

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Sabine Dommès

### **Verrechnungspreisaspekte bei immateriellen Wirtschaftsgütern**

*Interim Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*

Ina Kerschner

### **Bewährungshelfer im Lichte des Art. 19 DBA Liechtenstein**

*Parole Officer in the Light of Art. 19 of the Tax Treaty with Liechtenstein*

Philipp Gaier

### **Abgeltungswirkung für „hinterzogene“ Immobilien?**

*„Clearance“ for the Past for „Evaded“ Real Property?*

Christoph Marchgraber

### **Übertragung stiller Reserven und Unionsrecht**

*Transfer of Hidden Reserves and European Union Law*

Markus Stefaner

### **Konsequenzen der Anwendung von § 10 Abs. 7 KStG**

*Consequences of Applying Sec. 10 Para. 7 CITA*

Branka Niemann / Rainer Niemann

### **Steuerreform in Kroatien zum 1. 3. 2012**

*Tax Reform in Croatia as of March 1<sup>st</sup>, 2012*

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

### **Legal Directives of the Ministry of Finance**

Internationale Rechtsprechung

### **International Court Decisions**



Linde

Christoph Marchgraber\*)

## Übertragung stiller Reserven und Unionsrecht

### TRANSFER OF HIDDEN RESERVES AND EUROPEAN UNION LAW

On September 29<sup>th</sup>, 2011 the European Commission has formally requested Germany to amend its tax legislation on hidden reserves so as to no longer discriminate certain cross-border operations. As the Austrian rule regarding the transfer of hidden reserves is also limited to assets which are used in a domestic permanent establishment, the conformity of Section 12 of the Austrian Income Tax Act (ITA) with EU law is questionable, as well. Therefore, Christoph *Marchgraber* analyzes the impact of European Union Law on Section 12 ITA.

#### I. Die Einschränkung des § 12 EStG auf Wirtschaftsgüter, die in inländischen Betriebsstätten verwendet werden

In ihrer Pressemitteilung vom 29. 9. 2011 hat die Europäische Kommission unionsrechtliche Bedenken gegen § 6b dEStG<sup>1)</sup> geäußert: „*Nach deutschem Recht ist eine ‚Übertragung‘ stiller Reserven auf Reinvestitionen nur dann möglich, wenn die neu angeschafften Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte in Deutschland gehören. In der Praxis bedeutet dies, dass ein Steuerpflichtiger, der Wirtschaftsgüter seines Anlagevermögens veräußern möchte, um sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat, in Island, Liechtenstein oder Norwegen niederzulassen oder dort seine wirtschaftlichen Aktivitäten auszubauen, eindeutig benachteiligt ist. Diese Ungleichbehandlung ist deshalb geeignet, ihn von grenzüberschreitenden Investitionen abzuhalten.*“<sup>2)</sup> Die von der Kommission erhobenen Zweifel an der Unionsrechtskonformität des § 6b dEStG lassen sich unmittelbar auf die österreichische Rechtslage übertragen. Schließlich normiert auch die der deutschen Regelung entsprechende Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 EStG, dass eine Übertragung stiller Reserven „*nur zulässig [ist], wenn [...] das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*“

Es verwundert nicht, dass im Schrifttum schon früher unionsrechtliche Bedenken gegen die Einschränkung des § 12 EStG auf Reinvestitionen in inländischen Betriebsstätten angemeldet wurden.<sup>3)</sup> Der EuGH hat nämlich bereits in der Rs. *Jobra* festgestellt, dass Investitionsbegünstigungen auch für Investitionen in solche Wirtschaftsgüter zu gewähren sind, die in anderen Mitgliedstaaten verwendet werden.<sup>4)</sup> Es stellt sich allerdings die Fra-

\*) Mag. Christoph *Marchgraber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael *Lang* und Univ.-Prof. Dr. Claus *Staringer* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Konkret geht es um § 6b Abs. 4 Z 3 dEStG, wonach eine Übertragung stiller Reserven nur dann möglich ist, wenn „*die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören [...]*“.

2) Vgl. *Europäische Kommission*, Steuern: Kommission fordert von Deutschland Änderung diskriminierender Steuervorschriften für stille Reserven, Pressemitteilung IP/11/1127 vom 29. 9. 2011.

3) Vgl. *Herbst*, Novität beim Kreis prämiengünstiger Wirtschaftsgüter iSd IZP „post mortem“, taxlex 2009, 40 (45); *Peyerl*, Die Katastrophe im Steuerrecht (2010) 71 f.

4) EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 41; vgl. dazu *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93 (95 f.); *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, EC Tax Update – Februar 2009, taxlex 2009, 48 (49 f.); *Prodingner*, EuGH zur IZP bei Vermietung in das Gemeinschaftsgebiet, SWK-Heft 6/2009, S 269 (S 269 ff.); *Staringer*, Austria: The *Jobra* Case, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 9 (11 ff.); *Sutter*, § 108e EStG – IZP: Auslandsleasing-Ausschluss gemeinschaftswidrig! AnwBl. 2009, 81 (82 f.); *Sutter*, Zulässigkeit nationaler steuerlicher Investitionsprämien, EuZW 2009, 83 (86 f.); *Wagner*, EuGH zur Rechtssache *Jobra*: Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG) gemeinschaftswidrig! RdW 2009, 58 (58 f.); *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), Einkommensteuer (43. Lfg.) § 108e Rz. 4.

ge, ob die vom EuGH in der Rs. *Jobra* zu § 108e EStG angestellten Überlegungen tatsächlich auf die Investitionsbegünstigung des § 12 EStG übertragbar sind. Zwar dienen sowohl die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG als auch die Übertragung stiller Reserven gem. § 12 EStG der steuerlichen Förderung aktiver Investitionstätigkeiten in inländischen Betriebsstätten.<sup>5)</sup> Während aber die Investitionszuwachsprämie unabhängig von der jeweiligen Gewinnsituation des Steuerpflichtigen ausgezahlt wird und es sich somit um eine reine Transferleistung handelt,<sup>6)</sup> kürzt die Übertragung stiller Reserven die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neu angeschafften Wirtschaftsguts.<sup>7)</sup> § 12 EStG führt daher lediglich zu einem Steuerstundungseffekt und nicht zu einer endgültigen Steuerersparnis.<sup>8)</sup> Insofern ist eine „pauschale“ Übertragung der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Jobra* auf die Bestimmung des § 12 EStG zweifelhaft.<sup>9)</sup>

Da durch § 12 EStG die Besteuerung stiller Reserven aufgeschoben werden kann, könnte auch die Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung (*exit taxation*) von Bedeutung sein:<sup>10)</sup> Der EuGH erkannte in seinen Entscheidungen in den Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*<sup>11)</sup> und *N*<sup>12)</sup> nationale Regelungen, die anlässlich des Wegzugs natürlicher Personen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat eine sofortige Besteuerung von stillen Reserven vorsehen, die in von diesen Personen im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen enthalten waren, während ein „Umzug“ innerhalb desselben Mitgliedstaats keine Besteuerung der stillen Reserven auslöst, als im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit.<sup>13)</sup> Nach der erst kürzlich ergan-

<sup>5)</sup> Zu § 108e EStG vgl. *Doralt* in *Doralt* (Hrsg.), EStG (7. Lfg.) § 108e Tz.1; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Rz. 1; zu § 12 EStG vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>4</sup> (2011) § 12 Rz. 1; *Doralt* in *Doralt*, EStG (9. Lfg.) § 12 Tz. 5; *Peyerl*, Katastrophe, 58.

<sup>6)</sup> Vgl. *Staringer* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments 2008, 17.

<sup>7)</sup> Vgl. *Peyerl*, Katastrophe, 72 f.

<sup>8)</sup> Vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (39. Lfg.) § 12 Rz. 2; weiters *Urtz*, Aufschub der Gewinnrealisierung im Steuerrecht, in *Berti/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Gewinnrealisierung (2012) 201 (212).

<sup>9)</sup> Der Rs. *Jobra* wurde im Schrifttum auch nur eine eingeschränkte Bedeutung beigemessen. So sei zwischen dem ersten und dem zweiten Satz des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich EStG zu unterscheiden: Während § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich erster Satz EStG normiert, dass Wirtschaftsgüter nur dann prämienbegünstigt sind, wenn sie in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dient, fingiert § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG, dass entgeltlich überlassene Wirtschaftsgüter, die überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten (zu dieser Differenzierung vgl. *Staringer* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments 2008, 14). Da sich der EuGH ausschließlich mit dem „Auslandsleasing-Ausschluss“ des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG befasst habe, sei eine territoriale Verwendungsauffage i. S. d. § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich erster Satz EStG – nach wie vor – als unionsrechtlich zulässig anzusehen (vgl. *Gierlinger/Sutter*, ÖStZ 2009, 96; *Sutter*, EuZW 2009, 86 f.; weiters *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 236 [238]).

<sup>10)</sup> Vgl. auch *Peyerl*, Katastrophe, 71 f.

<sup>11)</sup> EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409.

<sup>12)</sup> EuGH 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7409.

