



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Regelungen zur Wegzugsbesteuerung der
Anti-BEPS-RL – Hintergründe und Folgen für Österreich“

verfasst von / submitted by

Petro Bilozir, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr. Eduard Lechner

Zusammenfassung

Die Europäische Kommission hat mit der Anti-BEPS-Richtlinie (Base Erosion and Profit Shifting) eine Harmonisierungsmaßnahme im Hinblick auf die Regelungen zu Steuervermeidungspraktiken auf der gesamten Unionsebene vorgenommen. Die neuen Rahmenbedingungen betreffen insbesondere die Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten. Im Rahmen dieser Arbeit werden die Hintergründe für die Richtlinie, vor allem bezugnehmend auf die Entstrickungs- und Verstrickungsbestimmungen, erörtert sowie auf die historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung näher eingegangen, wobei zahlreiche Entscheidungen analysiert werden. In weiterer Folge wird der Art 5 der Richtlinie, welcher die Wegzugsbesteuerungsbestimmungen enthält, untersucht und mit den österreichischen Regelungen verglichen. Anschließend wird es überprüft, ob ein Handlungsbedarf seitens der Bundesregierung vorliegt.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	i
Abbildungsverzeichnis	iii
Abkürzungsverzeichnis	iv
1 Einleitung	1
2 Unionsrechtlicher Hintergrund der Wegzugsbesteuerung	4
2.1 Einleitung	4
2.2 <i>X und Y sowie De Baeck</i>	4
2.3 <i>De Lasteyrie du Saillant</i>	6
2.4 <i>N</i>	8
2.5 <i>National Grid Indus</i>	10
2.6 Weitere Vertragsverletzungsverfahren	15
2.7 <i>Kommission/Dänemark</i>	15
2.8 <i>DCM</i>	17
2.9 <i>Verder Lab Tec GmbH & Co KG</i>	19
2.10 <i>Kommission/Portugal</i>	21
2.11 Einfluss auf die Anti-BEPS-RL	23
3 Wegzugsbesteuerung nach Anti-BEPS-RL und Folgen für Österreich	26
3.1 Tatbestände der Wegzugsbesteuerung	27
3.1.1 Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich	27
3.1.2 Übertragung von Vermögenwerten	29
3.1.3 Verlegung des Steuersitzes	33
3.1.3.1 Verlegung der Geschäftstätigkeit einer Betriebstätte	35
3.1.3.2 Anpassung der Wegzugsbesteuerungstatbestände in Österreich	37

3.2	Rechtsfolgen und Handlungsbedarf in Österreich	43
3.2.1	Aufdeckung der stillen Reserven	43
3.2.1.1	Bemessungsgrundlage nach Anti-BEPS-RL	44
3.2.1.2	Bemessungsgrundlage in Österreich	47
3.2.2	Ratenzahlungskonzept	48
3.2.2.1	Ratenzahlungskonzept nach Anti-BEPS-RL	49
3.2.2.2	Ratenzahlungskonzept in Österreich	51
3.2.3	Vorzeitige Fälligstellung der Raten	54
3.2.4	Sicherheiten und Stundungszinsen	56
3.2.5	Ausnahmetatbestände	58
4	Schlusswort	60
	Literaturverzeichnis	a
	Rechtsprechungsverzeichnis	e

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	<i>Übertragung von Vermögenswerten gem Art 5 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL.</i>	30
Abbildung 2:	<i>Übertragung von Vermögenswerten gem Art 5 Abs 1 lit b Anti-BEPS-RL.</i>	31
Abbildung 3:	<i>Verlegung des Steuersitzes gem Art 5 Abs 1 lit c Anti-BEPS-RL.....</i>	34
Abbildung 4:	<i>Verlegung der Geschäftstätigkeit gem Art 5 Abs 1 lit d Anti-BEPS-RL.</i>	36

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG 2015	Abgabenänderungsgesetz 2015
Abs	Absatz
Art	Artikel
BEPS.....	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI.....	Bundesgesetzblatt
BlgNr	Beilagennummer
bzw.....	beziehungsweise
ErwGr	Erwägung nachstehender Gründe
etc.	et cetera
EStG.....	Einkommensteuergesetz
EStR.....	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EUR.....	Euro
EWK.....	Europäischer Wirtschaftsraum
ff.....	fortfolgende
gem	gemäß
GmbH.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
GP	Gesetzgebungsperiode
idF	in der Fassung

IVm.....	in Verbindung mit
JStG 2018.....	Jahressteuergesetz 2018
KG.....	Kommanditgesellschaft
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
KSW.....	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
lit.....	Littera
mbH.....	mit beschränkter Haftung
ME.....	Ministerialentwurf
OECD.....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (englisch Organisation for Economic Co-operation and Development)
RL.....	Richtlinie
Rz.....	Randziffer
S.....	Seite
TS.....	Teilstrich
vgl.	vergleiche
Z.....	Ziffer

1 Einleitung

Die Europäische Union hat am 28. Jänner 2016 den von den Experten mit Spannung erwarteten Vorschlag mit den Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes veröffentlicht.¹ Mit dem im darauffolgenden Sommer vorgestellten Anti-BEPS-Paket der EU-Richtlinie 2016/1164 vom 12. Juli 2016² wurde all jenen Unternehmen der Kampf angesagt, die ihre Steuerbemessungsgrundlage durch aggressive Steuergestaltungspraktiken zu minimieren versuchen. Denn die weltweit stetig steigende internationale Verflechtung der Wirtschaft ist nicht nur mit enormen Chancen für die europäischen Ökonomien verbunden, sondern ebenfalls mit zahlreichen Risiken behaftet, die mittels Gesetzesanpassungen vorzubeugen bzw. zu beseitigen sind. Diesem Grundsatz versucht die Europäische Union in den letzten Jahren Folge zu leisten, indem zahlreiche Richtlinien erlassen wurden, die eine Harmonisierung der Gesetze auf der gesamten Unionsebene vorsehen.³

Bereits mit dem AbgÄG 2015, das im Juni 2014 umgesetzt wurde, wurde das österreichische Ver- und Entstrickungsregime in weiten Teilen neu definiert. Es

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts vom 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

² Vgl. Anti-BEPS-RL – Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

³ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 50 – 51.

wurden Ansätze verfolgt, die im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung des EuGHs stehen sollen sowie nach Möglichkeit keine Vorgaben schaffen sollen, die liberaler als das Unionsrecht sind. Es wurde das Ratentilgungskonzept umgesetzt, das das Nichtfestsetzungskonzept abgelöst hat, sowie eine Differenzierung bei der Behandlung des Anlage- sowie des Umlaufvermögens geschaffen. Das bis dahin geltende Wegzugsbesteuerungskonzept des österreichischen Ertragssteuerrechtes beruhte auf der Rechtsprechung des EuGHs aus dem Anfang der 2000er Jahre, wonach eine Festsetzung der Steuerschuld stattgefunden hat und in weiterer Folge ein Aufschub der Steuerlast für jene Fälle der Wegzugsbesteuerung zur Anwendung kam, welche im Verhältnis zu EU- sowie EWR-Mitgliedstaaten bestanden haben, mit denen umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe ratifiziert wurden. Zur endgültigen Steuerzahlung kam es insbesondere bei einer tatsächlichen Veräußerung oder einer Verbringung der Vermögensgegenstände aus dem begünstigten EWR-Gebiet.⁴

Im letzten Jahrzehnt änderte sich die Judikaturlinie des EuGHs im betrieblichen Bereich der Entstrickungsbesteuerung wesentlich, wonach nicht nur eine Steuerfestsetzung vorgesehen war, sondern es ebenfalls zur tatsächlichen Entrichtung der Steuerschuld mittels Ratenzahlungen im begünstigten europäischen Gebiet geführt hat. Im Gegensatz zur Anti-BEPS-RL (EU-Richtlinie 2016/1164 vom 12. Juli 2016) umfassen die ab dem 1. Jänner 2016 in Kraft getretenen nationalen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung auch Vorschriften für den privaten Bereich, wonach das Nichtfestsetzungskonzept beibehalten wurde.⁵

⁴ Vgl. *Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 19.

⁵ Vgl. *Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 18 – 19.

Zuallererst wird in dieser Arbeit auf die Entstehung und die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGHs zur Wegzugsbesteuerung eingegangen, dessen Judikaturlinie der letzten Jahrzehnte die neue europäische Richtlinie 2016/1164 maßgeblich beeinflusst hat. In weiterer Folge werden die aktuell geltenden österreichischen Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung erläutert und den neuen Vorgaben der europäischen Anti-BEPS-RL gegenübergestellt. Anschließend werden die notwendigen Änderungen des heimischen Steuerrechtes aufgezeigt sowie der Begutachtungsentwurf bzw. die Endfassung des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018)⁶ im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung der österreichischen Regierung analysiert.

Die verbindlichen EU-Vorschriften müssen bis 31. Dezember 2019 von allen Mitgliedstaaten verpflichtend in die nationale Rechtssysteme aufgenommen werden und ab dem 1. Jänner 2020 angewendet werden.⁷

⁶ Vgl. Begutachtungsentwurf des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 und das EU-Amtshilfegesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018).

⁷ Vgl. Art 11 Abs 5 Anti-BEPS-RL 2016/1164 vom 12. Juli 2016.

2 Unionsrechtlicher Hintergrund der Wegzugsbesteuerung

2.1 Einleitung

In Anbetracht des grenzüberschreitenden Sachverhaltes müssen die Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung den Grundfreiheiten der EU entsprechen. Vor allem sind die Grundsätze der Niederlassungsfreiheit sowie der Kapitalverkehrsfreiheit bei den Maßnahmen zur Einziehung des Steueraufkommens durch die einzelnen Mitgliedstaaten der EU sicherzustellen. Der EuGH beschäftigte sich in den letzten Jahren sehr häufig mit der Thematik der Wegzugsbesteuerung auf der Unionsebene. Die erste Entscheidung der *Daily Mail*⁸ aus dem Jahr 1988, die sich zum ersten Mal der Vorlagefrage der Wegzugsbesteuerung stellte, hat für keine Klarheit auf diesem Themengebiet gesorgt. Im Weiteren wird auf die wesentlichen Rechtsprechungen des EuGHs eingegangen, die die Grundlage für die Anti-BEPS-RL bilden.⁹

2.2 X und Y sowie De Baeck

Im Rechtsstreit *X und Y* aus dem Jahr 2002, wonach eine *„Übertragung von Aktien zu einem herabgesetzten Preis auf eine juristische Person, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, oder auf eine inländische Aktiengesellschaft, an der diese juristische*

⁸ EuGH 27.9.1988, 81/87, *Daily Mail*, ECLI:EU:C:1988:456.

⁹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 51.

Person Anteile besitzt,¹⁰ zu einer Veräußerungsfiktion geführt hat, mit der Folge, dass die stillen Reserven sofort aufgedeckt und besteuert werden mussten. Dabei musste sich der EuGH der Frage stellen, ob eine Sofortbesteuerung in diesem Fall für angemessen zu erachten ist und dem Unionsgrundsätzen entspricht. Auch bei der Rechtsprechung *De Baeck* aus dem Jahr 2004 kam es zur Sofortbesteuerung der stillen Reserven, nachdem Aktien einer belgischen Gesellschaft auf eine französische Gesellschaft übertragen wurden.¹¹ In beiden Fällen hat der EuGH entschieden, dass sowohl die Maßnahmen von Schweden als auch die von Belgien im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßig seien und das verfolgte Ziel eine Besteuerung der erwirtschafteten stillen Reserven durch erheblich weniger einschränkende Maßnahmen erreicht werden konnte. Als Beispiel für eine angemessene Maßnahme führte das Urteil der *X und Y* insbesondere eine Forderung von Sicherheiten durch Garantien oder Kautionen an.¹² Im Falle eines permanenten Wegzuges des Steuerpflichtigen wäre somit das Steueraufkommen sichergestellt. Infolgedessen wurde das Vorgehen der Steuerverwaltungen beider Länder als Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit eingestuft.¹³

Die beiden Urteile des EuGHs deuten bereits auf eine erkennbare Grundtendenz des europäischen obersten rechtssprechenden Organs in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung hin. Demnach ist eine Sofortbesteuerung des Einlagen- bzw. Veräußerungsgewinns unrechtmäßig, falls die inländischen Regelungen einen Steueraufschub bei ansonsten gleichen Verhältnissen vorsehen. Des Weiteren wurde von

¹⁰ EuGH 21.11.2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704, Rz 26.

¹¹ Vgl. EuGH 8.6.2004, C-268/03, *De Baeck*, ECLI:EU:C:2004:342, Rz 5 ff.

¹² Vgl. EuGH 21.11.2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704, Rz 59.

¹³ Vgl. EuGH 21.11.2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704, Rz 23; sowie EuGH 8.6.2004, C-268/03, *De Baeck*, ECLI:EU:C:2004:342, Rz 21 ff.

den beiden Entscheidungen eine grundsätzliche Rechtmäßigkeit einer Wegzugsbesteuerung auf der Unionsebene abgeleitet. Eine Entrichtung der Steuer innerhalb des Binnenmarktes durfte jedoch erst bei einer tatsächlichen Realisierung vorgenommen werden.¹⁴

2.3 *De Lasteyrie du Saillant*

Bei der Rechtsprechung *Lasteyrie du Saillant* beschäftigte sich der EuGH mit den französischen Wegzugsbesteuerungsvorschriften von natürlichen Personen und prägte somit die unionsrechtlichen Vorschriften wesentlich. Dabei hat der bereits fünf Jahre in Frankreich unbeschränkt Steuerpflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz nach Belgien verlegt. Da die natürliche Person eine 25 %-ige Beteiligung an einer französischen Gesellschaft gehalten hat, wurde bei der Wohnsitzverlegung eine Wegzugsbesteuerung ausgelöst, die eine Aufdeckung und eine Festsetzung der Steuerschuld von den erzielten stillen Reserven als Folge hatte.¹⁵ Die tatsächliche Steuerzahlung wurde durch die französischen Bestimmungen bis zur tatsächlichen Veräußerung aufgeschoben, jedoch nur für den Fall, dass der Steuerpflichtige Garantien leisten kann, die ein Steueraufkommen seitens des Staates sicherstellen können. Des Weiteren wurde die festgesetzte Steuerschuld erlassen, wenn innerhalb von fünf Jahren der Wohnsitz wieder nach Frankreich zurückverlegt wurde.¹⁶

¹⁴ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 51 – 52.

