



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 19.12.2006
KOM(2006) 825 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND
SOZIALAUSSCHUSS**

**Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken
der Mitgliedstaaten**

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Einführung.....	3
2.	Wegzugsbesteuerung: Rechtlicher Rahmen.....	3
2.1.	Das Urteil des EuGH in der Rechtssache <i>de Lasteyrie</i> und seine Bedeutung für natürliche Personen	3
2.2.	Diskrepanzen, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung beseitigen	4
3.	Wegzugsbesteuerung von Unternehmen.....	6
3.1.	Bedeutung des Urteils <i>de Lasteyrie</i> für Unternehmen	6
3.2.	Diskrepanzen, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung beseitigen	8
4.	Wegzugsbesteuerung bei der Wohnsitzverlegung oder der Verbringung von Wirtschaftsgütern in EWR- oder EFTA-Staaten.....	10
4.1.	Auf die EWR-Staaten anwendbare Grundfreiheiten.....	10
4.2.	Verlegung des Wohnsitzes von natürlichen Personen / Verlegung des Unternehmenssitzes - Freizügigkeit der Arbeitsnehmer / Niederlassungsfreiheit.....	10
4.3.	Verbringung von Wirtschaftsgütern - Niederlassungsfreiheit, freier Waren- und Kapitalverkehr.....	11
5.	Wegzugsbesteuerung im Hinblick auf Drittländer.....	11
6.	Schlussfolgerung	11

1. EINFÜHRUNG

Diese Mitteilung wird im Rahmen der heutigen Mitteilung über die Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt vorgelegt. In der Mitteilung werden die im EG-Vertrag verankerten rechtlichen Bedingungen, wie der Europäische Gerichtshof (EuGH) sie in der Rechtssache *de Lasteyrie*¹ ausgelegt sowie in der Rechtssache *N*² bestätigt und weiter ausgeführt hat, analysiert, und es wird geprüft, wie sich diese auf die Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen und Unternehmen auswirken. Außerdem wird untersucht, wie die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Wegzugsbesteuerung mit dem EU-Recht in Einklang gebracht werden können. Schließlich werden die Grundsätze möglicher Lösungen zu der Frage erörtert, wie sich die derzeitigen Diskrepanzen zwischen den Vorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten beseitigen lassen. Die Kommission beabsichtigt, in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten ausführlichere Leitlinien zu diesen Fragen zu erarbeiten.

2. WEGZUGSBESTEUERUNG: RECHTLICHER RAHMEN

2.1. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *de Lasteyrie* und seine Bedeutung für natürliche Personen

Am 11. März 2004 verkündete der EuGH ein wichtiges Urteil zur Auslegung der Niederlassungsfreiheit im Rahmen der französischen Rechts, nach dem die nicht realisierten (latenten) Wertsteigerungen von Wertpapieren besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt. Als Herr de Lasteyrie du Saillant 1998 seinen Wohnsitz von Frankreich nach Belgien verlegte, hat Frankreich sofort den nichtrealisierten Wertzuwachs der Anteile, die er an einem französischen Unternehmen hielt, besteuert.

Der EuGH stellte hierzu fest, dass die französische Regelung die Ausübung der Niederlassungsfreiheit beschränkte, zumindest aber eine abschreckende Wirkung auf Steuerpflichtige hätte, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen. Der Steuerpflichtige wird allein wegen der Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland mit einem Einkommen steuerpflichtig, das noch nicht realisiert ist; er wird gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in Frankreich beibehält, benachteiligt.

Zwar bezieht sich das Urteil in der Rechtssache *de Lasteyrie* auf die Fakten und Umstände dieses Falls, die vom EuGH vorgenommene Auslegung des EU-Rechts legt jedoch Schlüsse in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung im Allgemeinen nahe.

¹ Rechtssache C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant gegen Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ABl. C 94 vom 17.4.2004, S. 5.

² Rechtssache C-470/04 N gegen Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7. September 2006.

Werden ansässige natürliche Personen auf der Grundlage der realisierten Einkünfte besteuert, während natürliche Personen, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, auf Grundlage des nichtrealisierten Wertzuwachses besteuert, so ist dies eine Ungleichbehandlung, die die Freizügigkeit behindert. Beschränkt ein Mitgliedstaat, sein Recht auf die Besteuerung der Wertzuwachses geltend zu machen, der erzielt wurde, während der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in dem Mitgliedstaat hatte, so darf er keine Maßnahmen treffen, die eine Einschränkung der Freizügigkeit darstellen.

