

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, Bern; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Prof. em. Leif Mutén, Stockholm; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte, Brüssel und München; Prof. DDR. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Ohm-Hochschule Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Regierungsdirektor, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., Ministerialrat a. D., Erpel (Rhein)

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz – Teil I

Von Prof. Dr. Michael Lang, Wien, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg, Prof. Dr. Markus Reich, Zürich*

In diesem Heft:

1. Der Hintergrund der Wegzugsbesteuerung
2. Originär innerstaatliches Recht
 - 2.1 Die Rechtslage in Österreich
 - 2.2 Die Rechtslage in Deutschland
 - 2.3 Die Rechtslage in der Schweiz
3. Doppelbesteuerungsabkommensrecht
 - 3.1 Das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Österreich
 - 3.2 Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz

Im nächsten Heft:

4. Gemeinschaftsrecht
 - 4.1 Relevanz des Gemeinschaftsrechts
 - 4.2 Die Kapitalverkehrsfreiheit
 - 4.3 Das Freizügigkeitsabkommen (FZA)

* Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei PricewaterhouseCoopers, Hamburg, und Professor am IIFS der Universität Hamburg, Prof. Dr. Markus Reich ist ordentlicher Professor für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich. – Wir danken unseren Mitarbeitern Dr. Thomas Autzen, Mag. Florian Brugger, Mag. Oliver-Christoph Günther, LL.B., Dr. Gitta Jorewitz, Dr. Holger Mach; RA Dipl. Jur. Univ. Daniel Rentzsch und Mag. Karin Simader für die kritische Diskussion unserer Überlegungen, für wertvolle Anregungen und für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

4.3.1 Ziel, Anwendungsbereich und Rechtsnatur des FZA

4.3.2 Die Bedeutung des Art. 16 FZA

4.3.3 Anwendbarkeit und Reichweite der Personenverkehrsfreiheit

4.3.4 Die Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung

4.3.5 Die Sonderregelungen des Art. 21 FZA

5. Zusammenfassende Würdigung

Der Gemeinsame Steuerausschuss D-A-CH der deutschen Bundessteuerberaterkammer, der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der Schweizer Treuhänderkammer hat abkommensrechtliche und gemeinschaftsrechtliche Fragen des Wegzugs aus Deutschland und Österreich in die Schweiz wiederholt besprochen. Aus diesen Diskussionen ist der nachstehende Beitrag entstanden.

1. Der Hintergrund der Wegzugsbesteuerung

Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen können nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA im Regelfall nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden. Der andere Vertragsstaat hat abkommensrechtlich kein Besteuerungsrecht. Diese Regelung eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten: Steuerpflichtige, die einen erheblichen Gewinn aus der Veräußerung ihrer Beteiligung erwarten, können sich veranlasst fühlen, noch vor der Veräußerung ihre Ansässigkeit in einen anderen Staat zu verlegen, der mit ihrem früheren Ansässigkeitsstaat ein DBA abgeschlossen hat und die Veräußerung nicht oder niedriger besteuert.

Viele Staaten schützen sich davor, durch derartige Gestaltungen ihr Besteuerungsrecht zu verlieren. Gelegentlich werden Abkommensregelungen vereinbart, die von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichen und dem früheren Ansässigkeitsstaat

AUFsätze

weiterhin ein zeitlich begrenztes Besteuerungsrecht einräumen. Noch häufiger sind aber Regelungen, mit denen eine „Wegzugsbesteuerung“ geschaffen wird¹: Die Verlegung der Ansässigkeit wird im originär innerstaatlichen Recht einer Veräußerung gleichgestellt. Der Wegzug löst demnach eine Steuerpflicht aus, die dem früheren Ansässigkeitsstaat die Besteuerung des bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachses des Vermögens ermöglicht.

Derartige Regelungen kommen nach den meisten Rechtsordnungen nicht nur dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit verlegt, um der Steuerpflicht zu entgehen. Sie sind oft so ausgestaltet, dass der bis zum Wegzug entstandene Wertzuwachs jedenfalls besteuert wird, und zwar ungeachtet der Intention des Steuerpflichtigen und auch unabhängig davon, ob die Beteiligung überhaupt veräußert wird². Ziel ist es somit, nicht nur Steuerplanungsüberlegungen zu durchkreuzen, sondern ganz allgemein den Wertzuwachs, der im Verlauf der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen entstanden ist, der Besteuerung zu unterwerfen.

Spiegelbildlich zu solchen Regelungen sollte im innerstaatlichen Recht konsequenterweise auch die Möglichkeit gegeben sein, im Falle des Zuzugs eine steuerneutrale „Aufwertung“ der Beteiligungen vorzunehmen, indem statt der Anschaffungskosten der Wert der Beteiligung beim Zuzug herangezogen wird. Andernfalls schießt die Wegzugsbesteuerung über ihr eigentliches Ziel hinaus, nur den während der Ansässigkeit entstandenen Wertzuwachs zu erfassen. Diesen Überlegungen wird jedoch in vielen Ländern nicht völlig konsequent Rechnung getragen.

Ob die Erhebung einer Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA besteht, zulässig ist, ist umstritten. Gelegentlich wird die vorgezogene Besteuerung des mutmaßlichen Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt des Wechsels der Ansässigkeit als Umgehung der DBA-Regelungen über die Verteilung der Besteuerungsrechte im Veräußerungsfall gesehen³. Es wird geltend gemacht, Gewinne aus der Veräußerung privater Beteiligungen dürften nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Das bedeute aber auch, dass die Wertsteigerungen auf Beteiligungen nicht vor ihrer Realisation der Besteuerung unterworfen werden dürften. Denn sonst würde diese Verteilungsregelung unterlaufen, indem das Steuersubstrat, das dem – im Zeitpunkt der Veräußerung zuständigen – Ansässigkeitsstaat zugeteilt sei, vorab abkommenswidrig abgeschöpft wird. Art. 13 OECD-MA etabliert mit anderen Worten das Realisationsprinzip und stehe einer Besteuerung von bloßen Wertsteigerungen entgegen.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Regelungen über den Veräußerungsgewinn als Verteilungsnormen bei einer Wegzugsbesteuerung gar nicht in Betracht kommen. Die Wegzugsbesteuerung erfolgt unabhängig von einer allfälligen späteren Veräußerung. Der Wegzug an sich hat keinen Wechsel in der persönlichen Zurechnung der Beteiligung zur Folge. Der wegziehende Steuerpflichtige bleibt Anteilshaber. Eine „Veräußerung“ erfolgt gar nicht⁴. Daher kann die durch den Wegzug ausgelöste Besteuerung nur den „anderen Einkünften“ des Art. 21 OECD-MA zugeordnet werden⁵. Nach dieser Regelung hat der

Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht. Geht man davon aus, dass die Wegzugsbesteuerung buchstäblich in letzter Sekunde vor dem Ansässigkeitswechsel ausgelöst wird, kann der Wegzugsstaat zulässigerweise besteuern. Zum gegenteiligen Ergebnis gelangt jedoch, wer annimmt, dass der Ansässigkeitswechsel im Zeitpunkt der Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes des Wegzugs bereits vollzogen ist.

Die Erhebung einer Wegzugsbesteuerung kann wirtschaftliche Doppelbesteuerung verursachen: Dem neuen Ansässigkeitsstaat kommt im Falle der späteren tatsächlichen Veräußerung das Besteuerungsrecht zu. Da das OECD-MA im Regelfall keine Aussage über die Bemessungsgrundlage trifft⁶ und diese Regelungen daher in das Belieben der Vertragsstaaten stellt, sehen sich Ansässigkeitsstaaten meist auch nicht gehindert, nicht bloß die seit dem Ansässigkeitswechsel entstandenen Wertsteigerungen zu erfassen⁷.

Der vorliegende Beitrag erläutert zunächst die originär innerstaatlichen Regelungen von Österreich und Deutschland, um dann auf dieser Grundlage die Auswirkungen des Abkommens- und des Gemeinschaftsrechts aufzuzeigen. Der Wegzug aus der Schweiz wird nicht thematisiert, da die Schweiz die Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen des Privatvermögens in der Regel nicht der Besteuerung unterwirft und deshalb auch keine Wegzugsbesteuerung kennt⁸.

2. Originär innerstaatliches Recht

2.1 Die Rechtslage in Österreich

Nach § 31 Abs. 2 Z 2 öEStG lösen „Umstände“, die zu einem „Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten“ führen, Steuerpflicht aus. Erfasst sind Steuerpflichtige, die über eine mindestens einprozentige im Privatvermögen gehaltene Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft verfügen⁹. In der ursprünglichen Fassung war anstatt von „Umständen“ noch von „Maßnahmen“ die Rede gewesen, was zu Diskussionen geführt hatte, ob neben dem Wegzug und der Schenkung von Beteiligungen an Steuerpflichtige, die in anderen Vertragsstaaten ansässig sind, auch der Erbfall erfasst ist, und ob etwa zwischen gesetzlicher und testamentarischer Erbfolge oder gar zwischen Selbstmord und anderen Todesarten zu differenzieren wäre¹⁰. Der Ersatz des Ausdrucks „Maßnahmen“ durch „Umstände“ soll sicherstellen, dass alle diese Konstellationen erfasst sind¹¹. Unbestritten war und ist, dass der Ansässigkeitswechsel jedenfalls vor Steuerpflicht führen kann, wenn er einen Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich bewirkt.

§ 31 Abs. 2 Z 2 Satz 2 öEStG sieht aber folgende Sonderregelung vor:

5 Vgl. *Toifl*, Wegzugsbesteuerung, S. 131; *Lang*, SWI 1999, 287; *Lang*, (Fn. 4), Rz. 437; *Lang*, SWI 2006, 224 f.

6 Vgl. aber Art. 13 Abs 6 DBA Deutschland – Österreich.

7 Zur Rechtslage vor Änderung des § 17 dEStG durch das SEStEG hat der BFH (Urt. v. 19. 3. 1996, VIII R 15/94, DStR 1996, 1120, BStBl II 1996, 312) entschieden, dass auch im Falle der Veräußerung nach einem Zuzug vom Veräußerungserlös bloß die seinerzeitigen Anschaffungskosten – und nicht etwa der Marktwert der Beteiligung zum Zeitpunkt des Zuzugs – abzuziehen ist. Die bis zum Ansässigkeitswechsel aufgelaufenen Wertsteigerungen werden auf diese Weise im Ergebnis in beiden Staaten besteuert.

8 Zu den Ausnahmen der indirekten Teilliquidation und der Transponierung s. hinten.

9 Vgl. näher *Kanduth-Kristen*, in: *Jakom*, EStG, § 31 Rz. 61 ff.; *Doralt/Kempf*, EStG, 8. Aufl., § 31 Rz. 100 ff.

10 Vgl. *Lang*, SWI 2006, 565, 567 f. m. w. N.

11 Vgl. ErlRV 43 BlgNR XXIII. GP, 20; *Mayr*, SWI 2007, 107, 108.

1 Vgl. *de Broe*, Generalbericht, CDFILXXXVIIb, 2002, S. 19, 29 ff.

2 Vgl. *de Broe*, CDFILXXXVIIb, S. 32 ff.

3 Vgl. die Diskussion zwischen *Rao*, *Wassermeyer* und *Lang*, in: *Essers* (Chair) *Abusive Application of International Tax Agreements*, 2001, S. 21 ff.

4 Vgl. *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung, 1996, S. 130; *Lang*, SWI 1999, 282, 287; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2002, Rz. 437; *Lang*, SWI 2006, 213, 224 f.; zu dieser Diskussion vgl. auch *Carramaschi*, *Tax Notes International January 21, 2008*, 283, 285 ff.; *Brugger*, SWI 2007, 510, 516 ff.

AUFsätze

„Bei Wegzug

– in einen Staat der Europäischen Union oder
– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen.“

Darüber hinaus sieht § 31 Abs. 2 Z 2 Satz 6 öEStG vor: „Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.“ Durch diese Regelungen soll den Vorgaben Rechnung getragen werden, die aus der Rechtsprechung des EuGH – und insbesondere den Urteilen *Lasteyrie du Saillant* und *N¹²* – abgeleitet werden¹³.

