

Topthema

VwGH contra EuGH Seeling?

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmair

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke
Johann Fischerlehner
Friedrich Frabberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl

Steueralltag

Flutkatastrophe in Asien

Unternehmenssteuerrecht

Änderungen durch das AbgÄG 2004

Europa & Steuern

Adaptierung der beschränkten Steuerpflicht

Internationales Steuerrecht

Werbeauftritte ausländischer Sportler in Österreich

Banken, Investmentfonds und Versicherungen

Neuregelung ausländischer Investmentfonds

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Nachkauf von Schul- und Studienzeiten

Infocenter WKO

Zuschuss zur Entgeltfortzahlung

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Änderungen in § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2004

*Mit den Änderungen in § 6
Z 6 EStG im Rahmen des*

*AbgÄG 2004¹⁾ trägt der Gesetzgeber der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*²⁾ zur Wegzugsbesteuerung Rechnung. Nunmehr kann auf Antrag die steuerliche Erfassung stiller Reserven anlässlich des Transfers von Wirtschaftsgütern oder der Verlagerung von Betrieben bzw. Betriebsstätten ins EU/EWR-Ausland im Wegzugszeitpunkt unterbleiben. Darüber hinaus wird die bisherige Verwaltungspraxis, wonach § 6 Z 6 EStG auch auf sonstige Leistungen Anwendung findet, gesetzlich verankert. Die Neuregelung wirft wiederum eine Reihe von Zweifelsfragen auf und erscheint in Teilbereichen auch gemeinschaftsrechtlich bedenklich.*

*Anpassung der österreichischen Wegzugsbesteuerung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant**

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

A. RECHTLICHER HINTERGRUND DER NEUREGELUNG

Nach der bis zum AbgÄG 2004 geltenden Fassung des § 6 Z 6 EStG führte die Überführung von Wirtschaftsgütern eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätten) in ausländische Betriebe (Betriebsstätten) oder die Verlegung ganzer Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland zur steuerlichen Erfassung der in den überführten Wirtschaftsgütern angesammelten stillen Reserven. Voraussetzung war, dass der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört, der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen Betriebes ist oder an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist.³⁾ Die Bestimmung griff außerdem, wenn bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausübten oder darauf Einfluss hielten.

Im Schrifttum wurde bereits mehrfach darauf verwiesen, dass § 6 Z 6 EStG nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei.⁴⁾ Beschränkungen der Grundfreiheiten würden sich beim Wirtschaftsguttransfer insb dadurch ergeben, dass § 6 Z 6 EStG zu einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsteile führt, während im Inlandsachverhalt bei der Überführung innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen keine steuerlichen Folgen eintreten.⁵⁾ Bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern in einen ausländischen Betrieb oder in eine ausländische Mitunternehmerschaft könnten ebenfalls Ungleichbehandlungen auftreten, die den Grundfreiheiten widersprechen,⁶⁾ zumal diesfalls höhere stille Reserven besteuert werden, als bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern im Inland.⁷⁾ Diese Ungleichbehandlungen erschienen auch vor dem Hintergrund der in Art 43 EG verankerten Niederlassungsfreiheit nicht zu rechtfertigen.⁸⁾ Ähnliche

Bedenken bestanden auch gegen die Anwendung des § 6 Z 6 EStG beim „Wegzug“ von Kapitalgesellschaften durch Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland,⁹⁾ zumal mit dem StRefG 1988 der Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG auf die Verlegung von Betrieben ins Ausland erweitert wurde und damit auch als Rechtsgrundlage für die Erfassung des

