

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, Deloitte, 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 II

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

Im letzten 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

In diesem Heft:

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

\* Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien, Prof. Dr. Jürgen Lüdiche 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.

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

### 4. Gemeinschaftsrecht

#### 4.1 Relevanz des Gemeinschaftsrechts

Regelungen einer Wegzugsbesteuerung standen bereits wiederholt auf dem Prüfstand des EuGH. In *Lasteyrie du Saillant* und in *N* ging es jeweils um innergemeinschaftliche Konstellationen im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit<sup>48</sup>. In *Lasteyrie du Saillant* hat der EuGH die französische Regelung völlig verworfen. Die Niederlassungsfreiheit verwehrt es einem Mitgliedstaat, „zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die hier beschriebene einzuführen, wonach Wertsteigerungen bei Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes besteuert werden“<sup>49</sup>. In *N* entschied der EuGH, dass die bloße Feststellung der Steuerschuld bei gleichzeitiger Stundung unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sein kann<sup>50</sup>: „Artikel 43 EG ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, ein System wie das im Ausgangsverfahren streitige einzuführen, nach dem der Wertzuwachs besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus

48 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.

49 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I-2409, Rn. 18.

50 EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-7409, Rn. 55.

## AUFsätze

diesem Mitgliedstaat wegzieht, und das die Stundung dieser Steuer von der Leistung von Sicherheiten abhängig macht und Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen eingetreten und nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, nicht vollständig berücksichtigt.“ Aufgrund dieser EuGH-Verfahren hat die Kommission im Dezember 2006 eine Mitteilung veröffentlicht, in der sie die Mitgliedstaaten auffordert, ihre einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Wegzugsbesteuerung besser zu koordinieren<sup>51</sup>.

Die Rechtsprechung des EuGH ist im Verhältnis zur Schweiz nicht unmittelbar maßgebend. Der EG-Vertrag sieht die Anwendung der Niederlassungsfreiheit nämlich nur innerhalb der EU vor. Im Verhältnis zur Schweiz ist hingegen die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar: Sie hat nach dem EG-Vertrag auch im Verhältnis zu Drittstaaten Bedeutung. Der Wortlaut der Regelung differenziert nicht zwischen EU-Staaten und Drittstaaten: Nach Art. 56 EG sind im „Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels“ alle Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs „zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten“.

## 4.2 Die Kapitalverkehrsfreiheit

### 4.2.1 Die Frage des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Gründe für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten sind unklar<sup>52</sup>. Das sonst die Grundfreiheiten bestimmende Ziel der Verwirklichung des Binnenmarktes kann für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten jedenfalls nicht ausschlaggebend gewesen sein. Wenn aber unterschiedliche teleologische Erwägungen für Konstellationen innerhalb der Gemeinschaft einerseits und im Verhältnis zu Drittstaaten andererseits zum Tragen kommen, kann der Norm trotz identischem Wortlaut ein unterschiedlicher Inhalt beigemessen werden<sup>53</sup>.

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH ist ohnehin von der Tendenz geprägt, den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit enger zu fassen<sup>54</sup>: Ging der EuGH früher noch davon aus, dass die Kapitalverkehrsfreiheit und die anderen Grundfreiheiten auch gleichzeitig angewendet werden können<sup>55</sup>, hat er zuletzt die Position vertreten, dass andere Grundfreiheiten die Kapitalverkehrsfreiheit in den Hintergrund treten lassen. Diesen Vorrang anderer Grundfreiheiten nimmt der EuGH auch in Drittstaatenkonstellationen an, in denen sie gar keine Wirkung entfalten. Wiederholt hat der EuGH bereits den Schutz durch die Grundfreiheiten deshalb verneint, weil die Kapitalverkehrsfreiheit in der ihm vorgelegten Konstellation durch andere Grundfreiheiten verdrängt war, die aber wiederum in Drittstaatenfällen gar nicht anwendbar waren<sup>56</sup>.

Diese Rechtsprechung schränkt den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ein, beseitigt ihn aber keineswegs völlig. Dies gilt auch für Wegzugsfälle, für die der EuGH bereits festgestellt hat, dass der Wegzug *alleine* nicht von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt ist. In *van Hilten* hat der Gerichtshof betont, dass „die bloße Verlegung des Wohnsitzes von einem Staat in den anderen nicht unter Artikel 73b EG-Vertrag [Anm.: heute Art. 56 EG] fällt. Wie nämlich der GA in Nummer 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, umfasst eine solche Verlegung des Wohnsitzes für sich genommen keine finanziellen Transaktionen oder die Übertragung von Eigentum und weist auch keine anderen Merkmale einer Bewegung von Kapital auf, wie sie sich aus dem Anhang der Richtlinie 88/361 ergeben“<sup>57</sup>.

Nur wenige Monate später hat der EuGH in *N* die Anwendung der Niederlassungsfreiheit in einem Wegzugsfall bejaht<sup>58</sup>: „Dem Ausgangsverfahren liegt der Fall eines Gemeinschaftsangehörigen zugrunde, der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält. Folglich fällt der Fall von *N* seit diesem Umzug in den Anwendungsbereich von Artikel 43 EG (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2006 in der Rechtssache C-152/03, *Ritter-Coulais*, Slg. 2006, I-1711, Randnr. 32).“ Der EuGH hat somit die Niederlassungsfreiheit herangezogen, obwohl die Steuerpflicht erst durch den die Anwendung dieser Grundfreiheit begründenden Umzug ausgelöst worden ist. Es stellt sich die Frage, ob diese Überlegungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragen werden können, oder ob diese Grundfreiheit eine grenzüberschreitende Bewegung des Kapitals selbst erfordert<sup>59</sup>. Wendet man dieselben Überlegungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit an, könnte auch ein Steuerpflichtiger, der Kapitalanlagen *außerhalb* seines neuen Ansässigkeitsstaates hält, im Umzugsfall geschützt sein. Ob dies auch für wegziehende Steuerpflichtige *mit Kapitalanlagen im Zuzugsstaat* gilt, die nach dem Zuzug kein grenzüberschreitendes Moment mehr erfüllen, lässt sich aus *N* nicht ableiten.

Selbst wenn man den Erwägungen des EuGH in *N* kritisch gegenübersteht oder ihre Übertragbarkeit auf die Kapitalverkehrsfreiheit bezweifelt, darf nicht übersehen werden, dass GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen in *N* die Niederlassungsfreiheit aus einem ganz anderen Grund als anwendbar erachtet hat<sup>60</sup>: „Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates kann sich gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat (...) auf Artikel 43 EG berufen, wenn er diesen Staat verlässt und wenn im Zeitpunkt der Berufung auf diese Grundfreiheit aufgrund konkreter Anhaltspunkte absehbar ist, dass er in einem anderen Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird.“ Auch hier ist fraglich, ob diese Überlegung auf die Kapitalverkehrsfreiheit in dem

51 Vgl. KOM (2006), 852 v. 22. 12. 2006.

52 Vgl. *Stahl*, EC Tax Review, 2005, S. 47, 54; *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 346 ff.

53 Vgl. näher *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer, 2005, S. 489, 495 f.

54 *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 350; *Wunderlich*, Anmerkung, EuZW 2008, 122, 124.

55 *Mössner/Kellersmann*, DStZ 1999, 505, 509; *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union, 2000, S. 192 ff.; *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), Recht der EU, Art. 56 Rz. 11 ff.; *Schneider*, in: Mayer (Hrsg.), EU- und EG-Vertrag, Art. 56 Rz. 23; *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 743, 749 ff.; *Schön*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, S. 501 f.; *Stahl*, EC Tax Review 2004, 48 f. Vgl. weiters *Ecker/Stürzlinger*, Direkte Steuern, in: Eilmansberger/Herzig (Hrsg.), Europarecht Jahrbuch, 2008, S. 261, 269.

56 EuGH v. 3. 10. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, IStR 2006, 754, Slg. 2006, I-9521, Rn. 34 und 48 f.; v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, IStR 2006, 670, Slg. 2006, I-79995, Rn. 33; v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, IStR 2007, 291, Slg. 2007, I-2107, Rn. 34; v. 10. 5. 2007, C-492/04, *Lasertec*, IStR 2007, 439, Slg. 2007, I-3775, Rn. 25; v. 10. 5. 2007, C-102/05, *A und B*, BeckRS 2008, 700075, Slg. 2007, I-3775, Rn. 27 und 28; v. 6. 11. 2007, C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*, IStR 2008, 107, Rn. 16; vgl. ausführlich *Smit*, EC Tax Review 2007, 252 ff.

57 EuGH v. 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten*, IStR 2006, 309, Slg. 2006, I-1957, Rn. 49 [Hervorhebungen nicht im Original]; kritisch dazu *Bron*, IStR 2006, 296, 298 f.

58 EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-7409, Rn. 39.

59 Vgl. die Ausführungen des EuGH in der Rs. v. 14. 12. 1995, verbundene Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera*, BeckRS 2004, 74584, Slg. 1995, I-4821.

60 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 30. 3. 2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7409, Rn. 57.

## AUFsätze

Sinne übertragen werden kann, dass der geplante und konkret absehbare Erwerb von Kapitalanlagen im neuen Ansässigkeitsstaat den Schutz des Wegzugs begründet. Mit den Aussagen des EuGH in *van Hilten* ließe sich dies jedenfalls nicht vereinbaren<sup>61</sup>.

Derzeit erscheint es daher ungeklärt, ob für die Niederlassungsfreiheit als Personenverkehrsfreiheit in Bezug auf grenzüberschreitende Wegzüge Anderes gilt als für die Kapitalverkehrsfreiheit. Für das Vorhandensein eines maßgeblichen Unterschieds lässt sich die Überlegung anführen, dass es geradezu der Sinn der Niederlassungsfreiheit ist, die persönliche Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit zu schützen; unter die geschützten Tätigkeiten fällt auch die Einflussnahme auf eine 100%ige Tochtergesellschaft<sup>62</sup>. Die Kapitalverkehrsfreiheit schützt demgegenüber womöglich zwar das grenzüberschreitende Halten von Kapitalanlagen, aber nicht den persönlichen Ortswechsel, welcher diesen Zustand zum Ergebnis hat. Allerdings kann die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Wegzugsfällen auch nicht von vorneherein und generell ausgeschlossen werden<sup>63</sup>.

