

Michael Lang\*)

## Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes“ im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtssache N.

THE COMMUNITY LAW FRAMEWORK FOR „EXIT TAXES“ IN LIGHT OF THE OPINION OF ADVOCATE GENERAL KOKOTT IN THE N. CASE

A Dutch court is in doubt as to the compatibility of certain Netherlands provisions with the provisions of the Treaty as regards citizenship of the Union and freedom of establishment and has therefore referred five questions to the ECJ. Under Netherlands law, emigration from the Netherlands is equivalent to the disposal of shares. Accordingly, tax on the increase in value of the shares is assessed at the time of emigration, although it is then deferred for 10 years or until the date of actual disposal. The taxpayer was formerly obliged to provide security during the period of deferment, but this has been abrogated. The Dutch court's first question is the extent to which such provisions infringe the taxpayer's rights as a citizen of the Union. Implicitly, this raises the issue as to the relationship between the provisions concerning citizenship of the Union and concerning freedom of establishment. Further questions relate to the requirements for releasing the security provided and to the justification for any restrictions on rights to free movement arising out of the taxation on emigration. In the pending *N. Case*, Advocate General *Kokott* delivered her opinion on March 30, 2006. Michael *Lang* analyses this opinion.

### I. Die Rechtssache N.

Am 30. 3. 2006 hat *GA Kokott* ihren Schlussantrag in der Rechtssache *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* vorgelegt.<sup>1)</sup> Nach den EuGH-Urteilen in den Rechtssachen *X und Y* und *De Lasteyrie du Saillant* stehen damit ein weiteres Mal Regelungen über „Exit Taxes“ auf dem Prüfstand.<sup>2)</sup>

Nach niederländischem Recht steht der Wegzug aus den Niederlanden der Veräußerung von Anteilen gleich.<sup>3)</sup> Die Steuer auf den Wertzuwachs der Beteiligung wird deshalb im Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt, dann jedoch für die Dauer von zehn Jahren bzw. bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet. Die ursprüngliche Pflicht des Steuerpflichtigen, während der Stundung Sicherheit zu leisten, wurde später abgeschafft. Das niederländische Recht sieht nun auch einen Steuernachlass vor, wenn die Beteiligung binnen zehn Jahren nach dem Wegzug verkauft wird und ihr Wert zwischenzeitlich zurückgegangen ist. Ein Nachlass ist schließlich auch zu gewähren, soweit aufgrund eines DBA ein anderer Staat den Veräußerungsgewinn besteuert. Bei zuziehenden

\*) Univ.-Prof. Dr. Michael *Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. – Zahlreiche Anregungen verdanke ich den Diskussionen der Schlussanträge im Kreise der wissenschaftlichen Mitarbeiter des Institutes für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Besonders danke ich Mag. Daniele *Hohenwarter*, Mag. Vanessa *Metzler*, Christoph *Schlager*, Mag. Patrick *Plansky* und Mag. Hermann *Schneeweiss*; Herrn *Schlager* auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparates und der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*.

<sup>2)</sup> EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10829; EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409.

<sup>3)</sup> Die Beschreibung der niederländischen Rechtslage ist den Schlussanträgen entnommen (Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 2); vgl. weiters *Kemmeren*, Pending Cases Filed by Dutch Courts I: The Van Dijk and Bujura Cases, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 219 (222).

## Exit Taxes and Community Law

Steuerpflichtigen ist der Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der wesentlichen Beteiligung der Wert der Beteiligung im Zuzugszeitpunkt zugrunde zu legen.

Der erste Teil der Ausführungen von *GA Kokott* ist der Abgrenzung zwischen der Niederlassungsfreiheit und der allgemeinen Freizügigkeit des Art. 18 EG gewidmet. Die Kapitalverkehrsfreiheit erachten weder das vorliegende niederländische Gericht noch *GA Kokott* für anwendbar, da der bloße Wohnsitzwechsel nicht zu einem Kapitaltransfer führe.<sup>4)</sup> Der Anwendungsbereich der in Artikel 43 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit ist nach Auffassung der Generalanwältin „nicht allein deswegen eröffnet, weil eine natürliche Person, die Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist, ihren privaten Wohnsitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt. Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats kann sich gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat jedoch auf Artikel 43 EG berufen, wenn er diesen Staat verlässt und wenn im Zeitpunkt der Berufung auf diese Grundfreiheit aufgrund konkreter Anhaltspunkte absehbar ist, dass er in einem anderen Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird. Die Berufung auf Artikel 43 EG gegenüber dem Herkunftsmitgliedstaat ist solange möglich, wie die an den Wegzug anknüpfende belastende Maßnahme dieses Staates fortwirkt und die Errichtung der Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat weiterhin erschwert.“<sup>5)</sup> Außerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels 43 EG kann sich „ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz von seinem Heimatstaat in einen anderen Mitgliedsstaat verlegt, [...] gegenüber dem Heimatstaat auf das in Artikel 18 Absatz 1 EG garantierte Freizügigkeitsrecht berufen [...], wenn er durch eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, gegenüber inländischen Steuerpflichtigen, die nicht von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, benachteiligt wird.“<sup>6)</sup>

## II. Die Vergleichbarkeitsprüfung

*GA Kokott* stellt Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland gegenüber:<sup>7)</sup> Die niederländische Regelung „führt nämlich zu einer nachteiligen Behandlung derjenigen, die von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, gegenüber Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland. Während bei Letzteren die Steuer auf den Gewinn aus einer wesentlichen Beteiligung erst festgesetzt wird, wenn sie die Anteile veräußert und den Gewinn tatsächlich realisiert haben, wird die Steuer im Fall von Herrn N. bereits beim Wegzug festgesetzt.“ Steuerpflichtige, die aus den Niederlanden wegziehen, sind somit nicht nur in derselben Situation wie Steuerpflichtige, die innerhalb der Niederlande ihren Wohnsitz verlegen,<sup>8)</sup> sondern auch in derselben Situation wie Steuerpflichtige, die in den Niederlanden am selben Ort ihren Wohnsitz beibehalten.

Die Ungleichbehandlung entsteht durch folgende Regelungen:<sup>9)</sup> „Zwar muss Herr N. die festgesetzte Steuer nicht sofort entrichten, sondern erst dann, wenn er die Beteiligung binnen zehn Jahren nach seinem Wegzug tatsächlich veräußert. [...] Selbst bei isolierter Betrachtung stellt die Steuerfestsetzung im Zeitpunkt des Wegzugs eine Belastung dar,

<sup>4)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 38; vgl. dazu auch EuGH 23. 2. 2006, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Rn. 49; Schlussanträge *GA Léger* vom 30. 6. 2005, C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Rn. 57.

<sup>5)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 57.

<sup>6)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 73.

<sup>7)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 76.

<sup>8)</sup> Diese Vergleichssituation betont *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 230.