Dr. Dietmar Aigner und DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) sind Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) BGBI I 2004/180.
- 2) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-00000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.
- 3) Vgl dazu *Doralt/Mayr*, EStG⁶ § 6 Rz 378 ff; *Beiser/Mayr*, EStG § 6 Rz 26; *Hofstätter/Reichel*, EStG § 6 Z 6 EStG Rz 1 ff.
- 4) Dazu zB *H.-J. Aigner*, „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Grundfreiheiten, GeS aktuell 2003, 254 (257).
- 5) *W. Loukota*, § 6 Z 6 EStG und Niederlassungsfreiheit, SWI 2001, 67 (69).
- 6) Dazu *H.-J. Aigner*, Gemeinschaftsrechtliche Fragen der Überführung von Wirtschaftsgütern und der Wegzugsbesteuerung, ÖStZ 2002/696, 398 ff.
- 7) Im Inlandsachverhalt handelt es sich um eine Entnahme aus dem übertragenden Betrieb und eine Einlage in den übernehmenden Betrieb. Als Bewertungsmaßstab der Entnahme und der Einlage ist nach § 6 Z 4 und Z 5 EStG der Teilwert heranzuziehen. Bei der Überführung in einen ausländischen Betrieb oder in eine ausländische Mitunternehmerschaft ist hingegen ein Veräußerungspreis anzusetzen, der im Falle einer Lieferung an einen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre. Der nach § 6 Z 6 EStG anzusetzende Wert stellt somit einen marktorientierten Veräußerungspreis dar, der auch eine Gewinnspanne berücksichtigt. Der Teilwert wird bei Umlaufvermögen daher regelmäßig unter dem nach § 6 Z 6 EStG anzusetzenden Wert liegen. Siehe dazu *Lechner*, Gewinnabgrenzung im Internationalen Steuerrecht aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 209 (223); *Lahodny-Karner*, Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen, ÖStZ 1988, 264 (265 f).
- 8) Dazu ausführlich *H.-J. Aigner*, „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Grundfreiheiten, GeS aktuell 2003, 254 (257).
- 9) Ausführlich *Staringer*, Kapitalgesellschaften (1999) 193 ff.

Wegzugs einer Kapitalgesellschaft angewendet wurde.¹⁰⁾ Auch hier wird das legitime Ziel der Sicherung des Besteuerungsanspruchs durch die sofortige Besteuerung nicht mit verhältnismäßigen Mitteln erreicht.¹¹⁾

§ 6 Z 6 EStG stand somit in einem latenten Spannungsverhältnis zur Rechtsprechung des EuGH in der Rs *X und Y*¹²⁾ und insb der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.¹³⁾ In diesen Urteilen wurde sowohl für den Fall eines grenzüberschreitenden Aktientauschs als auch für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person die sofortige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven auch für solche Wirtschaftsgüter im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit gem Art 43 EG für unzulässig erklärt, für welche die Besteuerungshoheit dem Wegzugsstaat dauernd entzogen wurde. Im Schriftum wurde aus diesen Urteilen überwiegend gefolgert, dass eine Entstrickungsbesteuerung („Wegzugsbesteuerung“) zwar zur Sicherung des innerstaatlichen Besteuerungsrechts an im Inland entstandenen stillen Reserven grundsätzlich zulässig sei, die Steuer aber erst bei tatsächlicher Realisierung erhoben werden dürfe.¹⁴⁾ Dieses grundsätzliche Besteuerungsrecht der Mitgliedstaaten erkennt auch die Kommission an: „Die Verletzung des Gemeinschaftsrechts liegt nicht in der Be-

steuerung des Wertzuwachses an sich, sondern in der Besteuerung eines nicht realisierten Wertzuwachses.“¹⁵⁾

B. DIE NEUFASSUNG DES § 6 Z 6 ESTG DURCH DAS ABGÄG 2004

Nach hA hat das Urteil in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant* direkten Einfluss auf eine Vielzahl von Wegzugsbesteuerungsbestimmungen innerhalb der EU sowohl im betrieblichen¹⁶⁾ als auch im außerbetrieblichen Bereich,¹⁷⁾ wodurch sich auch im Hinblick auf § 6 Z 6 EStG ein Anpassungsbedarf ergeben hat. Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen eine sofortige Entstrickungsbesteuerung und der bestehenden Unklarheiten hat der österreichische Gesetzgeber im Rahmen des AbgÄG 2004¹⁸⁾ eine „Komplettlösung“ vorgesehen und sämtliche Entstrickungstatbestände – § 6 Z 6 und § 31 Abs 2 Z 2 EStG sowie die entsprechenden Tatbestände des UmgrStG¹⁹⁾ – umfassend an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.²⁰⁾ Die Änderungen des § 6 Z 6 EStG tragen dabei einerseits der Rsp des EuGH in der Rs *Hughes de Lasteyrie du*

10) ErIRV 621 BlgNR 17 GP 69; *Staringer*, Kapitalgesellschaften (1999) 194.