Im Verhältnis zu Staaten, die weder der EU noch dem EWR angehören, gelten diese Erleichterungen nicht. Im Falle des Ansässigkeitswechsels in einen Drittstaat kann es daher zur Besteuerung der bis dahin erzielten Wertsteigerungen kommen. Ein Aufschub der Besteuerung ist nicht vorgesehen. Erfasst werden jedoch auch in diesem Fall bloß jene Wertsteigerungen, die während der Ansässigkeit des Anteilsinhabers in Österreich entstanden sind: Im Falle des Zuzugs nach Österreich ist anstelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Beteiligung zum Zugzeitpunkt anzusetzen.

Minderungen des Wertes der Beteiligung, die nach dem Wegzug in einen Drittstaat erlitten werden, können in Österreich nicht berücksichtigt werden. Der Wortlaut des § 31 Abs. 2 Z 2 Satz 6 öEStG differenziert zwar nicht ausdrücklich zwischen EU- und EWR-Staaten einerseits und Drittstaaten andererseits, der systematische Zusammenhang zu den anderen Regelungen und die Gesetzesmaterialien lassen aber deutlich erkennen, dass auch diese Vorschrift nicht im Verhältnis zu Drittstaaten angewendet werden soll¹⁴. Ein in die Schweiz ziehender Steuerpflichtiger kann daher in die Lage geraten, Wertsteigerungen, die sich nicht als nachhaltig erwiesen haben und zum Veräußerungszeitpunkt nicht mehr realisiert werden können, zum Wegzugszeitpunkt dennoch versteuern zu müssen.

2.2 Die Rechtslage in Deutschland

Die deutsche Wegzugsbesteuerung hat in § 6 AStG ihre gesetzliche Verankerung. Die Vorschrift ist unter dem Einfluss der EuGH-Rechtsprechung – hier vor allem der Entscheidungen *Lasteyrie du Saillant*¹⁵ und *N¹⁶* – im Jahre 2006 modifiziert worden¹⁷.

Veräußerungen von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften wurden bislang – abgesehen von zwei Sonderfällen^{18,19} – nur im Rahmen

des § 17 dEStG besteuert. Unter den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Nur an diese Anteilskategorie knüpft die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG an.

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 ist für bestimmte private Veräußerungsgewinne (u. a. für Anteile an Kapitalgesellschaften) eine Besteuerung mit einem Abgeltungsteuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer eingeführt worden²⁰. Insofern sind ab dem Jahr 2009 auch im Privatvermögen gehaltene Kleinstbeteiligungen unabhängig von deren Haltedauer steuerverstrickt²¹. Unberührt von dieser geänderten Grundausrichtung erfasst die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG auch weiterhin nur Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften i. S. des § 17 dEStG.

Der in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG enthaltene Grundtatbestand der Norm unterwirft natürliche Personen der Wegzugsbesteuerung, die insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren. Sachlicher Anknüpfungspunkt ist das Halten von Anteilen i. S. des § 17 dEStG (1%-Grenze) an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes löst die Verwirklichung eines fiktiven Veräußerungsgewinns in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile und den Anschaffungskosten aus²². Hinzuweisen ist ferner auf die in § 17 Abs. 2 Satz 3 dEStG vorgesehene Wertverknüpfung in Zuzugsfällen, die bei Veräußerungen nach einem Zuzug nach Deutschland vorsieht, dass vom Veräußerungserlös nur der Entstrickungswert des Wegzugsstaates – höchstens jedoch der gemeine Wert bei Zuzug – abgezogen wird.

Die deutsche Wegzugsbesteuerung differenziert hinsichtlich des Zuzugsortes zwischen EU/EWR-Fällen und Drittstaats-Fällen, entsprechend wird auch nachfolgend unterschieden.

Nach § 6 Abs. 4 AStG wird in Drittstaatsfällen die auf den fiktiven Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen (Ratenzahlung) für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren gegen Sicherheitsleistung gestundet, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Bei tatsächlicher Veräußerung innerhalb des Fünfjahreszeitraums ist die Stundung zu widerrufen. Gemäß § 6 Abs. 3 AStG entfällt der Steueranspruch nachträglich, wenn der Steuerpflichtige nach vorübergehender Abwesenheit innerhalb von fünf Jahren wieder in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wird (Verlängerung um fünf Jahre möglich). Die Anteile dürfen zwischenzeitlich weder veräußert noch an eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person verschenkt²³ und zudem nicht in einen ausländischen Betrieb oder eine ausländische Betriebsstätte eingelegt werden. Voraussetzung ist ferner, dass der Steuerpflichtige nicht nach DBA in einem ausländischen Staat als ansässig gilt.

Im Verhältnis zu Staaten, die der EU oder dem EWR angehören, gelten nach § 6 Abs. 5 AStG für die Stundung insofern Er-

12 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I-2409; v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-7409.

13 ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 13.

14 Vgl. ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 11 ff.

15 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I-2409.

16 EuGH v. 7. 9. 2004, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-7409.

17 Seit 1. 1. 2007 gilt die durch das SEStEG (dBGBl I 2006, 2782) geänderte Fassung des § 6 Abs 1 AStG (Abs. 2-7 greifen in allen noch nicht bestandskräftigen Altfällen). Vgl. zur Neuregelung *Brink/Endres*, in: PwC (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts, 58 ff.

18 Veräußerung von sog. einbringungsgeborenen Anteilen nach § 21 UmwStG i. d. F. von 2003, zu der § 21 Abs 2 Nr. 2 UmwStG i. d. F. von 2003 einen eigenen Entstrickungstatbestand enthält.

19 Veräußerung der Anteile innerhalb eines Jahres nach Anschaffung derselben (§ 22 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs 1 Nr. 2 dEStG), sog. private Veräußerungsgeschäfte.