Dies schließt die Möglichkeit aus, nicht realisierte Wertsteigerungen sofort zu besteuern, wenn der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt. Der EuGH stellte in den Urteilen *de Lasteyrie* und *N* fest, dass die Bindung eines möglichen Zahlungsaufschubs an Voraussetzungen wie z.B. die Hinterlegung von Sicherheiten eine beschränkende Wirkung hat, da sie den Steuerpflichtigen an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hindern. Auch geht aus dem Urteil *de Lasteyrie* hervor, dass der Zahlungsaufschub nicht an die Bedingung geknüpft sein darf, dass im Ursprungsland ein Vertreter benannt wird. In der Regel müssen die Maßnahmen zur Sicherstellung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu diesem Ziel stehen und dürfen nicht mit unverhältnismäßigen Kosten für den Steuerpflichtigen verbunden sein.

Der EuGH bestätigte im Urteil *N*³, dass im Fall einer Wohnsitzverlegung einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person in einen anderen Mitgliedstaat das EU-Recht den bisherigen Wohnsitzmitgliedstaat nicht daran hindert, den Einkommensbetrag festzulegen, auf den er sein Besteuerungsrecht wahren möchte, sofern die Steuer nicht sofort erhoben wird und der Steueraufschub nicht an weitere Bedingungen geknüpft ist. Ein solches Vorgehen entspricht dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität und umfasst eine zeitliche Komponente, nämlich den Zeitraum der Gebietsansässigkeit, in dem der steuerpflichtige Gewinn erzielt wird. Die Vorschrift, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung eine Steuererklärung vorlegt, ist für die Ermittlung des Einkommens erforderlich. Sie kann insofern als verhältnismäßig betrachtet werden, als mit ihr das legitime Ziel der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten verfolgt wird, um insbesondere eine Doppelbesteuerung zu vermeiden⁴.

Die meisten Mitgliedstaaten, die eine dem Fall *de Lasteyrie* vergleichbare Wegzugssteuer auf Anteilsinhaber erhoben haben, haben diese inzwischen abgeschafft oder in Einklang mit dem Urteil abgeändert. Daher konnte die Kommission Vertragsverletzungsverfahren aufheben, die sie in dieser Frage gegen mehrere Mitgliedstaaten eingeleitet hatte. Die Kommission wird allerdings die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten in diesem Bereich weiter beobachten, um sicherzustellen, dass sie mit dem EU-Recht vereinbar sind.

2.2. Diskrepanzen, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung beseitigen

Der bedingungslose Steueraufschub kann zwar die unmittelbare Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, und solchen, die im selben Mitgliedstaat wohnhaft bleiben, beheben, er bietet jedoch nicht notwendigerweise eine Lösung für die bestehenden Diskrepanzen zwischen den Besteuerungsvorschriften einzelner Mitgliedstaaten. Gemäß der allgemeinen Regel von Artikel 13 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen hat bei einer

³ Randnummern 42-46.

⁴ Randnummer 49.

Veräußerung von Anteilen der Wohnsitzstaat das alleinige Besteuerungsrecht. Das Musterabkommen enthält keine besonderen Bestimmungen für die Behandlung natürlicher Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz verlegen. In der Praxis haben einige Mitgliedstaaten besondere Bestimmungen in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen, um sicherzustellen, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte mit ihrem nationalen System der erweiterten Steuerpflicht in Einklang steht. Andere Mitgliedstaaten legen hingegen eine fiktiven Veräußerung unmittelbar vor dem Wegzug zugrunde und vertreten die Ansicht, dass auf diesen Inlandsvorgang das Doppelbesteuerungsabkommen nicht anwendbar ist.

