

Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH: Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit

ÖStZ
2004/
483
S. 195

Der in Art 43 EG verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die in Art 167 bis CGI vorgesehene einzuführen, wonach latente Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein StPfl seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt.

EuGH, Urteil vom 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant/Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Vorabentscheidungsersuchen des französischen Conseil d'État)

DDr. Georg Kofler
Universität Linz

1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

Ziemlich genau ein Jahr nach der Erstattung der Schlussanträge in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant¹⁾ hat der EuGH sein Urteil gefällt: Die französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit. Ebenso wie zahlreiche andere Mitgliedstaaten²⁾ nahm auch Frankreich den Wegzug eines StPfl zum Anlass, die stillen Reserven in bestimmten von ihm gehaltenen Beteiligungen aufzudecken und steuerlich zu erfassen („Wegzugsbesteuerung“). Derartige Bestimmungen wurden im Schrifttum schon länger für europarechtlich bedenklich gehalten, da eine solcherart vorgezogene Aufdeckung stiller Reserven anlässlich der Wohnsverlegung ohne marktmäßigen Realisierungsakt insb jene StPfl trifft, die von den im EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten Gebrauch machen und

ihren Heimatstaat verlassen³⁾. Im Gegensatz etwa zur österr und deutschen Wegzugsbesteuerung nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG bzw § 6 dAStG zielte die französische Regelung allerdings insb auf die Verhinderung der Steuerflucht ab, was sich darin äußerte, dass eine definitive Steuerpflicht nur bei Veräußerung binnen fünf Jahren nach dem Wegzug eintrat⁴⁾; hielt der StPfl die Beteiligung fünf Jahre nach dem Wegzug oder – sofern dies früher stattfindet – im Zeitpunkt seines Rückzugs nach Frankreich noch, kam er in den Genuss der Steuerfreiheit. Weiters konnte die Entrichtung der im Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen Steuer bis zur tatsächlichen Realisation auf Antrag aufgeschoben werden, allerdings unter der Voraussetzung, dass ein Fiskalvertreter benannt wird, Sicherheiten geleistet werden (zB Barzahlung auf ein Interimskonto der Finanzverwaltung) und schließlich eine steuerliche Erklärung abgegeben wird.

1) Schlussanträge GA *Mischo*, 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/503, S 262 (262 ff); H.-J. Aigner, GeS 2003, 254 (254 ff); Stangl, SWI 2003, 283 (283 ff); siehe zum Vorlagebeschluss etwa Valat, ET 2002, 195 (195 ff); Hahn, SWI 2002, 473 (473 ff); Richter, IStR 2003, 157 (157 ff).

2) Neben der im vorliegenden Fall am Prüfstand stehenden französischen Regelung und den Bestimmungen in Österreich (§ 31 Abs 2 Z 2 EStG) und Deutschland (§ 6 dAStG) finden sich Wegzugsbesteuerungssysteme auch in Dänemark (*Michelsen*, CDFI LXXXVIIb [2002] 210 ff; *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung [1996], 15 mwN) und in den Niederlanden (*Betten*, CDFI LXXXVIIb [2002] 411 ff; *Kaefer/Leenders/Toifl*, EWS 1998, 228 [231]). In Norwegen wurde die Einführung einer Wegzugsbesteuerung zwar diskutiert, eine solche aber letztlich nicht implementiert (siehe *De Broe*, CDFI LXXXVIIb [2002] 19 [36]).

3) Siehe etwa *Schaumburg*, IntStR² (1998) 284 f; *Terra/Wattel*, European Tax Law² (2001) 33 f; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung² (2002) 253 f; *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 193 ff; im Gegensatz zur hA hielt der BFH 17. 12. 1997, I B 108/97, BStBl 1998 II 558 = IStR 1998, 301 – mit wenig überzeugender Argumentation (dazu die zutr harsche Kritik bei *Dautzenberg*, IStR 1998, 305 [305 ff]; *Dautzenberg*, FR 1998, 491 [491 f]; *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* [Hrsg], Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht [2000] 161 [172 f]) – die Beschränkung jedenfalls für gerechtfertigt; im Ergebnis ebenso zB *Hahn*, DStZ 2000, 14 (14 ff).

