen davon aus, dass die Regelung des Art. 13 Abs. 4 Satz 2 des DBA zwar eine Steuerfestsetzung und Steuereinhebung im Wegzugsjahr untersagt, „aber nicht so weitreichend zu verstehen“ wäre, dass sie „einer bloßen Ermittlung der Steuerschuld aus Anlass des Wegzuges entgegensteht“.¹⁸⁾ Die Regelung würde sich von der im Verhältnis zu den EU- und bestimmten EWR-Mitgliedstaaten geltenden Rechtslage bloß dadurch unterscheiden, dass „im Verhältnis zur Schweiz kein förmlicher Antrag auf Besteueraufschub erforderlich“ wäre. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben für die Auslegung des DBA nicht dasselbe Gewicht, das Gesetzesmaterialien sonst zukommen kann: Sie geben nämlich nur über die – zum Zeitpunkt der Vorlage an den Ministerrat – bestehende Intention der österreichischen Verhandler Aufschluss, lassen aber keine Rückschlüsse darauf zu, ob es sich um eine gemeinsame Auffassung beider Verhandlungsteams handelt. Darüber hinaus ist die den Erläuterungen zu entnehmende Auffassung aus den Abkommensvorschriften selbst nicht zu gewinnen: Wenn in Österreich keine „*Besteuerung ausschließlich auf Grund des vorgenannten Ansässigkeitswechsels*“ erfolgt, dann bedeutet dies, dass Österreich die nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG im Verhältnis zu Nicht-EU- und Nicht-EWR-Staaten vorgesehene sofortige Besteuerung der Wertsteigerungen bei Setzen der Maßnahme, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führt, nicht vornehmen darf. Dann greift aber auch keine andere Regelung. Die Vorschrift des § 31 Abs. 2 Z 2 Satz 2 EStG, wonach bei Wegzug in einen Staat der EU oder in einen Staat des EWR, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, „über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen“ ist, ist im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar. Die Schweiz gehört weder der EU noch dem EWR an. Im Verhältnis zur Schweiz gilt zwar das Freizügigkeitsabkommen,¹⁹⁾ auf das § 31 Abs. 2 Z 2 EStG aber nicht Bedacht nimmt. Daher ist durch den Wegzug auch keine Steuerschuld entstanden, über die im Abgabenbescheid abzusprechen wäre.

Bei tatsächlicher Veräußerung oder dann, wenn „*Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechts*“ Österreichs führen, „berührt Abs. 3 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern“. Österreich hat also jedenfalls das Recht, bei tatsächlicher Veräußerung – und auch dann, wenn eine Maßnahme gesetzt wird, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führt – den bis zum Ansässigkeitswechsel eingetretenen Vermögenszuwachs anteilig zu besteuern. Das österreichische originär innerstaatliche Steuerrecht kennt aber nur bei Doppelansässigkeit eine Rechtsgrundlage, bei Auslandsbeteiligungen eine Besteuerung nach erfolgtem Ansässigkeitswechsel vorzunehmen: Bleibt es nach dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsel nämlich bei der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, unterliegt die spätere Veräußerung einer Auslandsbeteiligung weiterhin der österreichischen Steuerpflicht. Anders als das OECD-MA lässt das DBA Österreich – Schweiz die Besteuerung des Veräußerungsgewinns durch Österreich als früheren abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat zu, be-

¹⁷⁾ 686 BlgNR 22. GP, 2.

¹⁸⁾ 686 BlgNR 22. GP, 2.

¹⁹⁾ Abl. Nr. L 114 vom 30. 4. 2002, S. 0006-0072.

Doubts on the Interpretation of the Austrian Exit Tax

schränkt die Bemessungsgrundlage aber auf den bis zum Ansässigkeitswechsel eingetretenen Vermögenszuwachs. Für den Fall des Wegzugs, in dem der Anteilsinhaber mit dem Ansässigkeitswechsel in Österreich auch beschränkt steuerpflichtig wird, fehlt hingegen eine originär innerstaatliche Rechtsgrundlage in Österreich, im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung anteilig zu besteuern.