<sup>13)</sup> Vgl. dazu z. B. *Aigner/Tissot*, Rs. de *Lasteyrie du Saillant* – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EU, SWI 2004, 293 (293 ff.); *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, ÖStZ 2004, 282 (282 ff.); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I, ÖStZ 2004, 410 (410 ff.); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil II, ÖStZ 2004, 433 (433 ff.); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EU-News, EuGH: Französische Wegzugsbesteuerung gemeinschaftsrechtswidrig, SWI 2004, 211 (211 ff.); *Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003, 262 (262 ff.); *Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004, 195 (195 ff.); *Kotanidis*, French Exit Tax Incompatible with the Freedom of Establishment, ET 2004, 375 (375 ff.); *Lang*, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes“ im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtssache N., SWI 2006, 213 (213 ff.); *Mayr*, Das Territorialitätsprinzip im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, RdW 2006, 732 (732 ff.); *Schärf*, Steuerliche Folgen grenzüberschreitender Sitzverlegungen und Niederlassungsfreiheit, SWI 2004, 548 (548 ff.); *Schindler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (300 ff.).

genen Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus*<sup>14)</sup> wird die Niederlassungsfreiheit auch durch eine sofortige Besteuerung eines noch nicht realisierten Kursgewinns einer Gesellschaft anlässlich der Verlegung ihres Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat verletzt.<sup>15)</sup> Die Wirkungsweise des § 12 EStG ist den Regelungen, deren Unionsrechtskonformität in diesen Entscheidungen auf dem Prüfstand war, in gewisser Weise durchaus ähnlich. Zwar ging es in den Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant, N* und *National Grid Indus* um die Besteuerung von Wertzuwächsen, die noch gar nicht realisiert waren. § 12 EStG schiebt hingegen die Besteuerung bereits realisierter stiller Reserven hinaus. Durch die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 EStG sind eine Übertragung stiller Reserven und die damit einhergehende Steuerstundung aber nur dann möglich, wenn die Wirtschaftsgüter, auf die stille Reserven übertragen werden sollen, in inländischen Betriebsstätten verwendet werden. Aus den Entscheidungen des EuGH zur Wegzugsbesteuerung könnten daher durchaus Rückschlüsse für die unionsrechtliche Beurteilung des § 12 EStG gezogen werden.

## II. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten

§ 12 Abs. 3 Z 2 EStG differenziert – wie auch die in der Rs. *Jobra* gegenständliche Bestimmung des § 108e Abs. 2 vierter Teilstreich EStG – zwischen Wirtschaftsgütern, die *nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden* (§ 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG), und Wirtschaftsgütern, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden und daher *nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten* (§ 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG). Für Zwecke des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG ist die funktionelle Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte maßgeblich.<sup>16)</sup> So schließt der dauernde Einsatz eines Wirtschaftsguts im Ausland die Verwendung in einer inländischen Betriebsstätte nicht aus.<sup>17)</sup> Somit greift § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG nur bei einer Verbringung des Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte. Liegen ohnehin nur inländische Betriebsstätten vor, ist die Voraussetzung der Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte daher regelmäßig erfüllt.<sup>18)</sup> § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG schließt eine Übertragung stiller Reserven hingegen schon dann aus, wenn das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, aufgrund entgeltlicher Überlassung überwiegend im Ausland *eingesetzt* wird. Selbst wenn also ein Wirtschaftsgut funktionell einer inländischen Betriebsstätte zugehörig ist, scheitert die Übertragung stiller Reserven,

<sup>14)</sup> EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg.

<sup>15)</sup> Vgl. dazu z. B. *Beutel/Rehberg*, *National Grid Indus* – Schlusspunkt der Diskussion oder Quell neuer Kontroverse zur Entstrickungsbesteuerung? *IStr* 2012, 94 (94 ff.); *Brinkmann/Reiter*, *National Grid Indus*: Auswirkungen auf die deutsche Entstrickungsbesteuerung, *DB* 2012, 16 (16 ff.); *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, *EU Tax Update* – Jänner 2012, *taxlex* 2012, 21 (25 f.); *Kessler/Philipp*, *Rechtsache National Grid Indus BV* – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung? *DStR* 2012, 267 (267 ff.); *Koerts*, *National Grid Indus*. Exit Tax. Taxation of unrealised capital gains relating to assets of a company when it transfers its place of management to another Member State, *H&I* 2012, 35 (48 ff.); *Körner*, *Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland*, *IStr* 2012, 1 (1 ff.); *Meyer*, *Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse anlässlich einer Verwaltungssitzverlegung einer Kapitalgesellschaft*, *NWB* 2012, 536 (537); *Mitschke*, *National Grid Indus* – Ein Pyrrhussieg für die Gegner der Sofortversteuerung? *IStr* 2012, 6 (6 ff.); *Petritz*, *EuGH zur Entstrickungsbesteuerung durch Verlegung der Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften*, *RdW* 2012, 61 (61 ff.); *Rautenstrauch/Seitz*, *National Grid Indus*: Europarechtliche Implikationen für den Wegzug und die internationale Umwandlung von Gesellschaften, *Ubg* 2012, 14 (14 ff.); *Ruiner*, *Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV*, *IStr* 2012, 49 (49 ff.).

