

3 / 2016

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Der neue Entstrickungstatbestand im Ertragsteuerrecht nach dem AbgÄG 2015

Lukas Mechtler/Karoline Spies

Der neue Entstrickungstatbestand im Ertragsteuerrecht nach dem AbgÄG 2015



LUKAS MECHTLER / KAROLINE SPIES *



Abstract

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die Entstrickungsbesteuerung im EStG einer umfassenden Änderung unterzogen. Neben der Neukonzeption der Rechtsfolgen verfolgte der Gesetzgeber dabei auf tatbestandlicher Ebene die Verankerung eines generellen Entstrickungskonzepts. Angesichts der weitgehenden Unbestimmtheit der an-

gesprochenen Tatbestände – § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG – widmet sich der vorliegende Beitrag unter ausführlicher Auseinandersetzung mit den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen den Grenzen des jeweiligen Anwendungsbereichs.

Schlagworte

Entstrickung, Wegzugsbesteuerung.

Rechtsquellen

§ 6 Z 6 lit b EStG, § 27 Abs 6 Z 1 EStG

Inhaltsübersicht

I.	Änderung der Entstrickungsbesteuerung mit dem AbgÄG 2015	136
II.	»Umstände«	136
	A. Grammatikalische, teleologisch, historische und systematische Aspekte	136
	B. Erfasste und nicht erfasste Vorgänge	138
III.	»Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten«	139
	A. Keine Kausalität von Völkerrecht	139
	B. Innerstaatliche Maßnahmen	141
	C. Zwischenstaatliche Maßnahmen	142
	D. Abgrenzung zwischen innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Maßnahmen	144
IV.	»Einschränkung des Besteuerungsrechts«	145
	A. Vorher/Nachher-Vergleich	145
	1. Vorher	145
	2. Nachher	147
	a. Vom »Verlust« zur »Einschränkung«	147
	b. Der Begriff der »Einschränkung«	150
	B. Konkrete Betrachtung?	151
	C. Abstrakte Betrachtung	153
	D. Kritikpunkte	154
V.	Schranken des höherrangigen Rechts	156
	A. Verfassungsrecht	156
	B. Unionsrecht	158
VI.	Zusammenfassung	161

* Mag. Lukas Mechtler und Dr. Karoline Spies sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Autoren danken Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Dr. Kasper Dziurdz für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

I. Änderung der Entstrickungsbesteuerung mit dem AbgÄG 2015

Das AbgÄG 2015¹ brachte tiefgreifende Änderungen der Entstrickungsbesteuerung im österreichischen Ertragsteuerrecht. Neben den durch die jüngere Rsp des EuGH² veranlassten Neuerungen auf der Rechtsfolgeebene – konkret der weitgehenden Verankerung eines Ratenzahlungskonzepts im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe anstelle des bisherigen Nichtfestsetzungskonzepts³ – erfolgten zugleich auch einige Nachschärfungen des Entstrickungstatbestands in § 6 Z 6 EStG sowie § 27 Abs 6 Z 1 EStG. Namentlich hat der Gesetzgeber im betrieblichen Bereich mit § 6 Z 6 lit b EStG einen allgemeinen Entstrickungstatbestand verankert, wonach auch der Eintritt »sonstige[r] Umstände [...], die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen«, zum Ansatz des Fremdvergleichswerts nach § 6 Z 6 lit a EStG führt.⁴ Wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist, verfolgt der Gesetzgeber damit ein generelles Entstrickungskonzept.⁵ Zugleich wird auf diesem Weg ein weitgehender Gleichklang mit dem bisherigen Wegzugsbesteuerungstatbestand in § 27 Abs 6 Z 1 EStG hergestellt.⁶ Jener stellt – etwas nachgeschärft – ebenso alle »Umstände« einer Veräußerung gleich, »die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten [...] führen«. Während gem § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF bisher ein »Verlust« des österreichischen Besteuerungsrechts gefordert war, genügt nunmehr dessen bloße »Einschränkung«. Zusammenfassend führen die Neuregelungen auf der Tatbestandsebene zu einer deutlichen Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Wegzugsbesteuerung hin zu einer allgemeinen Entstrickungsbesteuerung.⁷

1 Vgl BGBl I 2015/163.

2 Vgl zu den Motiven der Neuregelung nur ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 1, 4.

3 Vgl dazu aus der Literatur zB *Mayr/Mair*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen und Einbringungen nach dem AbgÄG 2015, RdW 2016, 72 (72).

4 Der Tatbestand des § 6 Z 6 lit a EStG hat durch die im Übrigen grundlegende Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung im Zuge des AbgÄG 2015 keine Veränderung erfahren. Demnach erfolgt auch zukünftig bei Überführungen von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte und bei der Verlegung eines Betriebs/einer Betriebsstätte ins Ausland eine Aufdeckung stiller Reserven.

5 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

6 Vgl *Schilcher*, Neuregelung der »Wegzugsbesteuerung« im EStG, SWI 2016, 160 (162). Zu den Kritikpunkten an den unsystematischen Unterschieden zwischen § 6 Z 6 und § 27 Abs 6 EStG idF vor AbgÄG 2015 siehe *Spies*, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? (Teil 2), ÖStZ 2015, 316 (316 ff).

7 Vgl auch *Pinetz/Zeiler*, Betriebsvermögen, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51 (51 ff).

Es lassen sich eine Vielzahl an Konstellationen identifizieren, in denen das österreichische Steuerrecht über stille Reserven in Vermögenswerten verloren gehen kann.⁸ Damit liegt die Frage nahe, ob und welche dieser Konstellationen tatsächlich unter den neuen Tatbestand fallen. Ausgehend davon widmet sich der vorliegende Beitrag einer eingehenden Analyse des neu eingeführten bzw nachgeschärften Entstrickungstatbestands in § 6 Z 6 lit b EStG bzw § 27 Abs 6 Z 1 EStG: »Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen«. Dabei geht es weniger um einen Vergleich des § 6 Z 6 EStG und des § 27 Abs 6 EStG im Hinblick auf die jeweils erfassten Wirtschaftsgüter des Betriebs- bzw des außerbetrieblichen Kapitalvermögens. In Anbetracht der weitgehenden Unbestimmtheit der einzelnen Tatbestandsbegriffe steht vielmehr die Frage nach den Grenzen der Entstrickungsbesteuerung im Mittelpunkt der Untersuchung. Für diesen Zweck werden die einzelnen, beiden Bestimmungen gemeinsamen, Elemente des neuen Entstrickungstatbestands – »Umstände«, »im Verhältnis zu anderen Staaten«, »Einschränkung des Besteuerungsrechts« – gesondert einer näheren Betrachtung unterzogen. Daran anschließend gehen die Autoren auf mögliche verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen der Entstrickungsbesteuerung ein.

II. »Umstände«

A. Grammatikalische, teleologische, historische und systematische Aspekte

Der Tatbestand des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG verlangt, dass die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts auf stille Reserven in steuerverfangenen Vermögenswerten durch einen »Umstand« ausgelöst wird. Die Bedeutung des Wortes »Umstand« ist im Interpretationsweg nicht einfach zu erschließen. Auf Basis einer grammatikalischen Interpretation dürfte zunächst jedweder Vorgang als »Umstand« zu qualifizieren sein.⁹ Auch teleologische Aspekte stützen eine

8 Neben dem »klassischen« Fall des Wegzugs einer Person können bspw auch der Abschluss eines DBA, die Abschaffung nationaler Tatbestände durch den nationalen Gesetzgeber, die Änderung höchstgerichtlicher Rechtsprechung (zur Auslegung von DBA oder nationaler Normen), die erstmalige Entlastung nach § 48 BAO, der Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode, die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode oder auch Handlungen der Gesellschaft, an der Anteile gehalten werden, zu einem Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs über stille Reserven führen.

9 Siehe die Definition im Duden: »zu einem Sachverhalt, einer Situation, zu bestimmten Verhältnissen, zu einem Geschehen beitragende oder dafür mehr oder weniger wichtige Einzelheit, einzelne Tatsache« (<<http://www.duden.de/rechtschreibung/Umstand>>, abgerufen am 8.6.2016).

weite Auslegung. Das Ziel der Erfassung aller unter österreichischer Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven kann dann am besten erreicht werden, wenn dem auslösenden Element für den Verlust des Besteuerungsrechts keine Bedeutung beigemessen wird.¹⁰ In diesem Sinne weisen auch die Gesetzesmaterialien darauf hin, dass mit dem neuen Tatbestand ein »allgemeines Entstrickungskonzept« und eine »Lückenschließung« bezweckt wird.¹¹

Fraglich könnte sein, ob sich aus den historischen Hintergründen eine Einschränkung des Begriffs der »Umstände« iSd § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG idF AbgÄG 2015 ableiten lässt. Das Wort »Umstände« wurde erstmals durch das BudBG 2007¹² in den damaligen § 31 Abs 2 EStG (Vorgängerbestimmung zu § 27 Abs 6 EStG) aufgenommen. Bis zu diesem Zeitpunkt stellte der Tatbestand des § 31 Abs 2 EStG stattdessen auf »Maßnahmen des Steuerpflichtigen« ab.¹³ Die Änderung des Wortlauts war auf die damals im Schrifttum geführte Diskussion zurückzuführen, ob auch der Tod und die damit verbundene Erbschaft einer Beteiligung als »Maßnahme des Steuerpflichtigen« zu qualifizieren sein könne.¹⁴ Diesem Meinungsstreit setzte der Gesetzgeber durch die Modifizierung des Tatbestands ein Ende: »[D]ie Verwendung der Bezeichnung »Umstände« soll klarstellen, dass die Bestimmung alle Fälle des Verlustes des inländischen Besteuerungsrechts erfasst (zB Tod des Steuerpflichtigen) und nicht eine »Maßnahme« im Sinne einer aktiven Handlung des Steuerpflichtigen erforderlich ist.«¹⁵ Seit dieser Änderung wurde im Schrifttum über die genaue Bedeutung des Wortes »Umstände« diskutiert, wobei sich zwei Auffassungen unterscheiden ließen: Ein Großteil der Lehrgang auf Basis historischer und systematischer Erwägungen davon aus, dass nur Vorgänge, die der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, als »Umstände« qualifizieren können.¹⁶ Ein anderer Teil des Schrift-

tums¹⁷ sowie die Finanzverwaltung¹⁸ vertrat demgegenüber, dass ein Zusammenhang zu einer Person nicht erforderlich sei, sondern alle Vorgänge, die einen Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs bedingen, als »Umstand« gelten. Im Mittelpunkt der Diskussionen stand dabei die Frage, ob auch der Abschluss oder die Änderung eines DBA als »Umstand« gelten könne und daher eine Aufdeckung stiller Reserven bewirkt.¹⁹

Durch die Neufassung mit dem AbgÄG 2015 dürfte der Gesetzgeber diesen Diskussionen – ähnlich wie schon durch das BudBG 2007 – jedoch ein Ende gesetzt haben. So wird in den Materialien zum neuen Entstrickungstatbestand in § 6 Z 6 lit b EStG ausgeführt, dass jener unter anderem auch »rechtliche Vorgänge (wie den Neu-Abschluss oder die Änderung eines DBA)« erfassen soll.²⁰ Diese Aussage wird zwar formal betrachtet nur zum Tatbestand des § 6 Z 6 lit b EStG getroffen. Deswegen ungeachtet wird sie im Rahmen einer – rechtssystematisch wohl gebotenen – konsistenten Auslegung des Begriffs »Umstände« auch auf den teilweise neu gefassten § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu übertragen sein. Während daher zum beinahe wortidenten § 27 Abs 6 EStG idF vor AbgÄG 2015 mit überzeugenden Argumenten ein Zusammenhang des »Umstands« zum Steuerpflichtigen gefordert werden konnte,²¹ dürfte diesem historischen

10 Vgl in diese Richtung auch Mayr, Wegzug, Zuzug und Maßnahmen gemäß § 31 EStG, SWI 2007, 107 (107f), der bei der Auslegung des Wegzugsbesteuerungstatbestands den Normzweck in den Mittelpunkt stellt.

11 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

12 Vgl BGBl I 2007/24.

13 Vgl zur historischen Entwicklung Lang, Wegzugsbesteuerung durch Änderung oder Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens?, SWI 2014, 206 (207ff).

14 Vgl zur Diskussion Tumpel, Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG, SWI 1992, 67 (69); Lang, Zweifelsfragen der Wegzugsbesteuerung, SWI 2006, 565 (567f); Loukota, Wegzugsbesteuerung und EAS 2741, SWI 2007, 12 (12ff); Mayr, SWI 2007, 107f.

15 Vgl ErlRV 43 BlgNR 23. GP, 20.

16 Vgl Brugger, Wegzugsbesteuerung und Abkommensrecht, SWI 2007, 510 (510f); Hofbauer-Steffel, Zuzugs- und Wegzugsbesteuerung, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 295 (295f); Petritz, Führt die Wahl der Regelbesteuerung in Liechtenstein zur Wegzugsbesteuerung?, SWI 2013, 341 (342); Wagner, Wegzugsbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2014, 103 (103ff); Lang, SWI

2014; in diese Richtung auch Kanduth-Kristen in Jakom EStG⁵ (2012) § 31 Rz 61; dies, Neuabschluss oder Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen als Auslöser für die »Exit Tax«?, SWI 2014, 166 (166ff); ähnlich auch zur deutschen Rechtslage Bron, Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw. die Revision von DBA – Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art. 13 Abs 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904 (906).

17 Vgl Mayr, SWI 2007, 107f (insb Fn 20); Doralt in Doralt, EStG¹⁶ (2013) § 27 Rz 438; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG (Stand: 1.1.2013, rdb.at) § 98 Rz 99/1.

18 Vgl EStR 2000, Rz 6162b idF ab 5.6.2013; EAS 3157 v. 26.5.2010; EAS 3242 v. 31.10.2011; EAS 3315 v. 19.2.2013.

19 Vgl kritisch zum DBA-Abschluss Wagner, SWI 2014, 103ff; Kanduth-Kristen, SWI 2014, 166ff; dies in Jakom EStG⁵ (2012) § 31 Rz 61; Lang, SWI 2014, 206ff; Stadler, Drei Fragen zur beschränkten Einkommensteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen, ÖStZ 2014, 151 (152ff); siehe zur umfassenden Diskussion zur deutschen Rechtslage auch Kraft, AStG⁹ (2012) § 6 Rz 382; Elicker in Blümich, AStG¹⁶ (2015) § 6 Rz 57; Schönfeld, Entstrickung über die Grenze aus Sicht des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anhand Fallbeispielen, IStR 2010, 133 (137); Lüdicke, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1077 (1077ff); Bron, IStR 2012, 905ff; Reiter, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, IStR 2012, 357 (357ff); Käshammer/Schümmer, Fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung (Entstrickung) bei Anteilen an deutschen Kapitalgesellschaften – »Vorsicht Falle« oder »keine Panik«?, IStR 2012, 362 (362ff); Schönfeld/Häck, § 6 AStG und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2012, 582 (582ff); Kraft, Ungeklärte Problemfelder der Wirkung von Entstrickungsregeln im System der Hinzurechnungsbesteuerung – eine Aufforderung zur Klarstellung, IStR 2012, 733 (735ff); Herbort/Sendke, Entstrickung durch die Revision des DBA-Spanien, IStR 2014, 499 (499ff).

20 ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

21 Siehe dazu die Nachweise aus der Literatur in Fn 16.

Hintergrund mittlerweile keine Bedeutung mehr beigemessen werden können.

Dies bestätigt sich auch bei einem Blick auf die neue Systematik des § 27 Abs 6 Z 1 EStG. So knüpft § 27 Abs 6 Z 1 EStG zwar weiterhin beinahe unverändert an die im Schrifttum viel diskutierte »Umstände« an. Neu hinzugekommen sind jedoch die in lit a leg cit im Zusammenhang mit den einschlägigen Rechtsfolgen genannten Beispiele, die jeweils Handlungen in der Sphäre des Steuerpflichtigen betreffen: Angesprochen werden zum einen der »Wegzug einer natürlichen Person« (insb Wohnsitzverlegung)²² und zum anderen »unentgeltliche Übertragungen« (insb Erbschaft und Schenkung)²³. Im Anschluss an diese Beispiele sieht § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG auf der Rechtsfolgenebene eine Generalklausel vor, die »[i]n allen nicht in lit a genannten Fällen« zur Anwendung gelangt. § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG geht damit offensichtlich davon aus, dass der Entstrickungstatbestand in § 27 Abs 6 Z 1 EStG auch Vorgänge außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen erfasst. Demnach können jedenfalls nach der Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 auch Vorgänge, die in keinem Zusammenhang zur Sphäre des Steuerpflichtigen stehen und nicht von ihm beeinflusst werden können, zu einer tatbestandsgemäßen Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 oder 4 EStG führen und solcherart eine Entstrickung auslösen. Andernfalls hätte § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich, da alle aktiven/passiven Handlungen des Steuerpflichtigen im Wesentlichen bereits durch § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG erfasst wären. Dieses durchaus weite Auslegungsergebnis greift auf Basis der Materialien auch für den neuen Tatbestand des § 6 Z 6 lit b EStG.²⁴

Nachdem sowohl grammatikalische als auch teleologische und historische Argumente somit für eine weite Auslegung des Begriffs »Umstände« sprechen, bleibt in einem letzten Schritt zu prüfen, ob dem Begriff der »Umstände« im Wege einer systematischen Interpretation Grenzen zu entnehmen sind. Dem Gesetzgeber ist grds nicht zu unterstellen, bei der Tatbestandsformulierung überflüssige Worte verwendet zu haben.²⁵ Dies spricht dafür, bei der Auslegung des

§ 27 Abs 6 Z 1 EStG auf die Aufrechterhaltung der eigenständigen normativen Bedeutung des Ausdrucks »Umstände« Bedacht zu nehmen. Hervorzuheben ist zudem, dass für den Fall der Verstrickung im außerbetrieblichen Bereich in § 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG – im Gegensatz zu § 6 Z 6 lit g EStG – weiterhin auf die »Entstehung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten« abgestellt und nicht zusätzlich auf »Umstände« verwiesen wird.²⁶ Wie sich aus diesem Vergleich ableiten lässt, dürfte der Gesetzgeber dem Wort »Umstände« daher offenbar sehr wohl eine bestimmte Bedeutung beimessen. Welche genaue äußere Grenze der Gesetzgeber allerdings vor Augen hat, ist aus dem historischen Hintergrund und den Materialien nicht ersichtlich. Da der Wortlaut des § 6 Z 6 lit b EStG (»sonstige Umstände«) und § 27 Abs 6 Z 1 lit d EStG (»[i]n allen nicht in lit a genannten Fällen«) sowie die dazugehörigen Beispiele in den Materialien denkbar weit gewählt sind, lässt sich nur schwer ableiten, welche Handlungen und Vorgänge nicht als »Umstände« qualifizieren.