Zu einem anderen Ergebnis könnte man aber gelangen, wenn man Art. 13 Abs. 4 DBA Österreich – Schweiz die Wirkung beimisst, die in Österreich im Zeitpunkt des Wegzugs vorgesehene Steuerpflicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung – oder auf den Zeitpunkt, in dem die Maßnahme gesetzt wird – zu verlagern. Das DBA würde die zum Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels originär innerstaatlich vorgesehene Steuerpflicht zwar unterdrücken, sie aber zum späteren Veräußerungszeitpunkt wiederaufleben lassen. Diese Wirkung wäre höchst ungewöhnlich: Im Ergebnis würde dies bedeuten, dass das DBA einen Besteuerungstatbestand schaffen würde. Dafür lassen sich aber im DBA keine Anhaltspunkte finden: Art. 13 Abs. 4 weist sogar noch ausdrücklich darauf hin, dass sich die Steuerpflicht im früheren Ansässigkeitsstaat „nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften“ ergeben muss. Für den in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen besteht aber keine Steuerpflicht bei der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen.

Eine Steuerpflicht ließe sich bloß dann argumentieren, wenn man die spätere Veräußerung der Beteiligung selbst als Maßnahme nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG ansehen würde, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führt. Geht man ausschließlich vom DBA aus, könnte Österreich tatsächlich die Veräußerung der Beteiligung zum Anlass nehmen, eine anteilige Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns vorzunehmen. Mit der Veräußerung der Beteiligung an eine andere in der Schweiz ansässige Person geht die abkommensrechtliche Berechtigung Österreichs zur Besteuerung verloren. Gegen diese Auslegung spricht aber, dass der Maßnahmentatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG Veräußerungen nur *fungiert* und daher üblicherweise nur dann zum Tragen kommt, wenn es sich gerade um *keine tatsächliche Veräußerung* handelt. Dazu kommt noch, dass zweifelhaft wäre, im Falle der Veräußerung einer *Auslandsbeteiligung* durch einen *Nicht-Ansässigen* an einen anderen *Nicht-Ansässigen* einen Verlust des Besteuerungsrechts „im Verhältnis zu anderen Staaten“ anzunehmen, da sich der gesamte Sachverhalt bereits zur Gänze im Ausland abspielt. Schließlich kann gegen diese Auffassung auch ins Treffen geführt werden, dass es zu einer eigenartigen Differenzierung käme, wenn die tatsächliche Veräußerung – zufällig – an eine in Österreich ansässige Person erfolgt: In diesem Fall geht das österreichische Besteuerungsrecht an diesem Anteil – aus dem Blickwinkel des DBA betrachtet – nämlich keinesfalls verloren: Der österreichische Gesetzgeber legt zwar die nunmehrigen Anschaffungskosten im Falle einer Besteuerung beim neuen Anteilseigner zugrunde, es stünde ihm aber völkerrechtlich frei, auch in diesen Fällen die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers heranzuziehen und auf diese Weise den bis zum Ansässigkeitswechsel erfolgten Vermögenszuwachs letztlich doch zu besteuern.

VI. Würdigung

Der österreichische Gesetzgeber hat den Weg gewählt, die Fälle der Wegzugsbesteuerung nicht präzise zu umschreiben, sondern „*Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen*“, der Steuerpflicht zu unterwerfen. *Tumpel* und *Toifl* haben bereits vor mehr als zehn Jahren die Schwächen dieser Regelungstechnik aufgezeigt und die mit diesen Tatbeständen verbundenen Unschärfen deutlich gemacht.²⁰⁾ Der Gesetzgeber hat diese Kritik aber nicht beherzigt, sondern diese Regelungen um legislatisch nicht gerade geglückte Regelungen im Verhältnis zu den EU- und den EWR-Staaten ergänzt. Der Umstand, dass einzelne Doppelbesteuerungsabkommen nunmehr ebenfalls auf

²⁰⁾ *Tumpel*, SWI 1992, 70 ff.; *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 123 ff.

den Tatbestand Bezug nehmen,²¹⁾ hat – wie das Beispiel der Schweiz zeigt – nicht unbedingt zur Klärung der Zweifelsfragen beigetragen.