4) Die französische Vorschrift geht somit davon aus, dass der Wohnsitzwechsel nicht steuerlich motiviert war, wenn der StPfl die wesentliche Beteiligung nicht binnen der 5-Jahres-Frist veräußert hat; Schlussanträge GA *Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 62; dazu auch *Richter*, IStR 2003, 157 (157).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund stellte das vorlegende französische Gericht die Frage, ob es der in Art 43 EG verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verbietet, „zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die hier beschriebene einzuführen, wonach Wertsteigerungen bei Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes besteuert werden“.

2. Entscheidung des EuGH

a) Entsprechend der Vorlagefrage ging der EuGH in seiner Prüfung von der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit aus⁵⁾, und hielt zunächst fest, dass es Art 43 EG auch verbietet, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert⁶⁾. Obwohl die französischen Bestimmungen einem französischen StPfl zwar nicht verbieten, von seinem Niederlassungsrecht Gebrauch zu machen, so sind sie dennoch geeignet, die Ausübung dieses Rechts zu beschränken, da sie für StPfl, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen, zumindest abschreckende Wirkung haben: Der StPfl, der im Rahmen der Ausübung des Rechts, das ihm durch Art 43 EG garantiert wird, seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, wird nämlich gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in Frankreich beibehält, durch die sofortige Aufdeckung und Besteuerung der latenten Wertsteigerung benachteiligt⁷⁾. Diese unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung der Wertsteigerungen, die erhebliche Auswirkungen auf das Vermögen des StPfl, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, haben kann, ist geeignet, einen StPfl von einer solchen Wohnsitzverlegung abzuhalten. Hins des möglichen Zahlungsaufschubs stellte der EuGH fest, dass eine solche Stundung nicht automatisch erfolgt und zudem an strenge Voraussetzungen geknüpft ist, zu denen ua die Leistung von Sicherheiten gehört, welche per se wiederum eine beschränkende Wirkung hat, da sie den StPfl an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hindert⁸⁾. Dementsprechend kam der EuGH erwartungsgemäß zu dem Ergebnis, dass die französische Wegzugsbesteuerung geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken.

5) Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit als eine auf ökonomische Aktivitäten ausgerichtete Grundfreiheit war deshalb umstritten, weil die Wegzugsbesteuerung auch im Falle der Wohnsitzverlegung aus privaten Gründen zur Anwendung kommt und der vorgelegte Sachverhalt nicht klar ergab, ob der StPfl seinen Wohnsitz aus privaten Gründen verlegt hatte; siehe dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/503, S 262 (263 f) mwN. Der EuGH verwies diesbezüglich lediglich auf die in Art 234 EG vorgesehene Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH, wonach für die Würdigung des konkreten Sachverhalts das vorlegende Gericht zuständig ist (s zB EuGH 25. 2. 2003, C-326/00, Slg 2003, I-1703, IKA – Tz 27 mwN). Darauf aufbauend prüfte der EuGH den Fall unter Anwendung der Niederlassungsfreiheit, da das vorlegende Gericht zu dem Schluss gelangt ist, dass Art 43 EG auf den von ihm zu entscheidenden Rechtsstreit anwendbar ist (EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 41).

6) Siehe dazu zB EuGH 27. 9. 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, Daily Mail – Tz 16; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 21; EuGH 18. 11. 1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, X AB and Y AB – Tz 26; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 28; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, AMID – Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, Mertens – Tz 27; weiters zB Lyal, EC Tax Review 2003, 68 (71); Farmer, EC Tax Review 2003, 75 (77).

7) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 45 f.

8) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 47; ebenso bereits Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 21 ff; der GA wies überdies darauf hin, dass selbst die Steuerfreiheit stiller Reserven in einer nach fünf Jahren bzw nach Rückkehr nach Frankreich noch gehaltenen Beteiligung die hindernde Wirkung der französischen Wegzugsbesteuerung nicht beseitigt, zumal durch die Sicherheitsleistung dem StPfl jedenfalls ein Teil seines Vermögens vorenthalten werde.

b) Ebenso wie der GA⁹⁾ lehnte auch der EuGH¹⁰⁾ eine Rechtfertigung dieser „Beschränkung“ ab:

– Hins des Arguments, dass die französische Regelung die Erosion der Besteuerungsgrundlage des betroffenen Mitgliedstaats verhindern solle, indem sie verhindere, dass StPfl einen Nutzen aus den Unterschieden zwischen den Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zögen, verwies der EuGH nur knapp darauf, dass „Steuermindereinnahmen nach ständiger Rechtsprechung nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstößenden Maßnahme angeführt werden kann“¹¹⁾.