B. Erfasste und nicht erfasste Vorgänge

Jedenfalls unter den Begriff »Umstände« zu subsumieren sind Handlungen des Steuerpflichtigen, die eine Einschränkung des Besteuerungsrechts zur Folge haben, wie zB der Wegzug einer natürlichen Person, die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Holding²⁷ oder die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Nicht-DBA-Staat in einen Staat mit DBA-Befreiungsmethode. Darüber hinaus erfasst der Begriff »Umstände« auf Basis der Materialien nunmehr – sowohl im außerbetrieblichen als auch betrieblichen Bereich – auch »rechtliche Vorgänge« und somit Handlungen des Gesetzgebers. Neben dem DBA-Abschluss/Änderung dürfte damit insb auch die Einschränkung eines nationalen Tatbestands durch den Gesetzgeber als »Umstand« qualifizieren können. Darüber hinaus erscheint denkbar, auch Handlungen der Exekutive (insb die unilaterale Beseitigung von Doppelbesteuerung aufgrund § 48 BAO) als »rechtliche Vorgänge« zu verstehen. Wie noch zu zeigen sein wird, fallen derartige Vorgänge allerdings größtenteils auf Basis des Tatbestandselements »im Verhältnis zu anderen Staaten« aus dem Anwendungsbereich.²⁸

Neben Handlungen des Steuerpflichtigen und des Gesetzgebers könnten auch Handlungen anderer Personen als »Umstände« anzusehen sein.²⁹ Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insb Handlungen der

22 Auf Basis der Gesetzesmaterialien ist darunter die Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund eines »abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsels« zu subsumieren (ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 6). Neben dem Wohnsitzwechsel kann daher auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen als Wegzug iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG qualifizieren.

23 Zum Anwendungsfall der »unentgeltlichen Übertragung« zählen nach den Materialien insbesondere die Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung unter Lebenden oder auf den Todesfall (ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 6).

24 Vgl Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51 f. Einschränkend jedoch Schilcher, SWI 2016, 166.

25 Vgl Lang, SWI 2014, 212.

26 Vgl Lang, SWI 2014, 209 ff.

27 ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

28 Siehe dazu ausführlich Punkt 3.

29 Vgl zu denkbaren Fällen Spies, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? (Teil 1), ÖStZ 2015, 283 (290 f).

Gesellschaft, an der Anteile gehalten werden (Wegzug der Gesellschaft in einen anderen Staat³⁰ sowie Kauf von Immobilien und die damit verbundene erstmalige Anwendbarkeit einer Immobilienklausel)³¹ und Entscheidungen von Familienmitgliedern (zB Nachzug und damit verbundener Wechsel des Mittelpunkts der Lebensinteressen).³² Da in den Materialien zum AbgÄG 2015 ausdrücklich nur der Sphäre des Steuerpflichten naheliegende Vorgänge sowie »rechtliche Vorgänge« genannt sind, wäre denkbar, Handlungen anderer Personen weiterhin nicht als »Umstände« zu betrachten. Zwar käme dem Wort »Umstand« dieser Auffassung nach eine eigenständige Bedeutung zu. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, nach der die Subsumtion dieser Fälle unter § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF mangels ausreichenden Bezugs zum Steuerpflichtigen überwiegend kritisch gesehen wurde, sprechen nunmehr jedoch die besseren Argumente dafür, diese Konstellationen unter den Tatbestand zu subsumieren: Zum einen sind »rechtliche Vorgänge« in den Materialien lediglich exemplarisch als Anwendungsfall angeführt (»etwa rechtliche Vorgänge«³³). Zum anderen legt auch ein Größenschluss die Erfassung der Handlungen anderer Personen nahe: Sollen nämlich Maßnahmen des Gesetzgebers, die der Steuerpflichtige überhaupt nicht kontrollieren oder beeinflussen kann, nach der Ansicht des Gesetzgebers zu einer Entstrickung führen, so dürften auch Handlungen anderer Personen, bei denen der Steuerpflichtige zumindest begrenzte Einflussmöglichkeiten hat (in der Rolle als Gesellschafter oder Familienmitglied), unter § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu subsumieren sein.

Vor diesem Hintergrund liegt aber die Frage nach der verbleibenden eigenständigen normativen Bedeutung des Begriffs der »Umstände« nahe.³⁴ Der Gesetzgeber dürfte sämtliche Änderungen der Sachverhaltslage – sei es durch Handlungen des Steuerpflichtigen oder anderer Personen – sowie der Rechtslage – wie bei Handlungen des Gesetzgebers – erfasst wissen wollen, sofern damit eine Einschränkung des Besteuerungsrechts verbunden ist. Auf dieser Basis könnte zwar zB die Entstrickung infolge einer Entscheidung eines Höchstgerichts, wie zB eine Änderung der Auslegung einer Bestimmung eines DBA (insb in Art 13 OECD-MA) aus dem Tatbestand des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG auszunehmen sein. In solch einem Fall stellt der VwGH schließlich nur klar, wie eine Bestimmung auszuulegen ist und folglich auch schon in der Vergangenheit auszulegen gewesen wäre, ohne dass sich etwas an der Sachverhalts- oder Rechtslage ändert. Selbst wenn aber solcherart eine gewisse Begrenzung des Tatbestands bewirkt wird, so erscheint der Begriff »Umstände« dennoch nur schwer greifbar und damit letztlich überflüssig. Der Gesetzgeber wäre womöglich besser beraten gewesen, – ähnlich wie der deutsche Gesetzgeber³⁵ – gänzlich auf dieses Tatbestandselement zu verzichten. Im Ergebnis bleibt jedenfalls fraglich, ob dem Begriff der »Umstände« infolge des AbgÄG 2015 tatsächlich noch eine signifikante eigenständige Bedeutung zukommt. Folglich dürften bei der Frage nach den Grenzen des neuen Entstrickungstatbestands die übrigen Tatbestandskriterien der »Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten« verstärkt in den Mittelpunkt rücken.

30 Der Wegzug der Gesellschaft könnte zur erstmaligen Anwendbarkeit eines DBA oder zur Anwendung eines anderen DBA führen, das Österreich kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht zugesteht. Ist Österreich Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und hält der Gesellschafter die Anteile im Privatvermögen, könnte das Besteuerungsrecht über die Beteiligung zB auch dann verloren gehen, wenn es sich um eine Immobiliengesellschaft handelt und das DBA Österreichs mit dem Zuzugsstaat der Gesellschaft (im Gegensatz zu jenem mit dem Wegzugsstaat) eine Immobilienklausel gem Art 13 Abs 4 OECD-MA enthält. In diesem Fall kommt nach dem Wegzug der Gesellschaft dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht über die Beteiligung des gebietsansässigen Gesellschafters zu.

31 Vgl dazu Brugger in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁵⁶ (2014) § 27 Abs 6 Z 1 lit b Tz 8; Seiler, SWI-Jahrestagung: Verschmelzung einer Holding mit einer Immobiliengesellschaft, SWI 2015, 331 (331 ff). Neben dem Kauf von Immobilien könnte auch eine bloße Wertveränderung und Neubewertung von Immobilien die erstmalige Anwendbarkeit einer Immobilienklausel bedingen. Ob eine Kapitalgesellschaft überwiegend über Grundstücke verfügt und daher auf Basis der Immobilienklausel ein Quellenbesteuerungsrecht besteht, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung im Regelfall anhand der Verkehrswerte zu beurteilen (EAS 3146 vom 19. 4. 2010; EAS 3193 vom 9. 12. 2010), vgl Marschner in Jakom EStG⁹ (2016) § 98 Rz 98.

32 Vgl Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 89.

33 ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

III. »Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten«

A. Keine Kausalität von Völkerrecht

Neben dem Vorliegen eines Umstands sowie der dadurch bewirkten »Einschränkung des Besteuerungsrechts«³⁶ greift der Entstrickungstatbestand in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG jeweils nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich »im Verhältnis zu anderen Staaten« erfolgt. Nachdem die bisherigen Ausführungen zur Auslegung des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG auf einen weiten Anwendungsbereich hindeuten, gilt es im Folgenden die aus die-

34 Kritisch zu einem Verlust der eigenständigen Bedeutung dieses Tatbestandsmerkmals bereits Brugger, SWI 2007, 510; Kanduth-Kristen, SWI 2014, 171; Wagner, SWI 2014, 108.

35 Vgl § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG sowie § 12 Abs 1 dKStG.

36 Siehe dazu noch Punkt IV.

sem Tatbestandsmerkmal ableitbaren Grenzen der Entstrickungsvorschriften zu untersuchen. Damit ist im Wesentlichen die Frage angesprochen, ob der Tatbestandsformulierung, wonach das »Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten« eingeschränkt werden muss, eine Unterscheidung nach der Ursache der Entstrickung entnommen werden kann.

Dabei ist zunächst festzustellen, dass der Begriff »Besteuerungsrecht« nicht nur in den Entstrickungstatbeständen im EStG und UmgrStG verwendet wird, sondern sich darüber hinaus auch in vielen von Österreich abgeschlossenen DBA als Rechtsbegriff wiederfindet.³⁷ Wie sich daraus ableiten lässt, hat der Gesetzgeber mit dem Abstellen auf das »Besteuerungsrecht« somit einen gewissen Bezug zu zwischenstaatlichen Beziehungen vor Augen. Zusätzlich ordnen sämtliche Entstrickungstatbestände dieses »Besteuerungsrecht« der »Republik Österreich« zu. Nach *Toifl* unterstreicht dieser Zusatz, dass es dem Gesetzgeber um den Verlust des Besteuerungsrechts – nunmehr dessen Einschränkung – aufgrund völkerrechtlicher Normen geht. Da mit der »Republik Österreich« ein Adressat von Völkerrecht angesprochen sei, könne einem tatbestandsmäßigen Verlust des Besteuerungsrechts nur eine völkerrechtliche Norm zugrunde liegen.³⁸ Diese Auffassung bestätigt sich nach *Toifl* auch in dem Zusatz, wonach das Besteuerungsrecht der Republik Österreich »im Verhältnis zu anderen Staaten« verloren gehen muss.³⁹

Wenngleich auf Basis des Wortlauts des Tatbestands wohl jedenfalls ein Bezug zu einem anderen Staat erforderlich ist, lässt diese Voraussetzung eines zwischenstaatlichen Bezugs jedoch unterschiedliche Interpretationen zu: Einerseits könnte man völkerrechtliche Verpflichtungen als kausales Element für den Verlust des Besteuerungsrechts fordern. Andererseits wäre aber auch denkbar, eine andere Form der Grenzüberschreitung als ausreichend zu erachten. Nach *Toifl* impliziert der Wortlaut »Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten«, dass völkerrechtliche Normen kausal für den Verlust des Besteuerungsrechts sein müssen. Ein Verlust allein aufgrund innerstaatlicher gesetzlicher Vorschriften sei nicht erfasst.⁴⁰ Diese Auffassung führt – konsequent zu Ende gedacht – dazu, dass der Wegzug einer Person

mit ausländischem Vermögen unter Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht in einen Nicht-DBA-Staat mit keiner Aufdeckung stiller Reserven verbunden ist. In diesem Fall scheidet die Besteuerungsmöglichkeit der stillen Reserven bei einem späteren Verkauf nämlich lediglich am fehlenden nationalen Steuertatbestand und gerade nicht an einer entgegenstehenden völkerrechtlichen Norm.⁴¹

Diese Auffassung erscheint vor dem Hintergrund der historischen Materialien allerdings nicht überzeugend. Der Zusatz »im Verhältnis zu anderen Staaten« wurde erst mit der Steuerreform 1993⁴² in den damaligen § 31 Abs 2 Z 2 EStG aufgenommen. Hintergrund für diese Ergänzung dürfte die von *Tumpel* noch im Jahr 1992 aufgeworfene Frage gewesen sein, ob § 31 Abs 2 Z 2 EStG aF auch auf Fälle anwendbar ist, bei denen sich der Verlust des Besteuerungsrechts in rein nationalen Sachverhalten ergibt. Neben der Schenkung eines Bruchteils einer Beteiligung und dem damit verbundenen Herabsinken der Beteiligungshöhe unter die damals steuerrelevante Schwelle von 10 %⁴³ wurde insb die unentgeltliche Übertragung einer steuerhängigen Beteiligung auf eine nach § 5 KStG steuerbefreite inländische Körperschaft als solcher Fall diskutiert.⁴⁴ *Quantschnigg/Schuch* vertraten zu diesen Konstellationen bereits zur Erstfassung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG, dass ein »Austritt aus dem Tatbestand des § 31« EStG an sich keine Entstrickung auslöse, sondern nur das »Untergehen der österreichischen Besteuerungshoheit aus zwischenstaatlichen Gründen«. ⁴⁵ Ebenso führten *Wiesner/Helbich* an, dass der Tatbestand des § 31 Abs 2 EStG aF den »innerstaatlichen Bereich« nicht erfasse.⁴⁶ Diese Auffassung wollte offensichtlich auch der Gesetzgeber im Gesetzesentwurf durch die Einfügung der Wortfolge »im Verhältnis zu anderen Staaten« deutlicher zum Ausdruck bringen. Nach den Gesetzesmaterialien sollte der Tatbestand infolge dieser Ergänzung »nunmehr auch textlich auf die schon in der bisherigen Fassung abgestellte Zielrichtung

37 Siehe zB für viele Art 29 Abs 2 DBA Österreich-Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32); Art 2-19 DBA Österreich-Luxemburg (BGBl 1964/54 idF BGBl 1993/835 und idF BGBl III 2010/58); Art 28 Abs 2 DBA Österreich-Polen (BGBl III 2005/12); Art 2-20 DBA Österreich-Schweden (BGBl 1960/39 idF BGBl 1970/341, BGBl 1993/132, BGBl III 2007/75, BGBl III 2008/46 und BGBl III 2010/55).

38 Vgl *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 28.

39 Vgl *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 28.

40 Vgl *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 28 ff.

41 Auch wenn das Fehlen eines nationalen Steuertatbestands für den Verkauf von Auslandsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen international anerkannten Grundsätzen entspricht (Territorialitätsprinzip), so ist dieser Sachverhalt nach Auffassung von *Toifl* dennoch nicht vom Tatbestand des § 31 Abs 2 EStG aF erfasst (*Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 34f). *Toifl* führt für diese Auslegung auch historische und systematische Argumente an, die jedoch nur bedingt überzeugen (*Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 29 ff).

42 Vgl BGBl 1993/818.

43 Vgl *Tumpel*, SWI 1992, 69; ablehnend hierzu *Wiesner/Helbich*, Umgründungssteuergesetz, RdW 1992, 33 (65f); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 31 Tz 16a1.

44 Vgl *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 28.

45 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 31 Tz 16a1; demfolgend ua *Marschner* in *Jakom EStG*⁹ (2016) § 27 Rz 354.

46 Vgl *Wiesner/Helbich*, RdW 1992, 65. Auch nach *Lang* ist ein »Auslandsbezug« erforderlich (*Lang*, SWI 2014, 206).

hinweisen«.⁴⁷ Der Entstrickungstatbestand soll demnach insb den »Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wohnsitzverlegung ins Ausland« und die »unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einen Steuerausländer« erfassen.⁴⁸ Die Materialien nehmen für diese exemplarischen Fälle des Verlusts des Besteuerungsrechts nicht auf das Bestehen eines DBA Bezug.⁴⁹ Vielmehr sollten alle »Maßnahmen des Anteilseigners im Inland, [...] vor allem die unentgeltliche Übertragung von Teilen der Beteiligung« keine Entstrickung nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG auslösen.⁵⁰ Ähnlich wurde auch die Ergänzung der Wortfolge »im Verhältnis zu anderen Staaten« im UmgrStG begründet, wonach der »innerstaatliche Verzicht« nicht erfasst sein soll.⁵¹

Wie sich daraus ableiten lässt, fällt nach der Ansicht des Gesetzgebers auch der Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund eines mangelnden nationalen Tatbestands in den Entstrickungstatbestand.⁵² Auch die hL zur bisherigen Rechtslage ging dementsprechend – wenngleich ohne nähere Begründung – davon aus, dass der Wegzug mit ausländischem Vermögen in ein Nicht-DBA-Land und der damit verbundene Wegfall der un-

beschränkten Steuerpflicht von § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG erfasst wird.⁵³ Die Finanzverwaltung teilt diese Auffassung.⁵⁴ Diese Interpretation wird im Schrifttum auch durch teleologische Argumente untermauert: Für das Ziel einer Wegzugsbesteuerung – eine bestehende Steuererfangenheit nicht verloren gehen zu lassen – soll es keinen Unterschied machen, ob der Verlust der Steuerhoheit seine Rechtsgrundlage im inner- oder zwischenstaatlichen Recht hat.⁵⁵ Wenngleich somit der Wortlaut des Entstrickungstatbestands für ein Abstellen auf Völkerrecht sprechen könnte, impliziert eine tatbestandsmäßige Einschränkung des Besteuerungsrechts – entgegen der von *Toifl* vertretenen Auffassung – keine Kausalität völkerrechtlicher Bestimmungen.

B. Innerstaatliche Maßnahmen

Unbeschadet der fehlenden Beschränkung auf völkerrechtlich bewirkte Besteuerungsrechtsverluste indiziert die Wendung »im Verhältnis zu anderen Staaten« dennoch die Notwendigkeit der Beteiligung eines anderen Staats. Wie auch aus den Materialien zum SteuerreformG 1993 hervorgeht, sollen jene Konstellationen nicht erfasst sein, in denen zwar ein Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen in den Wirtschaftsgütern verloren geht, jedoch gar kein grenzüberschreitender Bezug vorhanden ist. Beispielhaft werden dabei »Maßnahmen des Anteilseigners im Inland«⁵⁶ wie die Übertragung von Anteilen an persönlich steuerbefreite Körperschaften oder – wie im Rahmen der alten Rechtslage – ein Herabsinken unter eine steuerrelevante Beteiligungsschwelle durch Schenkung eines Teils der Beteiligung⁵⁷ als jene Fälle genannt, die zu keiner Entstrickung führen sollten.⁵⁸

Für die neue Rechtslage nach AbgÄG 2015 sind damit jedoch nicht alle Fragen beantwortet. Durch die

47 Vgl ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 54.

48 Vgl ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 54.

49 Auch in den Gesetzesmaterialien zur Einführung des Tatbestands in § 31 Abs 2 EStG war als Anwendungsfall der Entstrickungsbesteuerung allgemein der »Wegzug des Steuerpflichtigen in das Ausland« angeführt, ohne dass auf die Anwendbarkeit eines DBA Bezug genommen wird (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 42). Die Materialien zum AbgÄG 2015 nennen zwar demgegenüber die »Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund eines abkommensrechtlichen Ansässigkeitswechsels« (ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 1, 6). Die Verwendung des Wortes »abkommensrechtlich« könnte indizieren, dass der Gesetzgeber – auf der Linie mit *Toifl* – nur den Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund völkerrechtlicher Bestimmungen vor Augen hat. Jedoch wird diese Erläuterung im Kontext des Nichtfestsetzungskonzepts und damit beschränkt auf EU/EWR-Sachverhalte gegeben, also nur iVz Staaten, zu denen Österreich ein umfassendes DBA-Netzwerk hat. In EU/EWR-Konstellationen kommt es im Falle des Wegzugs zu einem Verlust des Besteuerungsrechts, weil das DBA (Art 13 Abs 5 OECD-MA) dem neuen Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht über Kapitalvermögen zuteilt. Zwar kann es Konstellationen geben, in denen zugleich auch kein nationaler Steuertatbestand mehr gegeben ist, jedoch würde der Verlust auch bei nationalem Steuertatbestand jedenfalls aufgrund des DBA eintreten.