<sup>16)</sup> Zur entsprechenden Einschränkung des § 10 Abs. 3 Z 1 erster Satz EStG i. d. F. vor dem Steuerreformgesetz 2009 (StRefG 2009 – BGBl. I Nr. 26/2009) vgl. *Gierlinger/Sutter*, *ÖStZ* 2009, 95; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, *EStG* (48. Lfg.) § 10 Rz. 4.1; weiters *Doralt/Heinrich* in *Doralt*, *EStG* (13. Lfg.) § 10 Tz. 37.

<sup>17)</sup> *VwGH* 23. 4. 1985, 84/14/0160.

<sup>18)</sup> *VwGH* 3. 5. 1983, 82/14/0254; 14. 11. 1990, 89/13/0089.

wenn es aufgrund entgeltlicher Überlassung überwiegend im Ausland zum Einsatz kommt.<sup>19)</sup>

Die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG führt demnach zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, weil stille Reserven nur auf solche Wirtschaftsgüter übertragen werden können, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, nicht jedoch auf Wirtschaftsgüter, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.<sup>20)</sup> Im Gegensatz dazu hat der EuGH bereits in der Rs. *Jobra* festgestellt, dass eine § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG entsprechende Einschränkung vor dem Hintergrund der Dienstleistungsfreiheit zu beurteilen ist.<sup>21)</sup>

### III. Vergleichbarkeitsprüfung

Eine Diskriminierung setzt nach der Rechtsprechung des EuGH objektiv vergleichbare Situationen voraus.<sup>22)</sup> Für Zwecke des § 12 EStG sind Steuerpflichtige, die stille Reserven auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen wollen, die in einer gebietsansässigen Betriebsstätte verwendet werden, mit Steuerpflichtigen zu vergleichen, die stille Reserven auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen wollen, die nicht in einer gebietsansässigen Betriebsstätte verwendet werden.<sup>23)</sup>

Da eine Übertragung stiller Reserven gem. § 12 Abs. 3 Z 2 EStG ausgeschlossen ist, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, ist die Bestimmung geeignet, Steuerpflichtige, die grundsätzlich eine Übertragung stiller Reserven vornehmen könnten, davon abzuhalten, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten auszuüben oder Mietdienstleistungen an Wirtschaftsbeteiligte zu erbringen, die ihrerseits in anderen Mitgliedstaaten tätig sind.<sup>24)</sup> Die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG führt daher zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG beschränkt hingegen den freien Dienstleistungsverkehr.

### IV. Rechtfertigungsprüfung

#### 1. Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten

Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs oder der Niederlassungsfreiheit kann nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur dann als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt und zur Erreichung des verfolgten Ziels geeignet ist sowie nicht über das dafür erforderliche hinausgeht.<sup>25)</sup> In der Rs. *Jobra* wurde zur Rechtfertigung der Ein-

---

<sup>19)</sup> Zur entsprechenden Einschränkung des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG vgl. *Staringer in Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments 2008, 18.

<sup>20)</sup> Zur Einschränkung des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich EStG vgl. *Staringer in Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments 2008, 15 und 18.

<sup>21)</sup> EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 24.

<sup>22)</sup> Vgl. m. w. N. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern. (2009) 80 ff.; *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 25 ff.

<sup>23)</sup> Ein ähnliches Vergleichspaar bildete der EuGH auch in der Rs. *Jobra*. Vgl. EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 24; weiters 22. 12. 2010, Rs. C-287/10, *Tankreederei I*, noch nicht in der Slg., Rn. 17; 13. 10. 2011, Rs. C-9/11, *Waypoint Aviation*, noch nicht in der Slg., Rn. 23; kritisch dazu *Sutter*, EuZW 2009, 87; *Sutter*, AnwBl. 2009, 83.

<sup>24)</sup> Der EuGH geht in der Rs. *Jobra* überdies auch auf die nachteiligen Auswirkungen auf den Dienstleistungsempfänger ein. Vgl. EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 24 f.