20 Vgl. dBGBl I 2007, 3150.

21 Für vor 2009 erworbene Beteiligungen gilt die bisherige Regelung des § 17 dEStG fort.

22 Daneben enthält § 6 Abs 1 Satz 2 Nr. 1-4 AStG vier alternative Ersatztatbestände, die eine Wegzugsbesteuerung auslösen.

23 Zum Erwerb von Todes wegen vgl. die den Rechtsnachfolger begünstigende Vorschrift des § 6 Abs 3 Satz 3 AStG.

AUFsätze

leichterungen, als sie unbefristet, zinslos, ohne Stellung von Sicherheitsleistungen und ohne Antrag, jedoch unter Beachtung erhöhter Mitwirkungspflichten gewährt wird. Damit die Erleichterungen greifen, muss der Weggezogene im Zuzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen. Es müssen ferner die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem EU/EWR-Zuzugsstaat gewährleistet sein. Bei Wegzug in EU/EWR-Staaten wird zudem unter in § 6 Abs. 6 AStG genannten Voraussetzungen bei einer späteren Veräußerung auch eine inzwischen eingetretene Wertminderung der Anteile berücksichtigt, wenn nicht schon der Zuzugsstaat diesem Umstand Rechnung trägt. Sofern der EU/EWR-Zuzugsstaat bei späterer tatsächlicher Veräußerung – entsprechend der Regelung in Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – auch die vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven besteuert, kommt es insoweit allerdings zu einer faktischen Doppelbesteuerung; § 6 AStG sieht insoweit keine Erleichterung, etwa durch entsprechende Verminderung der Bemessungsgrundlage oder durch Anrechnung der Steuer des Zuzugsstaates, vor²⁴.

2.3 Die Rechtslage in der Schweiz

Mit Blick auf die hier untersuchte Fragestellung – den Wegzug aus Österreich oder Deutschland in die Schweiz – interessiert das innerstaatliche Recht der Schweiz lediglich in Hinblick auf die Berücksichtigung der im Wegzugsstaat erfolgten Wertzuwachsbesteuerung: Es fragt sich, ob die Schweiz bei einer allfälligen Besteuerung der Gewinne, die in die Schweiz zuziehende Steuerpflichtige aus der Veräußerung von privaten Beteiligungen erzielen, auf die historischen Anschaffungskosten abstellt oder ob nur der seit dem Zuzug entstandene Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird. Zwar würde man meinen, diese Fragestellung sei in der Schweiz obsolet, da Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Privatvermögen bekanntlich seit längerem weder im Bund noch in den Kantonen der Einkommensteuer unterworfen werden (Art. 7 Abs. 4 lit b StHG²⁵). Ausgenommen von dieser grundsätzlichen Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne sind jedoch gemäß Art. 7a StHG die Gewinne aus indirekter Teilliquidation und aus Transponierung. Die Besteuerung der Gewinne aus indirekter Teilliquidation und aus Transponierung kann als teilweiser Ersatz für die Nichtbesteuerung der Veräußerungsgewinne auf Beteiligungsrechte betrachtet werden²⁶.

- Eine *indirekte Teilliquidation* liegt vor, wenn (kumulativ)
- die veräußerte Beteiligung einen Kapitalanteil von mindestens 20 % aufweist,
 - die Veräußerung ins Geschäftsvermögen einer natürlichen Person oder an eine Gesellschaft erfolgt,
 - innerhalb von fünf Jahren eine Entnahme von Mitteln aus der veräußerten Gesellschaft, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden, handelsrechtlich ausschüttungsfähig und nicht betriebsnotwendig waren, stattfindet und
 - der Veräußerer bei der Entnahme in irgendeiner Weise mitwirkt.

Steuerfolge der indirekten Teilliquidation ist die Besteuerung in der Höhe der erfolgten Mittelentnahme als Vermögensertrag.

- Eine *Transponierung* liegt vor, wenn (kumulativ)
- die veräußerte Beteiligung einen Kapitalanteil von mindestens 5 % aufweist und
 - die Veräußerung (Verkauf oder Sacheinlage) an eine selbstbeherrschte (mindestens 50 % Kapitalanteil) inländische oder ausländische Gesellschaft erfolgt.

Liegen die Voraussetzungen einer Transponierung vor, so gilt der Veräußerungserlös als steuerbarer Vermögensertrag, soweit er den Nennwert der veräußerten Beteiligung übersteigt.

Sowohl bei der indirekten Teilliquidation als auch bei der Transponierung wird somit nicht der *Kapitalgewinn* in der Höhe der Differenz zwischen Erlös und Anschaffungskosten besteuert, sondern es wird im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung eine Ausschüttung fingiert und beim Veräußerer als Vermögensertrag der Besteuerung unterworfen. Bei der Transponierung wird eine Totalliquidation der veräußerten Gesellschaft angenommen, bei der indirekten Teilliquidation lediglich eine partielle Ausschüttung in der Höhe der entnommenen Mittel. Die Anschaffungskosten sind demnach völlig irrelevant; die Steuerfolgen der indirekten Teilliquidation und der Transponierung greifen selbst Platz, wenn die Anschaffungskosten der veräußerten Beteiligung höher sind als der erzielte Veräußerungserlös. Aus diesen Gründen tangiert eine allfällige in Österreich oder Deutschland vorgenommene Wegzugsbesteuerung die Bemessung eines Gewinns aus einer indirekten Teilliquidation oder aus einer Transponierung in keiner Weise.

3. Doppelbesteuerungsabkommensrecht

3.1 Das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Österreich

Das DBA A-CH sieht in seinem Art. 13 Abs. 3 eine Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vergleichbare Regelung vor: „Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.“ Im Falle eines Zuzugs in die Schweiz hat die Schweiz daher als neuer Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen.

Zu berücksichtigen ist allerdings auch Art. 13 Abs. 4 DBA A-CH. Nach dieser 2006 geänderten Vorschrift berührt bei „einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, [...] Abs. 3 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern, wenn diese Anteile veräußert werden oder wenn Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechts des erstgenannten Staates führen.“ Die Vorschrift stellt – den österreichischen Gesetzesmaterialien zufolge – sicher, „dass die bis zum Wegzug eines Steuerpflichtigen angewachsenen stillen Reserven in in- und ausländischen Kapitalbeteiligungen in Österreich steuerhängig bleiben“²⁷.