50 Vgl ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 54.

51 Vgl ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 70.

52 Auch Nicht-DBA-Konstellationen können damit eine Entstrickung auslösen: Der Wegzug des Steuerpflichtigen in ein Nicht-DBA-Land und der damit verbundene Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft oder eine Beteiligung von unter 1% an einer inländischen Gesellschaft hält sowie die Schenkung/Erbschaft derartiger Beteiligungen von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person an eine beschränkt steuerpflichtige Person ansässig in einem Nicht-DBA-Land. In diesen Fällen mangelt es nach dem »Umstand« an einem nationalen Steuertatbestand (in § 98 EStG), auf den eine Besteuerung des Verkaufs der Beteiligung nach dem »Umstand« gestützt werden könnte.

53 Vgl *Brugger in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁵⁶ (2014) § 27 Abs 6 Z 1 lit b Tz 7; *Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG § 27 Rz 439-442 (Stand 1.7.2014, rdb.at); *Hofbauer-Steffel in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 296, 298 und 305f; *Marschner in Jakom EStG⁹ (2016) § 27 Rz 356*; *Kofler/Marschner*, Kapitaleinkünfte und Internationales Steuerrecht, in *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 543 (558); später dies eingestehend auch *Toifl*, Verrechnungspreise und Wohnsitzwechsel im österreichischen Steuerrecht, in *Leitner/Dannecker* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003 (2004) 119 (162); AA offenbar *Kanduth-Kristen*, die – auf der Linie mit *Toifl* – nur auf »abkommensrechtliche« Konstellationen verweist (*Kanduth-Kristen*, SWI 2014, 168 und 170f).

54 Vgl EAS 3328 vom 2.7.2013; EStR 2000, Rz 6163f.

55 Vgl *Staringer*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften (1999) 187.

56 Vgl ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 54.

57 Vgl mit diesem Beispiel *Wiesner/Helbich*, RdW 1992, 65; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 31 Tz 16a1.

58 Die im Schrifttum und den Materialien erwähnten Beispiele beschränken sich dabei entsprechend des alten, engeren Tatbestands auf Handlungen des Steuerpflichtigen.

Erstreckung des Tatbestands auf Handlungen des Gesetzgebers⁵⁹ stellt sich nun die neuartige Frage, welche Handlungen des Gesetzgebers »im Inland« oder aber im Gegensatz dazu »im Verhältnis zu anderen Staaten« stattfinden. Nach Auffassung des Gesetzgebers erfüllt offenbar der Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund des Abschlusses oder der Änderung eines DBA die Voraussetzung »im Verhältnis zu anderen Staaten«.⁶⁰ Damit liegt die Frage nahe, ob auch andere – unilaterale – Handlungen des Gesetzgebers das geforderte »Verhältnis zu anderen Staaten« aufweisen können. Damit ist insb eine Einschränkung des Tatbestands in § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG (zB Festsetzung einer höheren Beteiligungsschwelle) oder des Tatbestands in § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG (zB Einschränkung des Betriebsstättenbegriffs) angesprochen. In diesen Konstellationen ist durchaus ein grenzüberschreitender Bezug gegeben. Offen ist jedoch, ob durch diesen grenzüberschreitenden Bezug das für eine Entstrickung nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG oder nach § 6 Abs 6 lit b EStG erforderliche Kriterium »im Verhältnis zu anderen Staaten« tatsächlich erfüllt ist.

Bejaht man die Anwendbarkeit der Entstrickungsnormen auf die Einschränkung der Tatbestände in § 98 EStG, so impliziert dies, dass die Voraussetzung »im Verhältnis zu anderen Staaten« bereits durch den grenzüberschreitenden Bezug im Sachverhalt (Wohnsitz des Steuerpflichtigen im Ausland) erfüllt ist. Wenngleich die Änderung des § 98 EStG zwingend mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt verbunden ist, so ist dies bei der vergleichbaren Änderung anderer nationaler Bestimmungen nicht der Fall. Konsequenterweise müsste nach dieser Auslegung wohl auch die Einschränkung des Tatbestands in § 27 Abs 1 iVm 3 EStG für realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen dann eine Entstrickung auslösen, wenn im Sachverhalt ein grenzüberschreitender Bezug (Kapitalvermögen befindet sich im Ausland) gegeben ist. Im Rahmen dieser Auffassung würde daher eine Einschränkung des Tatbestands in § 27 Abs 1 iVm 3 EStG nur für ausländisches Kapitalvermögen, jedoch nicht für inländisches Kapitalvermögen eine Entstrickung nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG begründen. Für inländisches Kapitalvermögen in den Händen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person fehlt es jedenfalls an einem grenzüberschreitenden Bezug und die Voraussetzung »im Verhältnis zu anderen Staaten« ist damit nicht erfüllt. Selbiges würde für eine Einschränkung der Tatbestände in §§ 4-6 EStG iVm § 6 Z 6 lit b EStG gelten. Diese Differenzierung je nach konkretem Sachverhalt erscheint nicht überzeugend. So ist keine nachvollziehbare Begründung ersichtlich, warum bei der Aufdeckung stiller Reserven zwischen diesen Konstellationen

(unbeschränkt steuerpflichtige Person hält in- oder ausländisches Vermögen) unterschieden werden sollte oder warum der Gesetzgeber dies bezwecken sollte. Vor diesem Hintergrund dürften die besseren Argumente gegen die Erfassung dieser Sachverhalte sprechen. Derartige Handlungen des Gesetzgebers dürften – gleich wie zB die Schenkung an eine steuerbefreite Körperschaft durch den Steuerpflichtigen – als eine »Maßnahme im Inland« qualifizieren. Mit dem Tatbestandsmerkmal »im Verhältnis zu anderen Staaten« sind somit jene Fälle ausgenommen, in denen die Einschränkung des Besteuerungsrechts in nationalen und grenzüberschreitenden Fällen gleichermaßen eintritt und nicht kausal mit einem Auslandsbezug verknüpft ist.

Diese Auslegung bestätigt sich auch mit Blick auf das UmgrStG: Nach hL führt zB die erstmalige Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG nach erfolgter Umgründung zu keiner Entstrickung, da das österreichische Besteuerungsrecht in diesem Fall nicht »im Verhältnis zu anderen Staaten [...] eingeschränkt« wird (§ 16 Abs 2 UmgrStG).⁶¹ Obwohl in diesem Fall zumindest ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt (Inländer hält Beteiligung im Ausland), wird dies nicht als ausreichend betrachtet, um eine Entstrickungsbesteuerung zu bewirken. Der Gesetzgeber dürfte mit der Voraussetzung »im Verhältnis zu anderen Staaten« somit einen qualifizierteren Konnex zu einem anderen Staat als die bloße Grenzüberschreitung im Sachverhalt vor Augen haben.

C. Zwischenstaatliche Maßnahmen

Vergleicht man die nach hL durch den Entstrickungstatbestand in § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF vor AbgÄG 2015 erfassten Vorgänge, so lässt sich eine Gemeinsamkeit erkennen. So kennzeichnen sich (beinahe) sämtliche Fälle dadurch aus, dass ein anderer Staat das in Österreich verlorene Besteuerungsrecht dazu gewinnt: Beim Wegzug einer Person mit inländischem Vermögen in einen DBA-Staat oder Erbschaft/Schenkungen von inländischem Vermögen an eine in einem DBA-Staat ansässige Person greift Art 13 Abs 5 OECD-MA und ordnet das Besteuerungsrecht an inländischem Vermögen nunmehr anstatt Österreich dem anderen Vertragsstaat zu. Bei Wegzug einer Person mit ausländischem Vermögen in einen Nicht-DBA-Staat oder im Fall der Erbschaft/Schenkungen einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft an eine in einem Nicht-DBA-Staat ansässige Person verliert Österreich ein Besteuerungs-

59 Siehe dazu eingehend oben Punkt 2.

60 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

61 Vgl Hügel, Verstrickung und Entstrickung stiller Reserven bei internationalen Einbringungen, ÖStZ 1996, 74 (74 ff). Hierfür gibt es jedoch die Sonderregel in § 20 Abs 7 UmgrStG.

recht, weil der territoriale Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht in Form des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts nach § 1 Abs 2 iVm § 26 BAO EStG verloren geht. Der andere Staat gewinnt in diesem Fall zwar kein Besteuerungsrecht aufgrund einer völkerrechtlichen Vereinbarung. Jedoch kann ein Gewinn eines Besteuerungsrechts auch im Sinne internationaler Grundsätze (insb des Territorialitätsprinzips) verstanden werden, wonach der Wohnsitz infolge der damit einhergehenden territorialen Verbundenheit mit einem Staat zur Besteuerung berechtigt.

Für diese Auslegung lassen sich auch die korrespondierenden Bestimmungen im UmgrStG ins Treffen führen: In § 16 Abs 2 Z 1 und 2 UmgrStG wird für Zwecke der Gegenleistungsanteile auf eine Einschränkung des Besteuerungsrechts »im Verhältnis zu anderen [Mitglied] Staaten« abgestellt. Nach hL verlangt die damit angesprochene Einschränkung »im Verhältnis zu« anderen Staaten, dass der andere Staat nach Einbringung ein Besteuerungsrecht über die Gegenleistungsanteile hat.⁶² Im Rahmen der Regelungen zu grenzüberschreitenden Umwandlungen wird anstatt »im Verhältnis zu anderen Staaten« darauf abgestellt, ob »das Besteuerungsrecht der Republik Österreich gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe eingeschränkt wird.«⁶³ Der Begriff »gegenüber« bringt noch deutlicher zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber eine abstrakte Übertragung des in Österreich verlorenen Besteuerungsrechts auf einen anderen Staat vor Augen hat.⁶⁴

Wenngleich die Definition des Begriffs »im Verhältnis zu anderen Staaten« in Form des Übergangs eines Besteuerungsrechts von Österreich an einen anderen Staat auf Basis der klassischen Wegzugskonstellationen treffend erscheint, so ist diese Definition dennoch nicht allumfassend. Bestimmte Unschärfen sind nicht zu vermeiden: So löst bspw die Aufgabe des Wohnsitzes nach § 26 BAO im Inland auch dann eine Entstrickung

für ausländisches Kapitalvermögen aus, wenn die Person bereits zuvor über einen Doppelwohnsitz in Österreich und einem anderen Staat verfügte. In diesem Fall ist der Entstrickungstatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 EStG mangels nationalem Steuertatbestand nach Aufgabe des inländischen Wohnsitzes unstrittig erfüllt, obwohl der andere (Wohnsitz-)Staat keine neue territoriale Anknüpfung und damit auch kein neues Besteuerungsrecht gewinnt.

Durch die mit dem AbgÄG 2015 bewirkte Erstreckung des Tatbestands auf Handlungen des Gesetzgebers ergeben sich weitere ähnliche Unschärfen. Im Fall des nunmehr ebenfalls erfassten Verlusts des österreichischen Besteuerungsrechts aufgrund des Abschlusses oder der Änderung eines DBA gewinnt nämlich ein anderer Staat das in Österreich verlorene Besteuerungsrecht nicht dazu. Nur bei *Änderung* bestimmter DBA-Normen, zB der Änderung der Zuteilung der Besteuerungsrechte in den Verteilungsnormen eines DBA (zB Streichung einer Immobilienklausel in Art 13, Erweiterung oder Einschränkung des Betriebsstättenbegriffs in Art 5), erhält der andere Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht, das zuvor Österreich zustand. Bei allen anderen Änderungen von DBA-Bestimmungen und insb beim erstmaligen *Abschluss* eines DBA fehlt es demgegenüber an einem derartigen Übergang des Besteuerungsrechts auf den anderen Staat. Schließt Österreich bspw erstmals ein DBA mit Befreiungsmethode für Unternehmensgewinne, so verliert Österreich als Ansässigkeitsstaat zwar das Besteuerungsrecht an ausländischem Betriebsstättenvermögen, der Betriebsstättenstaat gewinnt jedoch kein neues Besteuerungsrecht, da er auch vor DBA-Abschluss die in seinem Territorium entstandenen Betriebsstättengewinne besteuern konnte.⁶⁵ Ähnlich ist dies auch bei der Änderung des Methodenartikels: So nimmt sich Österreich als Ansässigkeitsstaat etwa bei Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode ein Besteuerungsrecht; das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats als Quellenstaat wird hierdurch jedoch nicht beeinflusst.⁶⁶ Dennoch unterscheiden sich diese Konstellationen insofern von der

62 Vgl idS *Huber*, Internationale Kapitalbeteiligungen im Umgründungssteuerrecht, SWI 2000, 121 (122); *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁵ (2016) § 16 Rz 19; *Mair*, Einbringungen mit Auslandsbezug – Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2013) 99 (100 f).

63 Vgl § 7 Abs 2 UmgrStG.

64 Dementsprechend führt auch die erstmalige Anwendbarkeit der Steuerbefreiung als internationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG nach erfolgter Umgründung zu keiner Entstrickung nach § 16 Abs 2 UmgrStG, da das österreichische Besteuerungsrecht in diesem Fall nicht »im Verhältnis zu anderen Staaten [...] eingeschränkt« wird. Im Unterschied zum Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat, gewinnt in dieser Konstellation kein anderer Staat eine neue territoriale Anknüpfung und ein damit verbundenes Besteuerungsrecht, sondern lediglich Österreich verliert ein Besteuerungsrecht aufgrund nationaler Befreiungstatbestände. Zur Aufdeckung der stillen Reserven hat der Gesetzgeber hierfür einen eigenen Tatbestand in § 20 Abs 7 UmgrStG geschaffen.

65 Weiteres Beispiel: Wird ein DBA mit Art 13 Abs 5 OECD-MA erstmals geschlossen, so verliert Österreich als Quellenstaat sein Besteuerungsrecht über Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften. Der andere Vertragsstaat gewinnt hierbei jedoch kein neues Besteuerungsrecht, da er im Rahmen des (international anerkannten) Welteinkommensprinzips auch vor DBA-Abschluss bereits Wertzuwächse in der Beteiligung besteuern konnte.

66 Auch bei einer Änderung der Bestimmungen zur persönlichen Abkommensberechtigung ist dies ähnlich: Wird eine Körperschaft aufgrund der Änderung der Bestimmungen in Art 1 und 4 DBA erstmals abkommensberechtigt, so könnte Österreich als Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht verlieren, das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats bliebe jedoch davon grds unberührt.

Einschränkung nationaler Tatbestände durch den Gesetzgeber, als ein anderer Staat – im Rahmen der DBA-Verhandlungen – zumindest an der Einschränkung des Besteuerungsrechts in Österreich mitwirkt.

Wenngleich der andere Staat beim Abschluss eines neuen DBA niemals das in Österreich verloren gegangene Besteuerungsrecht neu dazugewinnt, ist der »Abschluss eines DBA« in den Materialien zum AbgÄG 2015 jedoch ausdrücklich als Entstrickungsvorgang erwähnt. Der österreichische Gesetzgeber dürfte daher offenbar von einem anderen Verständnis des Entstrickungstatbestands ausgehen, als es aus den nach bisheriger Rechtslage erfassten Fällen abgeleitet werden kann. Im Einklang mit den Gesetzesmaterialien könnten zusätzlich zu jenen Konstellationen, in denen ein anderer Staat das Besteuerungsrecht – nach Völkerrecht oder nach international anerkannten Grundsätzen (Welteinkommens- oder Territorialitätsprinzip) – an den Wertsteigerungen des entstrickten Vermögens gewinnt, auch jene Konstellationen erfasst sein, in denen ein anderer Staat sich zumindest sein Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen des entstrickten Vermögens weiterhin sichert. Erforderlich wäre damit jedenfalls die Mitwirkung eines anderen Staats am Entstrickungsvorgang. Während sich der Tatbestand nach dieser Auslegung auch auf die Einschränkung oder den Verlust des Besteuerungsrechts allein aufgrund des Abschlusses eines DBA erstreckt, würde die unilaterale Einschränkung nationaler Tatbestände durch den Gesetzgeber demgegenüber vom Entstrickungstatbestand ausgeschlossen bleiben.

Für eine derartige Auslegung könnte vorgebracht werden, dass es im Rahmen der dem Abschluss sowie der Änderung eines DBA in aller Regel vorausgehenden Verhandlungen zu einem Geben und Nehmen zwischen den beiden Vertragsstaaten kommt. Im Gegenzug für den Verzicht der Besteuerungsrechte auf bestimmte Einkünfte erhält ein Vertragsstaat oftmals Besteuerungsrechte über andere Einkünfte. Ob Österreich als Ansässigkeitsstaat bspw auf ein Besteuerungsrecht durch Vereinbarung der Befreiungsmethode für Unternehmensgewinne im DBA verzichtet und dieses Besteuerungsrecht allein dem anderen Vertragsstaat (als Betriebsstättenstaat) überlässt, wird (auch) vom Verhandlungsgeschick des anderen Vertragsstaats und der im Gegenzug gewährten Besteuerungsrechte abhängen. Insofern weist die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch DBA-Abschluss jedenfalls einen qualifizierteren Bezug zu einem anderen Staat auf, als die unilaterale Einschränkung nationaler Tatbestände durch den Gesetzgeber. Angesichts der abweichenden Entstehungsgeschichte steht der differenzierende Behandlung dieser beiden Fälle für Zwecke der Entstrickungsbesteuerung auch nicht

zwingend entgegen, dass letztendlich beide Rechtsakte der Beschlussfassung des Nationalrates unterliegen.

Eine abschließende Definition von »im Verhältnis zu anderen Staaten« erscheint im Lichte der Vielzahl an denkbaren Konstellationen – wie jener des Doppelwohnsitzes – letztlich jedoch nicht möglich. Eine Einzelfallbeurteilung im Lichte der Gesetzesmaterialien, Systematik und Teleologie der Vorschriften bleibt erforderlich. Im Ergebnis dürfte der überzeugendste Versuch der genaueren Umschreibung des Tatbestandsmerkmals »im Verhältnis zu anderen Staaten« aber zumindest auf die Einbeziehung jener Fälle hinauslaufen, in denen der andere Staat *entweder* das in Österreich verloren gegangene Besteuerungsrecht – orientiert an Völkervertragsrecht als auch an international anerkannten Prinzipien (Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip) – gewinnt *oder* sich dieses (bereits zuvor bestehende) Besteuerungsrecht auf das jeweilige Vermögen zumindest weiterhin sichert. Lediglich diese Auslegungsvariante des Tatbestandsmerkmals »im Verhältnis zu anderen Staaten« lässt eine Subsumtion sämtlicher vom Gesetzgeber in den Materialien genannten Konstellationen unter den Tatbestand in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu.⁶⁷ Bestimmte Unschärfen des Tatbestands, in denen nach hL eine Entstrickung stattfindet, obwohl keine dieser Voraussetzungen erfüllt ist, dürften jedoch nicht zu vermeiden sein.