Eine ungerechtfertigte Beschränkung könnte sich ergeben, wenn der Wegzugsstaat die Be-messungsgrundlage zum Zeitpunkt der fiktiven Veräußerung ermittelt und die Steuer dann anlässlich der tatsächlichen Veräußerung erhebt, während gleichzeitig der neue Wohnsitzstaat die zwischen Anschaffung und tatsächlicher Veräußerung erzielte Wertsteigerung berücksichtigt. Dies hätte eine Doppelbesteuerung der zwischen Erwerb und fiktiver Veräußerung erzielten Wertsteigerung zur Folge, wenn der neue Wohnsitzstaat das alleinige Recht auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns beansprucht und keiner der beiden Mitgliedstaaten eine Anrechnung der im jeweils anderen Staat erhobenen Steuern zulässt. Nach Auffassung der Kommission müssen zwei Mitgliedstaaten, die ihre Besteuerungsrechte auf dasselbe Einkommen wahrnehmen wollen, dafür sorgen, dass dies nicht zu einer Doppelbesteuerung führt. Diese Auffassung vertritt der EuGH implizit auch in seinem Urteil in der Rechtssache *N*⁵.

Die Kommission sieht mehrere Möglichkeiten, wie die Mitgliedstaaten diese Diskrepanzen beseitigen können:

- In der Praxis gibt es in einer Reihe von Mitgliedstaaten, die von einer fiktiven Veräußerung vor dem Wegzug ausgehen oder eine erweiterte Steuerpflicht anwenden, die bereits einen Mechanismus zur Anrechnung der vom neuen Wohnsitzstaat auf dieselben Wertsteigerungen erhobenen Steuern vorsehen.
- Die Mitgliedstaaten könnten sich auch darauf einigen, die Rechte auf die Besteuerung von Wertsteigerungen aufzuteilen, indem sie beispielsweise die Besteuerungsrechte entsprechend dem Zeitraum teilen, während dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz im jeweiligen Mitgliedstaat hatte. Dies kann Änderungen geltender Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich machen. Wie der EuGH im Urteil *N* bestätigt hat, müssten bei jeder Lösung mögliche Wertminderungen⁶ der Anteile entweder vom Aufnahmemitgliedstaat oder vom Herkunftsmitgliedstaat berücksichtigt werden. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat, darf nicht dazu führen, dass Wertsteigerungen in größerem Umfang besteuert werden, als dies bei der Beibehaltung des Wohnsitzes der Fall gewesen wäre.

Unabhängig davon, mit welchen Mitteln die Mitgliedstaaten die Diskrepanzen zwischen ihren Besteuerungsvorschriften beseitigen, ist eine wirksame Verwaltungszusammenarbeit der Schlüssel zum Erfolg solcher Maßnahmen. Der Wegzugsstaat kann seine Besteuerungsrechte nur dann zum Zeitpunkt der Veräußerung wahrnehmen, wenn ihm bekannt ist, dass eine solche Veräußerung stattfindet. Er ist in gleicher Weise darauf angewiesen, dass der neue Wohnsitzstaat Steuern in seinem Namen beitreibt, wenn der weggezogene Steuerpflichtige

⁵ Randnummer 49.

⁶ Randnummer 54.

seiner Steuerpflicht nicht nachkommen will⁷. Deswegen sollten die Mitgliedstaaten die Möglichkeiten der Amtshilfe-Richtlinie und der Betreibungs-Richtlinie vollständig ausschöpfen⁸.

3. WEGZUGSBESTEUERUNG VON UNTERNEHMEN

3.1. Bedeutung des Urteils *de Lasteyrie* für Unternehmen

Nach Auffassung der Kommission hat die im Urteil *de Lasteyrie* vom EuGH vertretene Auslegung der Niederlassungsfreiheit in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen auch direkte Auswirkungen auf die auf Unternehmen erhobene Wegzugssteuer der Mitgliedstaaten.⁹

Seit 8. Oktober 2004 gibt es das Statut der Europäischen Gesellschaft, das es einer Gesellschaft, die die Rechtsform einer SE (*Societas Europaea*)¹⁰ angenommen hat, ermöglicht, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, ohne die Gesellschaft auflösen oder eine neue juristische Person gründen zu müssen. Die 2005 erfolgte Änderung¹¹ der Fusions-Richtlinie (90/434/EWG) stellt sicher, dass unter bestimmten Bedingungen bei Verlegung des Sitzes einer SE oder einer Europäischen Genossenschaft¹² von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht realisierte Wertsteigerungen des im Wegzugsmitgliedstaats verbleibenden Vermögens nicht sofort besteuert werden. Wirtschaftsgüter, die im Wegzugsmitgliedstaat nicht mehr einer Betriebsstätte zugerechnet werden, werden in den Änderungen nicht erwähnt. Die Kommission ist jedoch der Auffassung, dass die Grundsätze des Urteils *de Lasteyrie* auch für solche „verbrachten“ Wirtschaftsgüter gelten.