¹⁵ Vgl. EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 12, 15.

¹⁶ Vgl. EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 3 ff.

Der EuGH leitete aus den französischen Maßnahmen eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ab, da die Bestimmungen für die Steuerpflichtigen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in ein anderes Mitgliedsland verlegen möchten, abschreckende Charakterzüge aufgewiesen haben.¹⁷ Infolgedessen erkannte das EuGH in den französischen Vorschriften eine Benachteiligung jener Personen, die ihren Wohnsitz in ein andres Mitgliedsstaat verlegen wollten, gegenüber den restlichen Steuerinländern, die keinen Wegzug planten, wonach die *„unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung der Wertsteigerungen, die erhebliche Auswirkungen auf das Vermögen des Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, haben kann“*. Diese Maßnahmen waren in weiterer Folge dazu geeignet, *„einen Steuerpflichtigen von einer solchen Wohnsitzverlegung abzuhalten“*¹⁸. Die Möglichkeit eines Zahlungsaufschubes hatte dem Urteil zur Folge eine beschränkende Wirkung auf die Niederlassungsfreiheit, da die Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögensgegenstände durch die Rechtslage behindert wurde.¹⁹ Weiters führte der EuGH aus, dass eine generelle Vermutung, dass natürliche Personen ihren steuerlichen Wohnsitz aus Steuervermeidungsgründen verlegen, zu weit gefasst sei, womit eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht weit über das verfolgte Ziel hinausginge.²⁰

Leider verabsäumte der EuGH in seinem Urteil darauf einzugehen, welche Sicherheitsmechanismen von den einzelnen Mitgliedsstaaten zur Sicherstellung ihres Steueraufkommens eingesetzt werden dürfen bzw. welche Maßnahmen im Einklang mit dem Unionsrecht stehen. Dabei hat der EuGH noch in der

¹⁷ Vgl. EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 45.

¹⁸ EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 46.

¹⁹ Vgl. EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 47.

²⁰ Vgl. EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rz 51 und 52.

Rechtsprechung *X und Y*²¹ zwei Jahre zuvor eine Sicherstellung der Besteuerungsrechte mittels Garantien für angemessen erklärt und somit keine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit feststellen können.²²

2.4 *N*

In der Rechtssache *N* gegen den Staat Niederlande aus dem Jahr 2006²³, verlegte eine natürliche Person, die in den Niederlanden steueransässig war, ihren Wohnsitz in das Vereinigte Königreich. Zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung war er zur Gänze an drei Gesellschaften beteiligt, welche durch den Ort der Geschäftsführung in den Niederlanden, dort als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften einzustufen waren. Daraufhin wurde eine Sofortbesteuerung ausgelöst²⁴, da nach der damals geltenden niederländischen Rechtslage eine *„Beendigung der Steuerpflicht als Gebietsansässiger in anderer Weise als durch Tod der Veräußerung von Anteilen gleichgestellt“*²⁵ wurde.

Mit dem Steuerbescheid wurden neben der Steuerschuld auch Zinsen festgesetzt, der offene Betrag jedoch per Antrag gestundet. Die Stundung wurde jedoch von einer Leistung von Sicherheiten abhängig gemacht, woraufhin der Steuerpflichtige seine Anteile an einer Gesellschaft verpfändet hat.²⁶ Nach dem Urteil *De Lasteyrie*

²¹ Siehe Kapitel 2.2. *X und Y* sowie *De Baeck*, S. 4.

²² Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 53 – 54.

²³ EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525.

²⁴ Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 11 – 12.

²⁵ EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 5.

²⁶ Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 12 – 13.

*du Saillant*²⁷ im Jahr 2004 wurden von den Steuerbehörden die als Sicherheit geleisteten Gesellschaftsanteile freigegeben, was dem Steuerpflichtigen auch mitgeteilt wurde.²⁸

Nach der Verlegung des Wohnsitzes wurden die eingetretenen Wertminderungen außer Acht gelassen und konnten nicht gegengerechnet werden, womit die Steuerschuld unverändert blieb. Dies stellte dem Urteil zur Folge eine Benachteiligung gegenüber allen andren Steuerpflichtigen dar, die keine Wegzug vollzogen haben.²⁹ Der EuGH stellte fest, dass „*das im Ausgangsverfahren streitige Besteuerungssystem geeignet [ist], die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu behindern*“³⁰. In weiterer Folge erachtete das Gericht die Maßnahmen als ein im *Allgemeininteresse liegendes Ziel* der Aufteilung der Besteuerungssubstanz zwischen den einzelnen Mitgliedsländern als gerechtfertigt, aber nicht verhältnismäßig.³¹

Interessanterweise stellte das Urteil erneut fest, dass für die Verlangung von Sicherheiten zur Sicherstellung des Steueraufkommens keine Notwendigkeit mehr besteht, da die Harmonisierungsmaßnahmen der Gemeinschaftsgesetzgeber im Bereich der Zusammenarbeit der Steuerbehörden sowie der Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerschulden zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten ausreichend das Besteuerungsrecht der Länder schützen.³² Somit leisten die

²⁷ Siehe Kapitel 2.3. *De Lasteyrie du Saillant*, S. 6.

²⁸ Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 14.

²⁹ Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 37.

³⁰ EuGH 7.9.2006, C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 39.

³¹ Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 41 – 55.

³² Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz 51, 52 und 54.

Amtshilferichtlinie³³ und die Beitreibungsrichtlinie³⁴ hinreichenden Beitrag zur Sicherstellung des Steueraufkommens der einzelnen Mitgliedstaaten.³⁵ Mit seinem Urteil bestätigte der EuGH erneut die Rechtsprechung der Fälle *X und Y* sowie *De Baeck*³⁶ und *De Lasteyrie du Saillant*³⁷ und hat zusätzlich bei einigen Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung für Klarstellung gesorgt. Dabei wurde die Verlangung von Sicherheiten und erstmals auch die Nichtberücksichtigung der späteren Wertminderungen als unverhältnismäßig, jedoch eine Abgabe einer Steuererklärung als verhältnismäßig und somit als unionsrechtlich unbedenklich eingestuft.³⁸

2.5 National Grid Indus

Im Urteil *National Grid Indus*³⁹ aus dem Jahr 2011 hat sich der EuGH zum ersten Mal mit der Thematik der Wegzugsbesteuerung bei juristischen Personen auseinandergesetzt. Dabei beschäftigte sich der Gerichtshof mit den Fragen der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft in einen anderen

³³ Vgl. Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

³⁴ Vgl. Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

³⁵ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 54.

³⁶ Siehe Kapitel 2.2. *X und Y* sowie *De Baeck*, S. 4.

³⁷ Siehe Kapitel 2.3. *De Lasteyrie du Saillant*, S. 6.

³⁸ *Mayr*, Das Territorialitätsprinzip im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, RdW 2006, S. 733.

³⁹ EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785.

Mitgliedstaat als den Gründungsmitgliedstaat der Gesellschaft, der Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse beim Vermögen einer Gesellschaft, die eine Sitzverlegung zwischen Mitgliedstaaten vornimmt, der Festsetzung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt der Sitzverlegung, sowie der sofortigen Einziehung der Steuerschuld und deren Verhältnismäßigkeit.⁴⁰ Dabei hat die niederländische Gesellschaft *National Grid Indus* ihren Firmensitz in das Vereinigte Königreich verlegt. Sie hielt in ihrem Betriebsvermögen eine Fremdwährungsforderung gegenüber einer großbritannischen Gesellschaft. Da das Besteuerungsrecht der Niederlande an den Vermögenszuwächsen und Unternehmensgewinnen in der Folge der Firmensitzverlegung verloren ging, löste dieser Umstand nach dem niederländischen Recht die Schlussrechnungsbesteuerung über die latenten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Verlegung des Sitzes dieses Unternehmens aus. Dies hatte eine sofortige Steuerfestsetzung als Folge.⁴¹

Der EuGH stellte in seiner Erkenntnis fest, dass „*eine Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats in einen anderen Mitgliedstaat [...] nicht [bedeuten kann], dass der Herkunftsmitgliedstaat auf sein Recht zur Besteuerung eines Wertzuwachses, der im Rahmen seiner Steuerhoheit vor dieser Verlegung erzielt wurde, verzichten muss*“.⁴² Die Festsetzung der Wegzugssteuer entsprach somit dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, wonach eine Besteuerung der inländischen noch nicht realisierten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Firmensitzverlegung in ein anderes Mitgliedsstaat für zulässig erachtet

⁴⁰ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785.

⁴¹ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 10 – 14.

⁴² EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 46.

wird. Damit erkannte der EuGH erstmals eine sofortige Festsetzung der Steuerschuld im Zeitpunkt des Wegzugs als angemessen.⁴³

Weiters erkannte der Rechtsspruch des Gerichtshofes zum ersten Mal einen Unterschied zwischen der Feststellung und der tatsächlichen Einziehung der Steuerschuld, wonach bei einer *„Festsetzung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft in Anbetracht des Ziels der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung, nämlich die im Rahmen der Steuerhoheit des Herkunftsmitgliedstaats erzielten Wertzuwächse in diesem Mitgliedstaat zu besteuern, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet“*⁴⁴ wird. Damit wird es als verhältnismäßig erachtet, dass der Herkunftsmitgliedstaat zur Wahrung seiner Steuerhoheit eine Festsetzung der Steuerschuld vornimmt.⁴⁵ Eine sofortige Steuertilgung ist hingegen nach Ansicht des EuGHs als unverhältnismäßig einzustufen, wonach die *„Einziehung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung des Wertzuwachses [...] eine weniger einschneidende Maßnahme als diejenige [wäre], die in der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung vorgesehen sei, und [...] die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht gefährden [würde].“*⁴⁶

Aus dem Urteil geht hervor, dass die nationalen Bestimmungen stets die Möglichkeit eines Zahlungsaufschubes vorsehen müssen. Dabei soll dem Steuerpflichtigen eine Wahl zwischen einer Soforttilgung der Steuerschuld und einer Stundung des festgesetzten Steuerbetrages, gegebenenfalls mit Berücksichtigung von Zinsen,

⁴³ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 46.

⁴⁴ EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 52.

⁴⁵ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 52.

⁴⁶ EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 65.

bereitgestellt werden. Der Gerichtshof argumentiert dabei, dass eine sofortige Steuerabfuhr zwar zu einem Liquiditätsnachteil seitens des Steuerpflichtigen führen würde, jedoch einen späteren Verwaltungsaufwand bzw. mögliche Zinszahlungen verhindern würde.⁴⁷ *„Denn wenn eine Gesellschaft meint, dass der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der aufgeschobenen Einziehung übermäßig ist, könnte sie sich für die sofortige Zahlung der Steuer entscheiden.“*⁴⁸

Weiters stellt der EuGH fest, dass ein Risiko der Nichteinzahlung der Steuer für die jeweiligen Mitgliedsstaaten mit der Zeit steigen würde. Um diesem Risiko vorzubeugen, bestätigt das Urteil die Möglichkeit der Stellung einer Bankgarantie.⁴⁹ Dabei lehnt das Gericht die vorgebrachten Argumentationen der Mitgliedsstaaten ab,⁵⁰ wonach *„die aufgeschobene Zahlung der Steuer für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten einen übermäßigen Aufwand im Zusammenhang mit der Nachverfolgung aller Vermögensgegenstände einer Gesellschaft darstelle, bei denen ein Wertzuwachs zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes der Gesellschaft festgestellt wurde“*⁵¹ und stuft damit verbundene Nachverfolgungsmaßnahmen durch die Mitgliedsstaaten als angemessen ein. Weiters verweist das Urteil auf die zwischen den Behörden der Mitgliedsländer bestehenden Mechanismen zur Unterstützung beim Steuereinzug, die dem Urteil zur Folge als ausreichend betrachtet werden⁵².

⁴⁷ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 73.

⁴⁸ EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 73.

⁴⁹ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 74.

⁵⁰ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 76.

⁵¹ EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 75.

⁵² Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 77 – 78.

Anders als im Urteil *N*⁵³ räumt das Gericht den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit zur Nichtberücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen ein, und betrachtet somit die Maßnahme für die Rechtsträger als verhältnismäßig. Hierbei begründen die Richter ihre Entscheidung damit, dass die Vermögenwerte einer Gesellschaft einer auf Gewinn ausgerichteten Tätigkeit zugewiesen sind und spätere Wertminderungen mittels Abschreibungen die Besteuerungsgrundlage schmälern würden. Demzufolge würde eine nachträgliche Wertminderung der Wegzugsbesteuerungsbe-messungsgrundlage zu einem doppelten Verlustabzug führen, was von den Mitgliedsstaaten, wie auch eine Doppelbesteuerung, verhindert werden sollte.⁵⁴

Besonders interessant in diesem Rechtsstreit ist die Tatsache, dass der EuGH zwischen einer Wegzugsbesteuerung bei natürlichen und juristischen Personen unterschiedliche Maßnahmen zur Sicherstellung des Steueraufkommens vorsieht. Im betrieblichen Bereich plädiert die Rechtsprechung für die Unterscheidung zwischen der Festsetzung der Steuerschuld und deren sofortigen Zahlung, sowie einem Wahlrecht, das eine Steuerstundung bis zur tatsächlichen Realisierung gewährt wird. Dabei ist auch die Stellung einer Sicherheit und die Nichtberücksichtigung von späteren Wertminderungen für die juristischen Personen, im Gegensatz zu Privatpersonen, als angemessen eingestuft worden.⁵⁵

⁵³ Siehe Kapitel 2.4. *N*, S. 8.

⁵⁴ Vgl. EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz 56 – 59.

⁵⁵ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), *Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie* (2017), S. 56 – 57.