#### 4.2.2 Die Frage der Anwendbarkeit der Standstill-Klausel

Im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist die Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG zu beachten: „Artikel 56 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern in Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.“ Entscheidend ist in vorliegendem Zusammenhang, ob „Direktinvestitionen“ vorliegen. Unter diesen Begriff fallen Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung der Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zweck der wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind<sup>64</sup>. Maßgebend ist, ob diese Beziehungen es dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen<sup>65</sup>. Nach dieser Definition ist nicht auszuschließen, dass von der österreichischen und deutschen Wegzugsbesteuerung auch Direktinvestitionen betroffen sein können.

Von der Standstill-Klausel des Art. 57 EG sind Beschränkungen erfasst, die „am 31. Dezember 1993 (...) bestehen“. Der EuGH hat darunter nicht nur Regelungen verstanden, die vor dem 31. 12. 1993 erlassen wurden und seitdem unverändert bleiben: „Eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt nämlich unter die Ausnahmeregelung. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den Rechtsvor-

schriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestehen, nicht gleichgestellt werden.“<sup>66</sup> Sowohl die deutsche als auch die österreichische Regelung der Wegzugsbesteuerung haben bereits am 31. 12. 1993 bestanden. Sie sind allerdings danach geändert worden, jedoch nicht abgemildert, sondern verschärft worden. Die Gesetzgeber beider Staaten haben das Beteiligungserfordernis auf mehr als 1 % abgesenkt<sup>67</sup>, nach der österreichischen Rechtslage wurde der engere Begriff der „Maßnahmen“ durch den weiteren Begriff der „Umstände“, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen, ersetzt. Insoweit die Beschränkung ausgedehnt wurde, kann die Standstill-Klausel des Art. 57 EG keineswegs zum Tragen kommen. Ob im Falle einer nach dem 31. 12. 1993 vorgenommenen verschärfenden Neuregelung die gesamte Regelung – also auch jener Bereich, der der zum 31. 12. 1993 bereits bestehenden Rechtslage entspricht – aus dem Schutzbereich des Art. 57 EG fällt, hat der EuGH noch nicht entschieden. Die Aussage des EuGH, wonach eine „Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt (...), unter die Ausnahmeregelung“ fällt<sup>68</sup>, spricht jedenfalls dafür, dass der inhaltlich unveränderte Teil der Regelung gemeinschaftsrechtlich weiterhin unbedenklich ist.

#### 4.2.3 Die Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung

Die im EG-Vertrag verankerten Regelungen geben dem EuGH die Möglichkeit, unterschiedliche Maßstäbe für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten zu entwickeln: Die in Art. 58 EG enthaltene Formulierung, wonach Art. 56 EG das Recht der Mitgliedstaaten nicht berührt, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich“ behandeln, sofern diese Maßnahmen und Verfahren „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs“ darstellen, hat der EuGH für innergemeinschaftliche Konstellationen als Bestätigung seiner zur früheren Rechtslage ergangenen Rechtsprechung erachtet<sup>69</sup>. Dadurch hat er sich auch den Vorwurf eingehandelt, diesen Formulierungen die selbständige normative Bedeutung genommen zu haben<sup>70</sup>. Sollte sich der EuGH aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen entschließen, im Verhältnis zu Drittstaaten einen größeren Maßstab zu entwickeln, könnte nicht mehr davon die Rede sein, dass die in Art. 58 EG enthaltene Regelung völlig bedeutungslos wäre<sup>71</sup>.

Die vom EuGH im Rahmen der Grundfreiheiten vorgenommene Prüfung nimmt eine Diskriminierung an, wenn unter-

61 EuGH v. 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten*, IStR 2006, 309, Slg. 2006, I-1957.

62 Dieses – und wohl nur dieses – stellt der EuGH in den Rn. 24 ff. der Entscheidung v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-7409 klar, nachdem die niederländische Regierung, die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit bezweifelt hatte, weil Herr N „tatsächlich keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe“ (a. a. O., Rn. 25).

63 Skeptisch in Hinblick auf Wegzugsfälle *Richter/Escher*, FR 2007, 679 ff.

64 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Rn. 46 m. w. N.

65 EuGH v. 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, IStR 2007, 441, Slg. 2007, I-4051, Rn. 37 m. w. N.

66 EuGH v. 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, IStR 2007, 441, Slg. 2007, I-4051, Rn. 41 m. w. N.

67 BGBl I Nr. 2/2001, dBGBI, 2006, 2782.

68 EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2007, 69, Slg. 2006, I-11753, Rn. 196; v. 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, IStR 2007, 441, Slg. 2007, I-4051, Rn. 41 m. w. N.; v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Rn. 49.

69 EuGH v. 15. 7. 2004, C-315/02, *Lenz*, IStR 2004, 522, Slg. 2004, I-7063, Rn. 27; v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, IStR 2004, 680, Slg. 2004, I-7477, Rn. 28 ff.; v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, 23, Slg. 2002, I-10829, Rn. 27; v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, IStR 2000, 432, Slg. 2000, I-4071, Rn. 43 ff.

70 *Fischer*, Europäischer Rechtsschutz – EuGH im Spannungsverhältnis zu den nationalen Gerichtsbarkeiten und den gesetzgebenden Institutionen, in: Brandt (Hrsg.), Für ein europataugliches Steuerrecht – Chancen und Risiken, 2006, S. 65, 81. f.

71 *Plansky*, The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law, 2007, 293, 305 f.

## AUFSÄTZE

schiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen oder dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird<sup>72</sup>. In diesem Fall bedarf es einer Rechtfertigung, wobei die unterschiedliche Behandlung in Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund verhältnismäßig ausfallen muss. Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung hängen eng zusammen. Die Rechtsprechung des EuGH macht auch deutlich, dass die auf den verschiedenen Ebenen verwendeten Argumente mitunter auch austauschbar sind<sup>73</sup>. Wertentscheidungen sind auf jeder der drei Ebenen gefordert.

Daher stellt sich zunächst die Frage, ob der EuGH bei der Vergleichbarkeitsprüfung oder der Rechtfertigungsprüfung im Verhältnis zu Drittstaaten denselben Maßstab anlegen wird wie bei innergemeinschaftlichen Konstellationen. Unterschiedliche Amtshilferegulungen können dabei eine Rolle spielen. Der Umstand, dass Amtshilfeersuchen im Verhältnis zu Drittstaaten vorwiegend auf bilaterale Abkommensregelungen gestützt werden müssen, deren Einhaltung nicht vor dem EuGH eingeklagt werden kann, dürfte in diesem Zusammenhang weniger relevant sein: Der EuGH hat zumindest innerhalb der EU nicht danach unterschieden, auf welcher Rechtsgrundlage Amtshilfe zu leisten ist<sup>74</sup>.

Im Verhältnis zur Schweiz könnte aber von Bedeutung sein, dass vor allem Vollstreckungsamtshilfe in Wegzugsfällen nicht möglich ist. Ob dieser Unterschied aber die Vergleichbarkeit völlig ausschließt, muss bezweifelt werden: Wenn nämlich die Situation zwar nicht gleichartig, aber auch nicht völlig unterschiedlich ist, sollte dies nicht zur Zulässigkeit völlig unterschiedlicher Rechtsfolgen führen. Vielmehr ist auch hier eine Verhältnismäßigkeitsprüfung gefragt<sup>75</sup>. Deren Ergebnis könnte sein, dass dem Steuerpflichtigen im Wegzugsfall zwar eine Sicherheitsleistung abverlangt werden kann, eine sofortige Besteuerung aber überschließend wäre.

Ähnliches gilt im Hinblick auf den im Verhältnis zur Schweiz eingeschränkten Informationsaustausch. Dieser Umstand könnte an der Vergleichbarkeit zweifeln lassen oder aber die benachteiligende Behandlung von in die Schweiz wegziehenden Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit steuerlicher Kontrolle rechtfertigen. Jüngste Rechtsprechung des EuGH weist in diese Richtung:

„Aufgrund des Grades der unter den Mitgliedstaaten der Union bestehenden rechtlichen Integration, insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Maßnahmen der Gemeinschaft in Bezug auf die Zusammenarbeit zwischen nationalen Steuerbehörden wie der Richtlinie 77/799, ist die von einem Mitgliedstaat vorgenommene Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten mit innerhalb der Gemeinschaft grenzüberschreitenden Bezügen somit nicht immer mit der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten vergleichbar, die die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten berühren (Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 170).“<sup>76</sup>

In Hinblick auf diese Zielsetzung wären zwar eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und Beweislastverschiebungen zulasten des Steuerpflichtigen gelindere Maßnah-

men. Der EuGH neigt jedoch dazu, auch in Hinblick auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung in Drittstaatenkonstellationen den nationalen Gesetzgebern der EU-Mitgliedstaaten einen größeren Spielraum zu belassen: In *A* führt er zunächst seine Urteile an, in denen er für innergemeinschaftliche Sachverhalte die These aufgestellt hat, dass die Verwaltungen nicht daran gehindert sind, von den Steuerpflichtigen Nachweise zu verlangen, und setzt dann wie folgt fort<sup>77</sup>:

„Diese Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Gemeinschaft bezieht, kann jedoch nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern übertragen werden, da dieser sich in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt als die Rechtssachen, die Anlass zu den in den beiden vorstehenden Randnummern genannten Urteilen gegeben haben. (...) Erstens spielen sich die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten nämlich in einem gemeinsamen rechtlichen Rahmen ab, der durch das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Regelung, wie der Richtlinie 77/799, gekennzeichnet ist, durch die wechselseitige Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe festgelegt worden sind. Auch wenn die Verpflichtung zur Amtshilfe in den unter diese Richtlinie fallenden Bereichen nicht unbegrenzt ist, schafft diese Richtlinie doch einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittlands nicht gibt, wenn dieses keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist. (...) Zweitens bieten, wie der Generalanwalt in den Nrn. 141 bis 143 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, soweit es um die Belege geht, die der Steuerpflichtige vorlegen kann, um den Steuerbehörden die Nachprüfung zu ermöglichen, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind, die gemeinschaftlichen Harmonisierungsmaßnahmen, die in den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften gelten, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, verlässliche und nachprüfbar Angaben über die Struktur oder die Tätigkeiten einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft vorzulegen, während eine solche Möglichkeit für den Steuerpflichtigen nicht gewährleistet ist, wenn es sich um eine in einem Drittland niedergelassene Gesellschaft handelt, die nicht verpflichtet ist, diese gemeinschaftlichen Maßnahmen anzuwenden. (...) Wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, dass dieser Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung dieses Drittlands zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, diese Auskünfte von diesem Land zu erhalten.“

Auf Grundlage dieser Begründung könnten den Mitgliedstaaten weitreichende Möglichkeiten eröffnet sein, Drittstaatenkonstellationen wie jenen im Verhältnis zur Schweiz, in denen keine Regelungen über den Informationsaustausch bestehen, zu benachteiligen. Allerdings soll dies nur dann der Fall sein, wenn „die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden“. Wann diese Voraussetzungen erfüllt sind und ob dies dann selbst ggf. wieder der Kontrolle durch den EuGH unterliegt, bleibt abzuwarten. Jedenfalls ist nicht unbedingt von Vorneherein auszuschließen, dass es dem Steuerpflichtigen gelingen kann, Nachweise zu jenen Voraussetzungen zu erbringen, die der Gesetzgeber vom Steuerpflichtigen vernünftigerweise verlangen kann, um auf die sofortige Erhebung der Wegzugsbesteuerung zu verzichten. Allerdings könnte die vom EuGH gewählte Begründung auch so verstanden werden, dass für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung in derartigen Drittstaatenkonstellationen nahezu oder überhaupt kein Platz bleibt.

72 Vgl. z. B. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326, Slg. 1995, I-00225, Rn. 30; v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, BeckRS 2004, 77812, Slg. 1995, I-02493, Rn. 17; v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, DStR 1996, 1085, Slg. 1995, I-03089, Rn. 40; v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, DStRE 1999, 520, Slg. 1999, II-01407, Rn. 26.

73 *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, S. 36 f.; *Plansky*, (Fn. 71), S. 307 f.

74 Vgl. z. B. EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, 670, Slg. 2006, I-7995, Rn. 71.

75 Ausführlich *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, S. 105.

76 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Slg. 2007, I-11531, Rn. 37.

77 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Slg. 2007, I-11531, Rn. 60 ff.

## AUFsätze

Zu überlegen ist auch, ob andere Rechtfertigungsgründe, die der EuGH für innergemeinschaftliche Konstellationen bereits verworfen hat, nicht doch im Verhältnis zu Drittstaaten Bedeutung erlangen könnten. Der EuGH hält dies für möglich:

„Es lässt sich (...) nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 171).“<sup>78</sup>

Einer der vom EuGH bisher abgelehnten Gründe ist die Reziprozität<sup>79</sup>. Innerhalb einer Rechtsgemeinschaft wie der EU ist nachvollziehbar, dass Vorschriften auch dann im Verhältnis zu Vertragspartnern angewendet werden müssen, wenn ein Vertragspartner gelegentlich dagegen verstößt. Die Möglichkeit der Anrufung des EuGH gibt den Mitgliedstaaten und der Kommission die Gelegenheit, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts durchzusetzen. Das Verhalten von Drittstaaten unterliegt aber nicht der Kontrolle des EuGH. Daher wäre es nicht undenkbar, den Verzicht auf beschränkende Regelungen unter dem Vorbehalt zu verstehen, dass der andere Staat von derartigen Maßnahmen in der spiegelbildlichen Situation ebenfalls absieht. Da die Schweiz keine Wegzugsbesteuerung auf im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen erhebt, könnte die Wegzugsbesteuerung mit dem Argument mangelnder Reziprozität jedenfalls nicht verteidigt werden. Dass die Schweiz überhaupt keine derartige Steuerpflicht im Privatvermögen vorsieht und nicht etwa nur im Verhältnis zu Deutschland und Österreich oder den EU-Staaten generell darauf verzichtet, kann dabei keinen Unterschied machen.

Im innergemeinschaftlichen Verhältnis ist der durch den Wegfall diskriminierender Regelungen bewirkte Verlust an Steuereinnahmen keine in Betracht kommende Rechtfertigung<sup>80</sup>. Ob dieses Argument aber im Verhältnis zu Drittstaaten anders gewichtet werden kann, ist zweifelhaft. Lässt man nämlich diesen Rechtfertigungsgrund zu, würde die Kapitalverkehrsfreiheit auf dem Gebiet des Steuerrechts überhaupt bedeutungslos. Für die Entwicklung eines differenzierenden Maßstabs würde kein Platz bleiben. Wenn der EG-Vertrag aber für die Kapitalverkehrsfreiheit eine generelle Bereichsausnahme für das Steuerrecht vorsehen wollte, wäre zu erwarten gewesen, dass sich dafür im Vertrag selbst ein Anhaltspunkt findet. Über Art. 58 Abs. 1 EG hinausgehende Regelungen finden sich aber dort nicht.

Im innergemeinschaftlichen Verhältnis ist der EuGH streng, wenn es um Maßnahmen der Mitgliedstaaten geht, der Steuerflucht vorzubeugen. Nur in Fällen von „wholly artificial arrangements“ lässt der EuGH differenzierende Regelungen zu<sup>81</sup>. Hinter dieser Rechtsprechung steht die Überlegung, dass die Mitgliedstaaten den Steuerwettbewerb in Kauf nehmen, solange sie sich nicht auf harmonisierende Regelungen verständigen<sup>82</sup>. Sie müssen sich daher auch diesem Wettbewerb aussetzen. Maß-

nahmen, die Steuerpflichtige davon abhalten, ihre Aktivitäten in anderen Mitgliedstaaten zu entfalten, wo die Steuerbelastung geringer ausfällt, sind daher unzulässig. Im Verhältnis zu Drittstaaten greifen diese Überlegungen aber nicht. Ein Grund, warum Mitgliedstaaten ihr Steueraufkommen vor Staaten nicht schützen dürfen, die mit steuerlichen Anreizen locken, ist nicht ersichtlich. Eine Wegzugsbesteuerung kann aber nur dann und insoweit mit dem Ziel, steuerlich motivierten Wohnsitzverlagerungen entgegen zu wirken, gerechtfertigt werden, als die Steuerbelastung im Zuzugstaat tatsächlich niedriger ist. Im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung könnte eine derartige Regelung nur insoweit Bestand haben, als ihre Anwendung im Einzelfall von der steuerlichen Situation im Zuzugstaat abhängt. Soweit aber die Schweiz Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen überhaupt nicht besteuert, könnte dies aus diesem Blickwinkel eine Wegzugsbesteuerung rechtfertigen. Die Erforderlichkeit einer *sofortigen* Besteuerung und der Nichtberücksichtigung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen ist damit aber nicht erwiesen.

Ob die Kapitalverkehrsfreiheit dem nationalen Gesetzgeber Schranken auferlegt, im Verhältnis zur Schweiz eine Wegzugsbesteuerung vorzusehen, ist äußerst fraglich. Auf Ebene der Vergleichbarkeits-, der Rechtfertigungs- und der Verhältnismäßigkeitsprüfung sprechen einige Argumente dagegen, einen Verstoß gegen diese Grundfreiheit anzunehmen. Dazu kommt noch, dass die Rechtsprechung des EuGH dazu tendiert, den Spielraum der Mitgliedstaaten im Verhältnis zu Drittstaaten zu erweitern. Vor allem aber stehen die Argumente, die überhaupt für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Wegzugsfälle ins Treffen geführt werden können, auf tönernen Füßen.

### 4.3 Das Freizügigkeitsabkommen (FZA)

#### 4.3.1 Ziel, Anwendungsbereich und Rechtsnatur des FZA

Im Verhältnis zur Schweiz ist aber nicht nur der EG-Vertrag selbst, sondern auch das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. 6. 1999<sup>83</sup> zu berücksichtigen. Das FZA bezweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs im Verhältnis EG – Schweiz, wie er im Zeitpunkt des Vertragsschlusses unter den EG-Staaten verwirklicht war<sup>84</sup>. In der Präambel geben die Vertragsschließenden ihrer Überzeugung Ausdruck, „dass die Freizügigkeit der Personen im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei wesentlicher Bestandteil einer harmonischen Entwicklung ihrer Beziehungen ist“ und dass sie entschlossen sind, diese Freizügigkeit „auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“.

78 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, A, IStR 2008, 66, Slg. 2007, I-11531, Rn. 37.

79 EuGH v. 7. 11. 2007, C-374/04, *ACT Group Litigation*, noch nicht in der Sammlung, Rn. 78; v. 28. 1. 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*, Slg. 1986, I-273, Rn. 26.

80 Z. B. EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, DStRE 1998, 636, Slg. 1998, I-4695, Rn. 28; v. 8. 3. 2001, C-397/98, *Metallgesellschaft u. a.*, IStR 2001, 215, Slg. 2001, I-1727, Rn. 59; v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, 23, Slg. 2002, I-10487, Rn. 50.