– Auch das Argument der Vermeidung der Steuerflucht konnte den EuGH angesichts seiner stRsp nicht überzeugen. Vielmehr bestätigte der EuGH abermals, dass dieser *in abstracto* anerkannte¹²⁾ Rechtfertigungsgrund *in concreto* kaum Bedeutung haben dürfte¹³⁾: Bezogen auf die französische „Wegzugsbesteuerung“ gehe nämlich die pauschale Annahme einer Steuerflucht im Falle einer Wohnsitzverlegung ins Ausland weit über das hinaus, was zur Erreichung des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist¹⁴⁾; daran ändere auch der Zahlungsaufschub nichts, zumal dieser nicht automatisch erfolgt, sondern an strenge Voraussetzungen geknüpft ist, wie zB die Verpflichtung innerhalb der vorgeschriebenen Frist eine Erklärung abzugeben, einen in Frankreich niedergelassenen Bevollmächtigten zu benennen und Sicherheiten zu leisten, die geeignet sind, die Erhebung der Steuern sicherzustellen. Mit dieser Argumentation liegt der EuGH auch auf einer Linie mit dem GA, der in seinen Schlussanträgen unter Hinweis auf die Urteile in den Rs Leur-Bloem¹⁵⁾ und Centros¹⁶⁾ die Verhältnismäßigkeit der französischen Bestimmungen insb deshalb verneint hat, weil diese eine unwiderlegliche Vermutung einer Steuerhinterziehung schafften und auch die Veräußerung von Wertpapieren kurz nach dem Umzug kein hinreichendes Indiz für den Willen der Steuerflucht sei. Der GA wies zudem ausdrücklich darauf hin, dass das Erfordernis der Sicherheitsleistung deshalb unverhältnismäßig ist, weil einerseits zahlreiche französische DBA Klauseln zur Vollstreckungshilfe beinhalten und andererseits die AmtshilfeRL Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Informationen biete.

9) Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 49 ff.

10) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 50 ff.

11) Ebenso zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 28; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 59, EuGH 21. 9. 1999, Rs C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 51; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 48; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 56; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X and Y – Tz 50.

12) Siehe EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 26; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 57; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X and Y – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 37.

13) Vgl Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 77; siehe auch EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 37.

14) Überzeugend verwies der EuGH ua darauf, dass ein Steueranspruch nach der französischen Regelung auch gegen einen StPfl besteht, der seine Wertpapiere vor Ablauf des Zeitraums von fünf Jahren nach dem Wegzug aus Frankreich veräußert, selbst wenn er nicht die Absicht hat, in diesen Mitgliedstaat zurückzukehren, und nach Ablauf dieses Zeitraums weiterhin im Ausland wohnt; EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 53.

15) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, Leur-Bloem.

16) EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, Slg 1999, I-1459, Centros.

– Unter Hinweis auf die Rs Bachmann¹⁷⁾ und Kommission/Belgien¹⁸⁾ wurde von der niederländischen Regierung weiters argumentiert, dass die kombinierte Wirkung der Besteuerung im Fall der Auswanderung und die Forderung von Sicherheiten, an die der Aufschub der tatsächlichen Zahlung der Steuer geknüpft sei, notwendig sei, um die Kohärenz des französischen Steuersystems zu wahren, da ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Aufschub der jährlichen Besteuerung des mit den Wertpapieren verbundenen Kapitalzuwachses und der tatsächlichen Erhebung der Steuer bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland bestehe. Der EuGH lehnte auch dieses Argument – erwartungsgemäß¹⁹⁾ – ab: Er verwies im Wesentlichen darauf, dass die französischen Regeln von vornherein nicht das Ziel verfolgen, allgemein im Fall einer Wohnsitzverlegung ins Ausland die Besteuerung der Wertsteigerungen sicherzustellen, die während des Aufenthalts des StPfl in Frankreich eingetreten sind²⁰⁾. Der GA sah in der Wegzugsbesteuerung sogar einen Verstoß gegen die Kohärenz, da die streitige Regelung dadurch, „dass sie im Fall (künftiger) Steuerausländer eine Steuer auf stille Reserven und nicht realisierte Gewinne vorsieht, eine Ausnahme von der Kohärenz des fraglichen Steuersystems [darstellt] und daher für diese nicht erforderlich“ sei²¹⁾.