11) *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003/503, 262 (262 ff); *H.-J. Aigner*, „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen Grundfreiheiten, GeS 2003, 254 (254 ff); *Staringer*, Kapitalgesellschaften 217 ff; *D. Aigner/G. Kofler/M. Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004) 90 ff.

12) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

13) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-00000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

14) Siehe zB *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003/503, 262 (266); *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 (197 ff); *D. Aigner/Tissot*, Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH, SWI 2004, 293 (295); *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (300 ff); *Körner*, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, 424 (428); *Schnitger*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, 804 (804 ff); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I, ÖStZ 2004/770, 410 (412); *Wassermeyer*, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613 (615). AA wohl *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, ÖStZ 2004/661, 282 (285); *Franz*, Berührt „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ die durch den Wegzug veranlasste Besteuerung von Kapitalgesellschaften in Deutschland? EuZW 2004, 270 (272). Demgegenüber fordert *Hügel* überhaupt den „freien Verkehr stiller Reserven im Binnenmarkt“ und lehnt damit jede Erfassung stiller Reserven durch den Wegzugsstaat ab (*Hügel*, Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur, in *König/Schwarzinger* [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner [2004] 177 [195]).

15) So die Pressemitteilung der Kommission vom 19. 4. 2004 „Steuern: Kommission fordert Deutschland zur Aufhebung der Wegzugsbesteuerung auf“, IP/04/493, abgedruckt in IStR 9/2004, III.

16) *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2004, 211; *Schnitger*, DB 2004, 804.

17) *Schnitger*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, 804 (804 ff); *D. Aigner/M. Tissot*, Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EU, SWI 2004, 293 (293 ff).

18) Siehe auch die Übersicht zum Begutachtungsentwurf bei *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (621 ff); *Tumpel/G. Kofler*, Der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004, SWK 2004, T 135 (T 135 ff).

19) Dazu auf die Beiträge in *Achaz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005); speziell zur grenzüberschreitenden Verschmelzung *Achaz/G. Kofler*, Internationale Verschmelzungen nach dem AbgÄG 2004, GeS 2005/2.

20) Dies ist durchaus als progressiver Schritt zu begrüßen, zumal nicht geklärt ist, ob eine (sofortige) Entstrickungsbesteuerung dann gemeinschaftsrechtskonform sein kann, wenn der betreffende Mitgliedstaat – wie etwa Österreich auch vor dem AbgÄG 2004 in § 31 Abs 2 Z 2 EStG und (bis zum AbgÄG 2004 per Analogie) in § 3 Abs 1 UmgrStG – im Zuzugsfalle eine Aufwertung gewährt und somit insoweit ein kohärentes System geschaffen wird, als dieser Mitgliedstaat in sämtlichen Situationen auf der Mikroebene des nationalen Rechts nur die unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven erfasst und auch auf der abkommensrechtlichen Makroebene das DBA insoweit nicht verletzt (zu diesen Überlegungen *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 [306 ff]; *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 34 [37 ff]; *Kotanidis*, French Exit Tax Incompatible with the Freedom of Establishment, ET 2004, 375 [381]; siehe auch *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, ÖStZ 2004/661, 282 [284 ff]). Selbst bei einer solcherart angenommenen Kohärenz würde eine Rechtfertigung einer sofortigen Entstrickungsbesteuerung uE aber an den strengen Anforderungen des EuGH an die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme scheitern (ebenso wohl *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 34 [38]).