<sup>25)</sup> Zur Dienstleistungsfreiheit siehe z. B. EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 27; 22. 12. 2010, Rs. C-287/10, *Tankreederei I*, noch nicht in der Slg., Rn. 19; 13. 10. 2011, Rs. C-9/11, *Waypoint Aviation*, noch nicht in der Slg., Rn. 27; zur Niederlassungsfreiheit siehe z. B. EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rn. 26; 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409, Rn. 49; 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rn. 35; 17. 1. 2008, Rs. C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, Slg. 2008, I-173, Rn. 25; 21. 1. 2010, Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-487, Rn. 56.

schränkung des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG zunächst die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten als Rechtfertigungsgrund vorgebracht:<sup>26)</sup> „Die österreichische und die deutsche Regierung tragen vor, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten entspreche. Dass die Gewährung der Investitionsprämie voraussetze, dass die Wirtschaftsgüter, für die diese geltend gemacht werde, einer gebietsansässigen Betriebsstätte zuzuordnen seien, solle sicherstellen, dass eine Verbindung zwischen der Gewährung der Steuerbegünstigung und der Besteuerung der Gewinne aus der Verwendung dieser Wirtschaftsgüter bestehe.“ Im Kern wird die Einschränkung des § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG demnach damit begründet, dass die Investitionszuwachsprämie nur dann gewährt werden soll, wenn die Gewinne, die durch die Verwendung der Wirtschaftsgüter erzielt werden, im Inland besteuert werden können. Der EuGH lehnte eine solche Rechtfertigung jedoch ab, weil Mieteinkünfte aus der Überlassung körperlicher Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden soll, ohnehin in Österreich besteuert werden können:<sup>27)</sup> „Daher ist nicht anzunehmen, dass das Recht der Republik Österreich, ihre Besteuerungszuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, ohne die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung gefährdet wäre [...]“

Der EuGH erachtete die durch § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich zweiter Satz EStG bewirkte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit als nicht gerechtfertigt, weil die Mieteinkünfte aus der Überlassung der Wirtschaftsgüter auch dann der inländischen Besteuerungshoheit unterliegen, wenn die Wirtschaftsgüter überwiegend im Ausland eingesetzt werden. Dieses Ergebnis lässt sich auch auf § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG übertragen. Da die Besteuerungsmöglichkeit im Inland nämlich überhaupt nicht eingeschränkt werden würde, wenn stille Reserven auch auf Wirtschaftsgüter übertragen werden könnten, die aufgrund entgeltlicher Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, vermag die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG nicht zu rechtfertigen.

Fraglich ist aber, ob nicht zumindest die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG einer Rechtfertigung zugänglich ist: Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *N* und *National Grid Indus* lässt sich ableiten, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, all jene stillen Reserven zu besteuern, die in ihrer eigenen Steuerhoheit entstanden sind.<sup>28)</sup> So führt der EuGH in der Rs. *National Grid Indus* – unter Verweis auf die Rs. *N* – aus, „dass ein Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse, das Recht hat, diese Wertzuwächse im Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern [...]“.<sup>29)</sup> Demnach könnte die durch § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG bewirkte Beschränkung der Grundfreiheiten aufgrund der Notwendigkeit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein, wenn die inländische Besteuerungshoheit für die bereits realisierten stillen Reserven ohne eine solche Einschränkung ausgehöhlt werden würde.

<sup>26)</sup> EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 28. Zu diesem Rechtfertigungsgrund vgl. m. w. N. *Heidenbauer*, Die Vermeidung der Steuerumgehung und die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Lichte der Rs. SGI, SWI 2011, 67 (67 ff.).

<sup>27)</sup> Vgl. dazu EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 33; 22. 12. 2010, Rs. C-287/10, *Tankreederei I*, noch nicht in der Slg., Rn. 22.

<sup>28)</sup> Vgl. auch *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2010, 538.

<sup>29)</sup> EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 46; weiters EuGH 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7409, Rn. 46.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist dies nach den Vorschriften des originär innerstaatlichen Steuerrechts jedenfalls nicht der Fall. Schließlich unterliegen stille Reserven nach dem Welteinkommensprinzip auch dann der Steuerpflicht im Inland, wenn sie einer ausländischen Betriebsstätte des unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Somit kommt es bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen darauf an, ob das inländische Besteuerungsrecht ohne die in § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG vorgesehene Einschränkung aufgrund der Vorschriften eines einschlägigen DBA eingeschränkt wird: Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf das stille Reserven übertragen werden, gem. § 12 Abs. 6 EStG um die übertragenen stillen Reserven zu kürzen sind, kommt es – aus innerstaatlicher Sicht – zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewinns oder Verminderung des Verlusts bei der späteren Veräußerung dieses Wirtschaftsguts. Aus abkommensrechtlicher Sicht stellt sich somit die Frage, ob die übertragenen stillen Reserven zum (abkommensrechtlichen) Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts gehören, auf das sie übertragen wurden, oder weiterhin – also trotz Übertragung – als (abkommensrechtlicher) Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts anzusehen sind, aus dessen Veräußerung sie ursprünglich stammen. Folgt man letzterer Auslegungsvariante, steht Art. 13 OECD-MA der Besteuerung im Inland entstandener stiller Reserven auch dann nicht entgegen, wenn sie auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Damit würde aber letztlich bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen das inländische Besteuerungsrecht für stille Reserven auch nicht durch abkommensrechtliche Vorschriften eingeschränkt, wenn diese auf Wirtschaftsgüter übertragen werden könnten, die in ausländischen Betriebsstätten verwendet werden. Im Ergebnis würde die Rechtfertigung der Notwendigkeit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten bei unbeschränkt Steuerpflichtigen dann aber auch für die in § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG normierte Einschränkung nicht greifen. Demgegenüber *könnte* die erste Auslegungsvariante zum genau entgegengesetzten Ergebnis führen. Nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA kommt nämlich dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens zu, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmer eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat.<sup>30)</sup> Bei Anwendung der Befreiungsmethode<sup>31)</sup> könnte nach dieser Auslegungsvariante die Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die einer ausländischen Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA zuzurechnen sind, somit zum Verlust des Besteuerungsrechts für die übertragenen stillen Reserven führen.<sup>32)</sup> Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen kommt es daher für die Frage, ob die Einschränkung des § 12