c) Allerdings scheint der EuGH in seinem Urteil auch einen generellen Hinweis auf die prinzipielle Zulässigkeit einer „Wegzugsbesteuerung“ gegeben zu haben: Zum Vorbringen der deutschen Regierung, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Wegzugsstaat und dem Aufnahmezustaat zu berücksichtigen sei, wies er nämlich darauf hin, „dass es in dem Rechtsstreit weder um die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten noch um das Recht der französischen Behörden geht, latente Wertsteigerungen zu besteuern, um auf künstliche Wohnsitzverlegungen zu reagieren, sondern um die Frage, ob die hierzu erlassenen Maßnahmen im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit stehen“²²⁾.

Daraus lässt sich wohl ableiten, dass das prinzipielle Recht eines Mitgliedstaates, die bis zum Verlust des Besteuerungsrechts infolge eines Wegzugs des StPfl aufgelaufenen stillen Reserven steuerlich zu erfassen, nicht in Frage gestellt wird, solange nur die Wahrnehmung dieses Rechts in europarechtskonformer Weise erfolgt. Dies entspricht auch der einhelligen Meinung im Schrifttum, wonach hinsichtlich der im Wegzugszeitpunkt entstandenen Steueransprüche dem bisherigen Ansässigkeitsstaat ein legitimes Sicherungsinteresse nicht abgesprochen werden kann²³⁾. Ohne einen solchen „Zugriff“ spätestens im Wegzugszeitpunkt würde nämlich aus einem Steueraufschub praktisch eine endgültige Steuerbefreiung²⁴⁾.

3. Folgerungen für Österreich

Im österr Schrifttum wurde die „Wegzugsbesteuerung“ des § 31 Abs 2 Z 2 EStG vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten schon länger als europarechtlich bedenklich beurteilt²⁵⁾, wobei insb die Schlussanträge des GA in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant erneut zu kritischen Stellungnahmen Anlass gegeben haben²⁶⁾. Das Schicksal des § 31 Abs 2 Z 2 EStG in Fällen des Wegzugs in einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat²⁷⁾ scheint nunmehr durch das Urteil des EuGH in der vorliegenden Rs endgültig besiegelt, zumal sich die Argumente des EuGH nahezu unverändert auf die österr Rechtslage übertragen lassen: Das im Vergleich zur französischen Wegzugsbesteuerung wesentlich restriktivere österr Pendant des § 31 Abs 2 Z 2 EStG sieht weder die Möglichkeit einer Stundung noch die Steuerfreiheit nach einer bestimmten Frist vor; führt daher bereits die französische Vorschrift zu einer ungerechtfertigten Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, so muss dies umso mehr für die österr Bestimmung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG gelten. § 31 Abs 2 Z 2 EStG scheint auch nicht dadurch zu retten zu sein, dass das BMF in den EStR die Möglichkeit einer Stundung eingeräumt hat²⁸⁾: So kann bei Wegzug in Staaten der EU oder des EWR nach Maßgabe des § 212 BAO eine Stundung der durch die Wegzugsbesteuerung verursachten Einkommensteuerschuld bis zur tatsächliche Veräußerung

17) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann.

18) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-300/90, Slg 1992, I-305, Kommission/Belgien.

19) Tatsächlich hat der EuGH seit der Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrundes in den – auf einer falschen Einschätzung der Sach- und Rechtslage beruhenden (dazu zB G. Kofler, ÖStZ 2003/874, 404 [406 f] mwN) – Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien eine Rechtfertigung auf Basis der Kohärenz stets abgelehnt, was zumindest zweifeln lässt, in welchen Situationen eine solche Rechtfertigung überhaupt noch denkbar ist; siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 40 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 13 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, Svensson and Gustavsson – Tz 15 ff; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, Bent Vestergaard – Tz 24; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 29; EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings – Tz 41 ff; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, Baars – Tz 37 ff; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 49 ff; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft and Hoechst – Tz 67 ff; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 33 ff; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, Lankhorst-Hohorst – Tz 40 ff; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, Ramstedt – Tz 30 ff.

20) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 65 ff.

21) Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 71 ff. Eine ähnliche, auf dem Urteil in der Rs Wielockx (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 24 f) basierende Argumentation wurde auch von der Kommission vorgebracht. Demnach verstoße die Wegzugsbesteuerung deshalb gegen die Kohärenz des Steuersystems, weil im französisch-belgischen DBA die Veräußerungsgewinnbesteuerung dem Zuzugsstaat zustehe; siehe dazu bereits G. Kofler, ÖStZ 2003/503, 262 (264 f).

22) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 68; siehe auch Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 82.

23) Siehe zB Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 193 ff; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 412, 966; weiters zB Tumpel, SWI 1992, 73; Tumpel, eclex 1992, 655 (656 f); Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390; Schaumburg, IntStR² (1998) 285; Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 221; Tumpel in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (347); Lechner in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 161 (172 ff); Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2003, 88 (93); siehe auch W. Loukota, SWI 2001, 67 (70), uHa auf das Territorialitätsprinzip (EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, Futura Participations – Tz 26 ff).

24) Dieser Grundgedanke hat zB auch Eingang in die Fusionsrichtlinie gefunden (Art 2 lit i, 4 Abs 1 FRL).

25) Siehe zB Tumpel, eclex 1992, 655 (656 f); Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390; Novacek, FJ 1998, 124 (124 ff); Kaefer/Leenders/Toifl, EWS 1998, 228 (229 ff); Tumpel, ET 2000, 32 (33); Lechner in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 161 (168 ff); H.-J. Aigner, 2002/696, 398 (398 ff); Toifl, CDFI LXXXVIIb (2002) 149 (172); Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2003, 88 (93); aA noch Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 161 ff; offen bei Doralt, EStG⁴, § 31 Tz 115.

26) Siehe G. Kofler, ÖStZ 2003/503, 262 (262 ff); H.-J. Aigner, GeS 2003, 254 (254 ff); Stangl, SWI 2003, 283 (283 ff).

27) Siehe Art 28 ff und Art 31 ff des EWR-Abkommens (BGBl 1993/909).

28) Rz 6683 EStR 2000; EAS 1814 = SWI 2001, 197; siehe auch die Möglichkeit der Stundung in § 6 Abs 5 dAstG; dazu etwa Schaumburg, IntStR² (1998) 294 mwN.

der Beteiligung gewährt werden²⁹⁾). Abgesehen von Fragen der konkreten Ausgestaltung der Stundungsmöglichkeit³⁰⁾, bedürfte es nach stRsp des EuGH aber einer gesetzlichen Maßnahme zur Herstellung eines europarechtskonformen Zustandes und nicht einer bloßen Richtlinienaussage³¹⁾; der Verstoß des § 31 Abs 2 Z 2 EStG gegen die Grundfreiheiten dürfte daher nicht durch eine Verwaltungsübung sanierbar sein³²⁾).

4. Überlegungen zur europarechtskonformen Ausgestaltung einer „Wegzugsbesteuerung“

Basierend auf der – nunmehr wohl auch vom EuGH anerkannten³³⁾ – Prämisse, dass der Wegzugsstaat ein legitimes Interesse an der Erfassung jener stillen Reserven hat, die während der Ansässigkeit des StPfl in seinem Hoheitsgebiet aufgelaufen sind³⁴⁾, bleibt kurz zu untersuchen, wie eine Wegzugsbesteuerung im Wegzugs- und im Zuzugsstaat europarechtskonform ausgestaltet werden könnte:

a) Hins des Wegzugsstaates ist zunächst zu bemerken, dass nach nahezu einhelliger Ansicht ein bestehendes DBA das Recht zur „Wegzugsbesteuerung“ grundsätzlich nicht beschränkt³⁵⁾. Zur Herstellung eines europarechtskonformen Zustandes wurde in der Literatur allerdings wiederholt vorgeschlagen, die stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt zwar aufzudecken, die Besteuerung jedoch aufzuschieben und zB durch das Abverlangen zB der Hinterlegung einer Kautions oder der Abgabe einer Garantie sicherzustellen³⁶⁾. Während diese Möglichkeit vom EuGH in der Rs X und Y³⁷⁾ eröffnet worden zu sein schien, zeigt das Urteil in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant, dass die Verpflichtung, Sicherheiten zu leisten, selbst eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt³⁸⁾. Ein weiteres Argument gegen die Zulässigkeit des Abverlangens von Sicherheiten liegt mE auch in der erweiterten der BeitreibungsRL³⁹⁾, zumal durch die Richtlinie 2001/