*Saillant*²¹⁾ Rechnung, verankern aber andererseits auch die bisherige Verwaltungspraxis, wonach § 6 Z 6 EStG auch auf sonstige Leistungen Anwendung findet.²²⁾

§ 6 Z 6 EStG wurde zunächst dahin gehend ergänzt, dass im Falle des Wirtschaftsguttransfers von einem inländischen in einen im EU/EWR-Raum gelegenen Betrieb (Betriebsstätte) desselben Steuerpflichtigen (Einzelunternehmer, Personengesellschaft oder Körperschaft) oder bei der Verlegung des gesamten inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in den EU/EWR-Raum die durch den Transfer entstandene Steuerschuld auf Antrag²³⁾ bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht festgesetzt wird.²⁴⁾ Über die (nicht festgesetzte) Steuerschuld wird im Abgabenbescheid des Entstrickungsjahres abgesprochen. Erfolgte nach dem Transfer eine Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder scheidet es aus sonstigen Gründen aus dem Betriebsvermögen aus (etwa auch durch Verlegung in eine Drittstaatsbetriebsstätte), so gilt dieser Vorgang als rückwirkendes Ereignis iSd § 295 a BAO, durch das es – innerhalb der 10-jährigen Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO ab dem Entstehen des Abgabenanspruchs (Entstrickung)²⁵⁾ – zur Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres kommt. Im Falle einer Wertminderung zwischen Transfer und Veräußerung reduziert sich die Bemessungsgrundlage bis maximal Null, wodurch sichergestellt wird, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen.²⁶⁾ Weiters kommt § 205 BAO nicht zur Anwendung, weshalb auf die mit Wegzug entstandene (aber nicht festgesetzte) Steuerschuld – gemeinschaftsrechtskonform²⁷⁾ – keine Zinsen zu entrichten sind. Dieser Grundgedanke soll auch für die Verlegung eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in den EU-Raum oder in den EWR-Raum gelten. Die Überführung oder Verlegung von Wirtschaftsgütern oder Betrieben (Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland, führt in Österreich zur Bewertung mit jenen Werten, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Werden hingegen in Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld oder auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG Wirtschaftsgüter aus dem Ausland in das Inland rücküberführt oder Betriebe (Betriebsstätten) zurückverlegt, sind die Buchwerte vor Überführung bzw Verlegung maßgeblich.²⁸⁾ Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt dann nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295 a BAO. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

§ 6 Z 6 EStG soll darüber hinaus insoweit ergänzt werden, als auch sonstige Leistungen zwischen dem Inlands- und Auslandsbereich desselben Steuerpflichtigen oder verbundener Steuerpflichtiger vom Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG erfasst sind, in dem für diese sonstigen Leistungen ein fremdbezogener Verrechnungspreis anzusetzen ist. Diese

Rechtsfolge soll sich auf die gesamten Export- und Importbeziehungen in- wie ausländischer Steuerpflichtiger erstrecken.

C. KRITIK AN DER NEUREGELUNG

Die Neuregelung des § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2004 wirft das Problem auf, nach welchen steuerlichen Vorschriften (Bewertung, Steuersatz, Befreiungen) im Fall der späteren (fiktiven) Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens von zuvor in den EU- oder EWR-Raum transferierten Wirtschaftsgütern eine Besteuerung erfolgen soll. Es stellt sich also das Problem der anwendbaren Rechtslage. Durch das Erfordernis der bescheidmäßigen Feststellung der nicht festgesetzten Steuerschuld wird wohl explizit die Anwendung der Rechtslage im Entstrickungsjahr verlangt. UE wäre aber aufgrund der europarechtlichen Vorgaben im Rahmen des § 295 a BAO die Rechtslage zum Zeitpunkt der tatsächlichen

21) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant.

22) So Rz 2510 EStR 2000; s auch EAS 1090 vom 19. 6. 1997; dazu *Lukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (339 ff); auf *Lukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz. 450 ff. Die EStR 2000 selbst sprechen den Spezialfall der EAS-Erledigung 1090 vom 19. 6. 1997 als Anwendungsbereich für die Überlassung von sonstigen Leistungen an, der lediglich eine Darlehensgewährung im Konzernverband in einer DBA-Umgebung betraf.

23) Dieser Antrag kann uE bis zur Rechtskraft des Einkommen- bzw Körperschaftssteuerbescheides gestellt werden.