2.6 Weitere Vertragsverletzungsverfahren

Mit weiteren Vertragsverletzungsverfahren gegen *Portugal*⁵⁶, *Spanien*⁵⁷ und *Niederlande*⁵⁸, die die *EU-Kommission* eingeleitet hat, wurde die bisherige Rechtsprechung des obersten rechtssprechenden Organs im Bezug auf den betrieblichen Bereich bestätigt. Hierbei wurde vermehrt eine zwingende sofortige Besteuerung im Falle einer Wegzugsbesteuerung als unionswidrig erachtet. Nach diesen Urteilen ist jedoch die Frage der Verzinsung im Falle einer Abgabensundung und unter welchen Umständen sie zulässig ist, unklar geblieben.⁵⁹

2.7 Kommission/Dänemark

Im Rahmen des Rechtsstreits der *EU-Kommission* gegen das *Königreich Dänemark*⁶⁰ hat sich die Rechtsprechung der Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich weiterentwickelt. Erstmals war der Gegenstand der Untersuchungen eine Verbringung von abnutzbaren Wertgegenständen, bei denen keine Veräußerung im Aufnahmestaat zu erwarten war und somit keine Realisierung von stillen Reserven durch eine Veräußerung anzunehmen war. Durch das Urteil des EuGHs wurde die bisherige Rechtsprechung bestätigt, indem die dänischen Bestimmungen, die zur

⁵⁶ Vgl. EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521.

⁵⁷ Vgl. EuGH 25.4.2013, C-64/11, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2013:264, das Urteil jedoch ausschließlich in Französisch und Spanisch offiziell veröffentlicht.

⁵⁸ Vgl. EuGH 31.1.2013, C-64/11, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2013:47, das Urteil jedoch ausschließlich in Französisch und Niederländisch offiziell veröffentlicht.

⁵⁹ Vgl. *Müller/Wohlhöfler in Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 175.

⁶⁰ Vgl. EuGH 18.7.2013, C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2013:480, das Urteil jedoch ausschließlich in Französisch und Dänisch offiziell veröffentlicht.

Sofortbesteuerung der stillen Reserven geführt haben, als unionswidrig erklärt wurden. Der Entscheidung zur Folge sollte aber den Herkunftsstaaten die Möglichkeit zugestanden werden, die auf ihrem Staatsgebiet entstandene Steuerschuld einzuziehen, trotz dem, dass eine Realisierung der stillen Reserven durch eine Veräußerung unwahrscheinlich ist. Hierbei wurde die durch eine weitere Nutzung des Wirtschaftsgegenstandes im Aufnahmestaat eine nutzungsbedingte Ertragsrealisierung durch das angeklagte Königreich als Argument hervorgebracht. Dabei erkannte der EuGH die Tatsache, dass die einzelnen Mitgliedsländer der EU angemessene Maßnahmen ergreifen können und andere Anknüpfungspunkte vorsehen können, die zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führen würden, die eine Fälligkeit der Steuerschuld als Folge hätte, wie es im Falle einer Veräußerung der Fall wäre.⁶¹

Bedauerlicherweise hat der EuGH in seiner Entscheidung nicht klargestellt, welche Maßnahmen als verhältnismäßig einzustufen sind und somit den unionsrechtlichen Rahmenbedingungen entsprechen würden. Hier erwähnte das Urteil bloß eine la-sche Formulierung, wonach eine Stundung durch die Mitgliedsstaaten aufgehoben werden kann, vorausgesetzt, dass die Maßnahmen vergleichsmäßig milderer ausfallen, als dies bei einer Sofortbesteuerung der Fall wäre.⁶²

⁶¹ Vgl. Müller/Wohlhöfler in Stefaner/Schragl (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 175 – 176.

⁶² Vgl. Müller/Wohlhöfler in Stefaner/Schragl (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 175 – 176, sowie auch EuGH 18.7.2013, C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2013:480, Rz 35 – 37.

2.8 DCM

In einem weiteren Rechtsstreit zwischen der österreichischen *DCM Beteiligungsgesellschaft mbH* gegen das deutsche *Finanzamt Hamburg-Mitte*⁶³ wurden erstmals Bestimmungen vom EuGH überprüft, die anstelle eines generellen Steueraufschubes eine Tilgung mittels Ratenzahlungskonzeptes vorgesehen haben. Hierbei wurden Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und da die deutschen Bestimmungen vorsahen, dass das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend mit einem Teilwert zu bewerten bzw. in den Büchern anzusetzen ist, folgte eine Gewinnrealisierung seitens des Einbringenden, wobei die stillen Reserven aufgedeckt wurden. Daraufhin wurde die festgesetzte Steuerschuld per Antrag vonseiten des Steuerpflichtigen zinsfrei gestundet und musste innerhalb der nächsten fünf Jahre in fünf jährlichen Teilbeträgen entrichten werden, wenn die Tilgung der offenen Raten sichergestellt war.⁶⁴ Bevor das Verfahren eingeleitet wurde, ging die herrschende Rechtsmeinung davon aus, dass mit dem Aufschub der Steuerschuld eine Stundung bis zum Zeitpunkt der Realisierung der stillen Reserven gemeint war.⁶⁵ Mit dem Urteil des EuGHs wurde zwar festgestellt, dass eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt,⁶⁶ allerdings die Maßnahme unionsrechtlich als unbedenklich und verhältnismäßig erachtet.⁶⁷ In diesem Rechtsstreit sah das Gericht ein, dass *„der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte entstanden sind, tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die*

⁶³ Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20.

⁶⁴ Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 21.

⁶⁵ Vgl. *Müller/Wohlhöfler in Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in *Wegzugsbesteuerung*, SWK-Spezial Mai 2016, S. 176.

⁶⁶ Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 37.

⁶⁷ Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 62 ff.

*Einkünfte gehindert ist.*⁶⁸ Dabei verwiesen die Richter in ihrer Entscheidung auf das Urteil *Kommission/Dänemark*⁶⁹, in dem der EuGH für die einzelnen Mitgliedsstaaten die Möglichkeiten vorsah, andere Realisierungstatbestände zu bestimmen, die die Besteuerung des Vermögens sicherstellen sollen.⁷⁰ Infolgedessen wurde die Regelung, in der dem Steuerpflichtigen „*die Wahl zwischen einer sofortigen oder einer auf fünf Jahre gestaffelten Erhebung*“⁷⁰ geboten wird, als angemessen erachtet und dass sie „*über das [nicht] hinaus[geht], was erforderlich ist, um das Ziel zu erreichen, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.*“⁷¹

In seinem Urteil stellte der EuGH fest, dass eine Stellung von Sicherheitsleistungen durch den Steuerpflichtigen im Falle einer Steuerstundung nur dann verhältnismäßig sei, wenn ein tatsächliches Nichteinbringungsrisiko besteht.⁷² Bedauerlicherweise führte das Urteil dabei nicht aus, unter welchen Voraussetzungen ein Nichteinbringungsrisiko gegeben ist.⁷³

Die geforderte Dauer der Ratenzahlungen von fünf Jahren erachtete das Gericht als unionsrechtlich unbedenklich, ohne sich dabei näher mit der Thematik auseinanderzusetzen zu haben. Nach der Entscheidung blieb es unklar, ob eine kürzere Dauer des Ratentilgungskonzeptes angemessen ist. Jedoch ist darauf

⁶⁸ Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 56.

⁶⁹ Siehe Kapitel 2.7. *Kommission/Dänemark*, S. 15.

⁷⁰ EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 53.

⁷¹ EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 64.

⁷² Vgl. EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz 62.

⁷³ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 59 – 60.

hinzuweisen, dass der EuGH nicht verpflichtet ist, allgemeine Äußerungen zur Dauer der Ratenzahlungen zu tätigen.⁷⁴

2.9 Verder Lab Tec GmbH & Co KG

In einem weiteren Urteil der deutschen *Verder Lab Tec GmbH & Co KG* gegen das *Finanzamt Hilden*⁷⁵ im Mai 2015 beschäftigte sich das oberste rechtssprechende Organ erneut mit der Thematik der ratierlichen Entrichtung der Steuerschuld im Falle der Wegzugsbesteuerung. Dabei lag der Rechtsstreit darin, dass eine Überführung der Wirtschaftsgüter der in Deutschland steuerpflichtigen Gesellschaft in ihre Betriebsstätte in den Niederlanden eine Besteuerung der stillen Reserven als Folge hatte.⁷⁶ Der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft lag ausschließlich darin, eigene Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte zu verwalten, die in weiterer Folge auf die Betriebsstätte übertragen wurden. Da nach der Rechtsansicht der deutschen Finanzverwaltung dieser Vorgang mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden war, indem ein Fremdvergleichswert zum Zeitpunkt der Überführung für die Festsetzung der Steuerschuld maßgeblich war, führte dies zu Festsetzung der Wegzugsteuer.⁷⁷ Dabei wurde nicht die Steuerfestsetzung bzw. deren Höhe, sondern die vorgeschriebene Aktivierung eines Merkpостens in der Bilanz der steuerpflichtigen Gesellschaft, der in weiterer Folge linear über einen

⁷⁴ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 60.

⁷⁵ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331.

⁷⁶ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 2.

⁷⁷ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 18 – 19.

Zweitraum von zehn Jahren gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wäre, durch den Kläger bestritten.⁷⁸ Ähnlich wie in seinen früheren Entscheidungen, erkannte der EuGH im Vorgehen der deutschen Finanzverwaltung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Demnach wäre eine Sofortbesteuerung der aufgedeckten stillen Reserven dazu geeignet, *„eine Gesellschaft deutschen Rechts davon abzuhalten, ihre Wirtschaftsgüter in einen anderen Mitgliedstaat zu überführen.“*⁷⁹ Solch eine Bestimmung wäre für all jene diskriminierend, die ihre Wirtschaftsgüter in ein anderes Unionsland überführen möchten. Denn eine Sofortbesteuerung käme nicht zur Anwendung, wenn die Vermögenswerte innerhalb der Deutschen Republik verlegt wären.⁸⁰

In weiter Folge erachtete der Gerichtshof, wie bereits in seinen früheren Urteilen, dass durch die ratierlichen Entrichtungen durch den Steuerpflichtigen eine angemessene und unionsrechtlich unbedenkliche Maßnahme seitens der deutschen Finanzverwaltung ergriffen wurde, *„um das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu erreichen.“*⁸¹ Damit bestätigte der EuGH seine früheren Entscheidungen in den Rechtssachen *DCM*⁸² und *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*⁸³, in denen ein Ratenzahlungskonzept als verhältnismäßig eingestuft wurde.

⁷⁸ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 20.

⁷⁹ EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 37.

⁸⁰ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 39.

⁸¹ EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 51.

⁸² Siehe Kapitel 2.8. *DCM*, S. 17.

⁸³ Siehe Kapitel 2.9. *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, S. 19.

Als nächstes war es festzuhalten, ob die Dauer für die Steuerentrichtung angemessen war. Hierbei verwiesen die Richter auf das Urteil *DCM*⁸², wonach eine Dauer der ratierlichen Zahlungen über eine Zeitperiode von fünf Jahren vorgesehen war. Das Gericht erachtete somit die Bestimmung als *zwangsläufig verhältnismäßig* zur Erreichung des Ziels zur Sicherstellung des Steueraufkommens durch die einzelnen Staaten der Union.⁸⁴

2.10 Kommission/Portugal

Zurzeit die letzte Entscheidung des EuGHs in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung betrifft die Rechtssache *Kommission/Portugal* aus Dezember 2016. Seit längerem hat sich das oberste rechtssprechende Organ der EU wieder mit den Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen beschäftigt. Dabei sahen die portugiesischen Regelungen eine Besteuerung der stillen Reserven vor, die im Falle eines Tausches von Gesellschaftsanteilen eingetreten ist. Die Richter stellten fest, dass eine *„Ungleichbehandlung im Bereich der Besteuerung von Wertzuwächsen aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen“*⁸⁵ von Steuerpflichtigen, die aus Portugal wegziehen, gegenüber jenen vorliegen, die in Portugal wohnen bleiben. Dies wurde als eine Einschränkung sowohl gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit als auch gegen die Niederlassungsfreiheit erachtet, da es Maßnahmen gibt, die die

⁸⁴ Vgl. EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331, Rz 52.

⁸⁵ EuGH 21.12.2016, C-503/14, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 47.

europäischen Grundrechte weniger stark einschränken als die sofortige Steuereinzahlung.⁸⁶

Der Gerichtshof verwies dabei auf seine frühere Entscheidung in der Rechtssache *National Grid Indus*⁸⁷, nachdem *„eine nationale Regelung [...] die Wahl lässt, zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des Steuerbetrags und andererseits einer Aufschiebung der Zahlung dieser Steuer, gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der geltenden nationalen Regelung, eine Maßnahme darstellt, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigt als die sofortige Einziehung dieser Steuer.“*⁸⁸ Weiters führe das Gericht aus, dass für die juristischen Personen ausgelegten Regelungen der Verzinsung im Falle einer Steuerstundung und Stellung von Bankgarantien mit dem Unionsrecht vereinbar sind.⁸⁹ Auch was die Nichtberücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen angeht, stellte der EuGH überraschenderweise fest, dass die Wertverluste wie bei juristischen Personen außer Acht gelassen werden können.⁹⁰ Demnach gibt es *„keinen objektiven Grund, bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen zu unterscheiden.“*⁹¹

Nach der Entscheidung bleiben einige Aspekte in Bezug auf die natürlichen Personen weiterhin fraglich. Zuerst stellt sich die Frage, ob die Nichtberücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen sowohl im betrieblichen als auch im privaten

⁸⁶ Vgl. EuGH 21.12.2016, C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 47 und 58.

⁸⁷ Siehe Kapitel 2.5. *National Grid Indus*, S. 10.

⁸⁸ EuGH 21.12.2016, C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 59.

⁸⁹ Vgl. EuGH 21.12.2016, C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 59.

⁹⁰ Vgl. EuGH 21.12.2016, C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 55.

⁹¹ EuGH 21.12.2016, C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rz 56.