<sup>9)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 78 f.

die allein diejenigen trifft, die von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen.“ Weiters ist die „hierfür erforderliche Abgabe einer Steuererklärung [...] eine zusätzliche Formalität, die den Wegzug behindern kann. [...] Zwar muss auch ein inländischer Steuerpflichtiger möglicherweise irgendwann einmal eine Steuererklärung über den Gewinn aus wesentlicher Beteiligung abgeben, wie die niederländische Regierung ausführt. Jedoch trifft diese Pflicht den inländischen Steuerpflichtigen – soweit ersichtlich – nur, wenn er seine Beteiligung tatsächlich veräußert. Hält er seine Anteile weiter, braucht er keine Steuererklärung über den latenten (noch nicht realisierten) Gewinn abzugeben.“ Nach der früheren Rechtslage kam noch hinzu, dass die beim Wegzug festgesetzte Steuer nur gegen Stellung einer Sicherheit gestundet wurde.<sup>10)</sup> Darüber hinaus „wurden nach dem Wegzug eintretende Wertminderungen der Beteiligung ursprünglich nicht steuer-mindernd berücksichtigt. Dies konnte zur Folge haben, dass die Steuer auf den fiktiven Gewinn, die zum Wegzugszeitpunkt festgesetzt worden war und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig wurde, die Steuer überstieg, die bei einer Veräußerung zum selben Zeitpunkt im Inland angefallen wäre. Denn im Inland wäre die Steuer auf den tatsächlich bei der Veräußerung realisierten (möglicherweise niedrigeren) Gewinn erhoben worden.“<sup>11)</sup>

### III. Die Rechtfertigungsprüfung

Zur Rechtfertigung der Differenzierung berief sich *GA Kokott* zunächst auf das Territorialitätsprinzip:<sup>12)</sup> „Im Urteil *Marks & Spencer* hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten ein legitimes Ziel darstellt, das eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen kann. [...] Dabei kann das – im internationalen Steuerrecht geltende und vom Gemeinschaftsrecht anerkannte – Territorialitätsprinzip [...] als maßgeblicher Grundsatz gelten, an dem sich die Mitgliedstaaten bei der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse orientieren.“ Diese Passage des Urteils *Marks & Spencer* ist sowohl wegen der behaupteten Geltung des Territorialitätsprinzips im Internationalen Steuerrecht als auch wegen des Bildes von der „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“ angreifbar.<sup>13)</sup> Die Generalanwältin hat allerdings auch eingeräumt:<sup>14)</sup> „Eine exakte Definition des Territorialitätsprinzips besteht indes nicht. Eine praktische Ausprägung dieses Grundsatzes ist, dass die Staaten im Allgemeinen nur im Inland ansässige Personen der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen und darüber hinaus Einkünfte ortsfremder Personen, die aus inländischen Quellen stammen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuern.“

Daran knüpfen folgende Formulierungen an:<sup>15)</sup> „Das Territorialitätsprinzip hat seinen Niederschlag auch in den Musterabkommen der OECD gefunden, nach denen die Mitgliedstaaten die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse vernünftigerweise ausrichten können. [...] So unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen – von bestimmten hier nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen – gemäß Artikel 13 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in dem Staat der Steuer, in dem der Veräußerer ansässig ist. Artikel 13 Absatz 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Niederlan-

<sup>10)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 80.

<sup>11)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 81.

<sup>12)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 92.

<sup>13)</sup> Ausführlich *Lang*, *Marks & Spencer* – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 (6 f.); *derselbe*, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET 2006, 54 (57).

<sup>14)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 93.

<sup>15)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 94.

## Exit Taxes and Community Law

den und dem Vereinigten Königreich von 1980 [...] teilt die Besteuerungsbefugnis dementsprechend auf.“ Die Verbeugung vor dem OECD-Musterabkommen entspricht nun zwar schon ständiger Rechtsprechung des EuGH,<sup>16)</sup> entbehrt aber nach wie vor ihrer gemeinschaftsrechtlichen Begründung.<sup>17)</sup> *GA Kokott* geht dabei offenbar davon aus, dass die Veräußerungsgewinne nicht „inländischen Quellen“ zuordenbar sind, da die erwähnten Abkommensvorschriften dazu führen, dass bei „ortsfremden Personen“ die Gewinne aus der Veräußerung ihrer inländischen Gesellschaftsanteile im Regelfall nicht der inländischen Besteuerung, sondern der ihres Ansässigkeitsstaats unterliegen.

Die Schlussanträge rechtfertigen die niederländische Regelung auch aus Gründen der Kohärenz des Steuersystems:<sup>18)</sup> „Tatsächlich wäre im vorliegenden Fall keine kohärente Besteuerung mehr gewährleistet, wenn die Erhebung der Steuer auf die anteiligen, während des Aufenthalts im Herkunftsstaat aufgelaufenen Gewinne durch den Wegzug unmöglich gemacht würde. Insofern decken sich hier die Anliegen der steuerlichen Kohärenz und der Aufteilung der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip. [...] Das niederländische Steuersystem beruht überdies auch deswegen auf einem kohärenten Ansatz, weil es bei zuziehenden Steuerpflichtigen den Wert der Beteiligung im Zuzugszeitpunkt für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus wesentlicher Beteiligung zugrunde legt (*step-up*). Diese Methode ist mit dem Territorialitätsprinzip vereinbar, da sie allein den während des Aufenthalts im Inland erwachsenen Gewinn berücksichtigt.“

Die Zielsetzungen, die nationale Steuerrechtsordnungen bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen verfolgen, können unterschiedlich sein: Gesetzgeber können bestrebt sein, Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung unabhängig von der Ansässigkeit des Gesellschafters zu erfassen.<sup>19)</sup> Wenn die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, einen entsprechenden Inlandsbezug hat, ist ein derartiges Konzept durchsetzbar. Der Abschluss von DBA, die dem OECD-MA nachgebildet sind, steht der Besteuerung derartiger Veräußerungsgewinne allerdings entgegen: Das Besteuerungsrecht steht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Dies ist für manche Staaten Anlass, die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen zu erfassen und die Steuer – wenn schon nicht gleich zu erheben, so zumindest – festzusetzen. Wenn aber diese Regelungen für Steuerpflichtige, die von den Grundfreiheiten Gebrauch machen, nachteilig sind, indem sie die Berücksichtigung der nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen ausschließen, steht ihnen das Gemeinschaftsrecht insoweit entgegen: Der an sich kohärente Regelung, die bis zur Veräußerung eingetretenen Wertsteigerungen und Wertminderungen jedenfalls zu erfassen, hat sich der Gesetzgeber durch Abschluss des DBA begeben.<sup>20)</sup> Daher wäre nicht einzusehen, wenn er sich auf den durch DBA erfolgten Verzicht auf sein Besteuerungsrecht berufen dürfte, um die fehlende Berücksichtigung der nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen zu rechtfertigen.

Wenn sich der Gesetzgeber hingegen – bloß – die Erfassung des „während des Aufenthalts im Inland erwachsenen Gewinns“ zum Ziel gesetzt hat und dementsprechend eine

<sup>16)</sup> Vgl. EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rn. 32 f.; EuGH 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, Rn. 31; EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451, Rn. 24; EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-385/00, *de Groot*, Slg. 2002, I-11819, Rn. 98; EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933, Rn. 45.

<sup>17)</sup> Vgl. bereits die Kritik bei *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Doppelbesteuerung und EU-Recht (1996) 25 (35 f.).

<sup>18)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 106 f.

<sup>19)</sup> *Kemmeren* (in: *Lang/Schuch/Staringer*, Hrsg., ECJ 223) weist darauf hin, dass die niederländische Rechtslage offenbar – auch – dieses Ziel verfolgt, da nach einem Wegzug Gesellschafter mit inländischen Beteiligungen in den Niederlanden mit ihren Veräußerungsgewinnen beschränkt steuerpflichtig bleiben.