D. Abgrenzung zwischen innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Maßnahmen

Aus rechtssystematischer Sicht sollten daher alle unilaterale Einschränkungen nationaler Steuertatbestände zur Substanzbesteuerung durch den Gesetzgeber (insb im Rahmen des § 98 EStG) nicht unter den Tatbestand fallen,

⁶⁷ Hervorzuheben ist, dass diese Mitwirkung eines anderen Staats an der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts nur als alternatives Kriterium zum Gewinn des Besteuerungsrechts hinzutreten kann, dh der andere Staat muss entweder das in Österreich verlorene Besteuerungsrecht gewinnen *oder* sich das jeweilige Besteuerungsrecht weiterhin sichern und damit zumindest an der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts beteiligt gewesen sein. Würde man die Mitwirkung an der Einschränkung des Besteuerungsrechts durch Verhandlungen als zwingendes Element sehen, so wären einige Konstellationen, die laut hL und Materialien unter den Tatbestand fallen sollen, nicht erfasst. So wirkt der andere Staat bspw beim Wegzug einer Person mit ausländischem Vermögen in ein Nicht-DBA-Land am Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs in keinsten Weise mit. Der Verlust ist allein durch den fehlenden nationalen Steuertatbestand begründet. Diese Konstellation kann daher – auf der Linie mit der hL – nur als erfasst angesehen werden, wenn man den Zugewinn der territorialen Anknüpfung im anderen Staat als Gewinn eines Besteuerungsrechts wertet und als alternatives Kriterium zur Erfüllung der Voraussetzung »im Verhältnis zu anderen Staaten« gelten lässt.

da hierbei ein anderer Staat weder etwas hinzugewinnt noch an der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts mitwirkt. Wenngleich diese Abgrenzung der Absicht des Gesetzgebers wohl am besten entspricht, so wirkt sie im Detail doch recht »künstlich«: Das gleiche Ergebnis – zB Nichtbesteuerung eines Veräußerungsgewinns iZm Kapitalvermögen bei beschränkt steuerpflichtigen Personen ansässig in der Schweiz – kann nämlich sowohl durch den Abschluss oder die Änderung eines DBA als auch durch eine spezielle Befreiung oder eine entsprechende Einschränkung des Tatbestands im nationalen Recht erreicht werden. Im Rahmen des Entstrickungstatbestands führen jedoch beide Varianten zu einem unterschiedlichen Ergebnis.

Die Abgrenzung zwischen inner- und zwischenstaatlichen Maßnahmen ist auch in anderen Einzelfällen schwierig: Strittig könnte insb die Einordnung der Änderung des Methodenartikels (Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode im Rahmen einer DBA-Änderung) oder eine erstmalige Entlastung auf Basis des § 48 BAO sein. Der Methodenartikel in Art 23 OECD-MA ist nur an einen Vertragsstaat – den Ansässigkeitsstaat – gerichtet. Bei einem Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode ändert sich das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats nicht, sondern bleibt unverändert aufrecht. Ausgehend davon könnten die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode und die unilaterale Einschränkung nationaler Steuertatbestände durch den Gesetzgeber zwar auf den ersten Blick als vergleichbare Vorgänge angesehen werden.⁶⁸ Zu beachten ist jedoch, dass ein DBA ein Komplett-System bildet, was gegen eine gesonderte Betrachtung einer einzelnen Bestimmung eines DBA spricht.⁶⁹ Zudem kann die Änderung des Methodenartikels durchaus durch das Verhandlungsgeschick des anderen Vertragsstaats oder das Entgegenkommen des anderen Vertragsstaats bei anderen Bestimmungen des DBA beeinflusst sein. Insofern besteht wohl doch ein wesentlicher Unterschied zwischen der Einschränkung nationaler Tatbestände durch den Gesetzgeber und der Änderung des Methodenartikels in einem DBA: Während erstere im Regelfall unbeeinflusst von anderen Staaten und gleichzeitig für alle Staaten weltweit

erfolgt, liegt letzterer das spezifische Verhältnis zum anderen Vertragsstaat und die Abstimmung mit ebendiesem zugrunde.

Ähnliche Schwierigkeiten bereitet auch die Abgrenzung des Entstrickungstatbestands zu einer Entlastung nach § 48 BAO. Wenngleich eine Entlastung nach § 48 BAO rein unilateral von statten geht, kann an der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts bei erstmaligem Erfüllen der Gegenseitigkeitsvoraussetzung nach § 48 BAO – in gewisser Weise – auch ein anderer Staat beteiligt sein.⁷⁰ Anders als bei der Änderung des Methodenartikels im DBA wirkt bei einer Entlastung nach § 48 BAO der andere Staat aber nicht direkt an der Einschränkung durch Verhandlungen mit. Die überzeugenderen Argumente sprechen daher uE dafür, die Änderung des Methodenartikels von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode aufgrund der Beteiligung eines anderen Staats als tatbestandsmäßigen Vorgang zu erfassen, wohingegen eine Entlastung nach § 48 BAO als unilaterale Maßnahme des Gesetzgebers zu keiner Entstrickung führen sollte.⁷¹ Die nur schwer systematisierbare und in Einzelfällen recht künstlich anmutende Abgrenzung dieser Vorgänge zeigt aber erneut die Unschärfen des Tatbestands auf.

IV. »Einschränkung des Besteuerungsrechts«

A. Vorher/Nachher-Vergleich

1. Vorher

Sowohl § 6 Z 6 lit b EStG als auch § 27 Abs 6 Z 1 EStG setzen voraus, dass es infolge des Eintritts eines Umstands zu einer »Einschränkung des Besteuerungsrechts« kommt. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage im außerbetrieblichen Bereich⁷² stellt der Gesetzgeber nunmehr – gleich wie schon bisher im UmgrStG – in § 6 Z 6 lit b EStG und § 27 Abs 6 Z 1 EStG nicht mehr auf den »Verlust des Besteuerungsrechts«, sondern auf dessen »Einschränkung« ab. Der neue Entstrickungstatbestand geht – wie auch schon die Vorgängerbestimmung in § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF – solcherart von ei-

68 Insb könnte vorgebracht werden, dass sich der österreichische Gesetzgeber in beiden Fällen freiwillig und ohne substantielle Mitwirkung eines anderen Staats seines Besteuerungsrechts begibt.

69 Vgl idS zB auch der EuGH 5.6.2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424, Rn 62: »Eine Bestimmung wie Artikel 25 Absatz 3 des belgisch-niederländischen Abkommens lässt sich nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei.«

70 Eine Entstrickung für diesen Fall offenbar bejahend *Quantschnigg/Schuch*, EStG § 31 Tz 16a2.

71 IdS auch zur vergleichbaren, deutschen Entstrickungsbestimmung *Blöchle*, IStR 2009, 646 f.

72 Vgl § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF vor dem AbgÄG 2015, wonach »Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs 3 oder eines Derivats im Sinne des Abs 4 EStG führen«, einer Veräußerung nach § 27 Abs 3 oder 4 EStG gleichzuhalten waren; siehe zu den diesbezüglichen Auslegungsfragen im Hinblick auf den »Verlust des Besteuerungsrechts« zB *Brugger in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶⁶ (2014) § 27 Abs 6 Z 1 lit b Tz 7 ff.

nem Vorher/Nachher-Vergleich aus:⁷³ Zunächst muss Österreich vor Eintritt des »Umstands« ein »Besteuerungsrecht« an den stillen Reserven des Vermögens zugekommen sein, welches infolge des Eintritts des Umstands – und zugleich auch kausal dadurch – »eingeschränkt« wird.

Ein »Besteuerungsrecht« iSd § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG besteht, wenn ein nationaler Tatbestand zur Substanzbesteuerung gegeben und Österreich zudem nicht durch Völkerrecht (DBA) gänzlich an der Ausübung dieses Besteuerungsrechts gehindert ist. Ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich liegt daher jedenfalls in Bezug auf inländisches Vermögen (zB Betriebsvermögen, Grundvermögen, Kapitalvermögen) einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person vor. Handelt es sich hingegen um ausländisches Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person oder inländisches steuerverfangenes Vermögen einer nach § 98 Abs 1 EStG beschränkt steuerpflichtigen Person, so ist ein Besteuerungsrecht iSd § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG nur dann gegeben, wenn zum anderen Staat kein DBA besteht oder die einschlägige Verteilungsnorm im DBA – für den Ansässigkeitsstaat ist damit insb Art 13 Abs 5 OECD-MA angesprochen – Österreich das Besteuerungsrecht über den Verkauf des Vermögens zuweist.

Österreich kommt als Ansässigkeitsstaat auch dann ein Besteuerungsrecht iSd § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu, wenn Österreich zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf ausländisches Vermögen die Anrechnungsmethode anzuwenden hat. Dies lässt sich aus den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2015 ableiten: Nach der Ansicht des Gesetzgebers soll der neue § 6 Z 6 lit b EStG eine Entstrickung für den Fall der »Verlegung der Geschäftsleitung einer Körperschaft aus Österreich ins Ausland in Bezug auf [...] Betriebsstättenvermögen in Staaten, mit denen im DBA die Anrechnungsmethode verankert ist«⁷⁴, auslösen. Die Einschränkung des Besteuerungsrechts infolge der Verlegung der Geschäftsleitung setzt allerdings voraus, dass Österreich bisher – und damit bei abkommensrechtlicher Vereinbarung der Anrechnungsmethode – ein Besteuerungsrecht zugekommen ist. Der österreichische Gesetzgeber geht folglich allgemein davon aus, dass bei Anrechnungsmethode ein Besteuerungsrecht iSd Entstrickungsnormen besteht, das Österreich durch den Verlust der abkommensrecht-

lichen Ansässigkeit in Österreich genommen wird.^{75,76} Anderes gilt hingegen dann, wenn Österreich als Ansässigkeitsstaat zur Anwendung der Befreiungsmethode verpflichtet ist. In diesem Fall fehlt es aufgrund der gänzlichen Freistellung der Einkünfte aus der Veräußerung an einem einschränkbareren Besteuerungsrecht.⁷⁷ Zu einer Entstrickungsbesteuerung für ausländisches Vermögen kann es daher nur bei Anwendbarkeit der Anrechnungsmethode, nicht jedoch der Befreiungsmethode kommen.⁷⁸

Fraglich könnte sein, wie die Bestimmung des § 48 BAO in diesem Zusammenhang zu beurteilen ist. Dies gilt insb für den Fall einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person mit Vermögen in einem Staat, zu dem kein DBA besteht. Da in dieser Konstellation auf Basis des § 48 BAO die Möglichkeit einer Entlastung von einer Doppelbesteuerung in Österreich besteht, könnte vorgebracht werden, dass es ungeachtet des Fehlens eines DBA an einem Besteuerungsrecht iSd § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG fehlt.⁷⁹ § 48 BAO steht nach dem Gesetzeswortlaut jedoch im Ermessen der Behörde⁸⁰ und ist von einigen Voraussetzungen abhängig.⁸¹ Da-

75 Kritisch Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51f (insb Fn 21) und 54f, die davon ausgehen, dass die Anrechnungsmethode selbst kein »Besteuerungsrecht« iSd Entstrickungstatbestands (Vorher-Ebene) begründe, wenn Österreich faktisch aufgrund der Anrechnungsverpflichtung keine Besteuerungsmöglichkeit zugekommen ist, und in dieser Konstellation daher auch kein Besteuerungsrecht verloren gehen könne. Ähnlich kritisch Reiter, IStR 2012, 358.

76 Diese Auffassung des Gesetzgebers inkludiert, dass ein »Besteuerungsrecht« über einen Gegenstand nicht nur einem, sondern zwei Staaten zugleich zukommen kann (bei Wirtschaftsgütern in Betriebsstätten mit DBA-Anrechnungsmethode: dem Ansässigkeits- und dem Betriebsstättenstaat).

77 Daran ändert auch ein allfälliger Progressionsvorbehalt nichts. Die Einkünfte aus der Veräußerung des Vermögens wirken sich in diesem Fall zwar in gewisser Weise auf die Besteuerung der übrigen Einkünfte in Österreich aus. Dessen ungeachtet fehlt es jedoch gerade an einer Befugnis Österreichs, sein Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Einkünfte aus der Veräußerung auszuüben.

78 Vgl Reiter, IStR 2012, 358.

79 Vgl zur ähnlichen, jedoch nicht identischen deutschen Rechtslage des § 34c dEStG und Entstrickung (nach § 34c dEStG erfolgt zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Befreiung, sondern eine Anrechnung) Reiter, IStR 2012, 358 und 360.

80 Vgl Ritz, BAO⁵ (2014) § 48 Rz 9; ausführlich Urtz, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 359 (373f); vgl auch VwGH 28.1.1980, 1430/78.

81 Eine Entlastung nach § 48 BAO »kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen,« vom Bundesministerium für Finanzen vorgenommen werden, wenn »dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist«. Darüber hinaus kann auch dem wirtschaftlichen Interesse Österreichs an einer Entlastung im Rahmen der Ermessensentscheidung Bedeutung zukommen (vgl VwGH 28.1.1980, 1430/78). Vgl zu den

73 Vgl dazu auch Becker-Pennrich, Die Sofortversteuerung nach § 21 Absatz 2 Satz 2 UmwStG beim grenzüberschreitenden Anteilstausch, IStR 2007, 684 (688f).

74 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

bei ist insb die »Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung«⁸² sowie alternativ die »Gegenseitigkeit«⁸³ hervorzuheben. Nach *Jirousek* soll die im Jahr 2002 erlassene VO zu § 48 BAO⁸⁴ zwar einen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf die Entlastung von der Doppelbesteuerung vermitteln.⁸⁵ Ob Österreich sein Besteuerungsrecht über ausländisches Vermögen in derartigen Nicht-DBA-Konstellationen ausübt oder nicht, ist letztlich aber wohl dennoch unsicher: Wird zB ein DBA mit Befreiungsmethode geschlossen, so bleibt unklar, ob das BMF im Falle der Veräußerung des Vermögens bei weiterhin fehlendem DBA tatsächlich eine Entlastung in Form einer Befreiung der Auslandseinkünfte nach § 48 BAO gewährt hätte. Wenngleich eine Entlastung auf Basis der VO und der Verwaltungspraxis wahrscheinlich ist, gibt es dafür angesichts des in der

Voraussetzungen *Loukota*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), *Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll* (1990) 407 (408 ff); *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) 365 ff; *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 48 Rz 3-5.

82 Diese Voraussetzung erfordert das Vorliegen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung. Vgl VwGH 21.7.1993, 91/13/0119: »Ein »Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung« kann nur dann stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem »Ausgleich« hierfür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. Mit anderen Worten, das Gesetz verlangt mit dieser zweiten Rechtsvoraussetzung ausdrücklich das Bestehen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung; die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden (»virtuelle Doppelbesteuerung«), ist hier nicht ausreichend«; so auch bereits VwGH 7.2.1972, 2253/71; 12.7.1990, 89/16/0069; 19.10.1991, 90/13/0007.

83 Diese (alternative) Voraussetzung verlangt, dass bestimmte Steuerleichterungen international üblich geworden sind, der österreichische Tatbestand eine unübliche Reichweite hat oder andere Staaten die Herbeiführung einer Reziprozität verlangen (vgl *Loukota* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), *FS Stoll* (1990) 412; *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) 371 f). Vgl hierzu auch VwGH 29.1.1998, 95/15/0043: »Gegenseitigkeit in dem in § 48 BAO gebrauchten Sinn [ist] schon dann zu bejahen, wenn nach der Steuergesetzgebung des betreffenden Staates – wie in dem hier anzunehmenden Fall mangels einer dem österreichischen Steuertatbestand entsprechenden Regelung – und der Praxis der dortigen Finanzverwaltung sichergestellt ist, daß im »umgekehrten« Fall keine Besteuerung erfolgt.«

84 Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung vor Doppelbesteuerungen, BGBl II 2002/474.

85 Vgl *Jirousek*, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003, 29 (29 ff); idS auch *Loukota*, Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung, in *Lang et al* (Hrsg), *Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO* (2004) 13 (20 f); vgl auch *Bendlinger*: Der (unbeschränkt) Steuerpflichtige könne auf Basis der VO »von sich aus« die in § 1 Abs 1 VO aufgelisteten positiven ausländischen Einkünfte in seiner Steuererklärung unter Progressionsvorbehalt steuerfrei behandeln (vgl *Bendlinger*, Die ertragsteuerliche Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte Besonderheiten bei internationalen Anlagenerrichtungen, in *Jirousek/Lang* (Hrsg), *Praxis des Internationalen Steuerrechts – FS Loukota* (2005) 45 (53 f)).

Normenhierarchie höherrangigen Gesetzeswortlauts⁸⁶ und der in § 48 BAO genannten Voraussetzungen wohl keine abschließende Rechtssicherheit.⁸⁷ Ob die bloße Möglichkeit der zukünftigen Befreiung eines Veräußerungsgewinns im Falle einer Realisierung der stillen Reserven in ausländischen Wirtschaftsgütern nach § 48 BAO dem Bestehen eines Besteuerungsrechts idS Entstrickungsnorm entgegensteht, ist zu bezweifeln. Da der Gesetzgeber im Fall einer abkommensrechtlichen Anrechnungsverpflichtung von einem Besteuerungsrecht idS § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG ausgeht, ohne auf die tatsächlichen Auswirkungen auf die Steuererhebung in Österreich im Falle der Veräußerung abzustellen, wird bei fehlendem DBA wohl ebenso ein Besteuerungsrecht anzunehmen sein.

2. Nachher

a. Vom »Verlust« zur »Einschränkung«

Ausgehend von dem Bestehen eines Besteuerungsrechts ist für die Anwendung des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG entscheidend, ob das Besteuerungsrecht nach Eintritt des Umstands weiterhin in seinem ursprünglichen Umfang vorliegt oder verringert wurde. Ein gänzlicher Verlust des Besteuerungsrechts ist – im Gegensatz zu § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG aF – nicht erforderlich. In diesem Zusammenhang heben die Gesetzesmaterialien nicht zuletzt den Grundgedanken hervor, zum Zwecke der Lückenschließung ein generelles Entstrickungskonzept zu verankern.⁸⁸ Ausgehend davon wird der Begriff der »Einschränkung« zunächst jedenfalls auch sämtliche Fälle erfassen, die bereits unter dem Begriff »Verlust« Deckung fanden. Darüber hinaus werden nunmehr allerdings noch weitere Konstellationen erfasst.⁸⁹

Klassischer Anwendungsfall einer Entstrickung ist damit auch weiterhin der Wegzug einer Person in einen anderen Staat, zu dem Österreich ein DBA geschlossen hat. In diesem Fall verliert Österreich im Regelfall das Besteuerungsrecht an Gesellschaftsanteilen sowie an jeglichem ausländischem Vermögen (Art 13 Abs 5 OECD-MA). Nicht jeder Wegzug führt jedoch automatisch zu einem Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs, vielmehr muss hierfür immer das jeweils anwendbare DBA untersucht werden. So weichen etwa einige DBA von

86 Die verfassungsrechtliche Problematik erwähnend, jedoch letztlich als unbedenklich einstufend *Loukota* in *Lang et al* (Hrsg), *Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (2004) 18.