Bereich gleichermaßen behandelt werden sollen. Weiters erwähnt das Urteil nicht, ob eine ratierliche Steuerentrichtung ebenfalls auf die Privatpersonen, analog zu den juristischen Personen, angewendet werden kann. Der Argumentation der Richter zufolge, geht man jedoch davon aus, dass die Anwendung der Urteile *DCM*⁹² sowie *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*⁹³ auch auf die Privatpersonen übertragbar ist.⁹⁴

2.11 Einfluss auf die Anti-BEPS-RL

Die Anti-BEPS-RL spiegelt die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung wider, die nach derzeitigem Stand zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich differenziert. Dennoch gibt es Gemeinsamkeiten, die sowohl für Unternehmen als auch für Privatpersonen abgeleitet werden können. Demnach ist eine sofortige Festsetzung der Steuerschuld unionsrechtlich unbedenklich, jedoch eine sofortige Entrichtung als unverhältnismäßig einzustufen. Hier erachtet der EuGH eine Stundung der festgesetzten Abgabenschuld als mildere und angemessene Maßnahme.⁹⁵ Für die juristischen Personen scheint sich eine ratierliche Entrichtung auf der Unionsebene durchgesetzt zu haben, indem auch die Anti-BEPS-RL das Konzept aufgegriffen hat. Nachdem die Anti-BEPS-RL nur für den betrieblichen Bereich anzuwenden ist, bestehen weiterhin offene Fragen im Hinblick auf die natürlichen Personen, insbesondere bei der Nichtberücksichtigung von nachträglichen

⁹² Siehe Kapitel 2.8. *DCM*, S. 17.

⁹³ Siehe Kapitel 2.9. *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, S. 19.

⁹⁴ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 62.

⁹⁵ Siehe Kapitel 2.9. *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, S.19.

Wertminderungen, bei der Anwendung des Ratenzahlungskonzeptes oder bei der Stellung von Sicherheiten.⁹⁶

Mit der Anti-BEPS-RL hat der europäische Gesetzgeber versucht die Wegzugsbesteuerung zumindest im betrieblichen Bereich unionsweit zu harmonisieren. Infolgedessen wurde das Erfordernis der Entstrickungsbesteuerung im Herkunftsland in die RL aufgenommen, vorausgesetzt, dass ein Mitgliedsstaat an der Ausübung seiner Steuerhoheit tatsächlich eingeschränkt wird. Im EuGH-Urteil *DCM*⁹⁷ sowie in darauffolgenden Entscheidungen wurde das Vorgehen als unionsrechtlich angemessen erachtet und in weiterer Folge in die Fassung der Anti-BEPS-RL niedergeschrieben worden.⁹⁸ Die Verhältnismäßigkeit der Wahlmöglichkeit zwischen einer Sofortbesteuerung und einer Steuerstundung wurde im selben Urteil klargestellt. Das Konzept der ratierlichen Entrichtung scheint nach der derzeitigen Rechtsprechung das geeignetste Mittel für die Besteuerung der stillen Reserven für juristische Personen auf der Unionsebene zu sein und wurde in der Anti-BEPS-RL ebenfalls verankert, wobei auch die Anzahl bzw. die Dauer der Ratenzahlungen aus dem *DCM*-Urteil⁹⁹ übernommen wurde.¹⁰⁰

Die Anti-BEPS-RL räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, Sicherheiten von den Steuerpflichtigen zu verlangen, jedoch gilt die Voraussetzung für das Bestehen eines Nichteinbringungsrisikos auch für die Richtlinie. Gleichzeitig sieht der europäische Gesetzgeber eine Möglichkeit vor, die eine Verzinsung der gestundeten

⁹⁶ Siehe Kapitel 2.10. *Kommission/Portugal*, S. 21.

⁹⁷ Siehe Kapitel 2.8. *DCM*, S. 17.

⁹⁸ Vgl. Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL.

⁹⁹ Siehe Kapitel 2.8. *DCM*, S. 17.

¹⁰⁰ Vgl. Art 5 Abs 2 Anti-BEPS-RL.

Steuerschuld zulassen sollen.¹⁰¹ Hierbei ist auf die Entscheidungen in den Rechts-sachen *National Grid Indus*¹⁰² und *DCM*¹⁰³ zu verweisen.

¹⁰¹ Vgl. Art 5 Abs 3 Anti-BEPS-RL.

¹⁰² Siehe Kapitel 2.5. *National Grid Indus*, S. 10.

¹⁰³ Siehe Kapitel 2.8. *DCM*, S. 17.

3 Wegzugsbesteuerung nach Anti-BEPS-RL und Folgen für Österreich

Die neue Anti-BEPS-RL basiert auf den Grundsätzen, die in der vorausgehenden Rechtsprechung des EuGHs festgesetzt wurden. Dabei sind konkrete Kriterien zur Wegzugsbesteuerung für juristische Personen aufgestellt worden, die sich jedoch nach derzeitigem rechtlichem Standpunkt von den Bestimmungen für die natürlichen Personen unterscheiden. Im betrieblichen Bereich sorgte der EuGH in den wichtigsten Bereichen der Wegzugsbesteuerung für Klarheit. Der europäische Gesetzgeber orientierte sich bei der Anti-BEPS-RL an den EuGH-Urteilen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die erlassenen Bestimmungen den Grundfreiheiten der Union entsprechen müssen. Der vorgegebene gesetzliche Rahmen wurde von der Europäischen Kommission weitgehend ausgeschöpft, ohne dabei Regelungen vorzusehen, die für den Steuerpflichtigen milderer ausfallen und ihn dabei besserstellen würden.¹⁰⁴

Der Geltungsbereich der Anti-BEPS-RL beschränkt sich auf alle Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftssteuer unterliegen, einschließlich derer Betriebstätten im Unionsraum. Von den Regelungen betroffen sind ebenfalls EU-Betriebstätten von Unternehmen, die im Drittstaat steuerlich ansässig sind.¹⁰⁵ Im Art 5 der Anti-BEPS-RL sind die Bestimmungen zur Übertragung von Vermögenswerten und zur Wegzugsbesteuerung definiert. Es sind in Summe vier Wegzugstatbestände vorgesehen. Weiters werden hier die daran geknüpfte Rechtsfolgen

¹⁰⁴ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 63 – 64.

¹⁰⁵ Vgl. Anti-BEPS-RL ErwGr 4, sowie Art 1 Anti-BEPS-RL.

präzisiert.¹⁰⁶ Durch die neue Richtlinie wird somit eines der Grundsätze sichergestellt, „dass, wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet eines Staates abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, der betreffende Staat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuern kann, selbst wenn diese zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist“.¹⁰⁷

Der nationale Gesetzgeber hat mit dem AbgÄG 2015 umfangreiche Änderungen der heimischen Wegzugsbesteuerungsbestimmungen vorgenommen, die weitgehend im Einklang mit den Grundsätzen der Anti-BEPS-RL stehen. Dabei stand insbesondere die Implementierung des Ratenzahlungskonzeptes und somit die Ablösung des Nichtfestsetzungskonzeptes im Vordergrund. Nichtsdestotrotz stellte man nach der Veröffentlichung der Richtlinie fest, dass in einigen Bereichen des österreichischen Verstrickungs- und Entstrickungsregimes ein Novellierungsbedarf besteht.¹⁰⁸

3.1 Tatbestände der Wegzugsbesteuerung

3.1.1 Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der Anti-BEPS-RL erstreckt sich auf alle Steuerpflichtigen, die auf der Unionsebene Körperschaftsteuerpflichtig sind, sowie auf Betriebstätten jener Unternehmen, die im Drittstaaten steuerlich ansässig sind und durch eine Betriebsstätte in der EU beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Dabei hat der

¹⁰⁶ Vgl. Art 5 Anti-BEPS-RL

¹⁰⁷ Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁰⁸ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 859.

europäische Richtliniengesetzgeber nicht das Ziel verfolgt, die Inkonsistenzen bei der Ausgestaltung der Körperschaftspflicht in den einzelnen Mitgliedstaaten zu beseitigen, sondern vielmehr die bestehenden Gemeinsamkeiten untersucht, um daran anzuknüpfen. Beim persönlichen Anwendungsbereich zielt die Richtlinie somit ausschließlich auf die Qualifikation der Körperschaftssteuerpflicht in zumindest einem Mitgliedsland ab, während natürliche Personen und durch das Durchgriffsprinzip geprägte Personengesellschaften von dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausgenommen sind. In diesem Sinne fallen insbesondere Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen, Vereine sowie auch gemeinnützige Körperschaften in den Geltungsbereich der neuen Bestimmungen, insofern sie in den einzelnen Mitgliedsstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen.¹⁰⁹

Neben dem persönlichen ist auch der räumliche Geltungsbereich äußerst bedeutend, wobei die Körperschaftsteuerpflicht *„in einem oder mehreren Mitgliedstaaten“* vorliegen muss. Einerseits fallen darunter alle in der EU unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Subjekte. Andererseits unterscheidet die Richtlinie nicht explizit zwischen einer unbeschränkten und beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wonach der Anwendungsbereich auf drittstaatsansässige Steuerpflichtige mit einer auf dem Unionsgebiet belegenen Betriebsstätte ausgeweitet werden kann. Laut *Koch/Siller* ist dies jedoch abzulehnen, da aus der gewählten Formulierung des Art 1 ausdrücklich hervorgeht, dass sich die Anwendung auf *„in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in*

¹⁰⁹ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 64.

*einem Drittland ansässig sind*¹¹⁰ begrenzt und dies somit gegen eine Ausweitung des Geltungsbereiches spricht.¹¹¹

3.1.2 Übertragung von Vermögenswerten

Die Übertragung von Vermögen wurde in den Begriffsbestimmungen des Art 2 Abs 6 definiert: „*Übertragung von Vermögenswerten, [ein] Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben*“.¹¹² Die Tatbestände für die Übertragung von Vermögenswerten sind im Art 5 Abs 1 lit a und b Ani-BEPS-RL normiert. Zum ersten wird eine Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz des Steuerpflichtigen an seine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsland oder in einem Drittland angeführt. Als ein weiteres Kriterium für die erste Konstellation wird der Verlust des Besteuerungsrechtes für den Vermögenswert durch den Mitgliedstaat des Hauptsitzes festgelegt. Zum zweiten sieht der Abs 1 lit b eine Vermögensübertragung aus einer in einem Mitgliedsland belegenen Betriebsstätte an den Hauptsitz des Steuerpflichtigen oder an eine weitere sowohl in einem Mitgliedsland als auch im Drittland belegene Betriebsstätte. Für die Erfüllung des zweiten Tatbestandes muss der Mitgliedstaat der ursprünglichen Betriebsstätte ebenfalls das Besteuerungsrecht nach der Übertragung verlieren. Die Wegzugsbesteuerung nach Art 5 Abs 1 lit a und b setzt somit einen Kausalzusammenhang zwischen der Überführung und dem Verlust des Besteuerungsrechtes voraus. Eine Übertragung muss somit beim

¹¹⁰ Art 1 Anti-BEPS-RL.

¹¹¹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 64 – 65.

¹¹² Art 2 Abs 6 Anti-BEPS-RL.

Wegzugsland zumindest teilweise eine Besteuerungseinschränkung der stillen Reserven des ursprünglichen Mitgliedstaates hervorrufen.¹¹³

Die Wegzugtatbestände gem Art 5 Abs 1 lit a und lit b Anti-BEPS-RL lassen sich durch folgende Abbildungen darstellen:

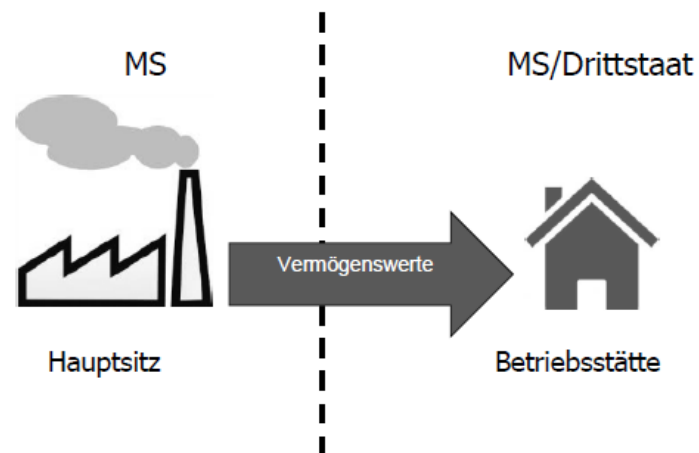


Abbildung 1: Übertragung von Vermögenswerten gem Art 5 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL.¹¹⁴

¹¹³ Vgl. Art 5 Abs 1 lit a und b Anti-BEPS-RL iVm *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 861.

¹¹⁴ Dr. Michael Schilcher, BMF (Zugriff am 19.8.2018), <https://news.wko.at/news/oesterreich/Wegzugs--und-Zuzugsbesteuerung.html>.

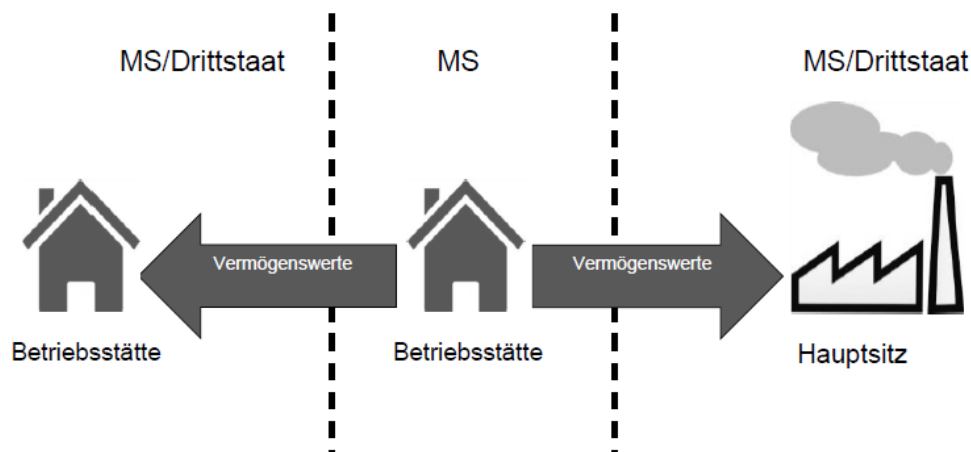


Abbildung 2: Übertragung von Vermögenswerten gem Art 5 Abs 1 lit b Anti-BEPS-RL.¹¹⁵

Eine Definition des Besteuerungsrechtes wurde in den Rechtlinientext nicht aufgenommen. Vielmehr wird es in diesem Zusammenhang auf die nationalen Rechtsordnungen verwiesen, wonach „[d]as Besteuerungsrecht [...] auf nationaler Ebene definiert werden [sollte]“.¹¹⁶ In diesem Sinne kommt den einzelnen Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie ein Regelungsspielraum zu, wobei keine Harmonisierung der unionsrechtlichen Entstrickungsbesteuerung gewährleistet werden kann. Aus österreichischer Sicht besteht eine Beschränkung des Besteuerungsrechtes dann, wenn ein nationaler Tatbestand zur Wegzugsbesteuerung vorliegt und der Staat durch völkerrechtliche Verträge (Doppelbesteuerungsabkommen) an der Ausübung des Besteuerungsrechtes gehindert wird. In dieser Weise liegt ein Besteuerungsrecht insbesondere beim inländischen Betriebsvermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft vor. Beim ausländischen Vermögen eines

¹¹⁵ Dr. Michael Schilcher, BMF (Zugriff am 19.8.2018), <https://news.wko.at/news/oesterreich/Wegzugs--und-Zuzugsbesteuerung.html>.