In der Praxis dürften die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung wenig Bedeutung haben: Von nicht oder schlecht beratenen Steuerpflichtigen werden sie wohl regelmäßig übersehen. Andere Steuerpflichtige dürften ihre Gestaltungen so einrichten, dass sie sich zumindest auf dem Boden einer vertretbaren Rechtsauffassung bewegen, wenn sie in ihrer Steuererklärung nicht angeben, dass sie sich dem Besteuerungszugriff entziehen: Die Vorschriften weisen derart viele Unklarheiten auf und lassen eine solche Fülle unterschiedlicher Deutungen zu, dass sich in vielen Fällen ohne Schwierigkeiten Rechtsauffassungen begründen lassen, die eine Steuerpflicht Österreichs ausschließen.²²⁾ Wenn die Abgabenbehörden dennoch eine Besteuerung nach § 31 Abs. 2 Z 2 EStG durchzusetzen versuchen, hat der betroffene Steuerpflichtige jedenfalls gute Chancen, beim VfGH die Aufhebung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG aus Gründen des Bestimmtheitsgrundsatzes und – aufgrund der zahlreichen, auch hier zum Ausdruck gekommenen durch diese Vorschrift bewirkten Differenzierungen – des Gleichheitsgrundsatzes zu erreichen und auf diese Weise die Steuerpflicht im Anlassverfahren erst recht abzuwenden.

²¹⁾ Vgl. Art. 13 Abs. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 71/1981 i. d. F. BGBl. III Nr. 2/2001; sowie Art. 13 Abs. 6 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002; zum Revisionsprotokoll Österreich-Schweden vgl. *Loukota/Nolz*, Das Ende der schwedischen Steuerflucht nach Österreich, SWI 2006, 397 (399 f.).

²²⁾ Vgl. die detailreichen Überlegungen bei *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, 24 ff.

Pensionsbesteuerung bei angeblicher Ansässigkeitsverlegung nach Zypern

(BMF) – Behauptet der Bezieher einer österreichischen ASVG-Pension und einer Firmenpension, seine Ansässigkeit nach Zypern verlegt zu haben, dann kann eine Steuerfreistellung in Österreich für die Pensionszahlungen ab 1. 7. 2005 nur mehr nach den Regeln der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, erfolgen. Den auszahlenden Stellen muss ein von der zypriotischen Steuerverwaltung bestätigter Vordruck ZS-QU1 vorliegen. Für Zeiträume vor dem Wirksamkeitsbeginn der Entlastungsverordnung wird auf *EAS 2088* in einem vergleichbaren Fall mit Südafrika hingewiesen: „*Macht ein Abgabepflichtiger mit einem ihm dauerhaft zur Verfügung stehenden inländischen Einfamilienhaus Steuerfreiheit inländischer Pensionszahlungen auf Grund des DBA-Südafrika geltend, dann ist ihm zumutbar, dass er als Nachweis der Abkommensberechtigung eine amtliche Ansässigkeitsbescheinigung der südafrikanischen Steuerverwaltung oder wenigstens einen südafrikanischen Besteuerungsnachweis beibringt. Wird anstelle dessen ein bloßer Mietvertrag über bloß monatsweise befristete Anmietungen einer Wohnung in Südafrika vorgelegt, dann vermag dies nicht das Unterhalten eines Lebensmittelpunktes in Südafrika und damit den abkommensrechtlichen Anspruch auf Steuerfreistellung der Pension zu belegen. Die Unterlassung der Vorlage einer südafrikanischen Ansässigkeitsbescheinigung sowie die Nichtbeibringung eines Besteuerungsnachweises in Südafrika legen im Gegenteil die dringende Vermutung nahe, dass keine Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinn in Südafrika vorliegt und lediglich die Keimnalbesteuerung der inländischen Pensionen angestrebt wird.*“

Die Vorlage eines „Alien Registration Certificate“ aus Zypern kann – vor allem bei Doppelwohnsitzern – eine abgabenrechtliche Beurteilung der Ansässigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens nicht ersetzen. (*EAS 2793 v. 20. 11. 2006*)