87 Ausführlich und teils kritisch zur zwingenden Entlastung nach § 48 BAO *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) 373 ff.

88 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

89 Vgl zum Unterschied in diesen Begriffen auch bereits *Toifl*, *Die Wegzugsbesteuerung* (1996) 37 ff; siehe auch *Becker-Pennrich*, *ISfR* 2007, 689.

Art 13 OECD-MA ab⁹⁰ oder sehen für Wegzugsfälle spezielle Vorschriften vor.⁹¹ Ein praxisrelevantes Beispiel ist die Regelung in Art 13 Abs 4 DBA Österreich-Schweiz:⁹² Nach Satz 2 dieser Bestimmung »[findet] [e]ine Besteuerung ausschließlich auf Grund des (...) Ansässigkeitswechsels (...) nicht statt«. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die bis zum Wegzug eines Steuerpflichtigen angewachsenen stillen Reserven in in- und ausländischen Kapitalbeteiligungen in Österreich steuerhängig bleiben sollen.⁹³ Um dieses Ziel zu erreichen, erhält der Wegzugsstaat das Recht, die vor dem Ansässigkeitswechsel entstandenen stillen Reserven in Gesellschaftsanteilen bei einem späteren Verkauf weiterhin nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern. Der Wegzug des Gesellschafters in die Schweiz führt damit jedenfalls für Beteiligungen iSd § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG⁹⁴ zu keinem Verlust des Besteuerungsrechts und damit auch zu keiner Entstrickung, da für die aus der Veräußerung derartiger Beteiligungen erzielten Einkünfte weiterhin eine nationale Besteuerungsgrundlage gegeben ist.⁹⁵

Neben klassischen Wegzugsfällen tritt ein Verlust des Besteuerungsrechts und damit auch eine »Ein-

strückung« iSd neuen § 6 Z 6 lit b EStG auch in zahlreichen spezielleren Einzelfällen ein, zB wenn mit dem Betriebsstättenstaat erstmals ein DBA mit Befreiungsmethode für Unternehmensgewinne geschlossen wird⁹⁶ oder ein Wirtschaftsgut von einer ausländischen Betriebsstätte eines Nicht-DBA-Staats in eine ausländische Betriebsstätte in einen Staat, mit dem Österreich die Befreiungsmethode für Unternehmensgewinne vereinbart hat, überführt wird.⁹⁷

Diese Auffassung setzt freilich – wie *Schilcher* aufgeworfen hat⁹⁸ – voraus, dass man die Bestimmungen des neu abgeschlossenen oder geänderten DBA auch für jene stillen Reserven anwendbar erachtet, die vor deren erstmaliger Anwendbarkeit entstanden sind. In diesem Zusammenhang finden sich durchaus Argumente, die einer tatbestandlichen Entstrickung gem § 6 Z 6 lit b oder § 27 Abs 6 Z 1 EStG infolge des Neu-Abschlusses eines DBA oder dessen Änderung entgegengehalten werden könnten oder zumindest eine Beschränkung auf bestimmte Einzelfälle nahelegen: So werden zwar nach der Ansicht der OECD auch die vor dem Abschluss eines DBA entstandenen stillen Reserven von den abkommensrechtlichen Bestimmungen erfasst.⁹⁹ Österreich hat jedoch beim OECD-MA-Update 2014 eine »Observation« zu dieser Auslegung des Art 13 OECD-MA eingebracht und folgt einer abweichenden Auffassung. Demnach sollen sich die Rechtsfolgen des DBA nur auf die nach dessen Abschluss angelaufenen stillen Reserven beziehen.¹⁰⁰ Diese Passage ließe sich durchaus dahingehend interpretieren, dass Art 13 OECD MA die Besteuerungsrechte an jenen stillen Reserven, die vor Inkrafttreten des jeweiligen DBA entstanden sind, aus österreichischer Sicht unberührt lässt. Dieser Ansicht folgend wäre der Abschluss eines DBA daher – vor allem bei Verhandlungen nach dem Jahr 2014 – niemals mit Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht an den bis dahin entstandenen stillen Reserven verbunden und damit der Tatbestand des § 6 Z 6 lit b oder § 27 Abs 6 Z 1 EStG nicht erfüllt.

90 Vgl zu den österreichischen DBA im Hinblick auf Art 13 *Tumpel/Jahn*, Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die österreichische DBA-Politik (2013) 201 (201 ff).

91 Beispiele: Art 13 Abs 6 DBA Österreich-Deutschland; Art 13 Abs 5 DBA Österreich-Großbritannien; Art 13 Abs 6 DBA Österreich-Polen; Art 8 Abs 2 DBA Österreich-Schweden; vgl *Tumpel/Jahn* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die österreichische DBA-Politik 216 f.

92 BGBl 64/1975 idF BGBl III 22/2007 (Revisionsprotokoll); diese Bestimmung ist auf alle Ansässigkeitswechsel nach dem 1. Jänner 2004 anzuwenden (vgl Art IX Abs 3 des Revisionsprotokolls); vgl zur Bestimmung *Lang*, SWI 2006, 570 ff; *Hasanovic/Spies*, SWI-Jahrestagung: Wegzugsbesteuerung, SWI 2011, 207 (207 ff); vor 2004 sah Art 13 Abs 4 lit a DBA Österreich-Schweiz eine temporäre (fünfjährige) Wegzugsbesteuerungsklausel vor (vgl dazu *Beiser*, Die österreichische Wegzugsbesteuerung beim Wegzug in die Schweiz, in *Jirousek/Lang* (Hrsg) Praxis des Internationalen Steuerrechts (2005) 14 (14 ff)).

93 Vgl ErlRV 1388 der BlgNR 22. GP, 2.

94 Damit sind Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland angeprochen, an der der Steuerpflichtige oder im Falle des unentgeltlichen Erwerbs sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1 % beteiligt war.

95 Vgl EStR 2000 Rz 6162c; EAS 2657 vom 28.10.2005; EAS 3231 vom 31.10.2011; EAS 3260 vom 27.1.2012; EAS 3328 vom 2.7.2013; EAS 3334 vom 4.7.2013; bei inländischen Beteiligungen unter 1 % sowie ausländischen Beteiligungen ist die Wirkung des Art 13 Abs 4 DBA Österreich-Schweiz strittig: Das BMF geht zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 davon aus, dass bei ausländischen Beteiligungen eine Steuerfestsetzung im Jahr des Wegzugs erfolgt, jedoch die Erhebung unter sinngemäßer Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts erst bei späterer Realisierung stattfindet (EAS 3188 vom 9.12.2010; EAS 3328 vom 2.7.2013; EStR 2000 Rz 6162c; vgl idS auch ErlRV 1388 der BlgNR 22. GP, 2; kritisch *Lang*, SWI 2006, 571). Auch im Rahmen der neuen Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 könnte es im Verhältnis zur Schweiz bei inländischen Beteiligungen unter 1 % und ausländischen Beteiligungen weiterhin zu einer sinnvollen Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts kommen.

96 Vgl *Pinetz/Zeiler* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 52.

97 Vgl *Pinetz/Zeiler* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 54.

98 Vgl *Schilcher*, SWI 2016, 162 f.

99 Vgl OECD Musterkommentar Art 13 Rz 3.1: »Also, where the Article allows a Contracting State to tax a capital gain, this right applies to the entire gain and not only to the part thereof that has accrued after the entry into force of a treaty (subject to contrary provisions that could be agreed to during bilateral negotiations), even in the case of a new treaty that replaces a previous one that did not allow such taxation«.

100 Vgl OECD Musterkommentar Art 13 Rz 32.1: »Austria and Germany hold the view that when a new tax treaty enters into force, these countries cannot be deprived of the right to tax the capital appreciation which was generated in these countries before the date when the new tax treaty became applicable«; siehe dazu auch *Schilcher*, SWI 2016, 162 f.

In konsequenter Fortsetzung dieses Grundgedankens könnte sogar vertreten werden, dass Art 13 OECD MA generell (und nicht nur beim Inkrafttreten eines neuen DBA) nur jene stille Reserven erfasst, die nach dessen erstmaliger Anwendbarkeit auf das jeweilige Wirtschaftsgut entstanden sind. Auch die Überführung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte sowie die Überführung von einem Nicht-DBA-Staat in einen DBA-Staat und die damit verbundene erstmalige Anwendbarkeit des Art 13 OECD MA oder auch die Überführung von einer ausländischen in eine andere ausländische Betriebsstätte und ein damit verbundener Wechsel von Anrechnungs- zu Befreiungsmethode wäre demnach mit keinem Verlust von Besteuerungsrechten Österreichs an den zuvor entstandenen stillen Reserven verbunden. Diese »alten« stillen Reserven wären – unter extensiver Anwendung der aus der »Observation« ableitbaren Grundsätze – vom Anwendungsbereich und den Rechtsfolgen des Art 13 OECD MA nicht umfasst, sondern weiterhin nach jener Rechtslage vor der Überführung zu beurteilen. Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt nicht zuletzt auch der BFH für die Überführung von Wirtschaftsgütern,¹⁰¹ allerdings mit im Detail anderer Begründung.¹⁰²

Ob eine derart eingeschränkte Auslegung des Entstrickungstatbestands – abgeleitet aus der »Observation« Österreichs – jedoch tatsächlich überzeugen kann, ist aus mehreren Gründen zweifelhaft. Letztlich handelt es

sich bei der »Observation« nur um eine (historisch-systematische) Auslegungshilfe zum Entstrickungstatbestand von vielen, die zudem nicht dem österreichischen Gesetzgeber, sondern Vertretern der Finanzverwaltung zuzuschreiben ist.¹⁰³ Hervorzuheben ist zudem, dass der Abschluss eines DBA in den Materialien zum AbgÄG 2015 explizit als Beispiel für einen Entstrickungsfall genannt ist.¹⁰⁴ Der österreichische Gesetzgeber geht somit offensichtlich davon aus, dass Österreich durch den Abschluss eines DBA Besteuerungsrechte an zuvor entstandenen stillen Reserven verlieren kann und diese daher unter den Schutzbereich des Abkommens fallen. Diese Auffassung steht in eklatantem Widerspruch zur »Observation« im OECD Musterkommentar.

Gegen eine eingeschränkte Auslegung des Entstrickungstatbestands unter Berufung auf die »Observation« kann zudem auch vorgebracht werden, dass jedes DBA separat für sich genommen in abkommensautonomer Weise auszulegen ist. Es muss daher für jedes DBA einzeln untersucht werden, ob die Auffassung Österreichs auch Vertragsinhalt geworden ist und daher auf das jeweilige spezifische DBA Anwendung findet.¹⁰⁵ Der »Observation« kann im Rahmen dieser Einzelfalluntersuchung – in Anlehnung an die hL zur Relevanz des OECD Musterkommentars – zunächst nur für jene DBA Bedeutung zukommen, die nach dem OECD-MA-Update 2014 abgeschlossen wurden.¹⁰⁶ Entscheidend wird im Rahmen dieser Untersuchung zudem sein, ob der

101 Siehe das Grundsatzurteil BFH 17.7.2008, I R 77/06 (unter ausdrücklicher Aufgabe der bis dahin vorherrschenden »Theorie der finalen Entnahme«, grundlegend BFH 7.10.1974, GrS 1/73): »Abkommensrechtlich wird jedoch nach heutiger Erkenntnis die (spätere) Besteuerung im Inland entstandener stiller Reserven durch eine Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne nicht beeinträchtigt, so dass die frühere Rechtsprechung als überholt angesehen werden muss (so auch die nahezu einhellige Auffassung der Literatur [...]). Anders als bei den von Artikel 13 Absatz V des [...] OECD-MustAbk erfassten Veräußerungsgewinnen, die ausschließlich in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer – nach seinem Wegzug ansässig ist, geht der inländische Besteuerungszugriff auf Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat (Artikel 13 Absatz II OECD-MustAbk), bei Vereinbarung der Freistellungsmethode (Artikel 23A OECD-MustAbk) nur in jenem Umfang verloren, in dem das Vermögen der Betriebsstätte auch tatsächlich zuzuordnen ist und in dem die realisierten Gewinne durch jene Betriebsstätte erwirtschaftet wurden.«

102 Der BFH stützt sich auf die Grundsätze zur Zurechnung von Gewinnen nach Art 7 OECD MA, die auch für Art 13 Abs 2 OECD MA heranzuziehen sind. Nach Auffassung des BFH sind jene stillen Reserven, die vor Überführung des Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte entstanden sind, zwar von Art 13 OECD MA erfasst, jedoch dem inländischen Stammhaus zuzurechnen (siehe FN 102). *Schilcher* begründet ein weiterhin bestehendes Besteuerungsrecht Österreichs demgegenüber damit, dass die »alten« stillen Reserven gar nicht unter den Schutzbereich des Abkommens fallen und Österreich daher keinen abkommensrechtlichen Beschränkungen unterliegt.

103 Vgl *Sasseville*, The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model, in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries (2014) IBFD online, abgerufen am 30.8.2016, Section 1.3.2.

104 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 4.

105 Vgl idS zur Bedeutung von »Observations« für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen *Lang/Brugger*, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum 2008, 95 (101); *Sasseville* in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, Section 1.3; *Vega*, The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model, in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, abgerufen am 30.8.2016, Section 2.3.3.2.2; *Lang*, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg), Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 235 (244 ff). Demgegenüber jedoch auch eine unterschiedliche, asymmetrische Auslegung einer DBA-Bestimmung durch jeden Vertragsstaat auf Basis von »Observations« für möglich haltend *Maisto*, The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Bulletin for International Taxation 2005, 14 (17 ff); *Ward*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, Bulletin for International Taxation 2006, 97 (100 f).

106 Vgl *Maisto*, Bulletin for International Taxation 2005, 17; *Lang/Brugger*, Australian Tax Forum 2008, 101; *Lang* in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg), FS Gosch (2016) 245.

andere Vertragsstaat der Auffassung Österreichs folgt.¹⁰⁷ So bringt etwa *Schilcher* vor, dass eine »Einschränkung« des Besteuerungsrechts bei DBA-Abschluss nur dann zu verneinen ist, wenn der andere Vertragsstaat die von Österreich vertretene Auslegung teilt.¹⁰⁸ Für eine derart abgestimmte Anwendung des § 6 Z 6 lit b oder § 27 Abs 6 Z 1 EStG spricht auch der Gedanke, auf diesem Weg eine grenzüberschreitende Einmalbesteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.¹⁰⁹ Ob der andere Vertragsstaat die Auffassung Österreichs teilt, muss jedoch für jedes DBA einzeln untersucht werden und wird oftmals nur schwer festzustellen sein. Die »Observation« spiegelt schließlich nur die Auffassung eines Vertragsstaats wider. Aus einem bloßen Stillschweigen des anderen Vertragsstaates kann nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass sich dieser der österreichischen Auffassung anschließt.¹¹⁰ Ein Abstellen auf die Auffassung des anderen DBA-Vertragsstaats bei der Auslegung eines nationalen Tatbestands erscheint darüber hinaus auch aus rechtsstaatlicher Sicht problematisch.¹¹¹ Eine

entsprechende Anknüpfung sollte wohl nur dann in Betracht gezogen werden, wenn beide DBA-Vertragsstaaten eine übereinstimmende »Observation« abgegeben haben¹¹² oder sich die Vertragsparteien im Rahmen des jeweiligen Abkommens zu einer derartigen Auslegung verpflichtet haben (zB im Protokoll). Während in diesen Ausnahmefällen gute Gründe dafür sprechen, die tatbestandliche Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd § 6 Z 6 lit b oder § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu verneinen, dürfte eine auf das Ergebnis eines allfälligen Verständigungsverfahrens gestützte Anwendbarkeit des allgemeinen Entstrickungstatbestands hingegen dem verfassungsrechtlich fundierten Bestimmtheitsgebot nicht gerecht werden.¹¹³ Da nur Österreich und Deutschland eine dementsprechende, übereinstimmende »Observation« zur OECD-Auffassung abgegeben haben,¹¹⁴ dürfte der Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung bei DBA-Abschluss und -Änderung im Ergebnis recht weit ausfallen. Auf Basis der expliziten Erwähnung des DBA-Abschlusses als Entstrickungsfall in den Materialien, der Notwendigkeit einer abkommensautonomen Auslegung jedes einzelnen DBA, der nahezu alleinstehenden Auffassung Österreichs sowie rechtsstaatlichen Gesichtspunkten dürfte somit aus der »Observation« kein allgemein gültiger Grundsatz abgeleitet werden können.

b. Der Begriff der »Einschränkung«

Die Gesetzesmaterialien enthalten keine ausdrückliche Erläuterung zum Begriff der »Einschränkung«. Diesen ungeachtet lassen sich jedoch den historischen und systematischen Hintergründen der Wegzugsbesteuerung im österreichischen Ertrags- und Umgründungssteuerrecht Anhaltspunkte für eine Auslegung entnehmen. So stellt der Gesetzgeber schon seit längerer Zeit im UmgrStG darauf ab, dass »das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes [...] nicht einge-

107 Vgl *Vega* in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, Section 2.3.3.2.2; *Lang* in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg), FS Gosch (2016) 245 ff.

108 *Schilcher*, SWI 2016, 163.

109 So würde Österreich als Quellenstaat bspw zur Besteuerung der bis zum DBA-Abschluss angefallenen stillen Reserven in qualifizierten Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften berechtigt bleiben, während der andere Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht nur für die danach anlaufenden stillen Reserven zugewiesen erhält.

110 Vgl *Sasseville* in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, Section 1.3.2; *Vega* in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, Section 2.3.3.2.2; *Lang* in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg), FS Gosch (2016) 247.