<sup>20)</sup> Vgl. zu dieser Argumentation EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 25.

steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung zum Zuzugszeitpunkt vorsieht, wäre es konsequent, den Wegzug zum Anlass für eine Abschlussbesteuerung zu nehmen und nach dem Wegzug eingetretene Wertminderungen genauso wenig wie nach dem Wegzug eingetretene Wertsteigerungen zu erfassen. Eine derartige Abschlussbesteuerung wirft aber dieselben Probleme auf, die auch dann bestehen, wenn der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, Veräußerungsgewinne generell zu erfassen und die Steuerfestsetzung nur für den Fall vorverlegt, dass ihn ein DBA an der Besteuerung hindert: Eine Erhebung der Steuer beim Wegzug käme aus Gründen des Gemeinschaftsrechts keinesfalls in Betracht, da der wegziehende Steuerpflichtige im Unterschied zur tatsächlichen Veräußerung über keine zusätzliche Liquidität verfügt, die ihn in die Lage versetzt, die Steuer zu zahlen. Selbst eine bloße Festsetzung der Steuer und der Verzicht auf ihre Erhebung bis zur tatsächlichen Veräußerung könnte „zur Folge haben, dass die Steuer auf den fiktiven Gewinn, die zum Wegzugszeitpunkt festgesetzt worden war und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig wurde, die Steuer überstieg, die bei einer Veräußerung zum selben Zeitpunkt im Inland angefallen wäre.“<sup>21)</sup> Auch wenn der EuGH sein Verständnis des Kohärenzprinzips zuletzt verändert haben dürfte,<sup>22)</sup> ist die steuerneutrale Aufwertung zum Zuzugszeitpunkt wohl nicht geeignet, die Nichtberücksichtigung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen zu rechtfertigen: Zuzug in das Inland und Wegzug aus dem Inland hängen keineswegs unmittelbar zusammen. Der wegziehende Steuerpflichtige muss weder von einer steuerneutralen Aufwertung der Beteiligung zum Zeitpunkt seines Zuzugs profitiert haben noch überhaupt jemals zugezogen sein. Ein Steuerpflichtiger, der eine nach seinem Wegzug eingetretene Wertminderung nicht geltend machen könnte, hat keinen Vorteil daraus, dass andere Steuerpflichtige, die früher zugezogen sind, im Wege einer steuerneutralen Aufwertung die Bemessungsgrundlage ihres Veräußerungsgewinnes reduzieren können. Die Überlegung von *GA Kokott*, die Berücksichtigung der nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderung *jedenfalls* zu fordern, ist daher überzeugend.

Wenn es ohnehin aber gemeinschaftsrechtlich geboten ist, nach dem Wegzug eingetretene Wertminderungen zu berücksichtigen, und abkommensrechtlich verboten ist, nach dem Wegzug eingetretene Wertsteigerungen zu erfassen, stellt sich die Frage, warum es gemeinschaftsrechtlich von Bedeutung sein soll, wenn eine Steuerrechtsordnung eine steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung für den Zeitpunkt des Zuzugs vorsieht. Die steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung beim Zuzug kann zum Ausdruck bringen, dass dem nationalen Recht nicht daran gelegen ist, Veräußerungsgewinne generell zu erfassen, sondern bloß die „während des Aufenthalts im Inland erwachsenen Gewinne“. Diese Zielsetzung gibt jedenfalls eine Rechtfertigung dafür ab, die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen zu berücksichtigen. Nationale Regelungen, die hingegen keine steuerneutrale Aufwertung für den Zuzugszeitpunkt vorsehen und somit Veräußerungsgewinne offenbar generell – also unabhängig davon, auf welchen Zeitraum die Wertsteigerung entfällt – erfassen möchten, dieses Ziel aber aufgeben, indem sie ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA mit dem Staat, in den der Wegzug erfolgt, abschließen, begeben sich möglicherweise auch der Rechtfertigung für die Erfassung der bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen: Sie akzeptieren, dass der jeweilige Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für den gesamten Veräußerungsgewinn hat, und somit auch für jene Wertsteigerungen, die vor einem Wechsel der Ansässigkeit angewachsen sind.<sup>23)</sup> Mit dem Abschluss des DBA verlagern die Vertrags-

<sup>21)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn 81.

<sup>22)</sup> Vgl. *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411 (414 f.).

<sup>23)</sup> Vgl. BFH 19. 3. 1996, BStBl. II Nr. 312/1996; weiters *Lang*, Zeitliche Zuordnung bei der DBA Anwendung, SWI 1999, 282 (286 f.).

## Exit Taxes and Community Law

staaten die steuerliche Kohärenz auf die Ebene der DBA.<sup>24)</sup> Die steuerliche Kohärenz wird dann auf der Grundlage eines mit einem anderen Mitgliedsstaat geschlossenen bilateralen Abkommens durch Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechts an den jeweiligen Ansässigkeitsstaat gewährleistet. Eine Besteuerung der bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen kann in diesem Fall gemeinschaftsrechtlich unzulässig sein.

Die Schlussanträge deuten in die eben angesprochene Richtung, stehen aber nicht vor der Notwendigkeit, diese Überlegungen auszuführen: Die niederländische Regelung hat die Möglichkeit der steuerneutralen Aufwertung der Beteiligung im Zeitpunkt des Zuzugs ohnehin vorgesehen. *GA Kokott* hat nicht zuletzt auch vor diesem Hintergrund die Festsetzung der Steuer für die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen als gerechtfertigt erachtet. Der Umstand, dass die Generalanwältin ausdrücklich festgehalten hat, dass das „niederländische Steuersystem [...] überdies auch deswegen auf einem kohärenten Ansatz“ beruht, lässt darauf schließen, dass bei Fehlen des „step-up“ im Zeitpunkt des Zuzugs die Erfassung der bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen möglicherweise nicht zulässig gewesen wäre. Dieser kohärente Ansatz war offenbar nicht dadurch beeinträchtigt, dass – nach *Kemmeren* – die niederländische Rechtslage diesen „step up“ verweigert, wenn es sich um Steuerpflichtige handelt, die innerhalb von zehn Jahren nach ihrem Wegzug wieder in die Niederlande rückübersiedeln und in ihrem zwischenzeitigen Ansässigkeitsstaat keiner Wegzugsbesteuerung unterlegen sind.<sup>25)</sup>

*GA Kokott* betont auch, dass die kohärente Besteuerung es erforderlich mache, die Erhebung der Steuer „auf die anteiligen, während des Aufenthalts im Herkunftsstaat aufgelaufenen Gewinne“ zu gewährleisten. Während es nach den im Anwendungsfall maßgebenden DBA-Regelungen offenbar unklar war, ob auch nach dem Wegzug angewachsene Wertsteigerungen erfasst werden dürften, ist nach der von der Generalanwältin referierten originär innerstaatlichen Rechtslage der Niederlande unbestritten, dass die nach dem Wegzug eingetretenen Wertsteigerungen nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.<sup>26)</sup> *GA Kokott* brauchte daher nicht auf die Frage einzugehen, ob dies in einem Steuersystem, das beim Zuzug einen „step-up“ vorsieht, überhaupt zulässig wäre. Eine Notwendigkeit, aus Gründen der Kohärenz auch die nach dem Wegzug eingetretenen Wertsteigerungen einzubeziehen, bestünde jedenfalls nicht. Die Betonung der Schlussanträge „auf die anteiligen, während des Aufenthalts im Herkunftsstaat aufgelaufenen Gewinne“ spricht jedenfalls dafür, dass eine derartige Ausdehnung der Bemessungsgrundlage unzulässig wäre.