Zusätzlich ordnet Art. 13 Abs. 4 Satz 2 DBA A-CH an, dass eine „Besteuerung ausschließlich auf Grund des vorgenannten Ansässigkeitswechsels“ nicht stattfindet. Eine Besteuerung im Wegzugszeitpunkt ist damit untersagt, wie auch die österreichischen Gesetzesmaterialien betonen²⁸. Kommt es später zur Veräußerung, hat Österreich abkommensrechtlich die Möglichkeit,

24 Dies für gemeinschaftsrechtswidrig haltend FG München v. 4. 4. 2008, 11 V 1815/07 (AdV-Verfahren, n. v.).

25 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. 12. 1990 (SR 642.14). Die Bestimmungen des StHG müssen in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen umgesetzt werden.

26 Siehe dazu und zum Folgenden Reich, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) 2.A. (2008) N 1 ff. zu Art. 20a und N 92 zu Art. 20 DBG.

27 ErlRV 1388 BlgNR XXII. GP, 2.

28 ErlRV 1388 BlgNR XXII. GP, 2.

AUFsätze

den bis zum Ansässigkeitswechsel eingetretenen Vermögenszuwachs zu besteuern.

Bei Veräußerung von Beteiligungen an österreichischen Kapitalgesellschaften durch in Österreich bloß beschränkt steuerpflichtige Personen (§ 98 Abs. 1 Z 8 öEStG) schöpft der österreichische Gesetzgeber das ihm abkommensrechtlich – höchstens im Ausmaß des bis zum Ansässigkeitswechsel eingetretenen Vermögenszuwachses – zugewiesene Besteuerungsrecht aus. Art. 13 Abs. 4 DBA A-CH reduziert somit die sich aus den § 98 Abs. 1 Z 8 und § 31 Abs. 3 öEStG ergebende Bemessungsgrundlage. Werden allerdings *Auslandsbeteiligungen* nach erfolgtem Ansässigkeitswechsel veräußert, hat Österreich nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn der Anteilinhaber im Veräußerungszeitpunkt trotz abkommensrechtlicher Ansässigkeit in der Schweiz in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig geblieben ist. Die Veräußerung von Auslandsbeteiligungen unterliegt nur im Falle von unbeschränkter Steuerpflicht der österreichischen Besteuerung. In allen anderen Fällen schöpft Österreich das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht mangels originär innerstaatlichen Besteuerungstatbestandes nicht aus²⁹.

Den österreichischen Gesetzesmaterialien ist hingegen zu entnehmen, dass die Intention der österreichischen Vertragsverhandler darauf gerichtet war, auch in diesen Fällen besteuern zu können. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Protokolls zur Änderung des DBA A-CH gehen davon aus, dass die Regelung des Art. 13 Abs. 4 Satz 2 DBA A-CH zwar eine Steuerfestsetzung und Steuereinhebung im Wegzugsjahr untersagt, „aber nicht so weitreichend zu verstehen“ wäre, dass sie „einer bloßen Ermittlung der Steuerschuld aus Anlass des Wegzuges entgegensteht“³⁰. Die Abkommensvorschrift sollte dieser Auffassung zufolge daher die Rechtsgrundlage dafür sein, dass die Steuerbehörden auch im Verhältnis zur Schweiz über die durch den Wegzug ausgelöste Steuerschuld zwar entscheiden, die Steuer aber nicht festsetzen, sondern bis zur Veräußerung zuwarten. Sie würde also einen Besteuerungsaufschub bewirken. Gleiches gilt im Verhältnis zu den EU- und bestimmten EWR-Mitgliedstaaten. Die im Verhältnis zur Schweiz geltende Regelung würde sich von der im Verhältnis zu den EU- und bestimmten EWR-Mitgliedstaaten geltenden Rechtslage bloß dadurch unterscheiden, dass „im Verhältnis zur Schweiz kein förmlicher Antrag auf Besteuerungsaufschub erforderlich“ wäre³¹.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage haben allerdings für die Auslegung des DBA A-CH nicht dasselbe Gewicht, das Gesetzesmaterialien sonst zukommen kann³²: Sie geben nämlich nur über die – zum Zeitpunkt der Vorlage an den Ministerrat – bestehende Intention der österreichischen Verhandler Aufschluss, lassen aber keine Rückschlüsse darauf zu, ob es sich um eine gemeinsame Auffassung beider Verhandlungsteams handelt. Die Botschaft des Schweizerischen Bundesrats zu diesem Änderungsabkommen lässt aber keineswegs zwingend darauf schließen, dass sich die Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt unmittelbar aus dem DBA A-CH ergeben würde. Vielmehr lässt sie durchaus auch die Interpretation zu, dass es einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedarf, wenn Österreich das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen will³³: „Nach österreichischem Recht werden Gewinne aus der Veräußerung einer mindestens 1-prozentigen Beteiligung an einer Körper-

schaft grundsätzlich auch dann besteuert, wenn eine tatsächliche Veräußerung zwar nicht stattgefunden hat, die steuerpflichtige Person aber Maßnahmen getroffen hat, die im Verhältnis zu anderen Staaten zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen. In diesem Fall sind die in den Anteilen enthaltenen, nicht realisierten Gewinne unabhängig von einem Zufluss zu besteuern. Um sicherzustellen, dass die Wegzugsbesteuerung nicht ausschließlich aufgrund des Ansässigkeitswechsels in die Schweiz erfolgt, wurde in Artikel 13 Absatz 4 des Abkommens eine entsprechende Regelung getroffen.“