Außerdem wird in den meisten Mitgliedstaaten eine Art von Wegzugsabgabe erhoben, wenn ein Unternehmen einzelne Wirtschaftsgüter oder Verbindlichkeiten in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte verbringen, während eine vergleichbare Verbringung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in eine Zweigniederlassung im selben Mitgliedstaat keine sofortige Besteuerung zur Folge hätte¹³.

⁷ Siehe Randnummern 52-53 des Urteils *N* des EuGH.

⁸ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 und Richtlinie 76/308/WEG des Rates vom 15. März 1976 in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 geänderten Fassung.

⁹ Einige Kommentatoren haben festgestellt, dass mit Ausnahme eines Absatzes im ganzen Urteil stets von dem „Steuerpflichtigen“ die Rede war statt von der Besteuerung von natürlichen Personen. Hier sei darauf verwiesen, dass der EuGH selbst das Urteil *de Lasteyrie* in seinem Urteil vom 13.12.2005 in der Rechtssache C-411/03 *Sevic Systems AG* betreffend grenzüberschreitende Verschmelzungen zitiert.

¹⁰ Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 der Kommission vom 8.10.2001.

¹¹ Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.2.2005.

¹² Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22.7.2003.

¹³ Vergleichbare Fragen können bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern von einer Betriebsstätte zum Stammhaus in einem anderen Mitgliedstaat oder auch bei der Verbringung von einer Betriebsstätte desselben Unternehmens zu einer anderen auftreten. Der Einfachheit halber geht diese Mitteilung nur auf die Verbringung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in eine Betriebsstätte ein, doch gelten die Ergebnisse der Analyse auch für die anderen Arten von Verbringungen. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass je nachdem, wie der Mitgliedstaat, in dem sich der Hauptsitz befindet, eine Doppelbesteuerung vermeidet, die praktischen Konsequenzen in den einzelnen Szenarien unterschiedlich sein können.

Wenn ein Unternehmen Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat verbringt, so will der Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen ansässig ist, möglicherweise sein Recht auf Besteuerung der Differenz zwischen dem Marktwert der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Verbringung und ihrem steuerlichen Wert (Wertsteigerung) ausüben. Üblicherweise wird diese Differenz bei der tatsächlichen Realisierung der Wertsteigerung besteuert und nicht bei Entstehung. Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten, die vom Stammhaus eines Unternehmens in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat verbracht werden, gelten jedoch nach dem geltenden Steuerrecht der meisten Mitgliedstaaten als „veräußert“, und der Wertzuwachs, der während der Zugehörigkeit zu dem in ihrem Staatsgebiet ansässigen Unternehmen erzielt wurde, wird in der Regel unmittelbar zum Zeitpunkt der Verbringung der Wirtschaftsgüter besteuert.

Aus *de Lasteyrie* folgt, dass Steuerpflichtige, die ihre Niederlassungsfreiheit wahrnehmen, indem sie ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, weder früher noch höher besteuert werden dürfen, als Steuerpflichtige, deren Wohnsitz im selben Mitgliedstaat bleibt. Lässt ein Mitgliedstaat bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern von einer Niederlassung eines in seinem Staatsgebiet ansässigen Unternehmens in eine andere einen Steueraufschub zu, so dürfte die unmittelbare Besteuerung bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat gegen die im EG-Vertrag verankerten Freiheiten verstößen.

Ein Mitgliedstaat, der zum Zeitpunkt der Verbringung eines Wirtschaftsguts seine Rechte auf Besteuerung der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Marktwert wahrnehmen möchte, kann den zugrundeliegenden Betrag, über den er seine Besteuerungshoheit wahren will, festlegen, sofern dies nicht zu einer sofortigen Erhebung der Steuer führt und der Steueraufschub an keine weiteren Bedingungen geknüpft ist. Ein solcher bedingungsloser Zahlungsaufschub bietet jedoch nicht notwendigerweise eine Lösung für die zwischen den Besteuerungsvorschriften der Mitgliedstaaten bestehenden Diskrepanzen (siehe Nummer 3.2).