Die ausschließliche Berücksichtigung des während des Aufenthalts im Inland angewachsenen Gewinns ist den Ausführungen der Generalanwältin zufolge auch mit dem Territorialitätsprinzip vereinbar.<sup>27)</sup> In Hinblick auf Durchbrechungen des Territorialitätsprinzips ist allerdings eine weitere Passage der Schlussanträge zu beachten, die zwar auf den ersten Blick etwas kryptisch klingt, aber für eine gewisse Flexibilität sprechen könnte:<sup>28)</sup> „Dabei ist auch zu bedenken, dass es den Mitgliedstaaten überlassen ist, wie sie territoriale und temporale Elemente für die Aufteilung der Steuerbefugnisse im Einzelnen berücksichtigen, solange die Kohärenz der Besteuerung gewahrt bleibt und keine unzulässigen Mehrfachbelastungen eintreten.“ Möglicherweise dürfen die Mitglied-

<sup>24)</sup> Vgl. zu dieser Argumentation EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 24 f.

<sup>25)</sup> *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 224.

<sup>26)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 96.

<sup>27)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 107.

<sup>28)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 98.

staaten also das Territorialitätsprinzip durchbrechen, solange sie kohärent vorgehen, was nach dem von *GA Kokott* bereits in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache *Manninen* zum Ausdruck gekommenen<sup>29)</sup> und in der Rechtssache *N.* bestätigten Verständnis insbesondere die Erlassung von Regelungen zulässt, „die verhindern, dass Einnahmen entweder mehrfach oder überhaupt nicht besteuert werden.“<sup>30)</sup> Offenbar kommt es nicht darauf an, nach welchen Kriterien DBA die Besteuerungsrechte aufteilen. Diese Überlegungen entsprechen der Rechtsprechung des EuGH, nach der „es den Mitgliedstaaten freisteht, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen“, die aber gleichzeitig auch davon ausgeht, dass bei „der Ausübung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit [...] die Mitgliedstaaten sich jedoch nicht über die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften hinwegsetzen“ können.<sup>31)</sup> Die Unterscheidung zwischen der „Aufteilung der Steuerhoheit“ einerseits und deren „Ausübung“ andererseits ist angesichts der engen Verzahnung zwischen DBA und originär innerstaatlichem Recht problematisch, da DBA vielfach auf die nationalen Besteuerungstatbestände einwirken und daher gleichzeitig mit der Aufteilung der Steuerhoheit auch deren Ausübung mitbestimmen. Die jüngere Rechtsprechung läuft daher auch darauf hinaus, die DBA und die durch DBA bewirkten Differenzierungen des nationalen Rechts gegenüber dem Gemeinschaftsrecht zu immunisieren.<sup>32)</sup> Die Gemeinschaftsrechtskonformität einer nationalen Regelung kann daher davon abhängen, ob sie Bestandteil eines DBA oder des originär innerstaatlichen Rechts ist. Vor diesem Hintergrund ist den Schlussanträgen zugute zu halten, dass sie immerhin keine schrankenlose Befugnis der Mitgliedsstaaten zur Berücksichtigung der „territoriale[n] und temporale[n] Befugnisse für die Aufteilung der Steuerbefugnisse“ annehmen.

Der denkbare Widerspruch zwischen den aus dem Kohärenzprinzip abgeleiteten Anforderungen einerseits und den möglicherweise zulässigen Durchbrechungen des Territorialitätsprinzips andererseits lässt sich aber auflösen, wenn man die Ausführungen so versteht, dass das Territorialitätsprinzip zwar seine Durchbrechung zuließe, nicht aber das Kohärenzprinzip. Dies könnte etwa für tatsächliche Veräußerungsfälle Bedeutung haben, die nach dem Wegzug erfolgen und für die Abkommensrecht – abweichend vom OECD-MA – und originär innerstaatliches Recht dem Wegzugsstaat für einen bestimmten Zeitraum das Besteuerungsrecht belassen und ihm auch ermöglichen, die nach dem Wegzug eingetretenen Wertsteigerungen zu erfassen. Im Unterschied zu bloßen Wegzugsfällen, in denen die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen *ohne Veräußerung* erfasst werden und in denen der Steuerpflichtige daher nicht über zusätzliche Liquidität verfügt, könnte es gerechtfertigt sein, dem Wegzugsstaat im Fall der Veräußerung innerhalb eines festgelegten Zeitraums nach dem Wegzug das Besteuerungsrecht zu belassen. Im Urteil *van Hilten-van der Heijden* hat der EuGH die Beibehaltung der Inländerbesteuerung nach dem Wegzug ebenfalls als gemeinschaftsrechtskonform erachtet,<sup>33)</sup> da er es – bedauerlicherweise – nicht in Erwägung gezogen hat, diese Konstellation als Gleichbehandlung *unterschiedlicher* Situationen anzusehen und dementsprechend eine Rechtfertigung für die Gleichbehandlung zu verlangen.<sup>34)</sup>

<sup>29)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 18. 3. 2004, C-319/02, *Manninen*, Rn. 74.

<sup>30)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 102.

<sup>31)</sup> EuGH 21. 9. 1999, Rs. C-307/97, *Saint Gobain*, Slg. 1999, I-6161, Rn. 57.

<sup>32)</sup> EuGH 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, *D.*, Rn. 61 ff.; kritisch dazu *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D. – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stottern?* SWI 2005, 365 (370 ff.).

<sup>33)</sup> EuGH 23. 2. 2006, Rs. C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Rn. 51.

<sup>34)</sup> Dazu *Hohenwarter/Plansky*, Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des *GA Léger* in der Rs. *van Hilten-van der Heijden*, SWI 2005, 417 (422).

## Exit Taxes and Community Law

Interessant ist, dass sich aus dem Zusammenspiel zweier Rechtsordnungen, die beide den von der Generalanwältin aufgestellten Vorgaben entsprechen, ergeben kann, dass nach dem Wegzug eingetretene Wertminderungen in beiden Staaten die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern können: Die steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung im Zuzugsstaat führt dazu, dass der Zuzugsstaat die nach dem Zuzug eingetretene Wertminderung ebenfalls – also zusätzlich zum Wegzugsstaat – berücksichtigt und ein und dieselbe Wertminderung geradezu zwangsläufig doppelt verwertet wird. Während der EuGH zuletzt in der Rechtssache *Marks & Spencer* großen argumentativen Aufwand betrieben hat, um zu verhindern, dass die Mitgliedsstaaten durch das Gemeinschaftsrecht gezwungen werden, die Doppelverwertung von Verlusten hinzunehmen,<sup>35)</sup> sind die Schlussanträge von dieser Sorge unbelastet. Die – rechtspolitisch ein Ärgernis darstellende – Möglichkeit der doppelten Verlustverwertung als irrelevant zu betrachten, ist rechtsdogmatisch durchaus überzeugend:<sup>36)</sup> Der EuGH betont oft genug, dass eine Harmonisierung der direkten Steuern noch aussteht. Solange allerdings in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersysteme nebeneinander bestehen, ist es nahezu unausweichlich, dass manche Einkünfte in zwei oder mehreren Staaten, andere Einkünfte aber nirgends steuerlich erfasst werden. *GA Geelhoed* hat erst jüngst festgestellt, dass aus dem Gemeinschaftsrecht keine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erwächst<sup>37)</sup>. Noch weniger spricht für ein gemeinschaftsrechtliches Gebot zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.<sup>38)</sup> Sind aber „weiße“ Einkünfte hinzunehmen, sollte auch im Falle der doppelten Verlustberücksichtigung nichts anderes gelten.<sup>39)</sup>