24) Im Hinblick auf einen Mitgliedstaat des EWR gilt dies nur dann, wenn eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht; dies ist derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen der Fall (siehe die „große Auskunftskausel“ in Art 27 und die Vollstreckungsklausel in Art 28 des DBA Norwegen-Österreich, BGBl III 1997/1). Zur Sicherung des Steueranspruchs wertet § 6 Z 6 EStG einen weiterer Vermögenstransfer in einen Nicht-EU/EWR-Staat als Veräußerungstatbestand.

25) Dazu *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (623); *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? IStR 2004, 711 (713); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 47; ausführlich zu § 295 a BAO *Ritz*, Abänderung nach § 295 a BAO, SWK 2003, S 880 (S 880 ff).

26) Zum zu Grunde liegenden gemeinschaftsrechtlichen Problem etwa *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I, ÖStZ 2004/770, 410 (415 f); siehe auch *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 (199); *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 34 (39).

27) Dazu bereits *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!, ÖStZ 2004/483, 195 (198); *D. Aigner/Tissot*, Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH, SWI 2004, 293 (295); *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (308); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 35.

28) Eine Lösung der Rückkehrproblematik war im Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2004 noch nicht enthalten und ist erst im Rahmen der Regierungsvorlage aufgenommen worden; s zur Problematik aber bereits zum Begutachtungsentwurf *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (623).

Realisierung – insb betreffend den Steuersatz, die Progression und allfällige Befreiungen²⁹⁾ – anzuwenden: Jener Steuerpflichtige, der eine Grundfreiheit in Form des „Wegzugs“ ausgeübt hat, soll nicht schlechter oder besser gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, der bis zur Realisierung in Österreich verblieben ist. Die bescheidmäßige Festsetzung im Wegzugszeitpunkt vermeidet allerdings das praktische Problem, dass zur Feststellung der Bemessungsgrundlagenobergrenze ansonsten uU eine bis zu 10 Jahre (§ 209 Abs 3 BAO) in die Vergangenheit reichende *ex post* Bewertung des entstrickten Vermögens erfolgen müsste. Allerdings führt dies wiederum zur gemeinschaftsrechtlichen Frage, ob der Zwang zur Bewertung des entstrickten Vermögens *per se* eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

Problematisch erscheint uE insb die Ergänzung des § 6 Z 6 EStG im Hinblick auf sonstige Leistungen zwischen dem Inlands- und Auslandsbereich desselben Steuerpflichtigen oder verbundener Steuerpflichtiger. Der Ansatz fremdbezogener Verrechnungspreise im Liefer- und Leistungsverkehr soll sich auf einen umfassenden Leistungsbumpf beziehen und demnach sämtliche Export- wie Importbeziehungen in- wie ausländischer Steuerpflichtiger erfassen. Entgegen den EB stellt diese Änderung aber wohl keine bloße Klarstellung dar, sondern führt zu einer deutlichen Erweiterung der Anwendbarkeit des § 6 Z 6 EStG auf Dienstleistungen.³⁰⁾ Die Bestimmung könnte nach Ansicht der Finanzverwaltung – wegen der in den EB behaupteten „Klarstellung“³¹⁾ – wohl auch im Rahmen von Betriebsprüfungen rückwirkend vollzogen werden. Daraus können wiederum Schwierigkeiten bei der Anwendung von DBA resultieren, da nicht gewährleistet ist, dass innerstaatliche Ergebniskorrekturen auch vom DBA-Partnerstaat nachträglich berücksichtigt werden.³²⁾