---

<sup>30)</sup> Zu den Anwendungsvoraussetzungen dieser Bestimmung vgl. z. B. *Reimer in Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>5</sup> (2008) Art. 13 Rz. 72 ff.

<sup>31)</sup> Fraglich ist demgegenüber, ob das inländische Besteuerungsrecht bei Anwendung des Art. 13 Abs. 2 OECD-MA auch dann „ausgehöhlt“ werden würde, wenn eine Entlastung im Wege der Anrechnungsmethode erfolgt. Soweit der andere Vertragsstaat nämlich keine § 12 Abs. 6 EStG entsprechende Kürzung der Anschaffungskosten des neu angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts vornimmt, auf das – aus innerstaatlicher Sicht – stille Reserven übertragen wurden, wird der andere Vertragsstaat die übertragenen stillen Reserven regelmäßig überhaupt nicht besteuern.

<sup>32)</sup> Davon abgesehen ginge das inländische Besteuerungsrecht nach der ersten Auslegungsvariante aber auch dann verloren, wenn stille Reserven, die aufgrund der Veräußerung eines inländischen Grundstücks aufgedeckt werden, auf ein im Ausland gelegenes Grundstück übertragen werden. Nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA käme nämlich dem ausländischen Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i. S. d. Art. 6 OECD-MA zu, das in seinem Hoheitsgebiet liegt. Bei Anwendung der Befreiungsmethode verliere Österreich somit sein Besteuerungsrecht. Die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz KStG würde einer Übertragung stiller Reserven dennoch nicht entgegenstehen, wenn das ausländische Grundstück einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen wäre.

Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG durch die Notwendigkeit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden kann, auf die Auslegung des Art. 13 OECD-MA an.<sup>33)</sup>

Anders verhält es sich hingegen bei beschränkt Steuerpflichtigen.<sup>34)</sup> Könnten im Inland gem. § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG grundsätzlich steuerpflichtige stille Reserven gem. § 12 EStG auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, so wären diese bei der Veräußerung aufgrund der Isolations-theorie nur nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 7 EStG steuerpflichtig. § 98 Abs. 1 Z 7 EStG erfasst aber lediglich Grundstücksveräußerungen i. S. d. § 30 EStG, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt. Die Möglichkeit einer Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, würde daher bei beschränkt Steuerpflichtigen schon nach nationalem Recht zum Verlust des Besteuerungsrechts führen, wenn die Veräußerungsgewinne nicht von § 98 Abs. 1 Z 7 EStG erfasst sind. Die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG vermeidet bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen daher eine Aushöhlung der inländischen Besteuerungshoheit. Die Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die zwar einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, aber aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden (§ 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG), würde hingegen auch bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht die inländische Besteuerung der übertragenen stillen Reserven gefährden, weil der Veräußerungsgewinn gem. § 98 Abs. 1 Z 3 erster Teilstrich EStG im Inland ohnehin der Steuerpflicht unterliegt.