Wollte man die vom EuGH in seinem Urteil *Marks & Spencer* entwickelten Maßstäbe anwenden, könnte man erwägen, eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung im Wegzugsstaat nur dann anzunehmen, wenn gewährleistet ist, dass dieselbe Wertminderung im Zuzugsstaat nicht ebenfalls die Bemessungsgrundlage mindert. Die praktischen Probleme, die derartige Einschränkungen aufwerfen würden, wären ähnlich wie im Falle des durch das Urteil *Marks & Spencer* geforderten Nachweises der Unmöglichkeit der Verlustverwertung im Staat der Tochtergesellschaft.<sup>40)</sup>

Die Generalanwältin geht auch auf die Frage ein, ob den niederländischen Regelungen deshalb die Kohärenz abzusprechen wäre, da sie eine Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern vorsehen. Der EuGH hatte nämlich in seinem Urteil *De Lasteyrie du Saillant* in diese Richtung argumentiert, allerdings vor dem Hintergrund, dass die französische Regelung ausschließlich der Missbrauchsverhinderung diene.<sup>41)</sup> *GA Kokott* sieht die Kohärenz nicht beeinträchtigt.<sup>42)</sup> „Soweit keine gemeinschaftsrechtlichen Schranken verletzt werden, steht es einem Mitgliedstaat nämlich frei, seinen Steueranspruch in bestimmten Konstellationen, insbesondere in einem durch ein Doppelbesteuerungsab-

<sup>35)</sup> EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 41 ff.; kritisch dazu *Lang*, SWI 2006, 6 ff.

<sup>36)</sup> Vgl. *Lang*, SWI 2006, 7.

<sup>37)</sup> Schlussanträge *GA Geelhoed* vom 6. 4. 2006, Rs. C-513/04, *Kerckhaert* und *Morres*, Rn. 30.

<sup>38)</sup> Zu Nachweisen, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung und Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung nicht bloß zwei verschiedene Seiten derselben Medaille (so aber *H. Loukota*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 [469]) sind: *Lang*, in IFA (Hrsg.) *Doppelte Nichtbesteuerung*, CDFI 89a (2004) 27 ff.

<sup>39)</sup> Zu den Widersprüchen des Urteils *Marks & Spencer* zur Vorjudikatur *Lang*, SWI 2006, 3 ff.; *derselbe*, ET 2006, 54 ff.; vgl. auch die Kritik bei *Hey*, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* und die Zukunft der deutschen Organschaft. Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert? *GmbH* 2006, 113 (120 f.); *Koller*, *Marks & Spencer*: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006, 48 (52).

<sup>40)</sup> Dazu *Lang*, *Marks & Spencer* – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro, EC Tax Review 2005, 95 (98 f.); *derselbe*, SWI 2006, 10.

<sup>41)</sup> EuGH 11. 3. 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Rn. 64 ff.

<sup>42)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 108.



kommen geregelten Gegenseitigkeitsverhältnis zurücktreten zu lassen. Solche partiellen Ausnahmen dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerungen und fördern damit sogar die Kohärenz. Keinesfalls stellen sie den Steueranspruch und seine allgemeine Durchsetzung generell in Frage.“

In dieser Allgemeinheit entsprechen diese Formulierungen der Schlussanträge weitgehend der Tendenz des EuGH-Urteils *D.*, das offenbar davon ausgeht, dass die Mitgliedsstaaten in DBA sonst bestehende Steuerpflichten beliebig zurücknehmen können, ohne dadurch die Gemeinschaftsrechtskonformität der Rechtslage im Verhältnis zu jenen Ländern zu gefährden, zu denen diese Steuerpflichten nicht oder nicht im selben Umfang reduziert wurden.<sup>43)</sup> Immerhin erwähnt *GA Kokott* aber den Vorbehalt der – allerdings nicht näher konkretisierten – „gemeinschaftsrechtlichen Schranken“. <sup>44)</sup>

*GA Kokott* erkannte auch die Vorbeugung der Steuerflucht und die wirksame Steueraufsicht als legitimes Ziel des niederländischen Gesetzgebers an. Die Generalanwältin bemühte sich, in diesem Zusammenhang die Unterschiede zum Urteil *De Lasteyrie du Saillant* herauszuarbeiten: Während die französische Regelung, die in der Rechtssache *De Lasteyrie du Saillant* auf dem Prüfstand des EuGH stand, „allein auf die Verhinderung der Steuerflucht“ abzielte und nicht „allgemein in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, die Besteuerung der Wertsteigerungen [sicherstellen sollte], die während seines Aufenthalts in Frankreich eingetreten sind“, bezwecken die niederländischen Vorschriften „nicht nur die Verhinderung der Steuerflucht. Sie dienen vielmehr auch dazu, die Erhebung der niederländischen Steuern nach der Maßgabe der zwischen den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich vorgesehenen zulässigen Aufteilung der Steuerbefugnisse tatsächlich zu ermöglichen.“<sup>45)</sup> Diese unterschiedlichen Zielsetzungen sind für die Generalanwältin entscheidend, da einzelne der nach niederländischem Recht vorgesehenen Maßnahmen zwar in Hinblick auf das Ziel, der Gefahr der Steuerflucht vorzubeugen, unverhältnismäßig wären, jedoch in Hinblick auf die umfassendere Zielsetzung die Verhältnismäßigkeitsprüfung bestehen.<sup>46)</sup>

In *De Lasteyrie du Saillant* war es die französische Regierung, die die französische Regelung damit gerechtfertigt hat, dass sie dem Ziel diene, der Gefahr der Steuerflucht vorzubeugen.<sup>47)</sup> Die niederländische Regierung hatte bereits damals die umfassendere Zielsetzung der Territorialität und der Kohärenz zur Verteidigung der französischen Regelung ins Treffen geführt.<sup>48)</sup> Der EuGH hatte aber bloß den von der französischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigungsgrund aufgegriffen. Der Umstand, *ob* und *von welcher Regierung* ein bestimmter Rechtfertigungsgrund vorgebracht wird, kann aber wohl für die Rechtskraftwirkungen eines EuGH-Urteils nicht von Bedeutung sein. Es ist nicht anzunehmen, dass der EuGH eine bereits als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte Regelung in einem zweiten Vorabentscheidungsverfahren als gemeinschaftsrechtskonform ansehen kann, wenn die Regierung des Mitgliedsstaates, um dessen Regelung es geht, nunmehr andere – überzeugendere – Rechtfertigungsgründe ins Treffen führt. Die hinter der französischen Regelung stehende Zielsetzung liegt daher nicht bloß deshalb in der Vorbeugung der Gefahr der Steuerflucht, weil die französische Regierung dies behauptet hat, sondern weil der Inhalt der Regelungen dies erkennen ließ. Tatsächlich erfassten die französischen Vorschriften nur Steuerpflichtige, die ihren steuerlichen Wohnsitz während der letzten zehn Jahre mindestens sechs Jahre in Frankreich hat-

<sup>43)</sup> Kritisch *Lang*, SWI 2005, 373.

<sup>44)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 108.

<sup>45)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 100 und 109.

<sup>46)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 117 f.

<sup>47)</sup> EuGH 11. 3. 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Rn. 24 f.