44/EG⁴⁰⁾ auch die Verpflichtung zur Vollstreckungshilfe im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer eingeführt wurde⁴¹⁾. Betrachtet man diesbezüglich die bisherige Rsp des EuGH zum Verhältnis zwischen dem Rechtfertigungsgrund der Steueraufsicht und der AmtshilfeRL⁴²⁾, ist wohl zu erwarten, dass der EuGH ein Verlangen nach Sicherstellung im Hinblick auf die BeitreibungsRL bzw eine abkommensrechtlich vorgesehene Vollstreckungshilfe⁴³⁾ unabhängig von deren praktischer Handhabung durch den ersuchten Staat idR als unverhältnismäßig beurteilen wird. Das Ziel der Wegzugsbesteuerung, nämlich die Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruchs auf die stillen Reserven⁴⁴⁾, kann vor diesem Hintergrund somit auch durch mildere Mittel erreicht werden, wie etwa durch einen (zinslosen) Aufschub der Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisierung⁴⁵⁾. Europarechtlich scheint daher der einzig gangbare Weg zu sein, dass der Wegzugsstaat zB im Wege eines Feststellungsbescheides die Steuer festsetzt, diese tatsächlich aber erst im Zeitpunkt der marktmäßigen Realisierung, zB der Veräußerung, erhebt⁴⁶⁾.

b) Aus der Sicht eines Zuzugsstaates, der die Veräußerung von Beteiligungen als steuerpflichtigen Sachverhalt ansieht, stellt sich insb die Frage, ob dieser entweder die im Wegzugsstaat aufgedeckten stillen Reserven bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Veräußerungsfalle anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen hat (sog „step-up in basis“ oder „re-basing“) oder die entsprechende ausländische Steuer auf diese stillen Reserven anrechnen muss. Abkommensrechtlich besteht nach hA eine solche Verpflichtung generell nicht⁴⁷⁾. Dennoch haben einige Mitgliedsstaaten entweder in ihren DBA⁴⁸⁾ oder im innerstaatlichen

29) Dazu bereits ausf *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, S 262 (265 f).

30) Siehe sogleich unten 4.a.; siehe dazu auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, S 262 (265 f).

31) Vgl EuGH 15. 10. 1986, 168/85, Slg 1986, 2945, Kommission/Italien – Tz 11; EuGH 11. 6. 1991, C-307/89, Slg 1991, I-2903, Kommission/Frankreich – Tz 13; EuGH 25. 7. 1991, C-58/90, Slg 1991, I-4193, Kommission/Italien – Tz 12 et seq.; EuGH 17. 11. 1992, C-236/91, Slg 1992, I-5933, Kommission/Irland – Tz 6; EuGH 26. 1. 1994, C-381/92, Slg 1994, I-215, Kommission/Irland – Tz 7; EuGH 24. 3. 1994, C-80/92, Slg 1994, I-1019, Kommission/Belgien – Tz 20; EuGH 26. 10. 1995, C-151/94, Slg 1995, I-3685, Kommission/Luxemburg – Tz 18; EuGH 29. 10. 1998, C-185/96, Slg 1998, I-6601, Kommission/Griechenland – Tz 32; EuGH 18. 1. 2001, C-162/99, Slg 2001, I-541, Kommission/Italien – Tz 33; EuGH 13. 7. 2000, C-160/99, Slg 2000, I-6137, Kommission/Frankreich – Tz 23; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 57 ff.

32) Ebenso *H.-J. Aigner*, GeS 2003, 254 (256); *Stangl*, SWI 2003, 283 (287); aA wohl *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 149 (172).

33) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 68.

34) Oben 2.c. mwN.

35) Dazu mwN *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, S 262 (265); siehe auch die eingehende Untersuchung bei *De Kort*, Intertax 2003, 102 (103 ff).

36) Jüngst *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2003, 88 (93).

37) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 59.

38) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 47; ebenso bereits Schlussanträge *GA Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 42.

39) Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABI L 073 vom 19. 3. 1976, 18 ff.

40) Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABI L 175 vom 28. 6. 2001, 17 ff; dazu etwa *Baker*, Intertax 2002, 216 (217).

41) Siehe auch § 1 Abs 1 und 2 EG-VAHG, BGBl 658/1994 idF BGBl I 132/2002; dazu etwa *Jirousek*, ÖStZ 2002/1055.