81 EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, DStRE 1998, 636, Slg. 1998, I-4695; v. 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, 23, Slg. 2002, I-10829, v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I-2409; v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, IStR 2006, 670, Slg. 2006, I-7995; v. 13. 3. 2007, C-254/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, IStR 2007, 249, Slg. 2007, I-2107; v. 11. 10. 2007, C-451/05, *ELISA*, IStR 2007, 894, Slg. 2007, I-08521; v. 17. 1. 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff*, IStR 2008, 108.

82 Vgl. Schlussanträge des GA Léger v. 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006, I-7995, Rn. 55: „Angesichts dieser Erwägungen ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsharmonisierung einzuräumen, dass die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten auf diese Weise einem Wettbewerb untereinander ausgesetzt werden können. Dieser Wettbewerb, der sich insbesondere darin äußert, dass die Steuersätze zur Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen von einem zum anderen Mitgliedstaat stark voneinander abweichen, kann einen erheblichen Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaften für den Standort ihrer Tätigkeiten in der Europäischen Union haben. Bedauerlicherweise kann es in diesem Bereich zu einem schrankenlosen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten kommen. Hierbei handelt es sich allerdings um ein politisches Problem.“

83 „Freizügigkeitsabkommen“ (FZA), SR 0.142.112.681.

84 Vgl. *Himny*, FStR 2004, 165, 166; vgl. weiters *Beiser*, Die österreichische Wegzugsbesteuerung beim Wegzug in die Schweiz, in: Lang/Jiroušek (Hrsg.) Praxis des internationalen Steuerrechts: Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, 2005, S. 15, 40 f.

## AUFsätze

Als Ziel des Abkommens umschreibt Art. 1 lit. a FZA vorab die „Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbstständiger sowie des Rechts auf Verbleiben im Hoheitsgebiet der Vertragsstaaten“. Das Einreise- und Aufenthaltsrecht wird in Art. 1 lit. c FZA aber auch Personen zuerkannt, die im Aufnahmestaat keine Erwerbstätigkeit ausüben. Das FZA beschränkt sich in gleicher Weise nicht auf die wirtschaftliche Betätigung, wie sich auch die Personenverkehrsfreiheit in der EU zu einer Grundfreiheit entwickelt hat, die weit über die ursprünglichen Freizügigkeitsrechte wirtschaftlich tätiger Personen hinausreicht<sup>85</sup>. Vertragsziel war es offensichtlich, die Schweiz in Hinblick auf die Personenfreizügigkeit grundsätzlich einem Mitgliedstaat gleichzustellen<sup>86</sup>.

Der persönliche Anwendungsbereich des FZA umfasst die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten sowie der Schweiz<sup>87</sup>. Gewährleistet wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer<sup>88</sup>, der Selbständigerwerbenden<sup>89</sup> und der kurzzeitig Dienstleistenden<sup>90</sup>. Begünstigt sind auch deren Familienangehörige<sup>91</sup>. Auf das FZA können sich auch Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben, berufen<sup>92</sup>. In räumlicher Hinsicht erstreckt sich die Freizügigkeit auf das Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten und der Schweiz. Als Verhaltensweisen erfasst werden neben der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung die Ein- und Ausreise, die freie Bewegung und der Aufenthalt im umschriebenen Raum.

Das FZA als gemischtes Abkommen bildet Gemeinschaftsrecht; es kommt ihm unmittelbare Wirkung zu, soweit die jeweilige Regelung eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder Wirkung nicht vom Erlass weiterer Rechtsakte abhängen. Eine solche Abhängigkeit besteht beim FZA nicht. Ein Einzeller kann sich somit vor den nationalen Behörden und Gerichten Österreichs und Deutschlands direkt auf die Bestimmungen des FZA berufen<sup>93</sup>. Auch in der Schweiz sind unmittelbar rechtssetzende Staatsverträge direkt anwendbar und bedürfen keiner Transformation in Landesrecht<sup>94</sup>.

#### 4.3.2 Die Bedeutung des Art. 16 FZA

Das FZA verwendet zum Teil die gleichen Begriffe, wie sie im EG-Vertrag verankert sind, zum Teil weicht die Terminologie ab. So findet sich z. B. der Ausdruck „Niederlassungsfreiheit“ nirgends, aber es wird vom „Recht auf ... Niederlassung“ gesprochen<sup>95</sup>, womit ohne Zweifel die Niederlassungsfreiheit anvisiert ist. Eine andere Auslegung stünde nicht nur im Widerspruch zur Präambel des Abkommens<sup>96</sup>, sondern entspräche

auch nicht der Intention des Art. 16 Abs. 1 FZA, der den Vertragsparteien die Verpflichtung auferlegt, „alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.“

Zur Auslegung der im FZA verwendeten Begriffe ist deshalb – soweit es um gleiche oder ähnliche Begriffe wie im EG-Recht geht – die Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen. Dies bedeutet aber nicht, dass sämtliche Rechtsprechung des EuGH in gleicher Weise wie innerhalb der Gemeinschaft heranzuziehen ist. Art. 16 Abs. 2 FZA sieht dazu Folgendes vor:

„Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.“

Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA hält an sich fest, was sich auch ohne ausdrückliche Regelung ergeben würde: Bei Regelungen, die aus dem EG-Vertrag in das FZA übernommen wurden, ist anzunehmen, dass sie mit dem Inhalt übernommen werden sollten, der ihnen im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens zugekommen ist. Dieser Inhalt ergibt sich u. a. auch aus der bis dahin ergangenen Rechtsprechung des EuGH. Die besondere Bedeutung von Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA liegt jedoch darin, dass damit diese statische Betrachtungsweise hervorgehoben wird<sup>97</sup>.

Maßgebend für die Auslegung des FZA ist somit der Stand der zum EG-Vertrag ergangenen Rechtsprechung zum 21. 6. 1999. Was später rechtsfortbildend durch die Rechtsprechung hinzugefügt oder eliminiert wurde, ist nicht von Belang<sup>98</sup>. Das schließt allerdings nicht aus, dass auch die später ergangene Rechtsprechung wertvolle Hinweise für das Verständnis der in das FZA übernommenen Regelungen geben kann. Dafür kann auch die Parallele zu Art. 6 EWRA ins Treffen geführt werden: Diese Regelung spricht ebenfalls davon, dass die Vorschriften des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrages erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind, bei ihrer Durchführung und Anwendung *im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs vor der Unterzeichnung dieses Abkommens* auszulegen sind. Der EuGH fühlt sich aber dennoch nicht gehindert, auch nach der Unterzeichnung des EWRA ergangene Rechtsprechung heranzuziehen<sup>99</sup>.

Bei der Auslegung des FZA sollte die zum EG-Vertrag ergangene jüngere Rechtsprechung ebenso wenig völlig ausgeblendet werden<sup>100</sup>. Soweit sich die Rechtsprechung nach der Unterzeichnung des FZA nämlich auf Erwägungen stützt, die schon der bis zur Unterzeichnung vertretenen Rechtsprechung des EuGH zugrunde gelegen sind, und diese Erwägungen für die Lösung bis dahin noch nicht entschiedener Auslegungsfragen fruchtbar macht, erhellt sie den damaligen Gehalt des EG-Vertrags<sup>101</sup>.

85 Vgl. Hailbronner, EuZ 2003, 49.

86 Vgl. Kahil-Wölff/Mosters, EuZW 2001, 5. So hielt auch der schweizerische Bundesrat in seiner Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG vom 23. 6. 1999 fest: „Die Regeln des Freien Personenverkehrs – wie sie innerhalb der EU bereits zur Anwendung kommen – gelten grundsätzlich nach Ablauf der Übergangsfrist auch für die Schweiz“ (BBl 1999, 6128, 6310). Vgl. auch Himy, FStR 2004, 165, 166 und Weigell, IStR 2006, 190, 193, 195.

87 Art. 1 FZA.

88 Art. 6-11 Anhang I FZA.

89 Art. 12-16 Anhang I FZA.

90 Art. 5 FZA und Art. 17-23 Anhang I FZA.

91 Art. 7 lit. d und e FZA sowie Art. 1 und 3 Anhang I FZA.

92 Art. 6 FZA und Art. 24 Anhang I FZA.

93 Benesch, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, 2007, S. 201 ff.; für Österreich vgl. auch VwGH v. 19. 12. 2007, 2006/15/0258 mit weiteren Hinweisen.

94 Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl. 2008, N 1913 und 1915; vgl. auch Schreiber/Jaun, ST 2004, 769, 772.

95 Vgl. z. B. Art. 1 lit. a FZA.

96 „... entschlossen, diese Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“.

97 Vgl. Reich/König, Europäisches Steuerrecht, 2006, S. 47.

98 Der Inhalt des EG-Vertrages wird gewissermaßen im Zustand vom 21. 6. 1999 „eingefroren“; näher Horvath, Die Maßgeblichkeit der Judikatur des EuGH aus der Zeit nach Abschluss des EWR-Abkommens für dessen Auslegung, SWI 2008 (in Druck).

99 Vgl. z. B. EuGH v. 23. 2. 2006, C-471/04, Keller Holding, IStR 2006, 235, Slg. 2006, I-02107, Rn. 48.

100 Das Schweizer Bundesgericht stellt daher auch auf die neueren Urteile des EuGH ab, vgl. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 m. w. N.; Schreiber/Jaun, ST 2004, 769, 773 m. w. N.

## AUFsätze

Diese Urteile haben insoweit eine ähnliche Bedeutung wie Beiträge im Fachschrifttum, die die Begründung einer vor dem 21. 6. 1999 ergangenen EuGH-Entscheidung analysieren und ihre Auswirkungen auf andere Fallkonstellationen beleuchten: Die in ihnen enthaltenen Aussagen sind für die Auslegung des FZA zwar nicht verbindlich, sie sind aber insoweit maßgebend, als die jeweilige Begründung die Rechtsanwender überzeugt. Irrelevant sind jedoch ab dem 21. 6. 1999 ergangene Urteile, soweit ihnen Erwägungen zugrunde liegen, die nicht auf Begründungen früherer Urteile aufbauen oder mit ihnen sogar in Widerspruch stehen<sup>102</sup>. Die Vertragsverfasser hatten offenbar die Erwartung, dass die Feststellungen des Gemischten Ausschusses bei diesen – methodisch sehr anspruchsvollen – Bemühungen, rechtsfortbildende und „bloß“ auslegende Elemente der Urteilsbegründungen voneinander zu trennen<sup>103</sup>, in der Praxis besondere Autorität erlangen werden.