111 Konkret ist damit das in Art 18 B-VG grundlegende und in Art 5 F-VG für das Abgabenrecht wiederholte Bestimmtheitsgebot angesprochen. Wie der VfGH in stRsp betont, verlangt das Bestimmtheitsgebot angesichts der unterschiedlichen Lebensgebiete, Sachverhalte und Rechtsfolgen, die Gegenstand und Inhalt gesetzlicher Regelungen sein können, einen »dem jeweiligen Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad« (vgl VfGH 7.10.2015, G 282/2015, Rz 55; siehe zu diesem »differenzierten Legalitätsprinzip« auch VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994; VfGH 11.3.1999, V 40/98 ua, VfSlg 15.468/1999; VfGH 2.10.2003, G 259/02, VfSlg 16.993/2003; VfGH 1.10.2009, B 776/09, VfSlg 18.895/2009; VfGH 30.6.2011, G 10/11, V 6/11, VfSlg 19.448/2011; VfGH 16.3.2013, G 82/12, Rz 18, VfSlg 19.749/2013; VfGH 10.3.2015, G 203/2014, Rz 127; vgl dazu auch *Rill*, Demokratie, Rechtsstaat und staatliche Privatwirtschaftsverwaltung, in *Korinek* (Hrsg), Beiträge zum Wirtschaftsrecht, FS Wenger (1983) 57 (60); *Korinek/Holoubek*, Grundlagen staatlicher Privatwirtschaftsverwaltung – Verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Rahmenbedingungen nicht hoheitlicher Verwaltung (1993) 60 f mwN; siehe auch *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 765 f mwN). Im Bereich des Abgabenrechts ist dem Bestimmtheitsgebot folglich nur dann entsprochen, wenn die steuerlichen Folgen des betreffenden Verhaltens für den Steuerpflichtigen ausreichend vorhersehbar sind. Wie der VfGH betont, muss »[d]as den Grundrechtseingriff erlaubende Gesetz [...] so präzise formuliert sein, daß der Bürger sein Verhalten danach einrichten kann; er muß – gegebenenfalls aufgrund entsprechender Beratung – in der Lage sein, die Folgen eines bestimmten

Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewißheit zu erkennen« (vgl zB VfGH 29.9.1987, G 138/87 ua, VfSlg 11.455/1987 mwN; vgl auch VfGH 6.10.1981, G 7/81, VfSlg 9227/1981; VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994; siehe dazu *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (44 f); *ders* in HHR¹⁶² (1990) Einf EStG Anm 513; siehe auch *Hey* in *Tipke/J. Lang* (Hrsg), Steuerrecht²³ (2015) § 3 Rz 230).

112 Vgl *Lang/Brugger*, Australian Tax Forum 2008, 101; *Vega* in *Maisto* (Hrsg), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD online, Section 2.3.3.2.2; *Lang* in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg), FS Gosch (2016) 245.

113 Siehe auch die vergleichbaren Überlegungen zur Unbestimmtheit des § 31 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem BudBG 2011 bei *Lang*, SWI 2006, 573, der ebenfalls verfassungsrechtliche Bedenken im Lichte des Bestimmtheitsgebots anmeldet.

114 Vgl OECD Musterkommentar Art 13 Rz 32.1.

schränkt wird.«¹¹⁵ Angesichts der übereinstimmenden Terminologie sprechen systematische Argumente dafür, dass sich der Gesetzgeber bei der Verankerung der »Einschränkung« in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG unter anderem an dem umgründungssteuerrechtlichen Verständnis jenes Begriffes orientiert hat.¹¹⁶ Ein Motiv für diese Herabsetzung der Tatbestandsschwelle könnte auch die neuere Auffassung der Finanzverwaltung¹¹⁷ zur Einschränkung »der Höhe« nach¹¹⁸ bei erstmaliger Anwendung von DBA-Quellensteuerhöchstsätzen gewesen sein.¹¹⁹ Einen weiteren Anhaltspunkt zur Auslegung des Begriffs der »Einschränkung« könnte schließlich auch die deutsche Auffassung zum dort verwendeten, verwandten Begriff der »Beschränkung« des Besteuerungsrechts liefern. Nach überwiegender Auffassung umfasst dieser Begriff auch Fälle der »abstrakten Gefährdung« des Besteuerungsrechts, wie bspw eine Anrechnungsverpflichtung aufgrund erstmaliger Anwendung der Anrechnungsmethode.¹²⁰

Hervorzuheben ist, dass der Vorher/Nachher-Vergleich des Besteuerungsrechts und dessen Einschränkung immer im Einzelfall durchzuführen ist. So dürfte sich etwa die Anrechnungsmethode in unterschiedlichen Konstellationen sowohl auf der einen als auch der anderen Seite befinden können.¹²¹ Die Anrechnungsmethode kann ein Besteuerungsrecht (auf der Vorher-

Ebene) begründen, aber auch zu einer »Einschränkung« eines Besteuerungsrechts (auf der Nachher-Ebene) führen. Besteht ein Besteuerungsrecht bei Anwendbarkeit der Anrechnungsmethode, so kann dieses Recht eingeschränkt werden, wenn nach dem »Umstand« (Abschluss oder Änderung eines DBA, Überführung von Wirtschaftsgütern) erstmals die Befreiungsmethode anzuwenden ist.¹²² Besteht vorher kein DBA, so könnte durch die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode (bspw durch Abschluss eines DBA oder Überführung) aber auch eine »Einschränkung« bewirkt werden.

Dieses Beispiel der Anrechnungsmethode zeigt, dass der Entstrickungstatbestand im Ergebnis von qualitativ abgestuften »Besteuerungsrechten« ausgehen dürfte. Unterschieden werden kann zumindest zwischen drei Stufen: (i) vollumfassendes Besteuerungsrecht auf Basis nationaler Tatbestände ohne Einschränkung durch ein DBA; (ii) Besteuerungsrecht auf Basis nationaler Tatbestände, jedoch eingeschränkt durch DBA-Bestimmungen (zB Anrechnungsverpflichtung bei Anrechnungsmethode, Quellensteuerhöchstsatz); (iii) fehlendes Besteuerungsrecht: Fehlen eines nationalen Steuertatbestands oder das Besteuerungsrecht auf Basis nationaler Tatbestände wird durch DBA-Bestimmungen vollständig ausgeschlossen (Befreiungsmethode, ausschließliches Besteuerungsrecht). Sinkt das Besteuerungsrecht kausal verursacht durch einen »Umstand« (zB Wegzug, DBA-Abschluss) von einem qualitativ höheren auf ein niedrigeres Level, so dürfte dies jeweils als »Einschränkung« gelten.

Im Einzelfall kann diese qualitative Rangordnung an »Besteuerungsrechten« Zweifelsfragen aufwerfen. So ist bspw fraglich, ob der Wechsel von DBA-Anrechnungsmethode zu einem DBA-Quellensteuerhöchstsatz (zB aufgrund eines Wohnsitzwechsels) auch allgemein eine »Einschränkung« bewirkt oder diese »Besteuerungsrechte« als gleichrangig gelten oder es in diesem Fall auf den jeweiligen Einzelfall ankommt.

B. Konkrete Betrachtung?

Der Umfang des Tatbestands wird maßgeblich dadurch bestimmt, ob man dem Begriff der »Einschränkung des Besteuerungsrechts« eine abstrakte oder konkrete Betrachtung beimisst. Als bestes Beispiel hierfür kann die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode dienen. Anwendungsfälle hierfür sind im Rahmen des § 6 Z 6 lit b EStG insb der erstmalige Abschluss eines DBA mit Anrechnungsmethode für Betriebsstätten-gewinne und die Überführung von Wirtschaftsgütern

115 Vgl zB zur Verschmelzung § 1 Abs 2 UmgrStG; siehe auch zur Umwandlung § 7 Abs 2 UmgrStG; ähnlich zB auch zur Einbringung § 16 Abs 1 Satz 2 und Abs 2 UmgrStG.

116 Vgl idS auch Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 52; vgl dazu noch ausführlich unten Punkt IV.C.

117 Vgl EStR 2000, Rz 6162a.

118 Eine derartige Einschränkung der Höhe nach kann insb aufgrund spezieller DBA-Bestimmungen in Art 13 eintreten, die Höchststeuersätze für den Quellenstaat festlegen. Zum Beispiel: Eine natürliche Person verlegt ihren Wohnsitz von Österreich nach Israel und hält zu diesem Zeitpunkt eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die im Rahmen des § 98 EStG in Österreich auch nach dem Wegzug steuerverfangen bleibt. In Art 13 Abs 3 DBA Österreich-Israel ist, in Abweichung vom OECD-MA, für Beteiligungen an inländischen, nicht börsennotierten Gesellschaften ein Quellenbesteuerungsrecht iHv 15% für Österreich vorgesehen. Durch den Wegzug von Österreich nach Israel, würde somit das Besteuerungsrecht Österreichs vom besonderen Steuersatz iHv 27,5% nach § 27a Abs 1 Z 2 EStG auf 15% herabgesetzt.

119 So auch Schülcher, SWI 2016, 163 und die dortige Fn 23.

120 Vgl zur deutschen Rechtslage ausführlich Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG²⁷² (2015) § 4 EStG Rz 213 ff; Wied in Blümich (Hrsg), EStG¹³⁰ (2015) § 4 Rn 486c; aA Schönfeld, IStR 2010, 134 f.

121 AA Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51 f (insb Fn 21) und 54 f, die davon ausgehen, dass die Anrechnungsmethode im Regelfall nur zu einer »Einschränkung« eines Besteuerungsrechts führen kann (Nachher-Ebene); Die Anrechnungsmethode begründe jedoch selbst kein »Besteuerungsrecht« idS Entstrickungstatbestands (Vorher-Ebene), wenn Österreich faktisch aufgrund der Anrechnungsverpflichtung keine Besteuerungsmöglichkeit zugekommen ist. Ähnlich Reiter, IStR 2012, 358.

122 Vgl Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG²⁷² (2015) § 4 Rz 215; aA Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51 f (insb Fn 21).

von einer Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat in eine Betriebsstätte in einen Staat, mit dem ein DBA mit Anrechnungsmethode für Betriebsstättengewinne besteht,¹²³ sowie im Rahmen des § 27 Abs 6 Z 1 EStG die Einlage von Kapitalvermögen aus der Privatsphäre in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte der Anrechnungsmethode unterliegen. Wenngleich die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode nach bisheriger Rechtslage zu keinem »Verlust« des Besteuerungsrechts geführt hat, wird darin nunmehr eine tatbestandsmäßig erfasste »Einschränkung« desselben zu sehen sein.¹²⁴ Dass die Anrechnungsmethode eine »Einschränkung« bewirkt, kann durch mehrere Argumente gestützt werden: Zunächst deutet bereits die Änderung des Wortlauts von »Verlust« auf »Einschränkung« daraufhin, dass der Tatbestand eine Erweiterung erfahren hat und nunmehr auch ein bloß teilweiser Verlust erfasst sein soll.¹²⁵ Aus teleologischer Sicht erscheint eine Erfassung der Anrechnungsmethode unter dem neuen Tatbestand ebenso überzeugend: Würde man in der erstmaligen Anwendung der Anrechnungsmethode keine »Einschränkung« sehen, so wäre Österreich als Ansässigkeitsstaat im Falle des DBA-Abschlusses mit Anrechnungsmethode regelmäßig an der Besteuerung der unter nationaler Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven des ausländischen Vermögens gehindert.¹²⁶

Fraglich ist jedoch, ob die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode immer mit einer tatbestandsmäßigen »Einschränkung des Besteuerungsrechts« verbunden ist oder dies vom jeweiligen Einzelfall abhängt. Bei erstmaliger Anwendung der Anrechnungsmethode hängt der zukünftige Steueranspruch Österreichs nämlich davon ab, ob der andere Staat (i) einen »step up« (Aufwertung auf den gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerhoheit) gewährt und (ii) den zu einem späteren Zeitpunkt eintretenden Verkauf (oder die anderweitige Realisierung) tatsächlich einer Besteuerung unterwirft. Erhebt der Aufnahmestaat eine Steuer auf den Veräußerungsgewinn (oder eine anderweitige Realisierung), so ist der Steueran-

spruch Österreichs häufig nur teilweise gemindert (in Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuern).

Ob eine »Einschränkung des Besteuerungsrechts« gegeben ist, könnte daher zunächst anhand der konkreten Auswirkungen auf die Steuereinnahmen – im Sinne eines betraglichen Steuerlastvergleichs – beurteilt werden.¹²⁷ Diese Betrachtung wäre jedenfalls die genaueste, würde doch nur in jenen Fällen, in denen Österreich tatsächlich »etwas« (nämlich Steuereinnahmen) verliert und solcherart ein Bedarf an der intendierten Sicherung des Besteuerungsrechts besteht, eine Entstrickung ausgelöst. Zudem könnte die EuGH-Rechtsprechung für eine derartige Betrachtung ins Treffen geführt werden, da der Gerichtshof auf einen »tatsächlichen« Verlust abzustellen scheint.¹²⁸

Diese Vorgehensweise stößt jedoch auf einige Probleme: Zunächst macht eine derart konkrete Betrachtung den Tatbestand maßgeblich vom ausländischen Steuerrecht abhängig.¹²⁹ So wäre eine »Einschränkung« bei Anrechnungsmethode nur insoweit gegeben, als der ausländische Staat eine Steuer auf die stillen Reserven erhebt. Hierbei stellen sich zahlreiche Zweifelsfragen bzgl der konkreten Ausgestaltung des ausländischen Rechts als auch des relevanten Zeitpunkts. So ist fraglich, ob für eine »Einschränkung« das bloße Bestehen eines Steuertatbestands für die Veräußerung des Gegenstands im anderen Staat ausreicht, es zudem auch auf die Höhe des Steuersatzes – etwa 0,01 %, 1 % oder aber auch 5 % – ankommt oder sogar im jeweiligen Sachverhalt tatsächlich eine Steuer bezahlt werden muss. Zudem ist auch fraglich, welcher Zeitpunkt für die Untersuchung des ausländischen Steuerrechts heranzuziehen ist: So könnte bspw auf den Zeitpunkt unmittelbar nach Eintritt des Umstands (eine juristische Sekunde nachher) abgestellt werden. Endgültig feststellen lässt sich das Bestehen einer konkreten Einschränkung aber wohl erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung (zB Verkauf).¹³⁰ Da sich das Vorliegen einer konkreten Einschränkung solcherart jederzeit in Abhängigkeit von der Entwicklung des ausländischen Steuerrechts (insb von Jahr zu Jahr) ändern könnte, erscheint die Auswahl eines fixen Zeitpunkts willkürlich. So könnte der einschlägige Steuertatbestand im

123 Vgl Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 51 ff.

124 So auch Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 52 f; in diese Richtung offenbar auch (wenngleich undeutlich) EStR 2000, Rz 6162a idF WE 2015; kritisch Reiter, IStR 2012, 358.

125 Siehe auch die Auffassung der Finanzverwaltung zu den vergleichbaren Bestimmungen des UmgrStG: Beispiele in UmgrStR 2002, Rz 937a und 937b.

126 Der andere Staat wird nämlich allein aufgrund eines DBA-Abschlusses keinen »step up« gewähren, sondern bei einem späteren Verkauf alle stillen Reserven (einschließlich jener vor DBA-Abschlusses) besteuern. Österreich müsste im Rahmen der Anrechnungsmethode diese ausländischen Steuern anrechnen und wäre daher in der Besteuerung der unter nationaler Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven eingeschränkt.

127 IdS zur deutschen Entstrickungsnorm Reiter, IStR 2012, 358, der auf eine »Verringerung des deutschen Steueraufkommens« abstellt; weiters auch Becker-Pennrich, IStR 2007, 688 ff, der die Auswirkungen auf den »konkreten betragsmäßigen Steueranspruch« für entscheidend hält.

128 Vgl EuGH 23.1.2014, C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn 56.

129 Kritisch zur vergleichbaren deutschen Rechtslage auch Blöchle, Anwendungsbereich für die Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nach Aufgabe der »finalen Entnahmelehre« beim Wegzug von Personengesellschaftlern, IStR 2009, 645 (646); vgl auch Becker-Pennrich, IStR 2007, 692 f.

130 Vgl auch Becker-Pennrich, IStR 2007, 692 f.

Ausland etwa ein Jahr nach Eintritt des entstrickenden Umstands wieder abgeschafft werden. Stellt man auf die unmittelbare Sekunde nach dem Umstand ab, so würde eine Entstrickung stattfinden, obwohl noch gar nicht abschließend gesagt werden kann, ob es de facto zu einer Verringerung von Steuereinnahmen kommt. Letztlich könnte im Rahmen einer konkreten Betrachtung zudem wohl auch die Änderung des ausländischen Steuerrechts, zB in Form der Erhöhung des KöSt-Satzes, selbst eine »Einschränkung« sein, da hierdurch die Anrechnungsverpflichtung erhöht und damit die österreichischen Steuereinnahmen vermindert werden. Eine laufende Ent- und Verstrickung wäre die Folge. Daran zeigt sich das Kernproblem einer derart konkreten Betrachtungsweise: Das ausländische Steuerrecht wird zum Tatbestandselement. Der Steuerpflichtige müsste im Einzelfall genaue Nachforschungen zum ausländischen Recht anstellen, um zu ermitteln, ob es infolge einer tatbestandsmäßigen Einschränkung zu einer Entstrickungsbesteuerung kommt.

Letztlich ist diese konkrete Betrachtung aber auch aus anderen Gründen kritikwürdig. Im Rahmen einer derartigen Betrachtung wird das Wort »Besteuerungsrecht« auf der Nachher-Ebene implizit mit den betraglichen Steuereinnahmen gleichgestellt. Eine konsequente Anwendung dieser Vorgehensweise würde nun aber erfordern, auch auf der Vorher-Ebene die gleiche konkrete Betrachtung anzustellen.¹³¹ Der Entstrickungstatbestand würde damit auf einen Vorher-Nachher-Vergleich der Steuereinnahmen Österreichs hinauslaufen. Die konkreten Steuereinnahmen variieren jedoch sowohl vorher als auch nachher in Abhängigkeit von einer Vielzahl an Kriterien, wobei etwa neben der Höhe des Einkommens im jeweiligen Veranlagungsjahr, der Gewinnermittlungsart, dem jeweils geltenden Steuersatz und den Verlustverwertungsmöglichkeiten auch noch an besondere Absetzbeträge zu denken ist. All diese Kriterien können von Jahr zu Jahr unterschiedlich ausfallen und hängen vom jeweils geltenden Recht ab. Angesichts der damit verbundenen Komplexität eines derart konkreten Steuerbelastungsvergleichs wären folglich wohl gewisse Typisierungen und pauschale Annahmen geboten.

C. Abstrakte Betrachtung

Vor dem Hintergrund dieser zahlreichen Zweifelsfragen könnte überlegt werden, den der Wortfolge »Einschränkung des Besteuerungsrechts« inhärenten Vergleich des Ausmaßes des Besteuerungsrechts auf einer abstrakteren Ebene anzustellen. Für eine abstrakte Sicht können – neben den aufgezeigten praktischen Problemen einer konkreten Betrachtung – mehrere Argumente vor-

gebracht werden: Zunächst spricht bereits der Wortlaut des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG tendenziell gegen das Abstellen auf die konkreten Steuereinnahmen: Versteht man ein »Recht« grds als eine abstrakte Befugnis, so steht dies bereits begrifflich einer Maßgeblichkeit der Auswirkungen auf die konkreten Steuereinnahmen entgegen. Im Unterschied zum gänzlichen Verlust eines »Rechts« impliziert die nunmehr verankerte »Einschränkung« desselben, dass das Recht an sich bestehen bleibt, jedoch in seinem Umfang beeinträchtigt ist. Eine solche »Einschränkung« könnte immer dann angenommen werden, wenn das »Recht« anderen rechtlichen Einschränkungen unterworfen wird, wie bspw durch eine abkommensrechtliche Anrechnungsverpflichtung oder die Schranke eines Quellensteuerhöchstsatzes in einem DBA. In beiden Fällen bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs (auf Basis nationaler Normen) bestehen, unterliegt in seiner Ausübung jedoch rechtlichen Schranken.