Im Falle eines Steueraufschubs können die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen die angemessene Auflage machen, die Steuerbehörden regelmäßig darüber zu unterrichten, ob die verbrachten Wirtschaftsgüter sich noch in seinem Besitz befinden oder veräußert wurden. Solche Auflagen dürfen aber nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinausgehen und den Steuerpflichtigen nicht davon abhalten, die ihm aus dem EG-Vertrag erwachsenden Rechte wahrzunehmen. So könnte ein Mitgliedstaat beispielsweise von einem Steuerpflichtigen verlangen, zum Zeitpunkt der Verbringung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat eine Steuererklärung einzureichen, in der er bestätigt, dass er die Wirtschaftsgüter nicht veräußert hat. Eine einfache jährliche Erklärung des Steuerpflichtigen, aus der hervorgeht, dass seine Betriebsstätte im anderen Mitgliedstaat noch immer im Besitz des verbrachten Wirtschaftsguts ist, zusammen mit einer Mitteilung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder einer späteren Verbringung des Wirtschaftsgutes in einen dritten Staat wäre ebenfalls akzeptabel und ausreichend.

Die Kommission hält die Mitgliedstaaten außerdem dazu an, die bereits vorhandenen Mittel besser einzusetzen, um bei der Steuerbeitreibung den Informationsaustausch und die Amtshilfe zwischen den betreffenden Steuerverwaltungen zu verbessern. Die Kommission ist bereit, die Mitgliedstaaten bei der Prüfung des Spielraums für einen automatischen Informationsaustausch auf diesem Gebiet zu unterstützen.

Wünscht ein Mitgliedstaat, den Verwaltungsaufwand möglichst gering zu halten, so könnte er den Steuerpflichtigen das *Wahlrecht* einräumen, auf den Zahlungsaufschub zu verzichten und die Steuer zum Zeitpunkt der Verbringung zu zahlen. Eine solche Möglichkeit muss jedoch auf Freiwilligkeit beruhen und ausgewogen sein. Ein Mitgliedstaat kann einen Steuerpflichtigen nicht zwingen, sich für die sofortige Zahlung der Steuer zu entscheiden, indem er ihm im Falle des Steueraufschubs bis zur tatsächlichen Veräußerung der Wirtschaftsgüter übermäßige Lasten auferlegt.

3.2. Diskrepanzen, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung beseitigen

Die Mitgliedstaaten bemessen bei der grenzüberschreitenden Verbringung von Wirtschaftsgütern deren Wert nach unterschiedlichen Verfahren. In mehreren Mitgliedstaaten können Wirtschaftsgüter zum Buchwert in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte verbracht werden. Diese Mitgliedstaaten verzichten darauf, die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Marktwert zum Zeitpunkt der Verbringung zu besteuern. In der Regel bewerten sie Wirtschaftsgüter, die in eine in ihrem Staatsgebiet belegene Betriebsstätte verbracht werden, ebenfalls nach dem Buchwert. Andere Mitgliedstaaten wollen das Recht wahrnehmen, die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Marktwert zum Zeitpunkt der Verbringung zu besteuern.

Wird ein Wirtschaftsgut von einem Mitgliedstaat, der seine Besteuerungsrechte zum Zeitpunkt der Verbringung wahrnimmt, in einen Mitgliedstaat verbracht, der das verbrachte Wirtschaftsgut zum Buchwert bewertet und einen späteren Wertzuwachs bei der Veräußerung besteuert, so kann dies zu einer Doppelbesteuerung der erzielten Gewinne führen. Wird andererseits ein Wirtschaftsgut von einem Mitgliedstaat, der eine Verbringung zum Buchwert zulässt, in einen Mitgliedstaat verbracht, der das verbrachte Wirtschaftsgut zum Marktwert bewertet, so wird die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Marktwert in beiden Mitgliedstaaten nicht besteuert, das heißt es kommt zu einer unbeabsichtigten doppelten Nichtbesteuerung.