### 4.3.3 Anwendbarkeit und Reichweite der Personenverkehrsfreiheit

Vor diesem Hintergrund ist eine Sichtung jener Stimmen des Fachschrifttums von Interesse, die sich vor dem 21. 6. 1999 geäußert hatten: Sie konnten sich nur auf bis dahin ergangene Rechtsprechung stützen. Die Auffassungen waren geteilt: Von manchen Autoren wurden die Parallelen der Wegzugsbesteuerung zu *Daily Mail* betont und die Grundfreiheiten dementsprechend als anwendbar erachtet<sup>104</sup>, während andere Autoren das Urteil *Werner* ins Spiel brachten und zumindest für den Fall des wegziehenden Inländers mit inländischer Beteiligung die für die Anwendung der Grundfreiheiten erforderliche grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivität in Abrede stellten. Dem hielten andere wiederum entgegen, dass *Werner* bereits durch – das ebenfalls vor dem 21. 6. 1999 ergangene Urteil – *Asscher* überholt sei<sup>105</sup>. *Kaiser*<sup>106</sup> und *Tumpel*<sup>107</sup> sahen in der Wegzugsbesteuerung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, *Knobbe-Keuk*<sup>108</sup> und *Schellmann*<sup>109</sup> erachteten es als gerechtfertigt, die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven zu besteuern. *Schaumburg*<sup>110</sup> und *Tumpel* wiesen darauf hin, dass sich dies auch durch weniger einschneidende Maßnahmen wie etwa durch den Aufschub der Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisierung erreichen ließe<sup>111</sup>. *Toifl* hielt dem wiederum entgegen, dass die Mitgliedstaaten – damals mangels Existenz einer Vollstreckungshilfe – keine Möglichkeiten hatten, den Besteuerungsanspruch durchzusetzen<sup>112</sup>. Zusätzliche Dynamik erhielt die Diskussion durch den Beschluss des BFH vom 17. 12. 1997, der § 6 AStG mit dem EG-Vertrag als vereinbar sah<sup>113</sup> und für diese Position auch überwiegend kritisiert wurde<sup>114</sup>. Das im Fachschrifttum anzutreffende Bild ist jedenfalls bunt. Dass Wegzugsbesteuerungsregelungen vor dem 21. 6.

1999 generell als unproblematisch angesehen wurden, kann nicht behauptet werden. Vielmehr ist die Mehrzahl der Autoren von der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit in bestimmten Wegzugskonstellationen ausgegangen. Die Auseinandersetzung mit Fragen der Rechtfertigung und der Vergleichbarkeit setzt ja geradezu voraus, dass die Grundfreiheit als solche anwendbar ist.

Eine Untersuchung der Auswirkungen der im FZA verankerten Personenverkehrsfreiheit auf Wegzugsfälle von Österreich und Deutschland in die Schweiz muss aber primär die Rechtsprechung des EuGH selbst in den Blick nehmen. Der Gerichtshof ist mit Konstellationen, in denen es um eine durch den Wegzug natürlicher Personen ausgelöste Besteuerung ging, erst nach dem 21. 6. 1999 befasst worden. Diese Urteile sind in Hinblick auf die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Personenverkehrsfreiheit anwendbar ist, wenig ergiebig:

In *Lasteyrie du Saillant* begnügte sich der EuGH, „mangels hinreichender Ausführungen zu diesem Punkt in der dem Gerichtshof vorgelegten Akte daran zu erinnern, dass in einem Verfahren nach Artikel 234 EG, der auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, für die Würdigung des konkreten Sachverhalts das vorliegende Gericht zuständig ist (u. a. Urt. v. 25. 2. 2003 in der Rs. 326/00, *IKA*, Slg. 2003, I-1703, Rn. 27 und dort zitierte Rechtsprechung), und festzustellen, dass das vorliegende Gericht offenbar zu dem Schluss gelangt ist, dass Artikel 52 EG-Vertrag auf den von ihm zu entscheidenden Rechtsstreit anwendbar ist“<sup>115</sup>. Der EuGH trat somit der Auffassung des vorlegenden Gerichts, dass die Niederlassungsfreiheit anwendbar sein könnte, nicht entgegen, enthielt sich aber einer eigenständigen Wertung und vor allem einer Begründung, unter welchen Voraussetzungen dies bei einem Wegzug natürlicher Personen seines Erachtens der Fall sein kann.

In *N* kamen *GA Kokott* und der EuGH aus unterschiedlichen Gründen zum Ergebnis, dass die Niederlassungsfreiheit im Fall des Wegzugs einer natürlichen Person anwendbar ist: Während für *GA Kokott* entscheidend war, ob im Fall von *Herrn N* „aufgrund konkreter Anhaltspunkte absehbar ist, dass er in einem anderen Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird“<sup>116</sup>, hielt der EuGH für ausschlaggebend, dass „dem Ausgangsverfahren (...) der Fall eines Gemeinschaftsangehörigen zugrunde [liegt], der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält. Folglich fällt der Fall von *N* seit diesem Umzug in den Anwendungsbereich von Artikel 43 EG (...)“<sup>117</sup>. Der Umzug selbst fällt nach Auffassung des EuGH bereits unter die Niederlassungsfreiheit, obwohl bis zum Umzug der Anteilsinhaber und die Gesellschaften im selben Mitgliedstaat ihren Sitz hatten<sup>118</sup>.

Die bis zum 21. 6. 1999 ergangene Rechtsprechung zu Fällen einer Besteuerung anlässlich des Wegzugs betrifft zwar keine natürlichen Personen. Im Urteil *Daily Mail*<sup>119</sup> ging es um die Sitzverlegung einer juristischen Person von Großbritannien in die Niederlande, die nach britischem Recht der Zustimmung der britischen Finanzverwaltung bedurfte. Auch wenn der EuGH im

101 In diesem Sinne auch *Schönfeld*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 6 AStG, Anm. 27.7.

102 Ähnlich offenbar auch *Beiser*, (Fn. 84), S. 24.

103 Vgl. *Kahil-Wolff/Mosters*, EuZW 2001, 7.

104 *Dautzenberg*, ISr 1998, 301.

105 *Thömmes*, IWB 1996, 221; *Herzig/Dautzenberg*, DB 1997, 8, 10.

106 *Kaiser*, BB 1991, 2052, 2059.

107 *Tumpel*, *ecolex* 1992, 655, 656; *ders.*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 390 f.

108 *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298.

109 *Schellmann*, in: *Littich/Schellmann/Schwarzinger/Trentini* (Hrsg.), *Holding*, 1993, S. 317.

110 *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 1993, S. 167.

111 *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, S. 390.

112 *Toifl*, *Die Wegzugsbesteuerung*, 1996, S. 162 f.

113 Vgl. BFH v. 17. 12. 1997, ISr 1998, 301, IB 108/97, BStBl II 1998, 558.

114 Vgl. die Nachweise bei *Hahn*, *DStZ* 2000, 14.

115 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, ISr 2004, 236, Slg. 2004, I-02409, Rn. 41.

116 Schlussanträge *GA Kokott* v. 30. 3. 2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-07409, Rn. 57.

117 EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, ISr 2006, 7002, Slg. 2006, I-07409, Rn. 28.

118 Im konkreten Fall war *N* in den Niederlanden ansässig, während die Gesellschaften ihren Sitz in den Niederländischen Antillen hatten.

119 EuGH v. 27. 9. 1988, 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 05483.

## AUFsätze

Ergebnis keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gegeben erachtete, sah er doch den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet<sup>120</sup>. Ausschlaggebend dafür war unter anderem, dass die britische Gesellschaft ein Anlageberatungsbüro in den Niederlanden eröffnet hatte<sup>121</sup>. Geht man also davon aus, dass eine wirtschaftliche Aktivität des wegziehenden Steuerpflichtigen im anderen Mitgliedstaat, die auch ohne Wegzug wirtschaftlich sinnvoll sein könnte, den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet, spricht nichts dafür, diese Überlegungen bloß auf juristische Personen zu beschränken. Dem EuGH ist vor dem 21. 6. 1999 zwar kein Fall einer natürlichen Person vorgelegt worden, deren Wegzug unmittelbar Steuerpflicht ausgelöst hat. Das Urteil *Daily Mail* lässt aber vermuten, dass der EuGH auch im Falle einer wegziehenden natürlichen Person, die im Zuzugsstaat bereits ein Anlageberatungsbüro oder eine andere Niederlassung begründet hat, die Wegzugsbesteuerung von der Niederlassungsfreiheit erfasst gesehen hätte<sup>122</sup>.