42) Zu dieser Rechtsprechungslinie zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 45; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, Bent Vestergaard – Tz 26; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 44 ff; weiters zB *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), EGV, Vor Art 39-55 Rz 240.

43) Derzeit zB im Verhältnis zu Frankreich (Art 27 DBA Frankreich, BGBl 1994/613). Überdies sieht der im Rahmen des OECD-Update 2002 neu eingeführte – allerdings bisher noch in keinem österr DBA umgesetzte – Art 27 OECD-MA die Möglichkeit der jeweiligen DBA-Partnerstaaten vor, einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Abgabenansprüchen auf der Grundlage eines DBA zu leisten; siehe dazu ausf *Prats*, Intertax 2002, 56 (56 ff); *Jirousek*, SWI 2002, 215 (215 ff).

44) Siehe dazu zB *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 163.

45) *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390; *Schaumburg*, IntStR² (1998) 284 f; *Pohl*, IStR 2001, 460 (463); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 254; *Toifl*, CDFI LXXXVIIb (2002) 149 (172).

46) Siehe zB *Schaumburg*, IntStR² (1998) 285; weiters *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, S 262 (265 f) mwN. Diesen Weg hat unlängst Dänemark eingeschlagen; siehe *Wittendorff*, 31 Tax Notes Int'l 859 (860) (Sept 8, 2003); *Wittendorff*, 33 Tax Notes Int'l 136 (138) (Jan 12, 2004).

47) Siehe zB *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz 437; *De Kort*, Intertax 2003, 102 (103 ff); implizit auch EAS 1125; ebenso wohl Art 13 Tz 12 OECD MK.

48) Siehe zB Art 13 Abs 6 DBA Österreich-Deutschland, wonach der Zuzugsstaat, wenn er zu einem späteren Zeitpunkt den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile besteuert, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes den im erstgenannten Staat angenommenen Erlös als Anschaffungskosten zu berücksichtigen hat (siehe auch ErlRV 695 BlnR XXI. GP); siehe für eine allgemeine Übersicht zB *De Broe*, CDFI LXXXVIIb (2002) 19 (57 ff); weiters *Vogel*, Double Taxation Conventions² (1997) Art 13 Tz 101.

Recht⁴⁹) entsprechende Bestimmungen vorgesehen, um eine doppelte Erfassung ein und derselben stillen Reserven und damit eine Doppelbesteuerung zu verhindern⁵⁰). Sieht man von solchen Bestimmungen ab, ist fraglich, ob die europarechtlichen Grundfreiheiten dem Zuzugsstaat eine solche Verpflichtung auferlegen. Basierend auf der Prämisse, dass der Wegzugsstaat europarechtskonform eine „Wegzugsbesteuerung“ vornehmen darf, ergibt sich mE aus dem den Grundfreiheiten inhärenten Beschränkungsverbot, dass der Zuzugsstaat die Wahrnehmung einer Grundfreiheit nicht dadurch weniger attraktiv machen darf, dass er in einem anderen Mitgliedsstaat aufgelaufene stille Reserven uneingeschränkt besteuert, die dort bereits steuerlich erfasst wurden⁵¹); der Zuzugsstaat muss daher wohl entweder durch eine Aufwertung oder die Gewährung einer Anrechnung der im Wegzugsstaat festgesetzten Steuer für eine Entlastung von der Doppelbesteuerung sorgen⁵²).

5. Ergebnis

Das Urteil des EuGH in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant dürfte den Todesstoß für die bisherigen Formen der

„Wegzugsbesteuerung“ darstellen⁵³). Wenngleich zahlreiche Detailfragen ungeklärt sind, ist eine „Wegzugsbesteuerung“ bei Beteiligungen aus heutiger Perspektive wohl nur dann europarechtskonform ausgestaltet, wenn die tatsächliche Besteuerung bis zur marktmäßigen Realisierung aufgeschoben wird, wobei das Abverlangen einer Sicherheitsleistung mE vor dem Hintergrund der erweiterten BeitreibungsRL idR als unverhältnismäßig zu beurteilen sein wird. Für den Zuzugsstaat könnte sich daraus umgekehrt die Verpflichtung ergeben, die Besteuerung im Wegzugsstaat entweder durch eine Aufwertung oder durch die Anrechnung der im Wegzugsstaat festgesetzten Steuer zu berücksichtigen. Nicht ausgeschlossen ist weiters, dass das vorliegende Urteil des EuGH auch Auswirkungen auf die Wegzugsbesteuerung von Körperschaften im Falle der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung zeitigen kann⁵⁴). Zwar hängt diese Frage generell von der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit des Wegzugs *per se* ab⁵⁵), allerdings scheint die Argumentation im Urteil in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant zumindest für Fälle eines gesellschaftsrechtlich zulässigen Wegzugs auch für den Bereich der Körperschaftsteuer neue Standards zu implementieren.