Diskrepanzen treten auch auf, wenn zwei Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich in gleicher Weise vorgehen, in der Praxis aber den Wert der fraglichen Wirtschaftsgüter unterschiedlich bemessen. Misst der Mitgliedstaat, in den das Wirtschaftsgut verbracht wird, diesem einen höheren Wert bei, und lässt er damit eine höhere Abschreibung auf die steuerpflichtigen Gewinne der Betriebsstätte und die Besteuerung eines geringen Wertzuwachses bei einer etwaigen späteren Veräußerung des Wirtschaftsguts zu, so kann dies zu einer doppelten Nichtbesteuerung eines Teils des Wertzuwachses führen. Misst andererseits der Mitgliedstaat, in den das Wirtschaftsgut verbracht wird, diesem einen geringeren Wert zu, so fällt die Abschreibung niedriger aus, und der Wertzuwachs bei einer etwaigen späteren Veräußerung ist höher, was die Doppelbesteuerung eines Teils des Wertzuwachses zur Folge hat.

Solche Diskrepanzen stehen dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes im Wege, da sie Unternehmen davon abhalten können, in anderen Mitgliedstaaten zu investieren. Die Möglichkeit der doppelten Nichtbesteuerung kann außerdem ein Anreiz dafür sein, ihre grenzüberschreitende Tätigkeit so zu gestalten, dass sie Lücken zwischen den einzelstaatlichen Steuervorschriften ausnutzen, anstatt ihre Geschäftsentscheidungen auf fundierte wirtschaftliche Erwägungen zu stützen.

Entscheidet sich ein Mitgliedstaat dafür, seine Besteuerungsrechte zum Zeitpunkt der Verbringung des Wirtschaftsguts in einen anderen Mitgliedstaat wahrzunehmen, so sollte der Steuerpflichtige nicht deswegen doppelt besteuert werden. Die betreffenden Mitgliedstaaten sollten daher Maßnahmen zur Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung treffen.

Denkbar wäre beispielsweise, dass der Mitgliedstaat, in den das Wirtschaftsgut verbracht wird, den vom anderen Mitgliedstaat zum Zeitpunkt der Verbringung ermittelten Marktwert als Ausgangswert für die Besteuerung des Wirtschaftsguts akzeptiert. Ein solches auf gegenseitiger Anerkennung beruhendes Vorgehen wäre für die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen nur mit geringem Verwaltungsaufwand verbunden. Es kann allerdings einen gewissen Spielraum für Steuerarbitrage bieten, das heißt, die Steuerpflichtigen können versucht sein, unterschiedliche Wertbemessungsverfahren einzelner Mitgliedstaaten zu nutzen, um in dem Mitgliedstaat mit der niedrigsten Körperschaftsteuer eine möglichst hohe Wertsteigerung besteuern zu lassen. Eine andere Möglichkeit bestünde darin, dass die Mitgliedstaaten weiterhin den Wert von Wirtschaftsgütern nach ihren eigenen Regeln bemessen, jedoch ein Verfahren vorsehen, mit dem möglichen Bewertungsdifferenzen beseitigt werden, beispielsweise einen verbindlichen Schlichtungsmechanismus wie ihn das EU-Schiedsübereinkommen (90/436/EWG) vorsieht, oder einen allgemeinen Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU. Wie ihrer Mitteilung über die Koordinierung zu entnehmen ist, will die Kommission untersuchen, welcher Spielraum für einen solchen Mechanismus besteht und ob dieser machbar ist.

Wird ein Wirtschaftsgut aus einem Mitgliedstaat, der eine Verbringung zum Buchwert zulässt, in einen Mitgliedstaat verbracht, der üblicherweise den Wert des verbrachten Wirtschaftsguts zum Marktwert bemisst, so sollten die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen treffen, um eine doppelte Nichtbesteuerung der Differenz zwischen dem Buchwert des Wirtschaftsgutes und seinem Marktwert zum Zeitpunkt der Verbringung zu vermeiden. Eine Möglichkeit hierfür bestünde darin, dass der Mitgliedstaat, in den das Wirtschaftsgut verbracht wird, den vom anderen Mitgliedstaat ermittelten Buchwert als Ausgangswert für die Besteuerung heranzieht. Unter diesen Umständen wäre ein Vorgehen aufgrund gegenseitiger Anerkennung die Lösung, die sich anbietet.