Die Personenverkehrsfreiheit kann für Wegzugsfälle nur dann anwendbar sein, wenn man davon ausgeht, dass sie auch im *Herkunftsstaat* schützt und es zulässt, dass Personen, die in ihrem Herkunftsstaat bleiben oder nur innerhalb des Staates umziehen, mit in einen anderen Mitgliedstaat wegziehenden Personen als in einer vergleichbaren Situation befindlich erachtet werden. In *Lasteyrie du Saillant* und in *N* war es für den EuGH ausschlaggebend, dass die wegziehenden Steuerpflichtigen von ihrem Herkunftsstaat gegenüber Personen, die dort ihren Wohnsitz beibehalten wollten, benachteiligt wurden. Nicht erst seit diesen Urteilen konnten sich Steuerpflichtige auch gegenüber ihrem Herkunftsstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Der eher auf den anderen Staat hinweisende Wortlaut der Regelung des EG-Vertrags hielt den EuGH nicht davon ab. Bereits in *Daily Mail* stellte der EuGH im Ergebnis die wegziehende Gesellschaft der verbleibenden Gesellschaft gegenüber. Ausgangspunkt der Überlegungen war die Beschränkung, die Großbritannien als Herkunftsstaat wegziehenden Gesellschaften auferlegte<sup>123</sup>. In anderen vor dem 21. 6. 1999 entschiedenen Fällen – wie z. B. *ICI*<sup>124</sup> – ging der EuGH ebenfalls davon aus, dass sich eine britische Kapitalgesellschaft mit mehrheitlich inländischen Tochtergesellschaften vor dem Hintergrund der steuerlichen Behandlung in Großbritannien in einer vergleichbaren Situation wie eine andere britische Gesellschaft befindet, die überwiegend Tochtergesellschaften im EU-Ausland gegründet hatte.

Der Umstand, dass das FZA bereits in Kenntnis der Rechtsprechung des EuGH, die den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit auf den Herkunftsstaat akzeptiert hat, abgeschlossen wurde und den Herkunftsstaat dennoch nicht ausdrücklich anspricht, könnte allerdings auch so verstanden werden, dass der Herkunftsstaat nach dem FZA gerade nicht in die Pflicht genommen werden soll. Dagegen spricht aber Art. 16 Abs. 2 FZA selbst, wonach eben die bis zum 21. 6. 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH ohnehin zwanglos zum Tragen kommt und es daher keiner ausdrücklichen Anordnung bedurfte<sup>125</sup>. So leitet denn auch das Erkenntnis des öVwGH vom

19. 12. 2007, 2006/15/0258, aus dem FZA ein Beschränkungsverbot für Bestimmungen ab, „die einen Unionsbürger daran hindern oder davon abhalten können, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch zu machen.“<sup>126</sup>

Was für Arbeitnehmer und Selbstständige gilt, findet hinsichtlich des Einreise- und Aufenthaltsrechts kraft ausdrücklicher Regelung in Art. 1 lit. c und Art. 6 FZA auch auf Personen Anwendung, die keine Erwerbstätigkeit ausüben. Somit darf der Herkunftsstaat die für Nichterwerbstätige gewährleistete Freizügigkeit nicht durch diskriminierende Bestimmungen behindern. Aus dem Umstand, dass für Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben, die Gleichbehandlung im Aufnahmestaat im Unterschied zu den erwerbstätigen Personen<sup>127</sup> nicht ausdrücklich gewährleistet und spezifiziert ist, kann keine Berechtigung des Herkunftsstaats zur Beschränkung des Wegzugs Nichterwerbstätiger abgeleitet werden. Bloß die spezielle Gleichbehandlung gemäß Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA richtet sich nach Wortlaut und Sinn ausschließlich an den Aufnahmestaat.

#### 4.3.4 Die Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH ist davon geprägt, dass mitunter auch die steuerliche Behandlung im anderen Vertragsstaat in die Prüfung der Vergleichbarkeit oder der Rechtfertigung einbezogen wird. So hat der EuGH in *N* – anders als *GA Kokott* in ihren Schlussanträgen<sup>128</sup> – die Berücksichtigung von nach dem Wegzug erfolgten Wertminderungen im Wegzugsstaat nur dann für erforderlich erachtet, wenn im Zuzugsstaat keine Berücksichtigung erfolgt<sup>129</sup>. Auch in anderen Konstellationen – wie z. B. die Urteile *Manninen*, *Schempp* oder *Marks & Spencer* zeigen<sup>130</sup> – hat der EuGH das Steuerrecht des anderen Mitgliedstaates mitberücksichtigt. In der bis zum 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung findet sich diese Tendenz – wenn man von der völlig anders gelagerten *Schumacker*-Rechtsprechung absieht<sup>131</sup> – noch nicht. Dies könnte dafür sprechen, die Vergleichbarkeit von Fällen des Wegzugs und der Beibehaltung des Wohnsitzes auch dann zu bejahen, wenn im Zuzugsstaat keine Besteuerung des späteren Veräußerungsgewinns erfolgt.

Die Vergleichbarkeit der von der Grundfreiheit erfassten grenzüberschreitenden Konstellation bewirkt aber nur dann einen Verstoß gegen die Grundfreiheit, wenn sich ihre nachteilige Behandlung nicht rechtfertigen lässt oder sich die zwar dem Grunde nach zu rechtfertigende Unterscheidung nicht als verhältnismäßig erweist. Als Maßstab dafür ist wiederum die bis zum 21. 6. 1999 ergangene Rechtsprechung heranzuziehen. Zunächst sollen allerdings die in Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung einschlägigen jüngeren Urteile in den Blick genommen werden:

Den Urteilen *Lasteyrie du Saillant* und *N* liegen in Hinblick auf die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit von Rechtfertigungen unterschiedliche Maßstäbe zugrunde<sup>132</sup>: In *Lasteyrie du Saillant* hat der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchs-

126 Gl. A. Weigell, IStR 2006, 190.

127 Siehe Art. 9, 15 und 19 Anhang IFZA.

128 Schlussanträge *GA Kokott* v. 30. 3. 2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-07409, Rn. 81.

129 EuGH v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-07409, Rn. 54.

130 EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, IStR 2004, 680, Slg. 2004, I-07477; v. 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*, IStR 2005, 565, Slg. 2005, I-06421; v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Slg. 2005, I-10837.

131 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326, Slg. 1995, I-00225; kritisch *Lang*, RIW 2005, 336.

132 Ausführlich *Lang*, SWI 2006, 213, 220 ff.

120 Zu Bemühungen, *Daily Mail* im Einklang mit der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zu sehen, vgl. Schlussanträge *GA Póires Maduro* v. 22. 5. 2008, C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*, Rn. 26 ff.; kritisch *Weng*, EWS 2008, 264, 271 f.

121 EuGH v. 27. 9. 1988, 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 05483, Rn. 17.

122 Relativierend allerdings *Behme/Nohlen*, NZG 2008, 496, 497.

123 EuGH v. 27. 9. 1988, 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 05483, Rn. 18.

124 EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, DStRE 1998, 636, Slg. 1998, I-04695.

125 Vgl. dazu auch *Hinny*, FStR 2004, 165, 173 und *Cadosch*, Intertax 2004, 586, 592.

## AUFSÄTZE

verhinderung in den Vordergrund gestellt, ihn aber angesichts der generell wirkenden französischen Regelung verworfen und die Wegzugsbesteuerung insgesamt als gemeinschaftsrechtswidrig erachtet<sup>133</sup>. In *N* haben die GA und der EuGH hingegen die Kohärenz, das Territorialitätsprinzip und den Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte als Rechtfertigungsgründe ins Treffen geführt und zumindest die steuerliche Erfassung von bis zum Wegzug entstandenem Vermögenszuwachs unter bestimmten weiteren Voraussetzungen als gemeinschaftsrechtskonform erachtet<sup>134</sup>. Inhaltlich waren aber die französische und die niederländische Regelung ähnlicher als die Urteilsbegründung des EuGH vermuten lässt<sup>135</sup>: Beide Regelungen stellten nicht auf die Steuerminimierungsabsicht des Steuerpflichtigen ab, sondern wirkten typisierend, beide wurden aber auch mit dem Erfordernis der Umgehungsbekämpfung begründet. Der Maßstab, den der EuGH in *Lasteyrie du Saillant* angewendet hatte, war daher letztlich strenger.

Ob angesichts der bis zum 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH aus der im FZA verankerten Personenverkehrsfreiheit ebenfalls abzuleiten ist, dass die bis zum Wegzug angewachsenen Wertsteigerungen zumindest im Zeitpunkt der späteren Veräußerung der Beteiligung besteuert werden dürfen, ist unklar. Den erwähnten Rechtfertigungsgründen der Kohärenz, der Territorialität und des Spielraums der Mitgliedstaaten bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte ist gemeinsam, dass ihnen erhebliche Unschärfen immanent sind<sup>136</sup> und dass der EuGH gerade erst in den letzten Jahren begonnen hat, sich vermehrt auf sie zu berufen und ihren Inhalt zu entfalten. Sie haben aber ihre Wurzel bereits in der älteren, vor dem 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH: Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz wurde in *Bachmann* erstmals erwähnt<sup>137</sup>, für die Territorialität war *Futura Participations* ausschlaggebend<sup>138</sup> und die Maßgeblichkeit des Gedankens der Aufteilung der Besteuerungsrechte geht auf *Gilly* zurück<sup>139</sup>. Daher könnte davon ausgegangen werden, dass die jüngere Rechtsprechung auf Erwägungen aufbaut, die bereits in vor dem 21. 6. 1999 ergangenen Urteilen anklingen.

Die schon zur Kapitalverkehrsfreiheit gestellte Frage, ob der Umstand, dass die Schweiz nicht der EU angehört, bewirkt, andere Maßstäbe bei der Anwendung der Grundfreiheit im Verhältnis zur Schweiz als innergemeinschaftlich anzuwenden, stellt sich auch in Hinblick auf die im FZA verankerte Personenverkehrsfreiheit. Hier ist aber Zurückhaltung geboten: Auch wenn die Schweiz nicht zum Binnenmarkt gehört, bestand die offensichtliche Intention der Vertragsverfasser, die Schweiz in Hinblick auf die Anwendung der im FZA verankerten Personenverkehrsfreiheit einem Mitgliedstaat der EU gleichzustellen<sup>140</sup>. Dies

spricht für die Anwendung desselben Maßstabes, der auch innergemeinschaftlich bei Anwendung der Personenverkehrsfreiheit angewendet wird, allerdings besonders im Lichte der bis 21. 6. 1999 ergangenen EuGH-Rechtsprechung.