¹¹⁶ Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

Steuerinländer müssen die zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen überprüft werden, um eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes feststellen zu können.¹¹⁷ Für den Fall, dass kein Abkommen zwischen den Staaten besteht, liegt jedenfalls ein Besteuerungsrecht im Wegzugsstaat vor. Das Besteuerungsrecht geht insbesondere auch dann verloren, wenn die völkerrechtlichen Abkommen eine Anrechnungsmethode dem Wegzugsstaat vorsehen. Im Falle einer Befreiungsmethode lässt sich jedoch feststellen, dass kein Besteuerungsrecht verloren gehen kann, da es aufgrund der gänzlichen Freistellung der Einkünfte ohnehin kein Recht auf Besteuerung vorliegt und es somit nicht eingeschränkt werden kann. Nach *Reiter* dürfte in diesem Zusammenhang auch die Tatsache belanglos sein, dass in Regel ein Progressionsvorbehalt für die befreiten Einkünfte gilt. Dieser Ansicht nach, kann es nur im Falle einer Anrechnungsmethode die Entstrickungsbesteuerung ausgelöst werden, jedoch nicht bei einer Befreiungsmethode.¹¹⁸

Wie sich aus der Definition der Übertragung von Vermögenswerten sowie den ersten beiden Tatbeständen ableiten lässt, lösen ausschließlich die Überführungen von Wirtschaftsgütern, die im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen stehen und die zwischen verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten desselben Steuerpflichtigen übertragen werden die Entstrickungsbesteuerung im jeweiligen Mitgliedsstaat aus, insofern das Besteuerungsrecht im Ursprungsland nach der Übertragung untergeht bzw. beschränkt wird. Folglich fällt etwa eine unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten an eine ausländische Tochtergesellschaft desselben Steuerpflichtigen, die eine Einschränkung des

¹¹⁷ Vgl. *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 861.

¹¹⁸ Vgl. *Reiter*, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, IStR 2012, S. 357.

Besteuerungsrechtes im Wegzugsstaat als Folge hat, nicht unter den Geltungsreich der Anti-BEPS-RL.¹¹⁹

3.1.3 Verlegung des Steuersitzes

Neben der Übertragung von Vermögenwerten sieht Art 5 Anti-BEPS-RL zwei weitere Tatbestände vor, die das Besteuerungsrecht der Mitgliedstaaten einschränken und die eine Wegzugsbesteuerung als Folge haben sollen. Art 5 lit c sieht eine Verlegung des Steuersitzes vor, wonach der *„Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland [verlegt wird], mit Ausnahme jener Vermögenwerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind“*.¹²⁰ Von einer Verlegung des steuerlichen Sitzes geht man folglich dann aus, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht im Wegzugsland aufgegeben wird und die Ansässigkeit in einem anderen Land begründet wird. Von der Wegzugsbesteuerung sollen jene Vermögensgegenstände ausgenommen bleiben, die weiterhin der Betriebsstätte zuzuordnen sind, welche im Wegzugsland bestehen bleibt, oder jene Einkünfte, die weiterhin der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Der Wegzugstatbestand der lit c ist somit der einzige, der eine zusätzliche Voraussetzung des tatsächlichen Verlustes des Besteuerungsrechtes im Wegzugsstaat nicht enthält – er stellt somit im Vergleich zu den anderen Tatbeständen eine Ausnahme dar.¹²¹ Hier erkannte der Richtliniengesetzgeber, dass Art 13 Abs 2 des OECD-Musterabkommens für bewegliche Vermögensgegenstände, die einer Betriebsstätte

¹¹⁹ Vgl. Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹²⁰ Art 5 Abs 1 lit c Anti-BEPS-RL.

¹²¹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 66 – 67.

zuzurechnen sind, im Betriebsstättenstaat einer Besteuerung unterliegen. Somit erscheint die beschriebene Ausnahme der lit c als äußerst sinnvoll.¹²²

Durch folgende Abbildung 4 wird der Wegzugstatbestand gem Art 5 Abs 1 lit c Anti-BEPS-RL illustriert:

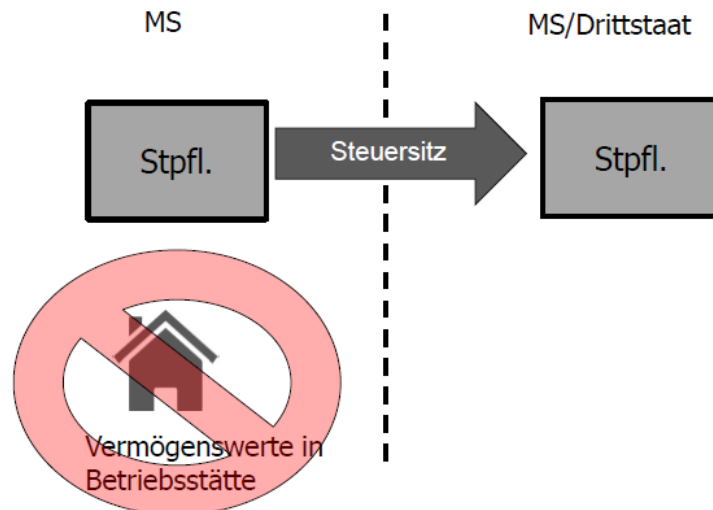


Abbildung 3: Verlegung des Steuersitzes gem Art 5 Abs 1 lit c Anti-BEPS-RL.¹²³

In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, ob eine Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung von einer gesellschaftsvertraglichen Verlegung des Sitzes der Gesellschaft zu differenzieren ist.¹²⁴ Der Art 2 Abs 7 Anti-BEPS-RL normiert den Begriff der Verlegung des Steuersitzes, wobei damit ein „Vorgang, bei dem ein

¹²² Vgl. Reimer in Vogel/Lehner, DBA [2015] OECD-Musterabkommen Art 13 Rz 73 ff.

¹²³ Dr. Michael Schilcher, BMF (Zugriff am 19.8.2018), <https://news.wko.at/news/oesterreich/Wegzugs--und-Zuzugsbesteuerung.html>.

¹²⁴ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 862.

Steuerpflichtiger seinen Steuersitz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland steuerlich ansässig wird“,¹²⁵ präzisiert wird. Damit könnte auch eine Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung gemeint sein, da für die Zwecke der abkommensrechtlichen Ansässigkeit bei Körperschaften auf den Ort der gewöhnlichen Geschäftsleitung abzustellen ist.¹²⁶

3.1.3.1 Verlegung der Geschäftstätigkeit einer Betriebstätte

Als letzten Wegzugsbesteuerungstatbestand sieht der Art 5 Abs 1 lit d Anti-BEPS-RL die Verlegung der Geschäftstätigkeit einer Betriebstätte vor, wonach *„[d]er Steuerpflichtige [...] die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland [überträgt], insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat“*.¹²⁷ Auf die Präzisierung in den Begriffsbestimmungen im Art 2 Anti-BEPS-RL ist Rücksicht zu nehmen: *„Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit [ist ein] Vorgang, bei dem ein Steuerpflichtiger seine steuerliche Präsenz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland eine solche Präsenz erwirbt, ohne in diesem Mitgliedstaat oder Drittland steuerlich ansässig zu werden“*.¹²⁸ In diesem Zusammenhang schreibt der vierte Tatbestand für das Vorliegen der Wegzugsbesteuerung vor, dass ein steuerlicher Anknüpfungspunkt in einem Mitgliedstaat aufgegeben wird und in einem

¹²⁵ Art 2 Abs 7 Anti-BEPS-RL.

¹²⁶ Vgl. Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA [2016] OECD-Musterabkommen Art 4 Rz 91 ff.

¹²⁷ Art 5 Abs 1 lit d Anti-BEPS-RL.

¹²⁸ Art 2 Abs 8 Anti-BEPS-RL.

anderen Mitgliedsland oder Drittland eine derartige steuerliche Anknüpfung begründet wird, ohne dabei die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht zu erfüllen.¹²⁹ Hiervon sind die Tatbestände der lit a und lit b zu unterscheiden¹³⁰, bei denen es sich offensichtlich um bereits bestehende Betriebsstätten bzw. um Hauptsitz des Steuerpflichtigen handelt. Beim Tatbestand der lit d hingegen ist wohl jene Situationen gemeint, bei denen eine Betriebsstätte aufgegeben und in einem anderen Land neu begründet wird.¹³¹

Die Abbildung 4 stellt den Wegzugstatbestand gem Art 5 Abs 1 lit d Anti-BEPS-RL grafisch dar:

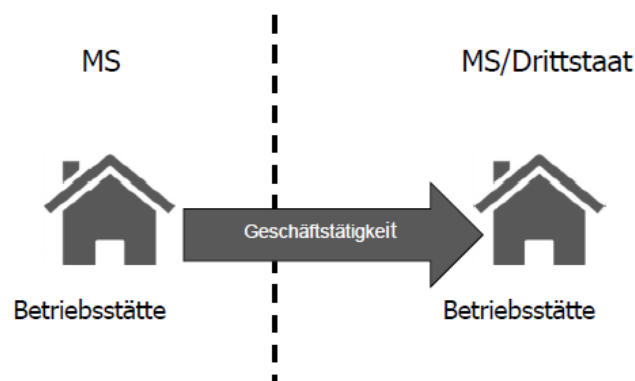


Abbildung 4: Verlegung der Geschäftstätigkeit gem Art 5 Abs 1 lit d Anti-BEPS-RL.¹³²

¹²⁹ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 863.

¹³⁰ Siehe Kapitel 3.1.2. Übertragung von Vermögenwerten, S. 28.

¹³¹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 70.

¹³² Dr. Michael Schilcher, BMF (Zugriff am 19.8.2018), <https://news.wko.at/news/oesterreich/Wegzugs--und-Zuzugsbesteuerung.html>.

3.1.3.2 Anpassung der Wegzugsbesteuerungstatbestände in Österreich

Die österreichischen Tatbestände für die Auslösung der Wegzugsbesteuerung sind in der jüngeren Vergangenheit mehrmals Änderungen unterzogen worden. Die letzte umfassende Novellierung ist mit AbgÄG 2015 umgesetzt worden. Die wichtigste Neuerung lag darin, dass sich der Gesetzgeber vom Nichtfestsetzungskonzept im betrieblichen Bereich verabschiedet und das Ratenzahlungskonzept eingeführt hat.¹³³ Derzeit unterscheidet man bei den österreichischen Wegzugsbesteuerungsbestimmungen zwischen dem betrieblichen Bereich des § 6 Z 6 EStG, der anlässlich des Verweises in § 1 Abs 2 iVm § 7 Abs 2 KStG auch bei den Körperschaftsteuersubjekten zur Geltung kommt, sowie dem außerbetrieblichen Bereich des § 27 Abs 6 EStG. Beim letzteren hält sich der nationale Gesetzgeber immer noch am Nichtfestsetzungskonzept fest, jedoch nur im Falle des Wegzugs bei natürlichen Personen. Die Privatstiftungen und andere Körperschaften, die nicht gem § 7 Abs 3 KStG der Gewerbefiktion unterliegen, sind ebenfalls von den betrieblichen Regelungen des § 6 Z 6 EStG betroffen. Die nationale Unterscheidung zwischen dem betrieblichen und außerbetrieblichen Wegzugsbesteuerungsregelungen sind auf die bisherigen Rechtsprechungen des EuGHs¹³⁴ zurückzuführen.¹³⁵

Im Zusammenhang mit der Anti-BEPS-RL stellt sich die Frage, ob die heimischen Bestimmungen der Entstrickungsbesteuerung der neuen Richtlinie entsprechen und ob ein Handlungsbedarf seitens des österreichischen Gesetzgebers in Bezug

¹³³ Vgl. *Stefaner/Schragl* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 19.

¹³⁴ Siehe Kapitel 2.11. Einfluss auf die Anti-BEPS-RL, S. 23.

¹³⁵ Vgl. *Stefaner/Steiner* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016, S. 158 ff.

auf die Wegzugstatbestände gegeben ist. Nach § 6 Z 6 lit a und lit b EStG wird eine Wegzugsbesteuerung ausgelöst, insofern die dem Inland zurechenbare Wirtschaftsgüter überführt werden. Zusätzlich enthalten die Bestimmungen eine Verlegung einer Betriebsstätte bzw. eines Betriebes ins Ausland, die ebenfalls eine Aufdeckung und Besteuerung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven zufolge haben. Zudem normiert das heimische Gesetz einen Auffangtatbestand, wonach auch „*sonstige Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten*“¹³⁶ zur Besteuerung der stillen Reserven führen sollen. Die österreichische Entstrickungsbesteuerung enthält somit einen sehr weiten sachlichen Anwendungsbereich und beschränkt sich nicht ausschließlich auf bestimmte Wegzugstatbestände wie es bei Anti-BEPS-RL der Fall ist.¹³⁷

Aufgrund des *Mindestschutzniveaus* der Richtlinie¹³⁸, können die Mitgliedstaaten jeweils strengere Regelungen zur Wahrung ihrer Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen vorsehen. Die Anti-BEPS-RL enthält somit in vielen Bereichen Mindeststandards für die gesamte Unionsebene, welche den jeweiligen nationalen Gesetzgebern ein gewisses Wahlrecht bei der Umsetzung strengerer Maßnahmen zuspricht. Der weite Anwendungsbereich durch die *sonstigen Umstände* wäre somit

¹³⁶ § 6 Z 6 lit b EStG¹⁶⁴.