## 2. Kohärenz des Steuersystems und Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen

Vor dem Hintergrund der Rs. *N* und *National Grid Indus* kommt auch die Kohärenz des Steuersystems als Rechtfertigungsgrund in Betracht.<sup>35)</sup> GA *Kokott* sieht bei der niederländischen Wegzugsbesteuerung für Unternehmen eine kohärente Besteuerung gefährdet, wenn „die Niederlande die latenten Gewinne, die während der Steueransässigkeit von *National Grid Indus* in ihrem Hoheitsbereich entstanden sind, wegen des Wegzugs nicht mehr besteuern [könnten] [...]“.<sup>36)</sup> Der EuGH folgt in seiner Entscheidung in der Rs. *National Grid Indus* dem von der Generalanwältin daraus abgeleiteten Ergebnis:<sup>37)</sup> „Wie die Generalanwältin in Nr. 99 ihrer Schlussanträge festgestellt hat, decken sich die Anliegen der steuerlichen Kohärenz und der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.“ Demnach könnte aber auch dieser Rechtfertigungsgrund im Lichte der schon im Zusammenhang mit dem Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten vorgebrachten Überlegungen zu kurz greifen: Eine Übertragung stiller Reserven soll nur dann möglich sein, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Das inländische Besteuerungsrecht wird aber – abgesehen von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen – nur dann eingeschränkt, wenn Art. 13 OECD-MA so ausgelegt wird, dass dadurch die Besteuerung stiller Reserven,

<sup>33)</sup> Zu beachten ist dabei, dass § 12 Abs. 3 Z 2 EStG auf den Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO abstellt (vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 12 Rz. 7), während es für die abkommensrechtliche Beurteilung auf das Vorliegen einer Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA ankommt. Zu den Unterschieden vgl. z. B. VPR 2010, Rz. 161 ff.

<sup>34)</sup> Auch beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen haben nach der Verwaltungspraxis vollen Zugang zu den steuerlichen Investitionsbegünstigungen. Siehe EStR 2000, Rz. 8034. Vgl. auch *Doralt/Ludwig* in *Doralt*, EStG (14. Lfg.) § 102 Tz. 16 ff.; *Jakom/Marschner*, EStG<sup>4</sup>, § 98 Rz. 8.

<sup>35)</sup> Zu diesem Rechtfertigungsgrund vgl. z. B. EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249; 28. 1. 1992, Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305.

<sup>36)</sup> GA *Kokott*, Schlussanträge vom 8. 9. 2011 zu Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 99.

<sup>37)</sup> EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 80.



die auf einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnende Wirtschaftsgüter übertragen wurden, eingeschränkt werden würde.

Der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen ist im Lichte der Rs. *Jobra, Hughes de Lasteyrie de Saillant* und *National Grid Indus* hingegen von vornherein wenig erfolversprechend.<sup>38)</sup> Eine Beschränkung der Grundfreiheiten kann mit der Notwendigkeit, missbräuchliche Praktiken zu verhindern, nämlich nur dann gerechtfertigt werden, „wenn sie sich speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht, die allein auf die Erlangung einer Steuerbegünstigung ausgerichtet sind“.<sup>39)</sup> Die Einschränkung der Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, richtet sich aber gerade nicht speziell gegen rein künstliche Gestaltungen, die allein auf die Erlangung einer Steuerbegünstigung ausgerichtet sind.

## V. Verhältnismäßigkeitsprüfung

Bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen kann die durch § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG bewirkte Beschränkung der Grundfreiheiten mit der Notwendigkeit der Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden. Demgegenüber hängt die Rechtfertigung dieser Vorschrift bei unbeschränkt Steuerpflichtigen davon ab, ob ein einschlägiges DBA das inländische Besteuerungsrecht einschränken würde, wenn stille Reserven auch auf Wirtschaftsgüter übertragen werden könnten, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Wenngleich die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG somit grundsätzlich einer Rechtfertigung zugänglich ist, kann die Verhältnismäßigkeit der darin normierten Einschränkung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung angezweifelt werden: Das Unionsrecht hindert die Mitgliedstaaten zwar nicht daran, Regelungen zur Sicherstellung der Besteuerung von bislang nicht realisierten Wertzuwächsen vorzusehen, die nach dem Territorialitätsgrundsatz in ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind. Jedoch ist das Besteuerungsrecht nach Auffassung des EuGH auch dann gewährleistet, wenn die Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet wird.<sup>40)</sup> So leitet GA Kokott aus der Rs. *N* ab, „dass eine Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen, die eine wesentliche Beteiligung an einer Gesellschaft halten, nur dann als verhältnismäßig angesehen werden kann, wenn die Steuerschuld bis zur tatsächlichen Realisierung der latenten Wertzuwächse gestundet wird, ohne dass dafür Sicherheiten verlangt werden, und spätere, nicht bereits im Zuzugsstaat berücksichtigte Wertverluste berücksichtigt werden“.<sup>41)</sup> Der EuGH stellt in der Rs. *National Grid Indus* zur Wegzugsbesteuerung juristischer Personen sogar ausdrücklich fest, „dass nur die Festsetzung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft und nicht seine sofortige Einziehung als nicht über das hinausgehend angesehen werden kann, was zur Erreichung eines solchen Ziels erforderlich ist“.<sup>42)</sup> Der Rechtsprechung des EuGH folgend,

---

<sup>38)</sup> Zu diesem Rechtfertigungsgrund vgl. m. w. N. Heidenbauer, SWI 2011, 67 f.