Die vorgenannten Lösungsmöglichkeiten basieren allgemein auf der Vorstellung, dass der Wegzugsstaat einen Steueraufschub gewähren sollte, bis die Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter tatsächlich veräußert oder bis diese in ein Drittland verlegt werden (siehe Kapitel 4). Allerdings ist einzuräumen, dass einige Arten von Wirtschaftsgütern, die in Unternehmen eingesetzt oder von diesen geschaffen werden, von der Sache her nicht zur Veräußerung bestimmt sind, sondern vom Unternehmen aufgebraucht werden oder irgendwann auslaufen (z. B. bestimmte immaterielle Anlagegüter). In der Praxis nutzen die Mitgliedstaaten oft andere Steuertatbestände als die tatsächliche Veräußerung, um sicherzustellen, dass solche Wirtschaftsgüter bei reinen Inlandssachverhalten angemessen besteuert werden. So wird in einzelstaatlichen Steuerregelungen in der Regel die beschleunigte Abschreibung im ersten Jahr bzw. in den ersten Jahren nach dem Erwerb durch eine entsprechend geringere Abschreibung in den folgenden Jahren ausgeglichen. Ein weiteres Beispiel stellt die laufende Besteuerung der Einnahmen aus selbstgeschaffenen Patenten (keine Aktivierung des Aufwands aus Forschung und Entwicklung) während der Dauer des Patentschutzes dar.

Nach Auffassung der Kommission sollten Mitgliedstaaten, die sich bei Inlandssachverhalten auf andere Steuertatbestände als die Veräußerung stützen, in der Lage sein, vergleichbare Mechanismen auch bei grenzübergreifenden Sachverhalten anzuwenden, vorausgesetzt, grenzübergreifende Geschäfte werden im Vergleich zu innerstaatlichen nicht schlechter gestellt. Die Mitgliedstaaten sollten jedoch dafür sorgen, dass solche alternativen Mechanismen keine Doppelbesteuerung oder ungewollte doppelte Nichtbesteuerung zur Folge haben. Deswegen sollten sie die Anwendung solcher Mechanismen mit den Mitgliedstaaten abstimmen, in die die Wirtschaftsgüter verlegt werden. Die Kommission ist bereit, den Mitgliedstaaten bei der Erstellung ausführlicher Leitlinien zu diesen Fragen zu helfen.

4. WEGZUGSBESTEUERUNG BEI DER WOHNSTIZVERLEGUNG ODER DER VERBRINGUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN IN EWR- ODER EFTA-STAATEN

4.1. Auf die EWR-Staaten anwendbare Grundfreiheiten

Dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) zufolge gelten hier auch die vier im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten (freier Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital). Das Abkommen enthält außerdem horizontale Bestimmungen in Bezug auf diese vier Freiheiten. Das abgeleitete Gemeinschaftsrecht im Steuerbereich wurde jedoch nicht in das EWR-Abkommen übernommen. Die Amtshilfe-Richtlinie und die Betreibungs-Richtlinie gelten in diesen Staaten somit nicht.

4.2. Verlegung des Wohnsitzes von natürlichen Personen / Verlegung des Unternehmenssitzes - Freizügigkeit der Arbeitsnehmer / Niederlassungsfreiheit

Die bei der Auswanderung von natürlichen Personen bzw. der Verlegung des Unternehmenssitzes erhobenen Steuern berühren in erster Linie die Freizügigkeit von Arbeitnehmern (Artikel 39 EG-Vertrag / 28 EWR-Abkommen) bzw. die Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG-Vertrag / Artikel 31 EWR-Abkommen). In Bezug auf die strittige Wegzugsbesteuerung in den Fällen *de Lasteyrie* und *N*, die natürliche Personen mit einer wesentlichen Beteiligung betraf, wurde festgestellt, dass sie gegen die Niederlassungsfreiheit verstieß. Da dieselben Grundrechte auch für die EWR-Staaten gelten, sind die Urteile *de Lasteyrie* und *N* direkt relevant. Es stellt sich die Frage, ob es bedeutende Unterschiede beim Sachverhalt gibt, die solche Einschränkungen im Falle von EWR-Staaten rechtfertigen würden. Nach Auffassung der Kommission ist die sofortige Beitreibung von Steuern unter bestimmten Umständen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt, namentlich der Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht sicherzustellen und Steuerflucht zu verhindern.