Die Einbeziehung sonstiger Leistungen in den Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG ist uE überdies erneut als gemeinschaftsrechtwidrig zu qualifizieren. Sonstige Leistungen in Form von Nutzungs- oder Leistungseinlagen zwischen inländischen Betrieben oder Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen oder verbundener Steuerpflichtiger werden nach der Verwaltungspraxis nämlich ertragsteuerlich nicht berücksichtigt, während Nutzungs- oder Leistungseinlagen zwischen inländischen und ausländischen Betrieben oder Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen oder verbundener Steuerpflichtiger künftig steuerlich zu berücksichtigen sind. Eine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung kann uE nicht erblickt werden. Die Anwendung der geplanten neuen Bestimmung wird auch an praktischen Bewertungsproblemen scheitern. Sind es doch im Regelfall nicht direkt erbrachte, konkrete sonstige Leistungen einer Filiale an eine andere Filiale, die nach den Grundsätzen von Fremdprix bewertet werden müssten, sondern es sind auch die Gesamtleistungen innerhalb eines Unternehmensverbandes, die dahin gehend beurteilt werden müssen, ob sie in Einzelfällen auch Auslandsfilialen zugute kommen könnten. Nicht umsonst beschäf-

tigen ausländische Finanzverwaltungen zur Administration ihrer Verrechnungspreisvorschriften – ebenso wie die Steuerpflichtigen auf der „Gegenseite“ – Heerscharen von Steuerspezialisten und Ökonomen und können in ihrer täglichen Arbeit auf jahrzehntelange Erfahrung, dogmatisch durchdrungene Analysen und umfassende Rechtsprechung zurückgreifen. Es bleibt schon aufgrund des geringen Erfahrungsschatzes mit Verrechnungspreiskorrekturen in Österreich mehr als zu zweifeln, ob die – aufgrund des bisherigen Streitstandes – „überraschende“ Einführung der ländlichen Anordnung in § 6 Z 6 EStG („Das gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.“) und der erlassmäßige Rückgriff auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien³³⁾ eine – aus steuerdogmatischer Sicht schon lange gebotene – innerstaatliche Auseinandersetzung mit und eine ausdrückliche Regelung der gesamten Verrechnungspreisproblematik (Methoden, „Save Harbors“, Dokumentationspflichten etc) ersetzen können.

29) Siehe auch Schindler in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 34.

30) Dazu zB Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 6 Tz 223, wo die Auffassung vertreten wird, dass „Nutzungen sowie Leistungen nicht unter das Überführen eines Wirtschaftsgutes fallen“. Ferner Dornalt, EStG⁴ § 6 Tz 380, wonach „Leistungen einer inländischen Betriebsstätte an die ausländische Betriebsstätte“ von dieser Bestimmung ausdrücklich nicht erfasst sind.

31) Das AbgÄG 2004 enthält keine explizite Bestimmung über das Inkraft-Treten von § 6 Z 6 EStG, weshalb diese Bestimmung nach Art 49 Abs 1 B-VG iVm § 11 Abs 1 BGBIG grundsätzlich ab dem auf den Tag der Kundmachung folgenden Tag (also ab dem 31. 12. 2004) anzuwenden ist. Die Neuregelung des § 6 Z 6 EStG ändert freilich nichts daran – sondern bestärkt nur die Argumente –, dass die bisherige Regelung der Wegzugsbesteuerung nicht dem Gemeinschaftsrecht entsprochen hat und daher (teilweise) durch den Anwendungsvorwand des Gemeinschaftsrechts verdrängt war.

32) Auf zum Problemkreis G. Kofler, The Relationship Between the Arm's-Length Principle in the OECD Model Treaty and EC Tax Law, Journal of Int'l Taxation 2005/1 (Teil 1) und 2005/2 (Teil 2).

33) AÖF 1996/114, 1997/122, 1998/155, 2000/171.

SCHLUSSSTRICH

Die Neuregelung des § 6 Z 6 EStG mit dem AbgÄG 2004 trägt der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in der Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant zur Wegzugsbesteuerung Rechnung. Auf Antrag kann die steuerliche Erfassung stiller Reserven anlässlich des Transfers von Wirtschaftsgütern oder der Verlagerung von Betrieben bzw. Betriebsstätten ins EU/EWR-Ausland im Wegzugszeitpunkt unterbleiben. Darüber hinaus wird die bisherige Verwaltungspraxis, wonach § 6 Z 6 EStG auch auf sonstige Leistungen Anwendung findet, gesetzlich verankert. Die geplante Neuregelung wirft allerdings erneut gemeinschaftsrechtliche Bedenken auf.