¹³⁷ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 67.

¹³⁸ Vgl. Art 2 Abs Anti-BEPS-RL.

mit den europäischen Vorgaben vereinbar und es besteht kein Handlungsbedarf der österreichischen Regierung.¹³⁹

Weiters wäre eine Schaffung einheitlicher Regelungen zur Wegzugsbesteuerung bzw. zu Überführung von Vermögensgegenständen sowohl für natürliche als auch für juristische Personen aufgrund des *Mindestschutzniveaus* in Österreich denkbar.¹⁴⁰ Diese überschießenden Maßnahmen müssten jedoch mit der EuGH-Rechtsprechung vereinbar sein. *Mechtler/Spies* vertreten die Meinung, dass die derzeitige Ungleichbehandlung von betrieblichen und außerbetrieblichen Vermögensverlagerungen durchaus bedenklich erscheint. Die Unterschiede sind auf die frühere EuGH-Rechtsprechung zurückzuführen, die zwischen Privat- und Betriebsvermögen differenziert hat. Spätestens nach dem Urteil *Kommission/Portugal*¹⁴¹ erkennt man einen gewissen Wandel in der Auslegung des europäischen obersten rechtsprechenden Organs im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz zwischen natürlichen und juristischen Personen. Eine Tendenz zur Gleichbehandlung in Fragen der Wegzugsbesteuerung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ist zu erkennen. Bejaht man somit die Gleichstellung, könnte sich für Österreich ein Novellierungsbedarf bestehen.¹⁴² Im JStG 2018 wurde der bestehende Nichtfestsetzungskonzept

¹³⁹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 68.

¹⁴⁰ Vgl. Mechtler/Spies, Neue EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung – Anlass einer erneuten Reform in Österreich, SWI 2017, S 146.

¹⁴¹ Siehe Kapitel 2.10. *Kommission/Portugal*, S. 21.

¹⁴² Vgl. Mechtler/Spies, Neue EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung – Anlass einer erneuten Reform in Österreich, SWI 2017, S 147.

für natürliche Personen keinen Änderungen unterzogen¹⁴³ und es bleibt abzuwarten, wie sich die künftige EuGH-Rechtsprechung entwickeln wird.

Ferner enthält der österreichische § 6 Z 6 EStG keinen eigenen Tatbestand für die Verlegung des Steuersitzes einer Gesellschaft. Aufgrund des sehr weiten Anwendungsbereiches des § 6 Z 6 lit b EStG, sowie des *Mindestschutzniveaus* des Art 2 Anti-BEPS-RL ist allerdings davon auszugehen, dass eine Verlegung der steuerlichen Ansässigkeit ebenfalls von heimischen Regelungen umfasst ist.¹⁴⁴

Eine weitere Unterscheidung zwischen den heimischen Bestimmungen und denen der Anti-BEPS-RL lässt sich bei einer genauen Betrachtung des Wortlautes im Art 5 Abs 1 lit c Anti-BEPS-RL feststellen. Während die Richtlinienregelungen einen zwingenden Verlust des Besteuerungsrechtes durch die Mitgliedstaaten vorsehen, kennt das EStG bloß eine Einschränkung der Besteuerung der Republik Österreich.¹⁴⁵ Auch hier lässt sich auf das *Mindestschutzniveau* der Richtlinie verweisen¹⁴⁶, womit es kein Handlungsbedarf seitens des österreichischen Gesetzgebers besteht.¹⁴⁷

Weiterhin fraglich bleibt jedoch die Tatsache, ob ein Verlust der Besteuerungsrechtes nach der Anti-BEPS-RL bei einer Anwendung der Anrechnungsmethode zwingend vorliegen muss. So nennen *Koch/Siller* ein mögliches Szenario, nach dem

¹⁴³ Vgl. § 27 Abs 6 EStG¹⁶⁴.

¹⁴⁴ Vgl. *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 865 – 866.

¹⁴⁵ Vgl. Auffangtatbestand des § 6 Z 6 lit b EStG¹⁶⁴.

¹⁴⁶ Vgl. *Mindestschutzniveau* des Art 2 Anti-BEPS-RL.

¹⁴⁷ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 71.

nach einer Überführung des Vermögensgegenstandes aus Österreich in die italienische Betriebstätte die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. Folglich besteht für Österreich weiterhin ein Besteuerungsrecht für die erwirtschafteten stillen Reserven, jedoch verpflichtet sich Österreich aufgrund der bestehenden völkerrechtlichen Vereinbarungen die bereits in Italien bezahlten Steuern auf die heimischen anzurechnen. Löst man den Sachverhalt nach dem EStG, kommt man zum Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, da die im Inland erwirtschafteten Wertsteigerungen nach der Überführung nicht in voller Höhe besteuert werden können. Somit besteht zwar weiterhin das volle Besteuerungsrecht aufgrund der Anrechnungsmethode, dennoch ist das Besteuerungspotential äußerst gering bis gar nicht gegeben, da die Steuerbelastung in Italien mit der österreichischen vergleichbar ist. Während Art 5 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL im beschriebenen Fall keine Wegzugsbesteuerung auslösen würde¹⁴⁸, räumte der Richtliniengesetzgeber den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, „[d]amit die Vorschrift mit der Anrechnungsmethode vereinbar ist, [...], den Zeitpunkt zugrunde zu legen, an dem sie das Recht zur Besteuerung der übertragenen Vermögenswerte verloren haben“.¹⁴⁹ Die Verfasser der Richtlinie lassen somit durch den Wortlaut darauf schließen, dass durch die Anwendung der Anrechnungsmethode ein Verlust des Besteuerungsrechtes der einzelnen Mitgliedstaaten vorliegen kann, womit sich die heimischen Bestimmungen mit den Vorhaben des europäischen Gesetzgebers decken.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Vgl. auch Mayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg.), Anti-BEPS-RL, S. 67.

¹⁴⁹ Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁵⁰ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 861, sowie auch Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 71 – 72.

Des Weiteren ist anzumerken, dass aufgrund der Formulierung in den Erwägungsgründen der Anti-BEPS-RL¹⁵¹ das Vorhaben zur Harmonisierung im Bereich der Wegzugsbesteuerung seitens des europäischen Gesetzgebers verfehlt wurde. Einerseits mangelt es in der Richtlinie an der Definition des Besteuerungsrechtes und andererseits steht es den einzelnen Mitgliedsländern zu, den Zeitpunkt zu bestimmen, wann das Besteuerungsrecht tatsächlich als verloren erachtet werden kann. Die Mitgliedsstaaten haben somit viel Spielraum bei der Auslegung und der Umsetzung der Richtlinie erhalten, womit eine einheitliche Ausgestaltung des Verstrickungs- und Entstrickungskonzeptes auf der Unionsebene nicht sicherstellt werden kann¹⁵².

Da die Anti-BEPS-RL ausschließlich auf körperschaftsteuerpflichtige Subjekte zwingend anzuwenden ist, besteht vorerst kein Anpassungsbedarf des Anwendungsbereichs der heimischen Wegzugsbesteuerungsbestimmungen.¹⁵³ Dies wurde von der österreichischen Bundesregierung richtig erkannt, indem die mit dem AbgÄG 2015 eingeführten Grundtatbestände des Entstrickungskonzeptes des § 6 Z 6 lit a und lit b EStG im betrieblichen Bereich im Rahmen des JStG 2016 unverändert beibehalten wurden.¹⁵⁴

¹⁵¹ Vgl. Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁵² Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 72.

¹⁵³ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 866.

¹⁵⁴ Vgl. Erläuterungen zum Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, zu Z 5 lit c, d und Z 28 lit c.

3.2 Rechtsfolgen und Handlungsbedarf in Österreich

In den folgenden Unterkapiteln werden die Rechtsfolgen der europäischen mittelbar geltenden Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen mit den österreichischen nationalen Bestimmungen vor und nach dem JStG 2018 verglichen und analysiert.

Alle Anpassungen der heimischen Wegzugsbesteuerungsbestimmungen, die im Rahmen des JStG 2018 im § 6 Z 6 EStG der 164. Fassung¹⁵⁵ umgesetzt wurden, treten mit dem 1.1.2019 in Kraft. Zum Vergleich wird ebenfalls das EStG der 160. Fassung herangezogen.

3.2.1 Aufdeckung der stillen Reserven

Im Falle einer Vermögensübertragung sollte es sichergestellt werden, dass ein Staat auf sein Besteuerungsrecht auf jene Wertsteigerungen Anspruch hat, die in seinem Hoheitsgebiet entstanden sind.¹⁵⁶ Diesem Grundsatz folgen sowohl die Anti-BEPS-RL als auch die nach dem AbgÄG 2015 geltenden heimischen Vorschriften der Wegzugsbesteuerung. Nachdem der Grundsatz auf noch nicht realisierte Wertsteigerungen und Gewinne anzuwenden ist, müssen fiktive und geschätzte Ansätze herangezogen werden, die sich in vielerlei Hinsicht ähneln – beim genauen Vergleich fallen jedoch Unterschiede zwischen den europäischen und österreichischen Bestimmungen auf. Im weiteren Verlauf wird auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Entstrickungsbesteuerung nach Anti-BEPS-RL eingegangen, sowie anschließend die Frage gestellt, ob es in Österreich ein Umsetzungsbedarf besteht.

¹⁵⁵ Vgl. § 6 Z 6 EStG¹⁶⁴.

¹⁵⁶ Vgl. *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996), S. 19 ff.

3.2.1.1 Bemessungsgrundlage nach Anti-BEPS-RL

Laut der gewählten Formulierung des Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL muss der Steuerpflichtige seine Vermögenswerte zu den Marktwerten zum Zeitpunkt der Übertragung einer Besteuerung unterziehen.¹⁵⁷ Damit wird der Anspruch auf jene Wertsteigerungen und Gewinne eines Staates definiert, die auf seinem Territorium entstanden sind, wonach *„der betreffende Staat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuern kann, selbst wenn diese zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist“*¹⁵⁸. Es erfolgt eine Aufdeckung der stillen Reserven, indem *„der Marktwert der Vermögengegenstände zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht“*,¹⁵⁹ festgestellt wird, sodass in diesem Sinn ein entsprechendes Besteuerungsrecht dem jeweiligen Mitgliedstaat gewährleistet werden kann.¹⁶⁰

Der Begriff des Marktwertes wird im Art 5 Abs 6 der Anti-BEPS-RL präzisiert, wonach *„[f]ür die Zwecke der Absätze 1 bis 5 [...] der „Marktwert“ der Betrag [ist], für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können“*¹⁶¹. In diesem Sinne liegt hier der sogenannte *Fremdvergleichsgrundsatz* zugrunde, der in ErwGr 10 der Anti-BEPS-RL normiert

¹⁵⁷ Vgl. Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL.

¹⁵⁸ Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁵⁹ Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL.

¹⁶⁰ Vgl. auch Mayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg.), Anti-BEPS-RL, S. 62 ff.

¹⁶¹ Art 5 Abs 6 Anti-BEPS-RL.

wird. Nach *Mechtler* lässt der gewählte Wortlaut der Richtlinie außerdem eine nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen nicht zu.¹⁶²

Korrespondenzprinzip

Neben dem *Marktwert* ist der im Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL erwähnte *steuerliche Wert* für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von großer Bedeutung, da er vom erstgenannten abgezogen wird.¹⁶³ Grundsätzlich entspricht der *steuerliche Wert* den steuerlichen Herstellungs- und Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes. Dies kann jedoch nur für jene Vermögensgegenstände zutreffen, die zum ersten Mal in ein anderes EU-Land übertragen oder ausgeführt werden. Spätestens bei einer erneuten Übertragung in einen weiteren Mitgliedstaat soll der steuerliche Wert jenem Betrag entsprechen, der bei der ersten Vermögensübertragung im Ursprungsland von den Steuerbehörden festgestellt wurde. Dabei spricht man vom sogenannten *Korrespondenzprinzip*, der in den endgültigen Gesetzestext der Anti-BEPS-RL aufgenommen wurde, wonach „[b]ei der Übertragung von Vermögenswerten oder der Verlagerung des Steuersitzes oder der von der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat [...] dieser Mitgliedstaat den Wert an[erkennt], den der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte als Ausgangswert der Vermögenswerte für steuerliche Zwecke festgesetzt hat [...]“.¹⁶⁴ Dem Korrespondenzprinzip zufolge wird es einerseits sichergestellt, dass die Mitgliedsländer ausschließlich jene stille Reserven Besteuern sollen, die in ihrer Jurisdiktion entstanden sind – dies entspricht auch dem

¹⁶² Vgl. *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 864.

¹⁶³ Vgl. Art 5 Abs 1 Anti-BEPS-RL.

¹⁶⁴ Vgl. Art 5 Abs 5 Anti-BEPS-RL.

*Territorialitätsprinzip*¹⁶⁵ – andererseits wird eine doppelte Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven oder gar eine doppelte Nichtbesteuerung vermieden.¹⁶⁶ Folglich werden die Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Anerkennung der festgestellten steuerlichen Werte verpflichtet, „[...]es sei denn dieser spiegelt nicht den Marktwert“.¹⁶⁷ Demzufolge bietet der Richtliniengesetzgeber eine Beschränkung der Regel vor, die er im Art 5 Abs 5 Anti-BEPS-RL zum Ausdruck bringt. Für die einzelnen Mitgliedstaaten wurde somit eine Möglichkeit der Anfechtung des festgesetzten steuerlichen Wertes vorgesehen, wenn der *Fremdvergleichsgrundsatz* gem Art 5 Abs 6 Anti-BEPS-RL nicht eingehalten wurde. „Hierzu könnten die Mitgliedstaaten auf die bestehenden Streitbeilegungsverfahren zurückgreifen“.¹⁶⁸ Bekanntlich beschränkt sich die Umsetzungsverpflichtung der Richtlinie grundsätzlich nur auf die Mitgliedstaaten der Union, woraufhin bei den Drittstaaten die Möglichkeit eines *Step-Ups* nicht gewährleistet werden kann.¹⁶⁹

Desweiteren besteht ein gewisser Konfliktpotential im Bereich des Regelungsspielraumes der Anti-BEPS-RL in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Während ein Wegzugsstaat durch die Anti-BEPS-RL dazu angehalten ist, die festgesetzten steuerlichen Marktwerte bei der Quantifizierung der Wegzugsbesteuerung nicht zu unterschreiten, kann es im Falle einer Überschreitung der Marktwerte hingegen als ein Wahlrecht gedeutet werden. Eine grundsätzliche Möglichkeit der

¹⁶⁵ Siehe Kapitel 2.5 *National Grid Indus*, S. 10.