<sup>48)</sup> EuGH 11. 3. 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Rn. 33.

ten.<sup>49)</sup> Nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Wegzugs oder, wenn dieses Ereignis früher eintritt, zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz wieder nach Frankreich verlegt, wurde die festgesetzte Steuer von Amts wegen erlassen, soweit sie sich auf Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten bezieht, die sich zu diesem Zeitpunkt weiterhin im Vermögen des Steuerpflichtigen befinden.<sup>50)</sup> *Kemmeren* hat aber darauf hingewiesen, dass die niederländischen Regelungen, um die es in der Rechtssache *N.* geht, in dieser Hinsicht ähnlich sind:<sup>51)</sup> Steuerpflichtige, die nicht länger als acht Jahre in den Niederlanden ansässig waren, unterliegen mit den Wertsteigerungen aus ihren Beteiligungen beim Wegzug überhaupt nicht der niederländischen Besteuerung. Zehn Jahre nach dem Wegzug fällt eine beim Wegzug erfolgte Steuerfestsetzung jedenfalls weg, wenn bis dahin keine Veräußerung erfolgt ist. Darüber hinaus geben auch die Gesetzesmaterialien zur niederländischen Regelung Aufschluss darüber, dass es dem Gesetzgeber um die Umgehungsbekämpfung geht.<sup>52)</sup> Diese Umstände könnten dazu führen, die Zielsetzung der niederländischen Regelung ebenso wie jene der seinerzeitigen französischen Regelung bloß in der Vorbeugung der Gefahr der Steuerflucht zu sehen.

#### IV. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung

Auf Verhältnismäßigkeitsebene beschäftigte sich *GA Kokott* mit der Frage, ob es zulässig war, dass die Stundung der Steuer im Falle des Wegzugs nach der bis 2004 bestehenden Fassung der Gesetze von der Stellung einer Sicherheit abhängig war:<sup>53)</sup> „Sicherheit erleichtert die Sicherheit die Erhebung der Steuer bei einem Gebietsfremden. Wird die Steuer nach dem Wegzug infolge des Verkaufs der Beteiligung fällig, so kann der Fiskus notfalls die Sicherheit verwerten. Damit ist die Gefahr der Steuerflucht ausgeschlossen und die wirksame Steueraufsicht gewährleistet. Der Steuerpflichtige wird schon deswegen auch nach der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat weiterhin im Kontakt mit der Finanzverwaltung des Herkunftsstaats bleiben, weil er zu gegebenem Zeitpunkt seine Sicherheit zurückerhalten will. [...] Es stehen aber mildere Mittel zur Verfügung, die weniger kostspielig für den Steuerpflichtigen sind und die Ausübung der Freizügigkeit weniger behindern. Nach der Richtlinie 77/799/EWG [...] kann ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats zum einen um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt. [...] Zum anderen sind die Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 76/308/EWG [...] zur gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Einkommen- und Kapitalsteuerforderungen verpflichtet.“

Interessant ist, dass die Generalanwältin auch auf die häufig berichteten praktischen Probleme der Amtshilfe einging:<sup>54)</sup> „In der Praxis mögen diese Instrumente der Zusammenarbeit nicht immer in einer zügigen und zufrieden stellenden Weise funktionieren. Die Mitgliedstaaten können sich jedoch nicht auf die Defizite bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen berufen, um daraus eine Rechtfertigung für Beschränkungen der Grundfreiheiten herzuleiten.“

Bei der Frage, ob die Festsetzung der Steuer im Falle des Wegzugs verhältnismäßig ist, unterschied *GA Kokott* zwischen den ins Treffen geführten Rechtfertigungsgründen:<sup>55)</sup>

<sup>49)</sup> EuGH 11. 3. 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Rn. 3.

<sup>50)</sup> EuGH 11. 3. 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Rn. 3.

<sup>51)</sup> *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 236.

<sup>52)</sup> *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 234 f.

<sup>53)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 112 f.

<sup>54)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 114.

<sup>55)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, *N.* gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 117 f.

„Zwar wäre es unverhältnismäßig, wenn die Steuer allein deswegen anknüpfend an den Wegzug festgesetzt würde, um der Gefahr der Steuerflucht zu begegnen. Denn es kann keine allgemeine Vermutung von Steuerflucht oder Steuerhinterziehung auf den Umstand gestützt werden, dass eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen will. [...] Die Regelungen dienen darüber hinaus aber dem Ziel, eine am Territorialitätsgrundsatz orientierte und kohärente Besteuerung durchzuführen. Die Festsetzung der Steuer stellt unter den geänderten Bedingungen keine unangemessene Behinderung des Wegzugs mehr dar. Sie ist geeignet und erforderlich, um den Gewinn aus der wesentlichen Beteiligung bei einer späteren Veräußerung tatsächlich der Besteuerung unterwerfen zu können.“

Angreifbar wird die Begründung der Schlussanträge, wenn es um die Frage geht, ob die Steuerfestsetzung im Zeitpunkt des Wegzugs tatsächlich der am wenigsten einschränkende Eingriff ist<sup>56</sup>: „Eine weniger belastende und rechtlich wie tatsächlich umsetzbare Methode der Besteuerung des bis zum Wegzug aufgelaufenen Wertzuwachses einer Beteiligung ist nicht ersichtlich. Es erscheint insbesondere kaum möglich, dass der Herkunftsstaat die Steuer nach dem Wegzug im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung festsetzt.“ Warum dies „kaum möglich ... erscheint“, ist nicht unmittelbar einsichtig: Gerade die von der Generalanwältin erwähnten Instrumente der Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen der Mitgliedsstaaten schaffen die Möglichkeit, die bis zum Wegzug eingetretenen Wertänderungen gegebenenfalls auch mit Unterstützung der Finanzverwaltung des Zuzugsstaates festzustellen. Gerade dann, wenn man – wie die Generalanwältin – davon ausgeht, dass sich die Mitgliedsstaaten „nicht auf die Defizite bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen berufen“ können sollen, wäre es wichtig, von den Verwaltungen zu verlangen, von der Amtshilfe auch Gebrauch zu machen.

GA Kokott begründet die Festsetzung der Steuer im Zeitpunkt des Wegzugs auch damit, dass dies auch im Interesse der Steuerpflichtigen wäre.<sup>57</sup> „Selbst wenn es rechtlich möglich wäre, die anteilige den Niederlanden zustehende Steuer erst nachträglich im Veräußerungszeitpunkt festzusetzen, wäre dies kein milderer, die Steuerpflichtigen weniger belastendes Mittel. Denn der Steuerpflichtige müsste nicht nur Nachweise für die nachträgliche Wertermittlung aufbewahren, sondern auch für abzugsfähige Kosten, die mit dem bis zum Wegzug aufgelaufenen Gewinn in Zusammenhang stehen. Letztlich liegt die zeitnahe vorläufige Feststellung der Steuer daher auch im Interesse des Steuerpflichtigen.“ Dass Steuerpflichtige aber Nachweise über Vorgänge aufbewahren müssen, die lange in der Vergangenheit liegen können, kommt nach vielen Steuerrechtsordnungen gar nicht so selten vor. Auch bei Veräußerungsgewinnen kann der Anschaffungsvorgang, der für die Bemessung des Veräußerungsgewinns oft ebenfalls von Bedeutung ist, lange zurückliegen. Stellt aber dennoch die Aufbewahrung der Nachweise eine derart gravierende Belastung für den Steuerpflichtigen dar, würde es reichen, ihm eine Option einzuräumen, die Steuer schon im Zeitpunkt des Wegzugs festsetzen zu lassen, sonst aber die bis zum Wegzug eingetretenen Wertänderungen erst bei der Veräußerung festzusetzen. Dies wäre im Vergleich zur zwingenden Regelung zweifellos ein milderer Mittel.