Auch teleologische Argumente können diese Auslegung stützen: Nur im Rahmen einer abstrakten Auslegung lässt sich die dem Normzweck entsprechende Sicherstellung des Besteuerungsrechts nämlich jedenfalls erreichen. Stellt man auf die juristische Sekunde nach dem Umstand ab und verfügt das ausländische Recht zu diesem Zeitpunkt über keinen Steuertatbestand für die jeweilige Veräußerung, so würde keine Entstrickung eintreten. Einer solchen konkreten Betrachtung zufolge unterbliebe eine Aufdeckung der stillen Reserven daher selbst dann, wenn der andere Staat einen Tag oder ein Jahr später einen Tatbestand einführt und Österreich aufgrund der Anrechnungsverpflichtung zukünftig keine Steuern auf die in Österreich entstandenen stillen Reserven erheben kann.¹³²

Neben dem Wortlaut und der Teleologie lassen sich aber vor allem systematisch-historische Gründe für eine abstrakte Betrachtung ins Treffen führen. Der Gesetzgeber geht – zumindest seit dem AbgÄG 2010¹³³ – davon aus, dass auch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch gebietsfremde natürliche Personen in eine inländische Kapitalgesellschaft durch den Entstrickungstatbestand »Einschränkung des Besteuerungsrechts« in § 16 Abs 1 UmgrStG erfasst ist. Das Besteuerungsrecht Österreichs auf das eingebrachte Vermögen wird in dieser Konstellation durch die Einbringung vom progressiven Tarif nach § 33 EStG (Vorher-Situation) auf den 25 %-KöSt-Satz im Rahmen der Besteuerung des Vermögens auf der Ebene der inländischen

131 Vgl idS auch Becker-Pennrich, IStR 2007, 688 ff.

132 Dieses Ergebnis könnte auch dadurch verhindert werden, dass in der Änderung des ausländischen Steuerrechts selbst ein »Umstand, der zur Einschränkung des Besteuerungsrechts« führt, erblickt wird.

133 Vgl BGBl I 2010/34.

Kapitalgesellschaft (Nachher-Situation) beschränkt.¹³⁴ Mit dem AbgÄG 2015 hat der Gesetzgeber für diesen Fall der »*teilweisen Einschränkung*«¹³⁵ sogar eine spezielle Rechtsfolge in Form der Besteuerung zum besonderen Steuersatz iHv 27,5 % festgelegt.¹³⁶ Ob Österreich durch die Umgründung tatsächlich Steuersubstrat verliert, ist in dieser Konstellation jedoch nicht klar. Dies hängt vielmehr insb davon ab, wie hoch der Steuersatz nach § 33 EStG gewesen wäre, der auf die natürliche Person (Mitunternehmer) bei einem Verkauf des Betriebsvermögens anzuwenden gewesen wäre. Unterlag der Mitunternehmer einem hohen Tarifsatz, so erhält Österreich nach der Umgründung tendenziell geringere Steuereinnahmen. Unterlag die natürliche Person demgegenüber – in Ermangelung sonstiger Einkünfte – einem niedrigeren Tarifsatz (unter 25 %), so könnten die Steuereinnahmen nach der Umgründung sogar höher ausfallen. Der Wegfall einer Besteuerungsebene löst daher nur abstrakt betrachtet eine Entstrickung aus.¹³⁷

134 Vgl ErlRV 662 BlgNR 25. GP, 12: »Die Änderungen in Abs. 1 und Abs. 2 sollen klarstellen, dass sich der Verlust des Besteuerungsrechts nicht nur auf das eingebrachte Vermögen als solches, sondern auch auf zB eingebrachte Mitunternehmeranteile bezieht. [...] Bringt zB eine in Deutschland ansässige natürliche Person ihren Mitunternehmeranteil an einer operativen österreichischen Kommanditgesellschaft in eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft ein, verliert Österreich das Besteuerungsrecht auf Gesellschafterebene (Beteiligung der in Deutschland ansässigen natürlichen Personen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft). Durch die Änderung soll klargestellt werden, dass eine Entsteuerung von in Österreich bis zur Einbringung verfangenem Steuer-substrat nicht möglich ist und der Sachverhalt unter Abs. 2 fällt. Dabei soll es auch keinen Unterschied machen, ob die übernehmende Gesellschaft eine inländische oder ausländische ist.« Diese Einschränkung des Besteuerungsrechts ergibt sich daraus, dass die gebietsfremde natürliche Person als Mitunternehmer vor der Einbringung im Rahmen des Transparenzprinzips mit dem inländischen Betriebsstättenvermögen anteilig eine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA begründet und daher der österreichischen Besteuerung zum Tarif nach § 33 EStG unterliegt. Durch die Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft findet ein Wechsel vom ESt-System zum KöSt-System statt und es kommt zu einer sogenannten Verdoppelung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen. Der einbringende Mitunternehmer erhält als Gegenleistung für die Einbringung der Mitunternehmeranteile Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft. Anstatt einer Besteuerungsebene gibt es nach der Einbringung zwei Besteuerungsebenen: Eine Besteuerung auf der Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft mit dem KöSt-Satz iHv 25 % und eine zweite Besteuerung im Falle der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft auf der Ebene des Gesellschafters mit dem besonderen Steuersatz iHv 27,5 %. Österreich hat jedoch nach der Einbringung nur ein Besteuerungsrecht auf der ersten Ebene im Rahmen der Besteuerung der inländischen Kapitalgesellschaft. Die Gegenleistungsanteile dürfen auf Basis Art 13 Abs 5 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person besteuert werden.

135 Vgl § 16 Abs 1 Satz 4 UmgrStG.

136 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 13.

137 Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass nach Verdoppelung der stillen Reserven durch Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person in eine Kapitalgesellschaft ein »Besteuerungsrecht« auf »zwei« Be-

steuerungsrechte geteilt wird (Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen und Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen). Geht eines dieser abstrakt bestehenden Besteuerungsrechte durch die Einbringung verloren, so ist darin nach Ansicht des Gesetzgebers aufgrund der potenziellen Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts eine Entstrickung zu sehen.

Eine »*Einschränkung des Besteuerungsrechts*« dürfte damit nicht mit der im konkreten Fall eintretenden Verminderung an Steuereinnahmen gleichzusetzen sein. Vielmehr spricht insb die Systematik des § 16 Abs 1 UmgrStG dafür, auf das Bestehen eines nationalen Tatbestands und einen »Regel«-Steuersatz abzustellen. Da der Gesetzgeber nunmehr auch im EStG das Wort »*Einschränkung*« verwendet, ist nicht zuletzt aus rechtssystematischen Gründen eine dem UmgrStG entsprechende Auslegung zu bevorzugen.

Bei Anwendung einer derart abstrakten Betrachtung ist eine »*Einschränkung*« des Besteuerungsrechts nach § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG in allen Fällen der erstmaligen Anwendung der Anrechnungsmethode unabhängig davon gegeben, ob der ausländische Staat einen »step up« gewährt oder eine Steuer erhebt. Auch die erstmalige Anwendung eines DBA-Quellensteuerhöchstsatzes führt zu einer Entstrickung.¹³⁸

D. Kritikpunkte

Auch wenn im Ergebnis die besseren Argumente für eine abstrakte Betrachtung sprechen, bringt eine dieser Auffassung folgende Anwendung des Entstrickungstatbestands auf alle Fälle der Anrechnungsmethode auf Rechtsfolgenebene einige Zweifelsfragen mit sich. Sieht man nämlich in der erstmaligen Anwendung der Anrechnungsmethode eine tatbestandsmäßige Entstrickung, so kann diese Auffassung im Rahmen des § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu einer Doppelbesteuerung in Österreich führen. Im Unterschied zu § 6 Z 6 lit b EStG – wo mit der Entstrickung eine Aufwertung auf den Fremdvergleichswert verbunden ist – führt eine Entstrickung nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu keiner Aufwertung für zukünftige Vorgänge.¹³⁹ Legt somit zB eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person eine Beteiligung aus dem Privatvermögen in eine der ab-

steuerungsrechte geteilt wird (Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen und Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen). Geht eines dieser abstrakt bestehenden Besteuerungsrechte durch die Einbringung verloren, so ist darin nach Ansicht des Gesetzgebers aufgrund der potenziellen Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts eine Entstrickung zu sehen.

138 Zu keiner Entstrickung nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG sollte demgegenüber die Einlage von Kapitalvermögen aus der Privatsphäre einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in eine ausländische Betriebsstätte in einem Staat führen, zu dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat. Die erstmalige Möglichkeit der Entlastung nach § 48 BAO könnte zwar eine Entsteuerung der in Österreich entstandenen stillen Reserven bewirken (kritisch zur vergleichbaren deutschen Entstrickungsbestimmung *Blöchle*, IStR 2009, 646f), jedoch findet eine Entlastung nach § 48 BAO rein unilateral und nicht »im Verhältnis zu anderen Staaten« statt (siehe dazu ausführlich Punkt III).

139 Vgl ähnlich zur Vorgängerbestimmung bereits *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 46.

kommensrechtlichen Anrechnungsmethode unterliegende ausländische Betriebsstätte ein, so bewirkt dies nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG eine Entstrickung, da das österreichische Besteuerungsrecht auf die stillen Reserven durch die Anrechnungsverpflichtung eingeschränkt wird. Nach § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Eintritts der Umstände (der Einlage) und den Anschaffungskosten anzusetzen. Wird die Beteiligung in einem späteren Jahr verkauft, so führt dies zur Realisierung nach § 27 Abs 1 iVm 3 EStG. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den (historischen) Anschaffungskosten. Der Unterschiedsbetrag ist in beiden Fällen gemäß § 27a Abs 2 EStG mit dem besonderen Steuersatz iHv 27,5% zu besteuern. Mangels Aufwertung bei Entstrickung unterliegt die Wertsteigerung zwischen Anschaffung und Einlage somit einer Doppelbesteuerung. Diese Doppelbesteuerung könnte nur im Rahmen einer teleologischen Reduktion des § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG vermieden werden. In Ermangelung näherer Anhaltspunkte bleibt offen, ob diese fehlende Aufwertung in § 27a EStG lediglich als »Versehen« des Gesetzgebers oder aber vielmehr als Indiz dafür zu qualifizieren ist, dass der Gesetzgeber die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode nicht durch den Entstrickungstatbestand des § 27 Abs 6 Z 1 EStG erfasst ansieht.

Aus systematischer Sicht ist zudem kritisch zu sehen, dass die »Einschränkung des Besteuerungsrechts« – unabhängig von der jeweiligen konkreten Reduktion der Steuereinnahmen – immer mit der Aufdeckung aller stiller Reserven und mit einer Besteuerung zum »vollen« Steuersatz verbunden ist. Wird im anderen Staat im Falle einer zukünftigen Veräußerung bspw nur eine Steuer iHv EUR 1 erhoben und ist daher der österreichische Besteuerungsanspruch nur marginal gemindert, so tritt nach § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG dennoch eine Besteuerung aller stiller Reserven und nicht nur jenes Teils ein, dessen Besteuerung zu einem zukünftigen Zeitpunkt nicht mehr möglich ist.¹⁴⁰ Im Unterschied dazu hat der Gesetzgeber iZm der Entstrickung bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in inländische Kapitalgesellschaften durch gebietsfremde natürliche Personen in § 16 Abs 1 Satz 4 UmgrStG eine explizite Spezialregelung getroffen. Demnach ist in diesen Fällen auf den aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierenden Gewinn der Steuersatz iHv 27,5% anzuwenden. Die Rechtsfolge der

Entstrickung ist damit auf jenen Teil beschränkt, an dessen Besteuerung Österreich zukünftig tatsächlich gehindert ist. Wenngleich im Schrifttum auch für den neuen Entstrickungstatbestand im EStG eine ähnliche Auslegung erwogen wird,¹⁴¹ findet sich für eine derartige Rechtsfolge im Rahmen des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG keine Rechtsgrundlage.¹⁴² Da der Gesetzgeber aber vom Begriff »Verlust« abgegangen ist und nunmehr das Wort »Einschränkung« verwendet, dürfte er diese Rechtsfolge bewusst hingenommen haben.¹⁴³

Schließlich begegnet die mit einer abstrakten Beurteilung der »Einschränkung des Besteuerungsrechts« verbundene Reichweite der Entstrickungstatbestände in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG – neben den aufgezeigten Kritikpunkten zur Systematik des neuen Entstrickungstatbestands – auch aus unionsrechtlicher

¹⁴¹ Vgl Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 55.

¹⁴² Als Rechtsfolge ordnet § 6 Z 6 lit b EStG eine Bewertung des entstrickten Vermögens zum Fremdvergleichspreis an. Eine betragliche Beschränkung der Entstrickung auf jene Höhe, in der das Besteuerungsrecht tatsächlich eingeschränkt wird, findet sich nicht. Der Unterschiedsbetrag zwischen Fremdvergleichspreis und Buchwert ist als Einkommen nach § 2 Abs 2 EStG dem Tarif nach § 33 EStG (oder bei Kapitalgesellschaften dem KöSt-Satz iHv 25%) zu unterwerfen. Die Anwendung eines besonderen Steuersatzes oder des Unterschiedsbetrags zwischen in- und ausländischem nominellen Steuersatz ist im Gesetz ebenso nicht vorgesehen. Das von Pinetz/Zeiler gewünschte Ergebnis kann wohl auch im Rahmen einer teleologischen Reduktion oder Analogie nicht erreicht werden. Fraglich könnte nur sein, ob das Unionsrecht zu einer derartigen »Auslegung« des Entstrickungstatbestands im Rahmen des – methodisch doch sehr weitgehenden – Anwendungsvorrangs zwingt.

¹⁴³ Ein weiteres Beispiel hierzu: Eine natürliche Person verlegt ihren Wohnsitz von Österreich nach Israel und hält zu diesem Zeitpunkt eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die im Rahmen des § 98 EStG in Österreich auch nach dem Wegzug steuerverfangen bleibt. In Art 13 Abs 3 DBA Österreich-Israel ist, in Abweichung vom OECD-MA, für Beteiligungen an inländischen, nicht börsennotierten Gesellschaften ein Quellenbesteuerungsrecht iHv 15% für Österreich vorgesehen. Bei erstmaliger Anwendung eines DBA-Quellensteuerhöchstsatzes wird Österreich nach dem Wegzug auf Basis des DBA-Rechts im Hinblick auf die vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven nur in Höhe der Differenz zwischen dem besonderen Steuersatz iHv 27,5% nach § 27a Abs 1 Z 2 EStG und dem DBA-Höchstsatz iHv 15% (also iHv 12,5%) tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit bei einem späteren Verkauf gehindert. Nur in dieser Höhe erscheint damit auch die Festsetzung einer Wegzugssteuer systematisch gerechtfertigt. Vor diesem Hintergrund erscheint zB iVz Israel eine Steuerpflicht auf Basis eines Steuersatzes iHv 12,5% angebracht. Entsprechend § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG iVm § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG iVm § 27a Abs 1 Z 2 EStG erfolgt jedoch eine Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven im Zeitpunkt des Eintritts der »Umstände« und der besonderen Steuersatz iHv 27,5% kommt zur Anwendung. Der Unterschiedsbetrag zwischen gemeinem Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten unterliegt damit einem Steuersatz iHv 27,5%, obwohl Österreich nur ein Besteuerungsrecht iHv 12,5% verliert. Ob diese Vorgehensweise unionsrechtlich zulässig ist, könnte in Frage gestellt werden (vgl dazu Spies, ÖStZ 2015, 289).

¹⁴⁰ Mit dem Versuch einer betraglich beschränkten Entstrickung im Interpretationsweg, unter Abstellen auf den Unterschied der nominellen Steuersätze, Pinetz/Zeiler in Stefaner/Schragl (Hrsg), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung (2016) 55.

Sicht einigen Zweifelsfragen. Wie gezeigt wurde, bewirkt nach dieser Auffassung auch die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode und die damit verbundene potentielle Anrechnungsverpflichtung eine Aufdeckung stiller Reserven und eine Festsetzung einer Wegzugsteuer. Angesichts der Rsp des EuGH liegt aber die Frage nahe, ob sich der Gesetzgeber damit noch im Rahmen der Grundfreiheiten des AEUV bewegt.¹⁴⁴

V. Schranken des höherrangigen Rechts

A. Verfassungsrecht

Angesichts der aufgezeigten Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Entstrickungstatbestände im EStG stellt sich die Frage nach möglichen verfassungs- und unionsrechtlichen Grenzen einer Entstrickungsbesteuerung. Im (vorwiegend älteren) Schrifttum wurde mehrfach eine Verfassungswidrigkeit der vorgezogenen Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt in § 6 Z 6 EStG erwogen.¹⁴⁵ So wurde in Bezug auf § 6 Z 6 lit a EStG vorgebracht, eine Steuererhebung ohne tatsächliche Realisierung und damit verbundener liquider Mittel sei sachlich nicht gerechtfertigt, insb wenn Österreich weiterhin eine Steuerhoheit über die strittigen stillen Reserven hat und folglich auch später – bei tatsächlicher Realisierung – noch besteuern kann.¹⁴⁶ Diesen verfassungsrechtlichen Bedenken ist der VfGH jedoch nicht gefolgt. So hat der VfGH in einem Erkenntnis aus dem Jahr 1994 – wenngleich kurz, so doch recht deutlich – die Verfassungskonformität der vorzeitigen Gewinnrealisierung des § 6 Z 6 lit a EStG bestätigt:

»[D]er angestrebte Zweck, die Ausübung des Besteuerungsrechts bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland zu sichern, rechtfertigt [...] die Besteuerung eines Vorgangs, auch wenn er [der Steuerpflichtige] noch keinen Gewinn verwirklicht hat. Daß die Gewinnverlagerung ins Ausland nur bei der Überführung ins Ausland vermieden wird, nicht aber bei einer Überführung ins Inland, liegt in der Natur der Sache.«¹⁴⁷

144 Siehe dazu noch eingehend unten Punkt V.B.

145 Vgl *Lechner*, Gewinnabgrenzungen im Internationalen Steuerrecht aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 209 (228 ff); *Tumpel*, SWI 1992, 71 ff; *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 139 ff; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 192 f und 216 f.

146 Vgl idS offenbar *Lechner* in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 230 f; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 186 ff und 216 f.