Soweit allerdings maßgebende andere rechtliche Rahmenbedingungen, auf die die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten rekurriert, im Verhältnis zur Schweiz nicht gegeben sind, könnte dies durchaus von Bedeutung sein: Das Erfordernis steuerlicher Kontrolle rechtfertigt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH keine Ungleichbehandlung des Auslandsverhältnisses, da die Behörden der Mitgliedstaaten die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen der Amtshilfe in Anspruch nehmen können<sup>141</sup>. Die ältere Rechtsprechung hat dies sogar noch deutlicher betont<sup>142</sup>, während die jüngere Rechtsprechung des EuGH dazu neigt, die Mitgliedstaaten auf die Möglichkeit hinzuweisen, in diesen Fällen Beweislastverschiebungen vorzusehen<sup>143</sup>. Da im Verhältnis zur Schweiz weder gemeinschaftsrechtliche noch hinreichende bilaterale Möglichkeiten des Informationsaustausches bestehen, kann dem Steuerpflichtigen möglicherweise in größerem Umfang eine Mitwirkungspflicht aufgebürdet werden.

Ob das Fehlen der Regelungen über den Informationsaustausch letztlich sogar die Erhebung der Wegzugsbesteuerung rechtfertigen kann, ist zu bezweifeln. Zwar hat der EuGH jüngst in *A* für den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit entschieden, dass dann, wenn „die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden“, die Gewährung dieses Vorteils abzulehnen ist, wenn es sich „als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Land zu erhalten“<sup>144</sup>. Erstens ist keineswegs von Vorneherein auszuschließen, dass es dem Steuerpflichtigen gelingen kann, Beweise über den Wert der Beteiligung zum Zeitpunkt des Wegzugs, den Umstand der späteren Veräußerung der Beteiligung und die Höhe des Veräußerungserlöses in einer Art und Weise vorzulegen, dass den Steuerbehörden des Wegzugsstaates die Nachprüfung möglich ist, auch wenn sie nicht die Möglichkeit haben, die Behörden des Zuzugsstaates um Amtshilfe zu bitten. Zweitens ist diese Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten ergangen, während vor dem Hintergrund des FZA viel dafür spricht, die im innergemeinschaftlichen Verhältnis entwickelten Maßstäbe heranzuziehen. Diese Maßstäbe verlangen die Einbeziehung von Verhältnismäßigkeitsüberlegungen. Der bis zum 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung lässt sich jedenfalls kein Anhaltspunkt entnehmen, der eine die Verhältnismäßigkeitsprüfung nahezu völlig negierende Interpretation der Grundfreiheiten andeutet.

Das Fehlen der Vollstreckungsamtshilfe könnte aber Sicherungsmaßnahmen zulassen. Allerdings hat der EuGH in *Lasteyrie du Saillant* und *N* derartige Maßnahmen für gemeinschaftsrechtswidrig erachtet, obwohl im innergemeinschaftlichen Verhältnis in diesen Fällen die Behörden auch noch nicht die Möglichkeit

133 EuGH v. 11. 3. 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I-02409, Rn. 50.

134 Schlussanträge GA Kokott v. 30. 3. 2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-07409, Rn. 118; v. 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I-07409, Rn. 47.

135 Näher Lang, SWI 2006, 213.

136 Zur Kritik Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, S. 54 ff.

137 EuGH v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, BeckRS 2004, 74945, Slg. 1992, I-00249, Rn. 28.

138 EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, DStRE 1997, 514, Slg. 1997, I-02471, Rn. 22.

139 EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, DStRE 1998, 445, Slg. 1998, I-02793, Rn. 53.

140 Vgl. auch *Beiser*, (Fn. 84), S. 15, der daraus aber die weitreichendere Konsequenz zieht, wonach eine „Gleichbehandlung eines Wegzuges in die Schweiz mit einem Wegzug in andere Mitgliedstaaten der EU [...] der Mindeststandard [ist], der nach dem Freizügigkeitsabkommen EG/Schweiz jedenfalls einzuräumen ist.“

141 Zuletzt EuGH v. 25. 10. 2007, C-464/05, *Geurts Vogten*, IStR 2007, 861, Slg. 2007, I-09325, Rn. 28.

142 EuGH v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, DStRE 1997, 514, Slg. 1997, I-02471, Rn. 41; v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Bent Vestergaard*, DStRE 2000, 114, Slg. 1999, I-07641, Rn. 26; v. 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, IStR 2002, 736, Slg. 2002, I-08147, Rn. 47 ff.; v. 26. 6. 2003, C-422/01, *Skandia*, BeckRS 2004, 77168, Slg. 2003, I-06817, Rn. 38 ff.

143 EuGH v. 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, IStR 2005, 312, Slg. 2005, I-02057, Rn. 24 bis 25; v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Slg. 2005, I-10837, Rn. 56.

144 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Rn. 63.

## AUFsätze

hatten, die in der Beitreibungsrichtlinie vorgesehenen Möglichkeiten der Vollstreckungsamtshilfe in Anspruch zu nehmen.

All diese Gründe können jedenfalls die Verweigerung der Geltendmachung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen nicht rechtfertigen. Wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, verlässliche und nachprüfbar Angaben über die Höhe des Veräußerungserlöses vorzulegen, sollte die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung auch berücksichtigt werden müssen. Die Frage, ob die bis zum 21. 6. 1999 ergangene Rechtsprechung es bereits zulässt, die Rechtslage im anderen Staat mit zu berücksichtigen, spielt dabei im Regelfall keine Rolle: Eine nach dem Zuzug in die Schweiz eingetretene Wertminderung kann in der Schweiz nur im Ausnahmefall die steuerliche Bemessungsgrundlage schmälern.

#### 4.3.5 Die Sonderregelungen des Art. 21 FZA

Zu berücksichtigen ist schließlich auch Art. 21 Abs. 3 FZA. Nach dieser Vorschrift hindert keine Bestimmung dieses Abkommens die Vertragsparteien daran, „Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um (...) die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.“ Eine Ermächtigung, eine nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung doch unberücksichtigt zu lassen, stellt diese Bestimmung keinesfalls dar. Sie könnte allerdings klarstellen, dass der Wegzugsstaat zumindest vorsehen kann, dass Sicherheitsleistungen verlangt werden können. Eine Ermächtigung dafür, eine Wegzugsbesteuerung ohne Steueraufschub zu erheben, kann in Art. 21 Abs. 3 FZA allerdings nicht gesehen werden: Es gibt keinen Hinweis, dass durch diese Regelung in Hinblick auf die beiden ausdrücklich genannten Rechtfertigungsgründe der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bedeutungslos werden soll. Im Gegenteil: Art. 21 Abs. 3 FZA verdeutlicht bloß, dass die dort genannten Rechtfertigungsgründe herangezogen werden können. Mangels detaillierter Regelung in Art. 21 Abs. 3 FZA sind sie gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA im Sinne der bis zum 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen. Zu den bis dahin vom EuGH entwickelten Grundsätzen gehört auch die Verhältnismäßigkeit<sup>145</sup>. Vor diesem Hintergrund wäre es überschießend, über Sicherheitsleistungen hinausgehende Maßnahmen vorzusehen. Die Erhebung der Steuern und die Verhinderung der Steuerflucht sind bereits dadurch gewährleistet.

Keine Bedeutung dürften die in Art. 21 Abs. 1 und 2 FZA enthaltenen Sonderregelungen haben: Nach Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA bleiben die „Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft (...) von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt.“ Satz 2 dieser Regelungen verdeutlicht, dass die Vertragsverfasser insbesondere Grenzgängerprobleme vor Augen hatten<sup>146</sup>. Vor allem aber besteht kein Normenkonflikt zwischen der hier vorgenommenen Auslegung des FZA und den DBA-Regelungen: Die Vorschriften des FZA können den nationalen Gesetzgebern bei der Erhebung einer Wegzugsbesteuerung allenfalls Schranken auferlegen oder diese sogar unmöglich machen. Die DBA-Regelungen über die Wegzugsbesteuerung haben ebenfalls höchstens die Wir-

kung, dass die Wegzugsbesteuerung überhaupt nicht oder nur in bestimmter Form zulässig ist. Sie räumen den Vertragsstaaten nicht etwa Steuererhebungsbefugnisse ein, die dann durch das FZA allenfalls entzogen oder eingeschränkt würden. Die bloß negative Funktion der DBA wird durch allfällige auf das FZA gestützte Einschränkungen der Wegzugsbesteuerung nicht tangiert. FZA und DBA haben daher dieselbe Stoßrichtung und man kann darüber diskutieren, welches dieser beiden Regelungswerke den nationalen Gesetzgebern größere Fesseln anlegt. Ein Normwiderspruch zwischen dem FZA und den DBA ist aber ausgeschlossen<sup>147</sup>.

Art. 21 Abs. 2 FZA ist ebenso wenig für die hier vorliegenden Fallkonstellationen maßgebend: „Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.“ Diese Vorschrift scheint eine Aussage zu betonen, die ohnehin auch der bis zum 21. 6. 1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen war: Soweit sich Steuerpflichtige nicht in vergleichbaren Situationen befinden, können unterschiedliche Regelungen angewendet werden<sup>148</sup>. Die Bedeutung, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in nicht vergleichbaren Situationen gar keine Bedeutung erlangen soll, kann dieser Regelung nicht beigemessen werden. Es gibt keinen Anhaltspunkt, sie als Freibrief für den Gesetzgeber zu verstehen, in unterschiedlichen Situationen völlig beliebig zu differenzieren<sup>149</sup>. Daher gibt auch Art. 21 Abs. 2 FZA keine Rechtsgrundlage dafür ab, über Sicherheitsleistungen hinausgehende Differenzierungen vorzusehen.