<sup>39)</sup> EuGH 4. 12. 2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, Slg. 2008, I-9099, Rn. 35; in diesem Sinne auch EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409, Rn. 51; 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 84.

<sup>40)</sup> EuGH 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7409, Rn. 55; 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 85.

<sup>41)</sup> GA Kokott, Schlussanträge vom 8. 9. 2011 zu Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 58.

<sup>42)</sup> EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 81. Allerdings ist „auch das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu bedenken, das sich mit der Zeit erhöht. Diesem Risiko kann der fragliche Mitgliedstaat im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen von Steuerschulden geltenden nationalen Regelung durch Maßnahmen wie die Stellung einer Bankgarantie begegnen.“ EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 74.

sieht auch die im österreichischen Einkommensteuerrecht in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG i. d. F. BBG 2011 verankerte Wegzugsbesteuerung vor, dass „[b]ei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, [...] 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].“

Vor dem Hintergrund der Entscheidungen des EuGH in den Rs. *N* und *National Grid Indus* ist die Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG als unverhältnismäßig anzusehen. Zwar wäre demnach die Steuerfestsetzung im Zeitpunkt der Übertragung auf einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnende Wirtschaftsgüter nicht zu beanstanden.<sup>43)</sup> Es müsste aber zumindest die Möglichkeit bestehen, die Zahlung des festgesetzten Steuerbetrags bis zur tatsächlichen Veräußerung aufzuschieben.<sup>44)</sup>

## VI. Zusammenfassende Würdigung

Die im Schrifttum gegen die Unionsrechtskonformität des § 12 EStG vorgebrachten Bedenken gewinnen durch das von der Europäischen Kommission gegen Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren an Brisanz. Vor allem aus der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Jobra* wurde abgeleitet, dass § 12 EStG nicht den Vorgaben des Unionsrechts entspreche. Eine pauschale Übertragung der darin vom EuGH getroffenen Aussagen greift jedoch zu kurz. Bei genauerer Betrachtung der Einschränkung des § 12 Abs. 3 Z 2 EStG erhärten sich aber die Zweifel an der Unionsrechtskonformität der Bestimmung. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Auslegung des Art. 13 OECD-MA. So hängt die Frage, ob § 12 Abs. 3 Z 2 erster Satz EStG einer Rechtfertigung zugänglich ist, davon ab, ob das inländische Besteuerungsrecht durch eine Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, eingeschränkt werden würde. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen ist dies nach den Vorschriften des originär innerstaatlichen Steuerrechts jedenfalls nicht der Fall. Demnach kann sich eine Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts aber lediglich aus den Vorschriften eines DBA ergeben. Sollte sich der EuGH daher aufgrund des derzeit anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens gegen Deutschland mit der Unionsrechtskonformität des § 6b Abs. 4 Z 3 dEStG zu befassen haben, käme der Gerichtshof nicht umhin, sich mit der Interpretation abkommensrechtlicher Vorschriften auseinanderzusetzen. Der EuGH könnte sich allenfalls eines „Kunstgriffs“ bedienen, um diese Frage letztlich doch offenlassen zu können. Erachtet der Gerichtshof die Einschränkung der Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, nämlich als nicht verhältnismäßig, könnte er die Rechtfertigungsprüfung offenlassen und auf eine Auslegung des Abkommensrechts verzichten.

<sup>43)</sup> EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 52 ff.

<sup>44)</sup> Vgl. dazu *Brinkmann/Reiter*, DB 2012, 19. Der mit einer Steuerstundung möglicherweise einhergehende Verwaltungsaufwand kann der Unverhältnismäßigkeit einer Sofortbesteuerung nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* nicht entgegeng gehalten werden. Schließlich hätte der Steuerpflichtige ohnehin die Wahl zwischen der mit einem Liquiditätsnachteil verbundenen sofortigen Zahlung des Steuerbetrags und den mit einem Verwaltungsaufwand verbundenen Aufschieb der Steuerzahlung. Vgl. EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, noch nicht in der Slg., Rn. 73; siehe dazu auch *Petriz*, RdW 2012, 63.

# BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO 20% günstiger!



**SWI-Quartalsabo 2012**  
(Heft 10–12)  
Print & Online  
**EUR 43,-**  
Jahresabo 2012 EUR 215,-

## Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,  
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) • E-Mail: [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)

Ex. **SWI-Quartalsabonnemnt, Print & Online 2012** (Heft 10–12)

**EUR 43,-**

Jahresabo 2012 **EUR 215,-**

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.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter:  ja  nein

Datum:

Unterschrift:

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

[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

**Linde**