Darüber hinaus ist die den österreichischen Gesetzesmaterialien zu entnehmende Auffassung weder aus den Abkommensvorschriften noch aus dem originär innerstaatlichen Recht zu gewinnen³⁴: Wenn in Österreich keine „Besteuerung ausschließlich auf Grund des vorgenannten Ansässigkeitswechsels“ erfolgt, dann bedeutet dies, dass Österreich die nach § 31 Abs. 2 Z 2 öEStG im Verhältnis zu Nicht-EU- und Nicht-EWR-Staaten vorgesehene sofortige Besteuerung der stillen Reserven bei Setzen der Maßnahme, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führt, nicht vornehmen darf. Dann greift aber auch keine andere Regelung. Angesichts der üblichen Schrankenwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen wäre es ungewöhnlich, in Art. 13 Abs. 4 DBA A-CH nicht bloß die Zuweisung des Besteuerungsrechts an einen der Vertragsstaaten, sondern gleichzeitig auch die Verpflichtung, dieses Besteuerungsrecht in Anspruch zu nehmen, zu sehen. Dafür lassen sich im DBA A-CH auch keine Anhaltspunkte finden: Art. 13 Abs. 4 DBA A-CH weist sogar noch ausdrücklich darauf hin, dass sich die Steuerpflicht im früheren Ansässigkeitsstaat „nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften“ ergeben muss. Für den in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen besteht aber keine Steuerpflicht bei der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen. Die Vorschrift des § 31 Abs. 2 Z 2 Satz 2 öEStG, wonach bei Wegzug in einen Staat der EU oder in einen Staat des EWR, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, „über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen“ ist, ist im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar. Die Schweiz gehört weder der EU noch dem EWR an. Daher ist durch den Wegzug auch keine Steuerschuld entstanden, über die im Abgabenbescheid zu entscheiden wäre³⁵.

Das österreichische BMF versucht hingegen, die in den österreichischen Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung durchzusetzen³⁶: Die sich nach § 31 Abs. 2 Z 2 öEStG ergebende Steuerschuld soll zum Wegzugszeitpunkt bescheidmäßig festgestellt, mit der Erhebung der Steuer aber bis zum Veräußerungszeitpunkt erwartet werden. Weiters sieht es das öBMF als zulässig an, vom Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung zu fordern³⁷. Für diese zuletzt erwähnte Auffassung wird lediglich das Fehlen der Vollstreckungsamtshilfe mit der Schweiz ins Treffen geführt³⁸. Die Vollstreckungsamtshilfe spielt aber nach § 31 Abs. 2 Z 2 öEStG wiederum bloß im Verhältnis zu den EWR-Staaten eine Rolle. Eine sinngemäße Anwendung dieser Regelungen im Verhältnis zur Schweiz würde die Finanzverwaltung auch nicht dazu berechtigen, eine Sicherheitsleistung zu verlangen: Im Verhältnis zu EWR-Staaten, zu denen keine umfassende Amtshilfe besteht, ist nämlich nicht das Erfordernis einer Sicherheitsleistung, sondern überhaupt kein Steueraufschub

29 Vgl. Lang, SWI 2006, 570 ff.

30 ErlRV 1388 BlgNR XXII. GP, 2.

31 ErlRV 1388 BlgNR XXII. GP, 2.

32 Zur vergleichbaren Frage der Bedeutung der Materialien zum FZA vgl. Hinny, FStR 2004, 167.

33 BBl 2006, 5155, 5159.

34 Vgl. Lang, SWI 2006, 570 ff.

35 Vgl. Lang, SWI 2006, 570 ff.

36 BMF v. 20. 7. 2006, EAS 2741, SWI 2006, 394; Loukota, SWI 2007, 12 ff.

37 Vgl. Loukota, SWI 2007, 15.

38 Vgl. Loukota, SWI 2007, 15.

AUFsätze

vorgesehen. Stattdessen kommt es zur sofortigen Besteuerung im Wegzugszeitpunkt.

3.2 Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz

Art. 13 Abs. 3 DBA D-CH sieht – ähnlich wie Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – das ausschließliche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften für den Ansässigkeitsstaat des Veräußerers vor. Diese Regel wird allerdings durch Art. 13 Abs. 4 durchbrochen, wonach Gewinne aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden können, wenn der Veräußerer eine natürliche Person ist, die im Laufe der fünf Jahre vor der Veräußerung i. S. des Art. 4 in diesem Staat ansässig war und die im anderen Staat für den Veräußerungsgewinn keiner Steuer unterliegt. Der Wegzugsstaat sichert sich somit unter diesen Voraussetzungen sein Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne noch für fünf Jahre nach dem Wegzug. Der Wegzug selbst ist in Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH ausdrücklich angesprochen: „Besteuert ein Vertragsstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen Person den Vermögenszuwachs, der auf eine wesentliche Beteiligung an einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft entstanden ist, so wird bei späterer Veräußerung der Beteiligung, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 3 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.“³⁹ Für diese Zwecke gilt eine wesentliche Beteiligung als „gegeben, wenn der Veräußerer unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Kapital der Gesellschaft beteiligt war“ (Art. 13 Abs. 4 Satz 2 DBA D-CH).

Die Regelung des Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH geht jedenfalls von der Zulässigkeit der Besteuerung von Vermögenszuwachsen bei Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften mit mindestens 25%iger Beteiligungshöhe im Falle des Wegzugs durch den Wegzugsstaat aus⁴⁰. Die Abkommensverfasser haben mit dieser vom OECD-MA abweichenden Regelung deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sie nicht intendierten, die Wegzugsbesteuerung in den von Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH erfassten Fällen hintan zu halten⁴¹. Fraglich ist, ob aus der Vorschrift umgekehrt geschlossen werden kann, dass die Vertragsverfasser von der Unzulässigkeit der Wegzugsbesteuerung in allen anderen Fällen ausgingen. Zwar richtet sich Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH – anders als z. B. Art. 13 Abs. 6 DBA A-D – seinem Wortlaut nach gar nicht an den Wegzugsstaat, doch wäre es nicht ohne Weiteres verständlich, wenn das Abkommen zwar in den Fällen einer mehr als 25%igen Beteiligung an einer im Wegzugsstaat ansässigen Gesellschaft die doppelte Besteuerung desselben Wertzuwachses ausschließen, diese Form der Doppelbesteuerung bei 25%igen und kleineren Beteiligungen sowie bei Beteiligungen an im Zu-