Der Hinweis der Schlussanträge, wonach eine „weniger belastende und *rechtlich* wie tatsächlich umsetzbare Methode der Besteuerung des bis zum Wegzug aufgelaufenen Wertzuwachses einer Beteiligung [...] nicht ersichtlich“ sei,<sup>58</sup> könnte sich auch darauf beziehen, ob die Niederlande abkommensrechtlich überhaupt in der Lage wären, die

<sup>56</sup>) Schlussanträge GA Kokott vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 119.

<sup>57</sup>) Schlussanträge GA Kokott vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 120; ähnlich auch *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 241, in Hinblick auf die Feststellung der auf den Wegzugsstaat entfallenden Wertsteigerungen.

<sup>58</sup>) Schlussanträge GA Kokott vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 119 (Kursivsetzung durch den Autor).

## Exit Taxes and Community Law

Steuer erst im tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt – also erst nach dem Wegzug – festzusetzen. Die – vom OECD-MA abweichende – Regelung des Artikel 13 Abs. 4 DBA Niederlande – Großbritannien gibt den Niederlanden die Möglichkeit, den Veräußerungsgewinn noch fünf Jahre nach dem Wegzug zu besteuern.<sup>59)</sup> Daher würde abkommensrechtlich nichts dagegen sprechen, im Falle der Veräußerung innerhalb dieser fünfjährigen Frist die Steuer nicht bloß erst nach dem Wegzug zu erheben, sondern auch erst nach dem Wegzug festzusetzen.

Anders könnte das Ergebnis allerdings sein, wenn es sich um ein zur Gänze dem OECD-MA nachgebildetes DBA handelt: Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA steht zweifellos der Festsetzung und Erhebung der Steuer entgegen, wenn die Veräußerung nach dem Wechsel der Ansässigkeit erfolgt.<sup>60)</sup> Fraglich ist aber, ob in Fällen wie jenen des niederländischen Rechts, das den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben dadurch zu entsprechen versucht, indem es für den Zeitpunkt des Wegzugs bloß die Steuerfestsetzung vorsieht, die Steuererhebung aber von einer späteren Veräußerung abhängig macht und – sofern diese Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgt – bis dahin hinausschiebt, nicht ebenfalls die spätere Veräußerung das entscheidende Merkmal ist, das die Besteuerung auslöst. Ohne Veräußerung kommt es nämlich zu gar keiner Besteuerung. Im Fall der Veräußerung ist die Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete bilaterale DBA-Norm anwendbar, nach der der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht hat. Wenn zum Zeitpunkt der Veräußerung die Ansässigkeit im Zuzugsstaat liegt, verliert der Wegzugsstaat nach Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen sein Besteuerungsrecht zur Gänze. Der Zuzugsstaat hat das alleinige Besteuerungsrecht für alle Wertsteigerungen, auch für jene, die vor dem Zuzug angewachsen sind.<sup>61)</sup> Der von den Gesetzgebern mehrerer Mitgliedstaaten angewendete Kunstgriff, die Steuerfestsetzung auf den Wegzugszeitpunkt vorzuverlegen, um die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen erfassen zu können, könnte daher unmittelbar an der Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm scheitern. Auf dem Boden der Art 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm ist zweifelhaft, ob die bloße Steuerfestsetzung auf den Wegzugszeitpunkt, verbunden mit dem Aufschub der Besteuerung bis zum Veräußerungszeitpunkt, eine „rechtlich wie tatsächlich umsetzbare Methode der Besteuerung des bis zum Wegzug aufgelaufenen Wertzuwachses einer Beteiligung“ ist.

Selbst wenn Staaten den Wegzug des Steuerpflichtigen der Veräußerung gleichstellen und gleich unmittelbar die Steuer festsetzen *und erheben*, wäre nicht völlig gesichert, dass der Wegzugsstaat nach den DBA das Besteuerungsrecht hat: Nach dem OECD-MA dürfen Veräußerungsgewinne ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Ein Wegzug in den anderen Vertragsstaat führt daher dazu, dass der Wegzugsstaat das Besteuerungsrecht verliert. Mitunter fingieren Staaten zum Zeitpunkt des Wegzugs gerade deshalb eine Veräußerung, um zumindest die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen erfassen zu können. Derartigen Umgehungsversuchen durch Staaten ist genau so zu begegnen wie den Versuchen von Steuerpflichtigen, Besteuerungsvorschriften zu umgehen: Durch Auslegung der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift.<sup>62)</sup> Geht man davon aus, dass der abkommensrechtliche Begriff der Veräußerung des Art. 13 OECD-MA einen Wechsel in der Zurechnung über die Beteiligung verlangt,<sup>63)</sup> kann Art. 13 OECD-MA nicht anwendbar sein, da im Wegzugsfall die Beteiligung beim selben Steuerpflichtigen verbleibt. Sofern man weiters an-

<sup>59)</sup> Vgl. auch Schlussanträge GA Kokott vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 96.

<sup>60)</sup> So auch *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 239.

<sup>61)</sup> Vgl. BFH 19. 3. 1996, BStBl. II 1996, 312; weiters *Lang*, SWI 1999, 282 (286 f.).

<sup>62)</sup> Dazu *Lang*, Diskussionsbeitrag, in: *Essers/Lang/Rao/Wassermeyer/West/Kemmeren* (Hrsg.) *Abusive Application of International Tax Agreements* (2001) 66 (67).

<sup>63)</sup> Zu Begründungsversuchen für dieses Ergebnis vgl. *Lang*, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht* (1991) 101 ff.

nimmt, dass die Erfassung der Wertsteigerung anlässlich des Wegzugs als Steuer vom Einkommen nach Art. 2 OECD-MA anzusehen ist,<sup>64)</sup> spricht vieles für die Anwendung des Art. 21 Abs. 1 OECD-MA.<sup>65)</sup> Nach dieser Vorschrift hat ebenfalls der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht. Erachtet man den Wegzug als in der letzten logischen Sekunde vor Verlagerung der Ansässigkeit erfolgt, ist der Wegzugsstaat zur Besteuerung berechtigt. Geht man hingegen davon aus, dass im Moment des Wegzugs bereits die Ansässigkeit im Zuzugsstaat begründet wird, hat der Wegzugsstaat kein Besteuerungsrecht mehr. So schwierig diese Frage auf der Abkommensebene zu beantworten ist, so wenig kann aus abkommensrechtlicher Sicht darauf abgestellt werden, ob *der nationale Gesetzgeber* die Veräußerung für den Zeitpunkt vor dem Ansässigkeitswechsel fingiert: Dies würde nämlich die Abkommen gänzlich der intendierten Schrankenwirkung berauben.