#### 5. Zusammenfassende Würdigung

Die in Deutschland und Österreich geltenden Regelungen der Wegzugsbesteuerung kommen im Verhältnis zu den EU- und bestimmten EWR-Staaten nur abgemildert zum Tragen. Im Falle des Ansässigkeitswechsels in die Schweiz schlagen die auch sonst für Drittstaaten maßgebenden Regelungen jedoch in voller Härte durch: Zum Zeitpunkt des Wegzugs kommt es zur Besteuerung der bis dahin entstandenen Wertsteigerungen der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen. Eine Stundung ist nicht oder nur teilweise vorgesehen, eine Berücksichtigung von nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderungen ebenso wenig.

Während das DBA D-CH bei mehr als 25%igen deutschen Beteiligungen keine Schranken bei Erhebung der Wegzugsbesteuerung auferlegt, ist deren Zulässigkeit bei Beteiligungen geringeren Ausmaßes und bei Beteiligungen an in anderen Staaten ansässigen Gesellschaften zweifelhaft. Das DBA A-CH untersagt die Besteuerung im Wegzugszeitpunkt überhaupt und eröffnet Österreich die Möglichkeit, die bis zum Wegzug entstandenen Wertsteigerungen im Falle der späteren Veräußerung zu besteuern. Strittig ist, ob in Österreich eine Rechtsgrundlage besteht, dieses Besteuerungsrecht auszuüben: Während die in diesem Beitrag vertretene Position davon ausgeht, dass das österreichische Steuerrecht bei Auslandsbeteiligungen nur im Falle der österreichischen unbeschränkten Steuerpflicht des im Ausland Ansäs-

<sup>145</sup> EuGH v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, BeckRS 2004, 74945, Slg. 1992, I-00249, Rn. 27; v. 31. 3. 1993, C-19/92, *Kraus*, BeckRS 2004, 74812, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32; v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, BeckRS 2004, 77557, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37; v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, BeckRS 2004, 77129, Slg. 1995, I-4921, Rn. 104; v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, DStRE 1997, 514, Slg. 1997, I-02471, Rn. 26; v. 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur Bloem*, BeckRS 2004, 75946, Slg. 1997, I-04161, Rn. 43 ff.

<sup>146</sup> Vgl. *Hinny*, FStR 2004, 165, 177 ff.; *Lang/Lüdicke/Riedweg*, IStR 2006, 73, 77.

<sup>147</sup> So auch *Schreiber/Jaun*, ST 2004, 769, 775.

<sup>148</sup> Z. B. EuGH v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, DStRE 1999, 520, Slg. 1999, I-02651, Rn. 26 bis 27; v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326, Slg. 1995, I-00225, Rn. 30 bis 35; v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, BeckRS 2004, 77812, Slg. 1995, I-02493, Rn. 17 bis 19; v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, DStR 1996, 1085, Slg. 1996, I-03089, Rn. 40 bis 42.

<sup>149</sup> Zu derartigen Überlegungen vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung vgl. *Lang*, (Fn. 136), S. 38.

## AUFsätze

sigen und sonst nur bei Inlandsbeteiligungen diese Möglichkeit bietet, vertritt das öBMF die Auffassung, dass im Falle des Wegzugs jedenfalls über die Steuerschuld insoweit zu entscheiden ist, als sie die bis dahin entstandenen Wertsteigerungen der Beteiligung betrifft, und die Steuer dann nach erfolgter Veräußerung zu erheben ist. Zusätzlich geht das öBMF auch davon aus, dass die Finanzverwaltung eine Sicherheitsleistung verlangen kann.

Ob die Regelungen des FZA oder gar die im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit die Möglichkeiten der Erhebung einer Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz weiter einschränken, lässt sich nicht mit Sicherheit sagen. Während die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit äußerst fraglich ist und die derzeit vorliegende Rechtsprechung des EuGH kaum erahnen lässt, welche Argumente bei der Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung in Zukunft eine Rolle spielen werden, lassen sich gute Argumente ins Treffen führen, dass die im FZA verankerte Personenverkehrsfreiheit es zumindest erforderlich macht, mit der Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen Vermögenszuwächse bis zur tatsächlichen Veräußerung zuzuwarten, und den Gesetzgeber berechtigt, eine Sicherheitsleistung zu verlangen.

Aus ähnlichen Gründen spricht viel dafür, davon auszugehen, dass zumindest das FZA die Berücksichtigung von nach dem Wegzug in die Schweiz eingetretenen Wertminderungen erforderlich macht. Die deutsche Rechtslage entspricht diesen Anforderungen nicht. Die österreichische Rechtslage ist hingegen zumindest einer freizügigkeitsabkommenskonformen Interpretation zugänglich: Geht man nämlich davon aus, dass die Regelungen des DBA A-CH die sofortige Besteuerung im Falle des Wegzugs in die Schweiz unterbinden und zu einem späteren

Zeitpunkt die Besteuerung nur nach Maßgabe der Anwendung der österreichischen Regelungen des § 31 EStG oder des § 98 Abs. 1 Z 8 EStG über die Veräußerung erfolgen kann, ist zwingend maximal der zum Zeitpunkt der späteren Veräußerung erzielte Veräußerungserlös heranzuziehen. Die erlittene Wertminderung mindert auch den Veräußerungserlös und damit die Bemessungsgrundlage. Auf Grundlage der vom öBMF vertretenen Auffassung lässt sich die Übereinstimmung mit den hier dargelegten Vorgaben des FZA aber nicht erzielen.

Auch wenn das Gemeinschafts- und das Abkommensrecht die Besteuerung der bis zum Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen Wertsteigerungen im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung durch den Wegzugsstaat zulassen, ist diese Lösung allerdings *rechtspolitisch* selbst dann nicht völlig befriedigend, wenn nach dem Wegzug erlittene Wertminderungen berücksichtigt werden: Die Zuteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des während der Ansässigkeit im Wegzugsstaat entstandenen Vermögenszuwachses mag im Regelfall durchaus gerechtfertigt sein, wenn die Beteiligung in relativ kurzer Zeit nach dem Wegzug veräußert wird. Erfolgt die Realisation des Vermögenszuwachses jedoch erst lange Zeit nach dem Wegzug, kann der Veräußerungsgewinn wirtschaftlich oftmals nicht mehr plausibel mit dem früheren Ansässigkeitsstaat in Verbindung gebracht werden. Die Gewinnbesteuerung durch den Wegzugsstaat ist nur gerechtfertigt und führt zu einer sachgerechten Verteilung des Steuersubstrates zwischen Wegzugs- und Zuzugsstaat, soweit der Veräußerungsgewinn tatsächlich im Wegzugsstaat entstanden ist. Die Wegzugsbesteuerung sollte deshalb abkommensrechtlich insofern eingeschränkt werden, als nachgewiesen werden kann, dass der Gewinn im Zuzugsstaat entstanden ist.

## Der identitätswahrende Wegzug deutscher Gesellschaften ins EU-/EWR-Ausland auf dem Vormarsch

Zugleich Anmerkungen zu den Schlussanträgen in der Rechtssache *Cartesio* vom 22. 5. 2008

Von Priv.-Doz. Dr. Lutz Richter, Saarbrücken\*

Mit Datum vom 22. 5. 2008 ergingen die lange ersehnten Schlussanträge des portugiesischen GA am EuGH, *Poiaras Maduro*, in der Rechtssache *Cartesio*, die den Wegzug einer Gesellschaft im Sinne einer Verwaltungssitzverlegung ins EU-Ausland zum Gegenstand haben. Dieser, auf den ersten Blick eigentlich nur Ungarn unmittelbar tangierende Sachverhalt offenbart für Deutschland wichtige mittelbare Folgewirkungen, da das entsprechende deutsche Sachrecht analog seinem ungarischen Pendant ausgestaltet ist und der EuGH die relevanten EG-Grundfreiheiten für in unterschiedlichen Mitgliedstaaten gleichgelagerte Sachverhalte auch gleich auslegen wird. Im Anschluss an die Darlegung der Ausgangssituation erfolgt eine dezidierte Auseinandersetzung mit den Schlussanträgen unter Hinzuziehung der bisherigen relevanten EuGH-Rechtsprechung. Die konkreten Folgewirkungen für das deutsche Sach-

recht sowie deren Reflexe auf das Steuerrecht runden den folgenden Beitrag ab.

### 1. Einleitung und Sachverhaltsgestaltung

Den Schlussanträgen liegt die folgende Sachlage zugrunde<sup>1</sup>. Die im Jahre 2004 gegründete *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt.*, eine Kommanditgesellschaft ungarischen Rechts mit Satzungs- und Verwaltungssitz im südungarischen Baja<sup>2</sup>, stellte mit Datum vom 11. 11. 2005 beim zuständigen Handelsregistergericht Bács-Kiskun den Antrag, als neuen Verwaltungssitz eine Adresse im italienischen Gallarate eintragen zu wollen. Dieses Ansinnen wurde seitens des Handelsregistergerichts mit der Begründung zurückgewiesen, nach ungarischem Recht sei es nicht möglich, den Verwaltungssitz in einen anderen Staat unter Wahrung des

1 Vgl. GA *Maduro*, Schlussanträge v. 22. 5. 2008, C-210/06, *Cartesio*, IStR 2008, 478 ff. Vgl. auch Pressemitteilung Nr. 32/08 des EuGH v. 22. 5. 2008.

2 Die ungarische KG verkörpert neben der ungarischen GmbH die in Ungarn am weitesten verbreitete Rechtsform. Vgl. *Gnoth*, IWB v. 8. 8. 2007, F. 5, Gr. 3, 47. Unbenommen einer fehlenden Rechtspersönlichkeit unterliegt eine ungarische KG als solche der ungarischen KSt, d. h. wird für steuerliche Zwecke als intransparent angesehen. Vgl. Regionalgericht Szeged v. 20. 4. 2006, ZIP 2006, 1536, 1537 und *Felkai/Brähler/Ulbrich*, in: *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Ungarn, Rn. 125.

\* Dr. Lutz Richter ist Wissenschaftlicher Assistent am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken (<http://www.bli.uni-saarland.de>).