zugsstaat oder in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften generell zulassen würde. Der einen Bestandteil des Abkommens bildende Briefwechsel scheint außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH keine Wegzugsbesteuerung zuzulassen: „Es besteht Einverständnis darüber, dass die in Artikel 13 Absatz 5 des Abkommens vorgesehene Lösung davon ausgeht, dass die Besteuerung des Wertzuwachses auf wesentliche Beteiligungen an Gesellschaften, die in dem besteuernenden Staat ansässig sind, und auf den Wertzuwachs beschränkt ist, der auf den Zeitraum, in dem die natürliche Person in diesem Staat ansässig war, entfällt.“ Der Briefwechsel benennt zwei durch „und“ verbundene Voraussetzungen für die in Art. 13 Abs. 5 des Abkommens gefundene Lösung. Während die letztgenannte Voraussetzung über den Wortlaut des Art. 13 Abs. 5 des Abkommens hinausgeht (Beschränkung des vom Zuzugsstaat zu berücksichtigenden Wertzuwachses auf den Zeitraum der Ansässigkeit⁴²), wiederholt die erstgenannte Voraussetzung ihn lediglich. Da bereits nach Art. 13 Abs. 5 des Abkommens die Wertverknüpfung im Ansässigkeitsstaat auf wesentliche Beteiligungen an Gesellschaften, die im Wegzugstaat ansässig sind, beschränkt ist, kann die Nennung dieses Merkmals („... dass die Besteuerung ... auf wesentliche Beteiligungen ... beschränkt ist“) nur bedeuten, dass die Vertragsstaaten davon ausgehen, dass der Wegzugstaat seine Besteuerung tatsächlich in dieser Weise beschränkt. Diese Beschränkung gilt freilich nicht, wenn der Steuerpflichtige zunächst in einen Drittstaat zieht; selbst bei einem darauf folgenden Zuzug in den anderen Vertragsstaat ist der Wegzugsstaat durch Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH nicht – sozusagen nachträglich – an der Erhebung der Wegzugsbesteuerung gehindert. Wurde der Wertzuwachs an einer nicht wesentlichen Beteiligung besteuert, ist der andere Vertragsstaat, in den schließlich – über den Drittstaat – zugezogen wird, nicht verpflichtet, seiner Veräußerungsgewinnbesteuerung die Bemessungsgrundlage der Wegzugsbesteuerung als Anschaffungskosten zugrunde zu legen.

Für aus Deutschland wegziehende natürliche Personen, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen, ist allerdings auch die Anwendbarkeit des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA D-CH⁴³ zu prüfen, der „ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens“ Geltung beansprucht⁴⁴. Diese Vorschrift zieht als sog. „nachlaufende Besteuerung“ für das Jahr des Wegzugs und die folgenden fünf Jahre im Ergebnis einen Wegfall des Abkommenschutzes nach sich. Fraglich ist, ob sich daraus ergibt, dass sich nur schweizerische Staatsangehörige in den außerhalb des Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH liegenden Fällen gegen eine Wegzugsbesteuerung wehren können. Die „nachlaufende Besteuerung“ des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 gilt nur für „aus der Bundesrepublik Deutschland stammende Einkünfte“. Entscheidend ist daher, ob und unter welchen Voraussetzungen die anlässlich des Wegzugs besteuerten Vermögenszuwächse als „aus der Bundesrepublik Deutschland stammende Einkünfte“ gelten. Erwogen werden könnte, zwischen Beteiligungen an deutschen Gesellschaften und anderen Beteiligungen zu unterscheiden. Ob die anlässlich

³⁹ Diese Regelung vermeidet die vom FG München (Urt. v. 4. 4. 2008, 11 V 1815/07) für europarechtswidrig gehaltene nicht vermiedene faktische Doppelbesteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven.

⁴⁰ Vgl. dazu die Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 20. 10. 1971, BBl 1971 II 1423, insb. 1442 mit Verweis auf das Verhandlungsprotokoll vom 29. 9. 1971 sowie den Briefwechsel vom 11. 8. 1971 (Ziff. 2); *Rentsch*, Neuregelung der Wegzugsbesteuerung in Deutschland, in: Michael Beusch (Hrsg.), *Steuerrecht* 2008, S. 217, 226 f.

⁴¹ So auch *Staringer*, Veräußerungsgewinne nach dem neuen DBA Österreich – Deutschland, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland*, 1999, S. 97, 110 zur vergleichbaren Regelung des Art. 13 Abs 6 DBA A-D.

⁴² Vgl. zur fehlenden Beschränkung des Wegzugstaates durch dieses Merkmal *Scherer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA Schweiz, Art. 13 Rz. 203.

⁴³ Erwähnt sei auch Art. 4 Abs 3 DBA D-CH, der jedoch nur bei einer Person zur Anwendung gelangt, die sowohl nach deutschem als auch schweizerischem innerstaatlichen Steuerrecht jeweils unbeschränkt steuerpflichtig ist, wegen Art. 4 Abs 2 DBA D-CH aber als in der Schweiz ansässig gilt, vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 4 Rn. 58.

⁴⁴ Nach wohl herrschender Auffassung schränkt der vorrangige Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH den Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 4 DBA D-CH stark ein, vgl. nur *Land*, in: *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 13 Rn. 90; *Scherer*, (Fn. 42), Art. 13 DBA D-CH, Rn. 143.