49) Siehe zB § 31 Abs 3 EStG (Aufwertung auf den gemeinen Wert im Zuzugszeitpunkt).

50) In einigen Fällen gewährt bereits der Wegzugsstaat eine Entlastung, indem er die vom Zuzugsstaat erhobene Steuer anrechnet (sog „reverse credit“; dazu *De Broe*, CDFI LXXXVIIb (2002) 19 [41]); regelmäßig dürfte jedoch der Wegzugsstaat davon ausgehen, dass dem Zuzugsstaat als neuem Ansässigkeitsstaat die Entlastung von der Doppelbesteuerung obliegt; in diesem Sinne zB EAS 1125.

51) Ähnlich *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 196; siehe aber auch *Malmer*, CDFI LXXXVIIb (2002) 79 (90).

52) Vollkommen ungeklärt ist freilich, ob und, wenn ja, in welchem Staat etwaige Wertminderungen der Beteiligung seit dem Zuzugszeitpunkt zu berücksichtigen sind. So könnte vor dem Hintergrund denkbarer europarechtlicher Pflichten des Zuzugsstaates vor allem die Verteilungsregel des Art 13 Abs 5 OECD MA dafür sprechen, dass der Zuzugsstaat auch zur Verlustberücksichtigung verpflichtet ist. Freilich könnte umgekehrt argumentiert werden, dass der Wegzugs-

staat letztlich nicht mehr besteuern darf als die Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten und dem tatsächlich realisierten Verkaufserlös, zumal er diesen Betrag (und nicht mehr als diesen Betrag) auch der Besteuerung jener StPfl zugrunde legt, die nicht von einer Grundfreiheit Gebrauch gemacht und ihren Heimatstaat verlassen haben.

53) Siehe speziell zu § 6 Z 6 EStG zB *H.-J. Aigner*, GeS 2003, 254 (257 f).

54) Siehe auch die Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“, KOM(2003)726 endg, 8 f.

55) Dazu jüngst *D. Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht – Ein Überblick zu den steuerlichen Folgen von Daily Mail, Centros, Überseering und Inspire Art (2004) 38 ff, 90 ff mwN; siehe auch *Weber*, ET 2003, 350 (353).

Kommission/Frankreich: Nachteilige Besteuerung ausländischer Kapitalerträge ist nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar

2004/484 S. 199 Die Französische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 49 EG und 56 EG verstoßen, dass sie die Anwendung des Satzes des der Abgeltung dienenden Steuerabzugs auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen iSd Art 125-0A und 125A des Code Général des Impôts, deren Schuldner nicht in Frankreich wohnhaft oder niedergelassen ist, vollständig ausgeschlossen hat.

EuGH, Urteil vom 4. 3. 2004, C-334/02, Kommission der Europäischen Gemeinschaften/Französische Republik.

DDR. Georg Kofler
Universität Linz

1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

Das nunmehr vorliegende Urteil in der Rs Kommission/Frankreich ist nicht nur deshalb interessant, weil es erstmals seit den Rs Verkoojen¹) und Kommission/Belgien²) neues Licht auf die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG im Steuerrecht wirft, sondern vor allem, weil es

Präcedenzwirkung für die anhängige Rs Lenz haben wird, die sich mit dem österr Halbsatz- bzw Endbesteuerungssystem für Dividenden befasst und zu der seit kurzem auch die Schlussanträge des GA³) vorliegen. Vereinfacht formuliert besteht nach dem französischen Code Général des Impôts (CGI) für gewisse Kapitalerträge, zB Zinsen aus Forderungspapieren und Einlagen, die von einem in Frankreich wohn-

1) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen.

2) EuGH 26. 9. 2000, C-478/98, Slg 2000, I-7587, Kommission/Belgien.

3) Schlussanträge GA *Tizziano* 25. 3. 2004, C-315/02, Lenz.