¹⁶⁶ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 75.

¹⁶⁷ Vgl. Art 5 Abs 5 Anti-BEPS-RL.

¹⁶⁸ Vgl. Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁶⁹ Vgl. Art 5 Abs 4 Anti BEPS-RL iVm Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 75.

Wahlrechtsausübung ist auf das *Mindestschutzniveau* des Art 3 Anti-BEPS-RL zurückzuführen, bei der eine Ansetzung höherer Werte als die Marktwerte als strengere Maßnahme eingestuft werden kann. Infolgedessen besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung der stillen Reserven.¹⁷⁰ Gleichzeitig legt die Richtlinie zugrunde, dass ihre „*Vorschriften [...] somit nicht nur Steuervermeidungspraktiken unterbinden [sollen], sondern auch verhindern, dass Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung entstehen*“.¹⁷¹ Der letzte Satz spricht jedoch gegen die Ausübungsmöglichkeit des Wahlrechtes.¹⁷²

3.2.1.2 Bemessungsgrundlage in Österreich

Mit dem AbgÄG 2015 ist der nationale Gesetzgeber dem europäischen zuvorgekommen. Damals wurden sowohl die österreichischen Entstrickungs- als auch die Verstrickungsbestimmungen wesentlichen Anpassungen unterworfen. Das Nichtfestsetzungskonzept, der eine Stundungsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen im Falle eines Verlustes des Besteuerungsrechtes der Republik zugunsten eines anderen EU-Mitgliedstaates vorgesehen hat, wurde durch das Ratenzahlungskonzept abgelöst.¹⁷³

Anders als die Anti-BEPS-RL kennen die österreichischen Bestimmungen den Begriff des *Korrespondenzprinzips* nicht, jedoch sieht das heimische Verstrickungsregime im § 6 Z 6 EStG die Möglichkeit eines *Step-Ups* vor, sodass bei einer Überführung von Vermögensgegenständen nach Inland oder einer Verlagerung eines

¹⁷⁰ Vgl. Art 3 Anti-BEPS-RL iVm Anti-BEPS-RL ErwGr 10.

¹⁷¹ Anti-BEPS-RL ErwGr 5.

¹⁷² Vgl. *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 864 – 865.

¹⁷³ Vgl. *Stefaner/Schragl* (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016), S. 763.

Betriebes bzw. eine Betriebsstätte nach Inland die Verkehrswerte anzusetzen sind. In der Praxis dürften die Unterschiede zwischen dem Korrespondenzprinzip und dem österreichischen Fremdvergleichsprinzip für ein Konfliktpotential sorgen, da die festgestellten Marktwerte sehr wahrscheinlich voneinander abweichen werden – zudem die Mitgliedstaaten den Zeitpunkt des Wegzugs selbst bestimmen dürfen. Sollte das der Fall sein, werden die stillen Reserven unerwünscht doppelt oder gar nicht besteuert, was nach der Anti-BEPS-RL zu vermeiden ist. Es wäre sinnvoll das *Korrespondenzprinzip* in Österreich in den Gesetzen zu verankern oder zumindest eine konforme Auslegung zu gewährleisten, um möglichen Konflikten entgegenzuwirken.¹⁷⁴ Nachdem das *Korrespondenzprinzip* nicht ins JStG 2018 aufgenommen wurde, wäre eine Anpassung in künftigen Novellierungen empfehlenswert.

3.2.2 Ratenzahlungskonzept

Die Wegzugsbesteuerungsbestimmungen der Anti-BEPS-RL lassen sich unter anderem dadurch charakterisieren, dass sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gewähren, die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Erfüllung der Entstrickungstatbestände oder im Wege eines Ratenzahlungskonzeptes zu entrichten.¹⁷⁵ Für die Ratentilgung müssen jedoch die Voraussetzungen des Art 5 Abs 2 Anti-BEPS-RL erfüllt sein, auf die im folgenden Abschnitt näher eingegangen wird. In Österreich wurde ein Ratenzahlungskonzept bereits mit dem AbgÄG 2015 eingeführt, womit der österreichische Gesetzgeber dem europäischen zuvorkam. Mit dem JStG 2018 wurden die heimischen Regelungen präzisiert und an die Anti-BEPS-RL angepasst.

¹⁷⁴ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 75 – 76.

¹⁷⁵ Vgl. Anti-BEPS-RL ErwGr 10, sowie Art 5 Abs 2 Anti-BEPS-RL.

3.2.2.1 Ratenzahlungskonzept nach Anti-BEPS-RL

Die Anti-BEPS-RL sieht im Art 5 Abs 2 Anti-BEPS-RL vier Tatbestände vor, die für die Anwendung des Ratentilgungskonzeptes notwendig sind. Demnach steht dem Steuerpflichtigen das Recht zu, die Zahlung der Steuern auf die erwirtschafteten Wertsteigerungen oder der Wegzugssteuer durch fünf jährliche Ratenzahlungen zu entrichten, wobei folgende Umstände alternativ vorliegen müssen:

- a. Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, das Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) ist, belegene Betriebsstätte.*
- b. Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.*
- c. Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.*
- d. Der Steuerpflichtige verlegt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist.¹⁷⁶*

An dieser Richtlinienstelle erkennt man, dass der europäische Gesetzgeber sich an der EuGH-Rechtsprechung orientierte, wobei eine Möglichkeit zwischen einer

¹⁷⁶ Art 5 Abs 2 lit a bis lit d Anti-BEPS-RL.

Sofortbesteuerung und einer Ratenzahlung der Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gewährt wird.¹⁷⁷

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass ein Steueraufschub durch das Ratenzahlungskonzept nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Wirtschaftsgüter nach dem Wegzug weiterhin einem Mitgliedsland der EU bzw. des EWR-Raums zuzuordnen sind. Für die Drittstaaten des EWR-Raums gelten zusätzliche Einschränkungen, wonach *„sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der Union über eine mit der in der Richtlinie 2010/24/EU des Rates (1)¹⁷⁸ vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben“¹⁷⁹* müssen.

Während der Vorschlag der Anti-BEPS-RL noch einen Ratenzahlungszeitraum von *„mindestens fünf Jahren“¹⁸⁰* als Vorgabe vorgesehen hat, wurde die Formulierung im endgültigen Gesetzestext verpflichtend mit fünf Jahren präzisiert. Damit dürfen die Mitgliedstaaten nach der Auslegung keinen längeren Zeitraum als den in der Richtlinie vorgesehenen Fünfjahreszeitraum in den nationalen Bestimmungen vorschreiben.¹⁸¹ Aufgrund des *Mindestschutzniveaus* des Art 2 Anti-BEPS-RL könnten die Mitgliedsstaaten einen kürzeren Zeitraum wählen, da die Bestimmung somit

¹⁷⁷ Siehe Kapitel 2.8. DCM, S. 17.

¹⁷⁸ Vgl. Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

¹⁷⁹ Art 5 Abs 2 letzter Satz Anti-BEPS-RL.

¹⁸⁰ Art 5 Abs 2 des Vorschlages für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts vom 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

¹⁸¹ Vgl. Art 5 Abs 2 Anti-BEPS-RL, sowie *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 864.

eine strengere wäre als jene, die in der Richtlinie definiert ist. Allerdings bleibt es weiterhin fraglich, ob ein kürzerer Ratenzahlungszeitraum mit der EuGH-Rechtsprechung vereinbar wäre. Hier hat das europäische oberste rechtssprechende Organ nur zur Erkenntnis gebracht, dass ein Zeitraum von fünf Jahren als verhältnismäßig einzustufen ist, ohne dabei auf kürzere Zeitspannen einzugehen.¹⁸²

3.2.2.2 Ratenzahlungskonzept in Österreich

Die österreichischen Bestimmungen für das Ratenzahlungskonzept sehen gem § 6 Z 6 lit c EStG zwei Tatbestände vor, die alternativ vorliegen müssen, wonach:

- *Bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen oder Verlegung von Betrieben oder Betriebstätten im Sinne der lit. a in einen EU/EWR-Staat;*
- *Bei einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Sinne der lit. b gegenüber einem EU/EWR-Staat.*¹⁸³

Liegt einer dieser Tatbestände vor, kann die errechnete Abgabenschuld gem § 6 Z 6 lit a und b EStG auf Antrag in Raten entrichtet werden.

Das mit dem AbgÄG 2015 eingeführte Ratenzahlungskonzept ist nach den Gesetzeserläuterung der Bundesregierung grundsätzlich richtlinienkonform und wurde im Rahmen des JStG 2018 beibehalten. Die Formulierung des § 6 Z 6 lit c EStG wurde dahingehend verändert, sodass der Wortlaut „mit umfassender Amts- und

¹⁸² Siehe Kapitel 2.8. DCM, S. 17.

¹⁸³ § 6 Z 6 lit c EStG¹⁶⁴.

*Vollstreckungshilfe*¹⁸⁴ vollständig gestrichen wurde. Der Hintergrund dieser Gesetzesverkürzung liegt darin, dass es mit sämtlichen Staaten der EU sowie des EWR derartige Abkommen bestehen und diese Voraussetzung nicht mehr ausdrücklich im Gesetzeswortlaut genannt werden muss.¹⁸⁵

Nachdem in der Endfassung der Richtlinie eine zwingende Vorschrift für den Ratentilgungszeitraum von fünf Jahren vorgesehen wurde, musste eine Anpassung des österreichischen EStG vorgenommen werden. Denn die früheren Bestimmungen sahen einen Zahlungszeitraum von sieben Jahren vor. Die mit dem AbgÄG 2015 eingeführte Tilgungsdauer war somit nicht mehr richtlinienkonform. Dies wurde auch von der Bundesregierung erkannt, sodass eine Verkürzung der Ratentilgungsdauer von sieben auf fünf Jahre erfolgte.¹⁸⁶

Anders als die österreichischen Entstrickungsbestimmungen, kennt die Anti-BEPS-RL keine Unterscheidung zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen in Bezug auf die Tilgungsdauer der Raten. Die heimischen Regelungen sehen beim Umlaufvermögen eine verkürzte Zahlungsfrist von zwei Jahren vor, die mit dem JStG 2018 beibehalten wurde.¹⁸⁷ Nach der Auslegung der Anti-BEPS-RL fällt die kürzere Zweijahresfrist für Umlaufvermögen in den Regelungsspielraum der Anti-BEPS-RL (vgl. *Mindestschutzniveau* des Art 3 Anti-BEPS-RL),¹⁸⁸ jedoch wurde die

¹⁸⁴ § 6 Z 6 lit c EStG¹⁶⁰.

¹⁸⁵ Vgl. Erläuterungen zum Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, zu Z 5 lit a bis c, Z 8 und Z 24.

¹⁸⁶ Vgl. *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 867 iVm § 6 Z 6 lit c – d EStG¹⁶⁴.

¹⁸⁷ Vgl. Erläuterungen zum Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, zu Z 5 lit a bis c, Z 8 und Z 24.

¹⁸⁸ Siehe Kapitel 3.2.2.1 Ratenzahlungskonzept nach Anti-BEPS-RL letzter Absatz S. 49.

Vereinbarkeit mit dem Primärrecht vom EuGH noch nicht thematisiert. Es wurden lediglich die Zeiträume von fünf und zehn Jahren behandelt und auch als unionskonform eingestuft. Für eine Differenzierung zwischen den Vermögensgegenständen spricht jedoch die Tatsache, dass das Umlaufvermögen eine durchaus höhere Umschlagshäufigkeit ausweist, als das Anlagevermögen, womit das Umlaufvermögen nur kurzfristig im Unternehmen verweilt.¹⁸⁹

Auch die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) hat sich in ihrer Stellungnahme zum JStG 2018 in Bezug auf die Unterscheidung zwischen den Vermögensarten zurückhaltend verhalten und an die fehlende Rechtsprechung des EuGHs verwiesen. Als bedenklich wurde lediglich der Umstand erachtet, *dass in Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut nach dem Wegzug unmittelbar oder innerhalb kurzer Zeit ins Anlagevermögen übernommen wird*, die Zweijahresfrist gälte.¹⁹⁰

Neben der Verkürzung der Ratentilgungsdauer beim Anlagevermögen, für den Fall, dass die Entstrickungsbesteuerung ausgelöst wird, wurden im Rahmen des JStG 2018 der Stichtag, an dem die jährlichen Raten fällig sind, geändert. Demnach sollen die offenen Teilzahlungen bereits am 30. Juni des Folgejahres anstatt 30. September fällig werden. Die Vorverlegung der First gilt gleichermaßen für Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens.¹⁹¹

¹⁸⁹ Vgl. Mechtler in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 867, sowie auch Mayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg.), Anti-BEPS-RL, S. 69.

¹⁹⁰ Vgl. Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), zu Art 1 Z5 - § 6 Z 6 EStG, S. 2

¹⁹¹ Vgl. § 6 Z 6 lit d und e EStG¹⁶⁴.

3.2.3 Vorzeitige Fälligestellung der Raten

Die Anti-BEPS-RL sieht in bestimmten Fällen eine vorzeitige Fälligestellung der Raten vor, die im Art 5 Abs 4 definiert sind:

- a) *die übertragenen Vermögenswerte oder die von der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen ausgeübte Geschäftstätigkeit verkauft oder auf andere Weise veräußert werden;*
- b) *die übertragenen Vermögenswerte anschließend in ein Drittland verlagert werden;*
- c) *der Steuersitz des Steuerpflichtigen oder die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit anschließend in ein Drittland verlegt wird;*
- d) *der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird;*
- e) *der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft.¹⁹²*

Von den Tatbeständen b und c sind laut der Anti-BEPS-RL die EWR-Staaten ausgenommen, insofern eine Amtshilfe oder ein gleichwertiges Abkommen mit dem Staat besteht.¹⁹³

Im Gegensatz zur Anti-BEPS-RL besteht ein Unterschied in der Behandlung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Die Richtlinie differenziert nicht zwischen den beiden Vermögensarten, wohingegen der österreichische Gesetzgeber der Auffassung ist, dass das kurzfristige Vermögen anders zu behandeln ist, als dies beim

¹⁹² Art 5 Abs 4 Anti-BEPS-RL

¹⁹³ Vgl. Art 5 Abs 4 letzter Absatz Anti-BEPS-RL.