AUFsätze

des Wegzugs besteuerten Vermögenszuwächse aber überhaupt als „Einkünfte“ i. S. des Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH gelten können, ist zweifelhaft: Die nachfolgenden Sätze des Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH machen deutlich, dass den Abkommensverfassern für Zwecke dieser Vorschrift jene Arten von „Einkünften“ vorgeschwebt sind, die sich dazu eignen, in der Schweiz – ebenfalls – besteuert zu werden. Vermögensvermehrungen auf Beteiligungen bilden nach der Systematik des Abkommens keine Einkünfte, so wird denn auch in Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH nicht von „Einkommen“ oder von „Einkünften“ gesprochen, sondern von „Besteuerung des Vermögenszuwachses“. Gegen die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH auf die deutsche Wegzugsbesteuerung spricht neben seinem Wortlaut auch sein Zweck: Die aus der Wohnsitznahme in der Schweiz folgenden Abkommensvorteile gegen die deutsche Quellenbesteuerung sollen erst nach einer Wartefrist von fünf Jahren gewährt werden⁴⁵; die Wartefrist gilt nicht für Personen, die in die Schweiz verziehen, um dort „eine echte unselbständige Arbeit auszuüben“. Diese differenzierte temporäre Regelung kann sinnvoller Weise nicht auf die Wegzugsbesteuerung durchschlagen. Schließlich sieht im Falle der Schweizer Besteuerung der Einkünfte Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA D-CH eine Anrechnungsverpflichtung Deutschlands vor. Die Vermögenszuwächse könnten zwar im Veräußerungsfall einer späteren Besteuerung in der Schweiz unterliegen, allerdings ist auszuschließen, dass die Schweiz bereits den Wegzug aus Deutschland zum Anlass der Besteuerung der Vermögenszuwächse nimmt. Aus diesen Gründen scheint es mehr als fragwürdig zu sein, die anlässlich des Wegzugs besteuerten Vermögenszuwächse als „Einkünfte“ i. S. des Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH zu betrachten.

Setzt man sich allerdings über diese Bedenken hinweg, spricht einiges dafür, bei späterer Veräußerung der Beteiligung von einer Verpflichtung Deutschlands auszugehen, die auf die anlässlich der Veräußerung – ohnehin nur in Ausnahmefällen – außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH erhobene Schweizer Steuer, soweit sie auf die während der Ansässigkeit in Deutschland entstandenen Wertzuwächse entfällt, auf die deutsche Wegzugssteuer nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA D-CH anzurechnen⁴⁶. Wenn Wegzug

und Veräußerung lange auseinanderliegen, kann dies allerdings auf erhebliche verfahrensrechtliche Schwierigkeiten stoßen⁴⁷.

Für die von Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH erfassten Fälle bleibt noch zu klären, inwiefern sich eine in Deutschland vorgenommene Besteuerung des Vermögenszuwachses anlässlich des Wegzugs auf eine in der Schweiz allenfalls erfolgende Besteuerung zufolge *indirekter Teilliquidation* oder *Transponierung* auswirkt. Es wurde dargelegt, dass die Anschaffungskosten bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens aus indirekter Teilliquidation oder aus Transponierung nach internem schweizerischem Steuerrecht irrelevant sind. Unabhängig von einer im Ausland vorgenommenen Wegzugsbesteuerung wird sowohl bei der indirekten Teilliquidation als auch bei der Transponierung eine Ausschüttung fingiert, deren Höhe von den Anschaffungskosten unabhängig ist. Nach dem Wortlaut von Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH scheint die Schweiz somit bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens aus indirekter Teilliquidation oder aus Transponierung der in Deutschland erfolgten Wegzugsbesteuerung keine Rechnung tragen zu müssen, denn sie besteuert keinen Veräußerungsgewinn, bei welchem die Anschaffungskosten zu berücksichtigen wären, sondern Vermögensertrag. Eine abkommensautonome Auslegung von Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH führt allerdings zum Ergebnis, dass die innerstaatliche Ausschüttungsfiktion nicht auf den Inhalt der Abkommensnorm durchschlagen kann. Art. 13 Abs. 5 DBA D-CH will die Mehrfachbelastung derselben Wertsteigerungen verhindern. Was beim Beteiligten vom Wegzugsstaat bereits als Vermögenszuwachs der Einkommensteuer unterworfen wurde, darf nicht ein zweites Mal vom Zuzugsstaat anlässlich der Veräußerung der Beteiligung besteuert werden. Das bedeutet, dass es der Schweiz abkommensrechtlich verwehrt ist, Wertsteigerungen, die von Deutschland der Wegzugsbesteuerung unterworfen wurden, nochmals der Einkommensteuer zu unterwerfen.

(Fortsetzung im nächsten Heft)

45 Vgl. *Debatin*, DB 1972, 1983, 1986; BFH v. 26. 2. 1992, I R 85/91, DStR 1992, 1352, BStBl II 1992, 937.

46 Der Wortlaut der Vorschrift spricht eher gegen eine Anrechnung; wenn aber die Wertzuwachsbesteuerung als von Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH erfasst angesehen wird, wäre die Verweigerung der Anrechnung unter Berufung auf den Wortlaut nicht konsequent. Die hier präferierte Lösung vermeidet im Übrigen auch von vornherein die vom FG München (Urt. v. 4. 4. 2008, 11 V 1815/07) gesehenen gemeinschaftsrechtlichen Probleme.

47 Zur Frage, inwieweit die Anwendung von Abkommensregelungen durch nationale Verfahrensvorschriften vereitelt werden kann, vgl. *Lang*, Intertax 2007, 146 ff.

Die InvStG-Ausnahme des § 50d Abs. 3 EStG: Fortgeltung des materiellen Investmentbegriffes für Immobilienfonds

Von Roland Häussermann und Christian Rengier, beide München*

Die Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG findet keine Anwendung, wenn „für die ausländische Gesellschaft die

Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten“ (InvStG-Ausnahme, vgl. § 50d Abs. 3 Satz 4 a. E. EStG). Die in Bezug genommene Anwendbarkeit des Investmentsteuergesetzes (InvStG) richtet sich danach, ob die zu betrachtende ausländische Gesellschaft von den Vorschriften des Investmentgesetzes (InvG) erfasst ist (vgl. § 1 InvStG). Durch das Investmentänderungsgesetz (InvÄG) vom 27. 12. 2007 (BGBl I 2007, 3089) sollte der Kreis der ausländischen Vehikel, die unter das InvG fallen, durch Einführung des sog. „formellen Investmentbegriffs“ erheblich eingeschränkt werden. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass auch der Anwendungsbereich des InvStG begrenzt wird. Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, dass die Einführung des formellen Investmentbegriffs keine Ein-

* Roland Häussermann, Steuerberater, ist Partner im Bereich Transaction Tax, Christian Rengier, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Manager im Bereich Business Tax Advisory bei der Ernst & Young AG, München. Die Verfasser danken Frau Rechtsanwältin Diane Schrems-Scherbarth für wertvolle Unterstützung.