EWR-Staaten sind nicht verpflichtet, das abgeleitete Gemeinschaftsrecht im Steuerbereich (u. a. Amtshilfe-Richtlinie und Betreibungs-Richtlinie) anzuwenden. Infolgedessen haben die Mitgliedstaaten nicht notwendigerweise dieselbe Sicherheit wie in der Gemeinschaft, dass gestundete Steuerforderungen zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt werden können. In vielen Fällen haben die Mitgliedstaaten allerdings bilaterale oder multilaterale Steuerabkommen mit EWR-Staaten geschlossen, deren Verpflichtungen zum Informationsaustausch eine ähnlich gute Amtshilfe garantieren. Nach Ansicht der Kommission sollten Mitgliedstaaten in den Fällen, in denen die Steueransprüche aufgrund des Fehlens einer Verwaltungszusammenarbeit nicht abgesichert sind, berechtigt sein, zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung oder der Verbringung die angemessenen Massnahmen zu ergreifen.

4.3. Verbringung von Wirtschaftsgütern - Niederlassungsfreiheit, freier Waren- und Kapitalverkehr

Die Verbringung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus eines Unternehmens in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte könnte - je nach den Umständen und der Art der Wirtschaftsgüter - die Niederlassungsfreiheit oder die Freiheit des Waren- oder des Kapitalverkehrs berühren.

Im Falle von EWR-Staaten, in denen dieselben Grundfreiheiten gelten, dürfte dies bei der Wohnsitzverlegung von natürlichen Personen und bei der Verlegung des Unternehmenssitzes zu ähnlichen Fragen führen, wie sie in Punkt 4.2 erörtert wurden. Nach Auffassung der Kommission sollten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, ihre Steueransprüche zum Zeitpunkt der Verbringung der Wirtschaftsgüter sicherzustellen, wenn mit dem betreffenden EWR-Staat kein ausreichender Informationsaustausch besteht.

5. WEGZUGSBESTEUERUNG IM HINBLICK AUF DRITTLÄNDER

Von den vier Grundfreiheiten sind nur der freie Kapital- und Zahlungsverkehr (Artikel 56 EG-Vertrag) auf Drittländer anwendbar.

Für die Wohnsitzverlegung oder die Sitzverlegung in andere Drittländer¹⁴ als solche gelten die Bestimmungen über die Freizügigkeit nicht, und die Mitgliedstaaten können nach eigenem Ermessen die Steuern zum Zeitpunkt des Wegzugs festsetzen und beitreiben. Die Verlegung des Wohnsitzes einer natürlichen Person oder die Verlegung eines Unternehmenssitzes kann jedoch mit Transaktionen verbunden sein, die unter die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr fallen. Die Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine in einem Drittland belegenen Betriebsstätte kann unter dem Gesichtspunkt des freien Kapitalverkehrs geprüft werden.

Da die Anwendung der verschiedenen Freiheiten zum selben Ergebnis führen müsste, wäre die sofortige Besteuerung zum Zeitpunkt der Verbringung solcher Wirtschaftsgüter eine Einschränkung des freien Kapitalverkehrs. Wie vorstehend erläutert hält die Kommission jedoch bei mangelnder Verwaltungszusammenarbeit unter diesen Umständen eine Einschränkung als gerechtfertigt. Die Kommission fordert die Mitgliedstaaten auf, gegebenenfalls die Verwaltungszusammenarbeit mit Nicht-EU-Partnern auszubauen, da dies der beste Weg ist, um die Einhaltung der Steuerpflicht sicherzustellen und Steuerumgehung zu vermeiden.

6. SCHLUSSFOLGERUNG

Die Wegzugsbesteuerung ist ein wichtiges Beispiel für einen Bereich, in dem die Mitgliedstaaten von einer Koordinierung auf EU-Ebene profitieren könnten. Ein koordiniertes Vorgehen kann den Mitgliedstaaten helfen, ihre Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung mit dem EU-Recht und den Rechtsvorschriften der anderen Mitgliedstaaten in Einklang zu bringen.

¹⁴ Ausgenommen die Schweiz. Nach dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft, ihren Mitgliedstaaten und der Schweizer Eidgenossenschaft von 1999 gilt die Freizügigkeit auch für die Schweiz.

Die Kommission ist bereit, den Mitgliedstaaten zu helfen, die in dieser Mitteilung vorgestellten koordinierten Lösungen zu erarbeiten, und beabsichtigt, in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten ausführlichere Leitlinien zu den vorstehend behandelten Aspekten zu erstellen.

Die Kommission ersucht den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, zu dieser Mitteilung Stellung zu nehmen.