Die Schlussanträge stehen deshalb vor der Notwendigkeit, die Verhältnismäßigkeit der Steuerfestsetzung auf den Wegzugszeitpunkt darzulegen, weil sie alleine die Steuerfestsetzung bereits als Behinderung ansehen. Die Generalanwältin ist im Recht, wenn sie die „erforderliche Abgabe einer Steuererklärung“ als „eine zusätzliche Formalität“ ansieht, „die den Wegzug behindern kann“.<sup>66)</sup> Die Benachteiligung besteht darin, dass ein inländischer Steuerpflichtiger bis zur Veräußerung seiner Beteiligung „keine Steuererklärung über den latenten (noch nicht realisierten) Gewinn abzugeben“ braucht. Auch wenn die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden, die das Veranlagungsjahr des Wegzugs betrifft, und daher gar keine eigene Steuererklärung abgegeben werden muss, kann der wegziehende Steuerpflichtige insoweit im Nachteil sein, als ihn im Falle der fehlenden Deklaration dieser Einkünfte in dieser Steuererklärung allenfalls Säumnisfolgen und nach manchen Rechtsordnungen sogar strafrechtliche Konsequenzen treffen können. Vor diesem Hintergrund wäre eine im Wegzugsfall vorzunehmende bloße Feststellung der auf den Ansässigkeitsstaat entfallenden Wertänderungen der Beteiligung weniger belastend als die Festsetzung der Steuer.<sup>67)</sup> Überzeugend ist auch, wenn die Generalanwältin strengere Maßstäbe als der EuGH im Urteil *Marks & Spencer* anlegt, der sogar Liquiditätsnachteile für den von den Grundfreiheiten Gebrauch machenden Steuerpflichtigen hingenommen hat.<sup>68)</sup> Andererseits waren die Belastungen in den Konstellationen, die *GA Kokott* zum Nachweis für den Umstand anführt, dass auch die Abgabe einer Steuererklärung den Wegzug behindern kann, in mancher Hinsicht auch gravierender als im Fall des niederländischen Rechts beim Wegzug: In dem von der Generalanwältin herangezogenen Urteil *Safir* ging es sowohl um eine zusätzliche Registrierpflicht beim Finanzamt als auch darum, dass der Versicherte die Einkommensteuer, der *die Versicherung* unterliegt, beim Finanzamt angeben musste.<sup>69)</sup> Verglichen damit, dass der EuGH immer häufiger keine Bedenken dagegen hat, dass dem von den Grundfreiheiten Gebrauch machenden Steuerpflichtigen beachtliche Nachweis- und andere Mitwirkungspflichten aufgebürdet werden dürfen, die im reinen Inlandsfall nicht zum Tragen kommen,<sup>70)</sup> ist die in der bloßen – nicht automatisch mit der Steuererhebung einhergehenden – Steuerfestsetzung bestehende Belastung nahezu vernachlässigbar.

<sup>64)</sup> Vgl. ausführlich *Lang*, „Taxes Covered“ – What is a „Tax“ according to Article 2 of the OECD Model? Bulletin for International Fiscal Documentation 2005, 216 (219).

<sup>65)</sup> Dazu *Lang*, Nachgelagerte Besteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, DstjG Band 29, in Druck.

<sup>66)</sup> Schlussanträge *GA Kokott* vom 30. 3. 2006, C-470/04, N. gegen *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rn. 79.

<sup>67)</sup> Vgl. die Vorschläge von *Kemmeren*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.) ECJ 240 f.

<sup>68)</sup> EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 32 ff.; kritisch dazu *Stefaner*, Die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung auf dem Prüfstand des EuGH, GeS 2006, 25 (26).

<sup>69)</sup> EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897, Rn. 26 und 28.

<sup>70)</sup> Vgl. EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 56.

## V. Würdigung und Ausblick

Die Aufgabe von Schlussanträgen liegt vor allem darin, Entscheidungsvorschläge für den EuGH zu erarbeiten. Klarerweise bewegen sich diese Entscheidungsvorschläge im Rahmen von Interpretationsspielräumen, die man unter Heranziehung anderer Argumente auch anders ausfüllen könnte. Vor diesem Hintergrund ist bemerkenswert, dass die Generalanwältin in mehrfacher Hinsicht strengere Maßstäbe anlegt, als dies der EuGH zuletzt getan hat: Sie erachtet die auf den Wegzug vorzunehmende Steuerfestsetzung, die erst nach der Veräußerung eine Steuererhebung auslöst, bereits als zusätzliche Belastung für den Steuerpflichtigen, der von den Grundfreiheiten Gebrauch macht, obwohl der EuGH zuletzt wenig Aufhebens bei schwerwiegenderen Nachteilen gemacht hat. Sie verlangt weiters die Berücksichtigung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen unabhängig davon, ob dieselbe Wertminderung auch im Zuzugsstaat abgezogen werden kann. Im Lichte des Urteils *Marks & Spencer* wäre auch ein Ausschluss der Doppelverwertung von Wertminderungen argumentierbar gewesen. Andererseits sind die Parallelen zwischen der im Fall *N.* maßgebenden niederländischen Rechtslage und der seinerzeitigen französischen Rechtslage, die vom EuGH in *De Lasteyrie du Saillant* als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt wurde, möglicherweise größer, als dies die Lektüre der Schlussanträge vermuten lässt. Sollte der EuGH dies zum Anlass nehmen, die Zielsetzung der niederländischen Regelung doch vor allem in der Vorbeugung der Gefahr der Steuerflucht zu sehen, könnte dies – auch und gerade auf dem Boden der von *GA Kokott* zu diesem Rechtfertigungsgrund angestellten Überlegungen – zu einem anderen – für den niederländischen Gesetzgeber weniger erfreulichen – Ergebnis führen.

## Konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung

(BMF) – Anlässlich der österreichisch-deutschen Konsultationen im Februar 2006 sah sich Deutschland nach wie vor nicht in der Lage, Artikel 15 Abs. 3 DBA-Deutschland in der Weise zu verstehen, in der diese Sonderregelung anlässlich der Doppelbesteuerungsverhandlungen konzipiert worden ist: Durch diese Sonderbestimmung sollte sichergestellt werden, dass in allen Fällen einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung, mag diese von professionellen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder von Konzerngesellschaften bewerkstelligt werden, die 183-Tage-Klausel zur Anwendung kommt. Deutschland besteht jedoch darauf, dass in den Fällen einer konzerninternen Personalüberlassung das beschäftigende Konzernunternehmen als steuerlicher Arbeitgeber gilt, wenn die Überlassungszeit drei Monate übersteigt. Es wird derzeit auf deutscher Seite geprüft, ob diese Regelung nur bei grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen oder auch bei deutschen landesinternen Überlassungen gilt; denn sollte dies nur die grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen betreffen, liegt aus österreichischer Sicht ein Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten (passive Dienstleistungsfreiheit) vor.

Da auf österreichischer Seite die deutsche Vorgangsweise nicht ebenfalls durch EU-widriges Verhalten beantwortet werden kann, müssen Mitarbeiter deutscher Konzerngesellschaften nach wie vor in Österreich in Anwendung der 183-Tage-Klausel steuerfrei gestellt werden. Denn wenn bei landesinternen Personalentsendungen im Konzern die beschäftigende Gesellschaft nicht zum steuerlichen Arbeitgeber wird, kann dies auch bei vergleichbaren Einwärtsentsendungen aus dem EU/EWR-Ausland nicht geschehen. Dies löst allerdings im Verhältnis zu Deutschland keine Doppelnichtbesteuerung aus, weil diesfalls das deutsche Besteuerungsrecht gemäß Artikel 15 Abs. 4 DBA-Deutschland erhalten bleibt. Doppelbesteuerungen, die bei einer Entsendung zwischen drei und sechs Monaten von Österreich nach Deutschland auf deutscher Seite verursacht werden, könnten über Antrag auf der Grundlage von § 48 BAO beseitigt werden. (EAS 2718 v. 26. 3. 2006)