Anlagevermögen der Fall wäre.¹⁹⁴ Nachdem für das Umlaufvermögen ohnehin die verkürzte Zweijahresfrist gilt, gelten die Regelungen aus Verwaltungsvereinfachungsgründen für die kurzfristigen Wirtschaftsgüter nicht.¹⁹⁵ Demnach ist das Konzept der vorzeitigen Fälligestellung der Raten ausschließlich für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im heimischen Wegzugsbesteuerungsregime vorgesehen. Nach *Koch/Siller* sowie auch *Mechtler* besteht hier eine Abweichung von den Bestimmungen der Anti-BEPS-RL, die nicht unter *Mindestschutzniveau* des Art 3 fällt. Nachdem die vorzeitige Fälligestellung der Raten zwingend umzusetzen ist und die österreichische Regelung nicht als strenger eingestuft werden kann, besteht grundsätzlich Handlungsbedarf in Österreich.¹⁹⁶

Im Rahmen des JStG 2018 wurden die heimischen Tatbestände für die vorzeitige Fälligestellung der Raten an die Anti-BEPS-RL angepasst. Es wurden zwei weitere Konstellationen vorgesehen, sodass offene Raten fällig zu stellen sind, wenn:

- *der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird oder*
- *der Steuerpflichtige eine Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet.*¹⁹⁷

Die im Ministerialentwurf zum JStG 2018¹⁹⁸ vorgesehene kürzere Frist von drei Monaten im Falle eines Zahlungsverzuges wurde nach der Stellungnahme der

¹⁹⁴ Siehe auch Kapitel 3.2.2.2 Ratenzahlungskonzept in Österreich, letzter Absatz.

¹⁹⁵ Vgl. Erläuterungen zum Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, zu Z 5 lit c, d und Z 28 lit c.

¹⁹⁶ Vgl. *Koch/Siller* in *Schuch/Lang/Staringer/Rust* (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 73 – 74, sowie auch *Mechtler* in RdW 12/2016, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, S. 866 ff.

¹⁹⁷ § 6 Z 6 lit d TS 3 und 4 EStG¹⁶⁴.

¹⁹⁸ Vgl. Ministerialentwurf 36/ME XXVI. GP zum JStG 2018, S. 2.

Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW)¹⁹⁹ auf 12 Monate geändert. Als Begründung wurde das Vorhaben der Bundesregierung angeführt, „*keine Übererfüllung von Unionsrecht mehr anzustreben*“.

Ansonsten entsprechen die ab dem 1.1.2019 in Österreich geltenden Bestimmungen zur vorzeitigen Fälligkeit der Ratenzahlungen den unionsrechtlichen Rahmenbedingungen.²⁰⁰

3.2.4 Sicherheiten und Stundungszinsen

Der Art 5 Abs 3 Anti-BEPS-RL sieht ein Umsetzungswahlrecht für die Mitgliedstaaten vor, sodass im Falle eines Zahlungsaufschubes vom Steuerpflichtigen Stundungszinsen verlangt werden können. Für die Leistung von Zinsen bedarf es grundsätzlich keinerlei weiteren Voraussetzungen, das Vorgehen muss jedoch in den nationalen Rechtsvorschriften Deckung finden. Darüber hinaus können die einzelnen EU-Staaten die Anwendung des Ratenzahlungskonzeptes, wenn auch mit Einschränkungen, von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Eine Bereitstellung von Sicherheiten kann nach der Anti-BEPS-RL nur dann gefordert werden, wenn ein *nachweisliches und tatsächliches Risiko* vorliegt und die Einbringung des Steueraufkommens im Falle eines Zahlungsaufschubes nicht sichergestellt werden kann. Zusätzlich dürfen die jeweiligen nationalen Vorschriften dabei keine Möglichkeit vorsehen, die Abgaben bei anderen Gruppenmitgliedern erhoben

¹⁹⁹ Vgl. Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), zu Art 1 Z 5 - § 6 Z 6 EStG, S. 1 – 2.

²⁰⁰ Vgl. Erläuterungen zum Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, zu Z 5 lit c, d und Z 28 lit c.

werden können. Dies würde gegen die verpflichtende Bereitstellung der Sicherheiten sprechen.²⁰¹

Nachdem die Bestimmungen des Art 5 Abs 3 Anti-BEPS-RL einen Wahlrechtscharakter zum Ausdruck bringen, können sowohl die Zinsen als auch Sicherheitsleistungen verlangt werden, dazu besteht jedoch keine Verpflichtung.²⁰²

Derzeit sind in den heimischen Wegzugsbesteuerungsregelungen keine der im Art 5 Abs 3 vorgeschlagenen Maßnahmen definiert. Nichtsdestotrotz steht dem österreichischen Gesetzgeber die Tür offen, beide Tatbestände einzuführen. Dies würde jedoch zu einer deutlichen Verschärfung des Entstrickungsregimes führen.²⁰³ Nachdem die derzeitige Bundesregierung keine Übererfüllung des Unionsrechtes mehr anstrebt, ist eine Einführung beider Regelungen in naher Zukunft sehr unwahrscheinlich.

Im Rahmen der Stellungnahme des KSW zum Ministerialentwurf des JStG 2018 hat der Fachsenat gefordert, dass eine Klarstellung in den Gesetzestext aufgenommen werden soll, welche die aufgeschobenen Ratenzahlungen explizit von der Verzinsung ausnimmt. Dies würde zur Rechtssicherheit im heimischen Steuerrecht beitragen. Dieser Anregung der Berufsvertretung ist der Gesetzgeber nicht gefolgt und hat die vorgeschlagene Gesetzespassage außer Acht gelassen.²⁰⁴

²⁰¹ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 74.

²⁰² Abgeleitet aus der EuGH Rechtsprechung, siehe Kapitel 2.5 *National Grid Indus*, S. 10.

²⁰³ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 75.

²⁰⁴ Vgl. Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), zu Art 1 Z5 - § 6 Z 6 EStG, S. 1 – 2.

3.2.5 Ausnahmetatbestände

Im letzten Absatz zur Wegzugbesteuerung sieht die Anti-BEPS-RL einige wenige Fälle vor, bei denen die Entstrickung nicht angewendet wird. Demnach sollen die Vermögenswerte, die innerhalb einer Frist von 12 Monaten in den Wegzugsstaat zurückgebracht werden, von der Festsetzung der Besteuerung ausgenommen werden. Im Gegensatz zum im Jänner 2016 veröffentlichten Vorschlag der Anti-BEPS-RL, der noch eine generelle Ausnahme für alle Vermögenswerte vorsah, die innerhalb von 12 Monaten retourniert wären, wurden eine generelle Ausnahme im finalen Text der Anti-BEPS-RL wesentlich eingeschränkt. Demnach gilt sie nur noch *„für Übertragungen von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung, für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte oder für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt.“*²⁰⁵ Es liegt nahe, dass die Einschränkung für die Ausnahmetatbestände mit einem sonst zu hohem Verwaltungsaufwand verbunden wäre, um die Einhaltung der Jahresfrist überprüfen zu können.²⁰⁶

In Österreich wurden weder mit dem AbgÄG 2015 noch mit dem JStG 2018 Bestimmungen zu Wegzugsbesteuerung eingeführt, die eine Ausnahme von der Entstrickung vorsähen. Dennoch gilt für die heimische Verwaltungspraxis eine in den EStG-Richtlinien vorgeschriebene *vorübergehende Überführung* von Wirtschaftsgütern, die innerhalb von 12 Monaten wieder ins Inland zurückverlegt werden.²⁰⁷

²⁰⁵ Art 5 Abs 7 Anti-BEPS-RL.

²⁰⁶ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 76 – 77.

²⁰⁷ Vgl. dazu EStR 2000 § 6 Rz 2510.

Folglich stellt sich hier die Frage, ob die Ausnahmetatbestände für die Auslösung der Wegzugsbesteuerung verpflichtend von den Mitgliedstaaten umzusetzen sind. Es kann dahingehend argumentiert werden, dass das Fehlen von Einschränkungen der Entstrickungsbestimmungen unter das *Mindestschutzniveau* des Art 3 Anti-BEPS-RL fällt, um somit das Steueraufkommen besser schützen zu können. In diesem Fall wären die Bestimmungen des Art 5 Abs 7 jedoch als ein Wahlrecht zu sehen. Gegen diese Annahme spricht jedoch die Formulierung der Ausnahmetatbestände, deren Wortlaut keine Hinweise auf ein Wahlrecht enthält.²⁰⁸

Für Österreich ist die Frage, ob die Ausnahmetatbeständen verpflichtend vorzusehen sind, von wesentlicher Bedeutung, wovon ein möglicher Handlungsbedarf seitens der Bundesregierung abhängt. Nachdem die Finanzämter ohnehin die Möglichkeit der *vorübergehenden Überführung* praktizieren, wäre es zu begrüßen, dass die Regelung den Weg in den Gesetzeswortlaut findet.

²⁰⁸ Vgl. Koch/Siller in Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), S. 76 – 77.

4 Schlusswort

Der EuGH stellte in seinen Entscheidungen der letzten Jahre konkrete Kriterien zur Wegzugsbesteuerung vor allem im Hinblick auf den betrieblichen Bereich auf. Die Rechtsprechung hat den europäischen Gesetzgeber dazu bewegt Harmonisierungsmaßnahmen auf der Unionsebene vorzunehmen, wobei stets die vom EuGH festgelegten Rahmenbedingungen eingehalten und ausgeschöpft wurden. Die meisten EU-Richtlinien weisen einen gewissen Kompromisscharakter der einzelnen Mitgliedstaaten auf und die Anti-BEPS-RL bildet hierbei keine Ausnahme. Die darin enthaltenen Regelungen enthalten zahlreiche Wahlrechte, die eine vollständige Harmonisierung der unionsrechtlichen Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung nur schwer möglich machen. Dies gilt insbesondere für die Tatsache, dass die Richtlinie keine Anwendung auf natürliche Personen findet. Das *Mindestschutzniveau* lässt außerdem strengere Bestimmungen der nationalen Rechtsordnungen zu. Dennoch wurde, meines Erachtens nach, mit der Anti-BEPS-RL ein Schritt in die richtige Richtung gesetzt. Es bleibt abzuwarten, wie sich der EuGH in seinen künftigen Entscheidungen verhalten wird und in jenen Fragestellungen, die im Rahmen dieser Arbeit aufgegriffen wurden, für Klarheit sorgt.

Österreich zählt zweifellos zu den Vorreiterstaaten im Hinblick auf die Verstrickungs- und Entstrickungsbestimmungen. Mit dem AbgÄG 2015 wurde ein wesentlicher Beitrag dazu geleistet, die aktuelle EuGH-Rechtsprechung in den nationalen Bestimmungen zu verankern. Schließlich wurden die notwendigen Anpassungen an die Anti-BEPS-RL mit dem JStG 2018 vorgenommen. Offen bleibt weiterhin insbesondere die nicht unwesentliche Frage, ob eine Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Literaturverzeichnis

Begutachtungsentwurf des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und SozialbereichBeihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 und das EU-Amtshilfegesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018).

Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer MeldestandardGesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und SozialbereichBeihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002, das EU-Amtshilfegesetz, das Bundesfinanzgerichtsgesetz und das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018).

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988) StF: BGBl. Nr. 401/1988; geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) StF: BGBl. Nr. 400/1988; **160. Fassung**, geändert durch BGBl. I Nr. 125/2017.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) StF: BGBl. Nr. 400/1988; **164. Fassung**, geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018.

Schilcher, BMF, Webseite der Wirtschaftskammer Österreich, Zugriff am 19.8.2018, <https://news.wko.at/news/oesterreich/Wegzugs--und-Zuzugsbesteuerung.html>.

Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0171-IV/6/2018 vom 07. Mai 2018.

Erläuterungen zum Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer MeldestandardGesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und SozialbereichBeihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002, das EU-Amtshilfegesetz, das Bundesfinanzgerichtsgesetz und das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018).

Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg.), Anti-BEPS-RL.

Mayr, Das Territorialitätsprinzip im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, RdW 2006.

Ministerialentwurf 36/ME XXVI. GP Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandardgesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und SozialbereichBeihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 und das EU-Amtshilfengesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018).

Mechtler, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung, RdW 12/2016.

Mechtler/Spies, Neue EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung – Anlass einer erneuten Reform in Österreich, SWI 2017.

Reimer in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen [2015] OECD-Musterabkommen.

Reiter, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2012.

Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

Schuch/Lang/Staringer/Rust (Hrsg.), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017), Schriftenreihe zum Unternehmenssteuerrecht, Band 5, 1. Auflage 2017.

Stefaner/Schragl (Hrsg.) in Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial Mai 2016.

Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018) (GZ. BMF-010000/0009-IV/1/2018).

Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996).

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts vom 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

Wassermeyer/Kaeser in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerungsabkommen [2016] OECD-Musterabkommen.

Rechtsprechungsverzeichnis

EuGH 27.9.1988, 81/87, *Daily Mail*, ECLI:EU:C:1988:456.

EuGH 21.11.2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704.

EuGH 11.3.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

EuGH 8.6.2004, C-268/03, *De Baeck*, ECLI:EU:C:2004:342.

EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525.

EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785.

EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521.

EuGH 31.1.2013, C-64/11, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2013:47.

EuGH 25.4.2013, C-64/11, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2013:264.

EuGH 18.7.2013, C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2013:480.

EuGH 21.1.2014, C-164/12, *DCM*, ECLI:EU:C:2014:20.

EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder Lab Tec GmbH & Co KG*, ECLI:EU:C:2015:331.

EuGH 21.12.2016, C-503/14, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979.