147 VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994; vgl auch *Laudacher* in *Jakom EStG*⁹ (2016) § 6 Rz 148; *Quantschnigg/Trenkwalder*, Die Steuerentstrickung gemäß § 6 Z 6 EStG aus europarechtlicher Sicht, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im

Die Erhebung einer Steuer auf im Inland entstandene stille Reserven ohne tatsächlichen Umsatzakt dürfte damit keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen.¹⁴⁸ Besondere Bedeutung misst der VfGH in diesem Zusammenhang dem Gedanken der Sicherung der Ausübung des Besteuerungsrechts bei und erkennt in diesem Regelungsanliegen eine taugliche sachliche Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung des In- und Auslandssachverhalts.¹⁴⁹

Darüber hinaus ist dem österreichischen Steuerrecht eine Besteuerung von Gewinnen, denen keine tatsächliche Realisierung gegenüber steht, keineswegs gänzlich fremd. So lösen bspw auch Entnahmen nach § 6 Z 4 EStG oder die Zuschreibungen von Beteiligungen nach § 6 Z 2 lit a iVm Z 13 EStG (insb bei § 5 Abs 1-Gewinnermittlern) eine Steuerpflicht verbunden mit einer sofortigen Zahlung aus, obwohl es auch in diesen Fällen an einer tatsächlichen Realisation eines Erlöses fehlt. Diese in ihrer Wirkung vergleichbaren Tatbestände haben im Schrifttum keine verfassungsrechtlichen Bedenken (im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips oÄ) hervorgerufen.¹⁵⁰

Im Rahmen der – nicht zuletzt auch verfassungsrechtlichen – Kritik der Wegzugsbesteuerung werden im Schrifttum regelmäßig jene Fälle diskutiert, in denen es aufgrund des Abschlusses oder der Änderung eines DBA zu einer Entstrickung kommt. Die damit verbundene Steuerpflicht wird nämlich gerade nicht durch eine Handlung des Steuerpflichtigen ausgelöst und ist damit seiner Einflussphäre weitgehend entzogen.¹⁵¹ Der Steuerpflichtige werde solcherart »zum Objekt staatlichen Handels degradiert«.¹⁵² Unbeschadet dieser – rechtspolitischen – Bedenken, denen sich eine unmittelbar durch eine Handlung des Gesetzgebers ausgelöste Steuerzahlungspflicht ausgesetzt sieht, bleibt aber zweifelhaft, ob diesen Bedenken auch tatsächlich verfassungsrechtliche Relevanz beizumessen ist. Die Zahlung einer Steuer wird des öftern unabhängig von der Handlung eines

Gemeinschaftsrecht – FS Nolz (2008) 165 (165); *Kofler*, Steuerpflicht ohne Gewinn – Ersatzrealisierung und Entstrickung im Steuerrecht, in *Bertl et al* (Hrsg) Gewinnrealisierung (2012) 177 (185).

148 AA zum spezielleren Fall, dass die Entstrickung durch eine Handlung des Gesetzgebers ausgelöst wird *Wagner*, SWI 2014, 109.

149 So dem Grunde nach auch, jedoch unter Betonung von Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen *Tumpel*, SWI 1992, 72.

150 Vgl auch die entsprechenden Ausführungen bei *Lang*, SWI 2014, 215.

151 Vgl in Österreich insb *Wagner*, SWI 2014, 107; kritisch zur vergleichbaren deutschen Entstrickungsbestimmung (jedoch nur teilweise unter Rückgriff auf Verfassungsrecht) *Schönfeld*, IStR 2010, 137; *Reiter*, IStR 2012, 359; *Bron*, IStR 2012, 906; *Herbert/Sendke*, IStR 2014, 503; demgegenüber eine Handlung des Steuerpflichtigen als nicht erforderlich sehend *Käshammer/Schümmer*, IStR 2012, 364.

152 Vgl *Schönfeld*, IStR 2010, 137.

Steuerpflichtigen ausgelöst: So tritt eine Steuerpflicht bspw bei einer Vermögenssteuer (zB Grundsteuer) generell unabhängig von der Handlung eines Steuerpflichtigen ein, allein das Eigentum an bestimmten Vermögensgegenständen ist hinreichend. Auch eine Steuerpflicht aufgrund der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 2 lit a iVm Z 13 EStG iVm § 208 Abs 2 UGB bei § 5 Abs 1-Gewinnermittlern greift unabhängig von einer Handlung des Steuerpflichtigen. Die Zuschreibung ist allein von der Wertsteigerung und damit letztendlich von Marktentwicklungen abhängig. Zwar besteht ein zentraler Unterschied darin, dass bei einer Zuschreibung nur zuvor vorgenommene (gewinnmindernde) Abschreibungen gewinnerhöhend wirksam werden, während bei einer Entstrickung eine Realisierung aller stiller Reserven (bis zum gemeinen Wert) erfolgt. Insofern bringt die Aufdeckung stiller Reserven nach § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG aufgrund eines DBA-Abschlusses oder -Änderung jedenfalls härtere Rechtsfolgen mit sich als die Zuschreibungspflicht. Dennoch lassen sich daraus angesichts des spezifischen Regelungsanliegens, das der Entstrickung zugrunde liegt – die Sicherung der Besteuerung der entstandenen stillen Reserven –, keine zwingenden Aussagen zur Verfassungswidrigkeit des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG ableiten.

Als verfassungsrechtlicher Maßstab könnte neben dem Gleichheitssatz und dem daraus ableitbaren allgemeinen Sachlichkeitsgebot sowie dem in Art 18 B-VG grundgelegten Bestimmtheitsgebot¹⁵³ auch die Eigentumsfreiheit nach Art 5 StGG und Art 1 1. ZPEMRK zu beachten sein.¹⁵⁴ So könnte in Anbetracht des mit der Entstrickungsbesteuerung verbundenen Vermögensverlusts überlegt werden, eine Parallele zu dem mit einer Enteignung einhergehenden Eigentumseingriff zu ziehen. Bei einer Enteignung wird ein Bürger allein durch eine Handlung des Staats (Verwaltungsakt, Gesetz) zwangsweise seines Eigentums beraubt.¹⁵⁵ Ausgehend davon lassen sich auf den ersten Blick Ähnlichkeiten zu dem Falle der Entstrickung aufgrund eines DBA-Abschlusses oder

dessen Änderung identifizieren: Auch hier wird eine Person aufgrund der kausalen Handlung des Staats zu einer Zahlung verpflichtet und damit in ihrer Eigentumsfreiheit berührt, ohne dies beeinflussen zu können.¹⁵⁶

Sowohl der VfGH als auch der EGMR legen bei Enteignungen einen strengen Maßstab an: Neben einer Rechtfertigung durch einen im öffentlichen Interesse gelegenen Grund und einer strengen Verhältnismäßigkeitsabwägung ist der enteigneten Person im Regelfall auch eine Entschädigung zuzusprechen.¹⁵⁷ Diese Judikatur erscheint auf den Bereich des Abgabenrechts jedoch nur bedingt übertragbar. Der mit der Vorschreibung einer Abgabe verbundene Eigentumseingriff ist nämlich nach der stRsp des VfGH¹⁵⁸ nur dann verfassungswidrig, »wenn der ihn verfügende Bescheid ohne jede Rechtsgrundlage ergangen wäre oder auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte oder wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Rechtsgrundlage in denkunmöglicher Weise angewendet hätte, ein Fall, der nur dann vorläge, wenn die Behörde einen so schweren Fehler begangen hätte, daß dieser mit Gesetzlosigkeit auf eine Stufe zu stellen wäre.«¹⁵⁹ Ausgehend davon hebt der VfGH zwar vereinzelt Abgabenbescheide auf, wenn die Abgabenbehörde bei der Erlassung ihres Bescheides eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Rechtsgrundlage in verfassungswidriger Weise angewendet hat¹⁶⁰ oder der Abgabenbescheid ohne Rechtsgrundlage ergangen ist.¹⁶¹ Die zugrunde liegenden materiellen Bestimmungen des Steuerrechts hat der Gerichtshof hingegen bisher noch nie aufgrund eines Verstoßes gegen die Eigentumsfreiheit aufgehoben.¹⁶² Zudem betont der VfGH gelegentlich ausdrücklich, dass »[n]ach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes [...] unter dem historisch auszu-

153 So könnte angesichts der aufgezeigten Komplexität der Auslegung des § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG fraglich sein, ob der tatbestandlichen Ausgestaltung der Entstrickungsbesteuerung verfassungsrechtliche Grenzen in der Form des aus Art 18 B-VG ableitbaren Bestimmtheitsgebotes entgegenstehen können. Auf diese Frage soll an dieser Stelle jedoch nicht näher eingegangen werden. Siehe etwa die in diese Richtung gehenden Überlegungen zur Unbestimmtheit des § 31 Abs 2 Z 2 EStG aF bei Lang, SWI 2006, 573, sowie Lang, SWI 2014, 214, der verfassungsrechtliche Bedenken im Lichte des Bestimmtheitsgebots anmeldet.

154 Vgl zur Anwendung der Eigentumsfreiheit auf steuerrechtliche Bestimmungen zB Fuchs, Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs 1 Schaumweinsteuergesetz 1995?, AFS 2015, 57 (57 ff).

155 Vgl zB VfGH 16.12.1983, G 46/82, VfSlg 9911/1983; ausführlich zur Judikatur Öhlinger/Eberhardt, Verfassungsrecht10 (2014) Rz 870; Mayer, Bundes-Verfassungsrecht4 (2007) Art 5 StGG Tz III.2.

156 Wie der VfGH bereits festgehalten hat, sind etwa Geldstrafen (vgl VfGH 24.2.1992, B 877/91, VfSlg 12.967/1992) oder die Vorschreibung einer Abgabe (vgl zB VfGH 10.6.2002, B 746/01, VfSlg 16.502/2002) als Eingriffe in das Eigentumsrecht der betroffenen Personen zu qualifizieren (vgl dazu auch Korinek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht5 (2002) Art 5 StGG Tz 18).

157 Vgl aus der stRsp zB VfGH 13.10.1993, B 200/92; B 1897/92, VfSlg 13.579/1993; VfGH 6.10.2011, G 38/11 ua, VfSlg 19.532/2011; EGMR 29.3.2006, Scordino, 36813/97; siehe aus der Lit zB Öhlinger/Eberhardt, Verfassungsrecht10 (2014) Rz 874-880a; Mayer, Bundes-Verfassungsrecht4 (2007) Art 5 StGG Tz III.2-5; Korinek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht5 (2002) Art 5 StGG Tz 32-38.

158 Siehe dazu zB VfGH 22.2.1985, B 416/80, VfSlg 10.337/1985; VfGH 27.2.1985, B 617/80, VfSlg 10.362/1985; VfGH 3.10.1987, B 1098/86, VfSlg 11.470/1987.

159 Vgl zB VfGH 10.6.2002, B 746/01, VfSlg 16.502/2002; so auch zur Verfassungswidrigkeit von Geldstrafen VfGH 24.2.1992, B 877/91, VfSlg 12.967/1992.

160 So zB VfGH 10.6.2002, B 746/01, VfSlg 16.502/2002.

161 So zB VfGH 12.3.1994, B 226/94, VfSlg 13.733/1994.

162 Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II' (2014) Tz 68; Korinek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht5 (2002) Art 5 StGG Tz 41.

legenden Enteignungsbegriff niemals Geldleistungen an die öffentliche Hand wie unter anderem Steuern und Abgaben verstanden worden [sind].¹⁶³ Vor dem Hintergrund dieser Rsp dürfte sich daher die Rsp zur Beeinträchtigung der verfassungsrechtlich garantierten Eigentumsfreiheit durch Enteignungsvorgänge nicht auf die nunmehr von § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG erfassten Fälle der Entstrickung infolge des DBA-Abschlusses oder dessen Änderung übertragen lassen.¹⁶⁴

Selbst wenn man aber die Enteignungsjudikatur auf Abgabengesetze – im konkreten Fall § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG – anwenden wollte,¹⁶⁵ ist jedenfalls im vorliegenden Fall ein bedeutender Unterschied zu beachten. So sind Wertsteigerungen in bestimmten Vermögenswerten (Betriebsvermögen, Kapitalvermögen) nach den Bestimmungen des EStG steuerverfangen. Demzufolge unterliegt dieser Wertzuwachs nach dem Grundkonzept des EStG – im Regelfall im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation – jedenfalls einer Steuerpflicht. Eine Entstrickung auf Basis eines DBA-Abschlusses oder dessen Änderung führt nun lediglich dazu, dass die Zahlung der Steuer auf den Wertzuwachs früher stattfindet als in reinen Inlandssachverhalten, in denen diese Entstrickung mangels Auslandsbezugs nicht droht. Der Grund für die Besteuerung ist jedoch – wie im Falle von verfassungsrechtlich bedenklichen Enteignungen – nicht willkürlich gewählt. Vielmehr reagiert der Gesetzgeber auf die andernfalls drohende endgültige Nichtbesteuerung und erstreckt die Steuerlast sachgerecht auf den tatsächlich eingetretenen Wertzuwachs. Verfassungsrechtlich in Frage gestellt werden könnte damit wohl nur der Zeitpunkt der Steuerhebung, nicht aber der sachliche Grund dafür. Der mit der erstmaligen Anwendung des DBA verbundene Wegfall der Möglichkeit, die bis dahin entstanden stillen Reserven im Veräußerungsfall zu besteuern, dürfte jedoch auch den mit der frühzeitigen Steuererhebung einhergehenden gesetzgeberischen Eingriff rechtfertigen. Wie die Beispiele der Entnahme und Zuschreibung zeigen, etabliert das österreichische Ertragsteuerrecht nämlich auch kein besonders schutzwürdiges Vertrauen darauf, dass eine Wertsteigerung immer erst bei tatsächlicher Realisierung einer Besteuerung unterworfen wird.¹⁶⁶

163 Vgl VfGH 10.10.1996, B 1088/93, VfSlg 14.644/1996. Siehe ua auch VfGH 17.6.1985, V 10/84, V 11/84, V 12/84, V 13/84, VfSlg 10468/1985.

164 AA Wagner, SWI 2014, 107, der die Eigentumsfreiheit durch die Erhebung von Wegzugsteuern ausgelöst durch einen DBA-Abschluss als unverhältnismäßig beeinträchtigt erachtet.

165 Vgl in diese Richtung Fuchs, AFS 2015, 57 ff; ausführlich zu der umstrittenen Frage, inwiefern Abgabengesetze in den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit fallen, Korinek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht⁵ (2002) Art 5 StGG Tz 39-41.

166 Vgl so bereits Lang, SWI 2014, 215; aA offenbar Wagner, SWI 2014, 107.

Im Ergebnis sprechen daher die besseren Argumente dafür, dass sich der Gesetzgeber bei der Verankerung einer vorzeitigen Gewinnrealisierung im Fall der Einschränkung des Besteuerungsrechts und der damit verbundenen Differenzierung zwischen In- und Auslandssachverhalten im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums bewegt. Anders könnte diese verfassungsrechtliche Analyse jedoch für die Differenzierung unterschiedlicher Auslandssachverhalte im außerbetrieblichen Bereich im Hinblick auf den Zeitpunkt der Steuererhebung und die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen ausfallen.¹⁶⁷

B. Unionsrecht

Wenngleich das Verfassungsrecht somit wenig Angriffspunkte für den Tatbestand liefern dürfte, könnten sich Schranken für den Entstrickungstatbestand jedoch – insb für Sachverhalte innerhalb des Binnenmarkts¹⁶⁸ – aus dem Unionsrecht ergeben.¹⁶⁹ Die Grundfreiheiten verbieten die Realisierung ohne Umsatzakt in grenzüberschreitenden Situationen zwar grundsätzlich nicht: Wie der EuGH bereits mehrfach festgestellt hat, darf ein Mitgliedstaat entsprechend dem Territorialitätsprinzip eine Steuer auf Wertzuwächse bei Verlust des Besteuerungsrechts festsetzen und unter Umständen auch vor Realisierung einheben.¹⁷⁰ Aus der jüngeren Rechtsprechung lassen sich jedoch Grenzen dieses Regelungsspielraums der Mitgliedstaaten ableiten. So betonte der EuGH in der Rs DMC, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die Festsetzung einer Wegzugssteuer »nur dann rechtfertigen [kann], wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Ein-

167 Siehe dazu Mechtler/Spies, Die Entstrickungsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich nach dem AbgÄG 2015, in Druck; sowie dies, Die Entstrickung bei Privatstiftungen nach dem AbgÄG 2015, GES 2016, 289 (302 ff).

168 Im Regelfall wird bei nationalen Maßnahmen der Wegzugsbesteuerung die Niederlassungsfreiheit oder eine andere Personenfreizügigkeit und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sein (siehe zur Überführung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern bspw EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521, Rn 23 ff). Die folgenden Ausführungen sind damit auf Konstellationen im Binnenmarkt beschränkt. Nur im Ausnahmefall, wie insb bei einer Wegzugsbesteuerung, die durch Erbschaft, Schenkung oder den Abschluss eines DBA ausgelöst wird, scheint eine Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit und damit eine Schutzwirkung auch in Drittstaatssachverhalten denkbar (vgl Hofbauer-Steffel in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 309).

169 Vgl dazu ausführlich Mechtler/Spies, Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung, in Druck.

170 Grundlegend EuGH 11.3.2004, C-9/02, *de Lasteyrie*, ECLI:EU:C:2004:138; EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525; darauf aufbauend EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785; EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521; EuGH 18.7.2013, C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2013:480.

künfte entstanden sind, *tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist.*¹⁷¹ Bereits die »Festsetzung«¹⁷² einer Wegzugsteuer (und nicht nur deren sofortige Einziehung)¹⁷³ verstößt daher gegen die Grundfreiheiten, wenn der Mitgliedstaat auf Basis seines nationalen Rechts und des einschlägigen DBA-Rechts weiterhin die Möglichkeit hat, die unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven zu besteuern.¹⁷⁴

Entscheidend für die unionsrechtliche Zulässigkeit des neuen Entstrickungstatbestands ist damit, ab welchem Zeitpunkt Österreich *»tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist.«* Der EuGH hinterfragte in der Mehrheit der Entscheidungen nicht, ob es in den strittigen Konstellationen zu einem Verlust des Besteuerungsrechts kam, sondern schien die in diesem Zusammenhang von den vorliegenden nationalen Gerichten vorgenommenen Analysen als gegeben hinzunehmen.¹⁷⁵ Diese Zurückhaltung ist jedoch verständlich, da es sich bei der Frage der Möglichkeit der Ausübung der nationalen Steuerhoheit nicht um die Auslegung von Unionsrecht, sondern um die Auslegung nationalen Rechts handelt, für die der EuGH nicht zuständig ist.¹⁷⁶

Ungeachtet einer bestehenden Rechtfertigung der Festsetzung einer Wegzugsteuer dem Grunde nach darf

die nationale Regelung im Rahmen der jedenfalls gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht über das hierzu Erforderliche hinausgehen.¹⁷⁷ Der »Verlust« oder die *»Einschränkung des Besteuerungsrechts«* oder – nach der Terminologie des EuGH – die *»tatsächliche Hinderung der Ausübung der Steuerhoheit«* könnte nun in einigen Konstellationen durch Maßnahmen des nationalen Gesetzgebers abgewendet werden. So stünde den Mitgliedstaaten – neben der Erstreckung nationaler Tatbestände – insb die Änderung von DBA-Bestimmungen offen, um so ihre Besteuerungsrechte zu sichern.¹⁷⁸

Im Zusammenhang mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hat der EuGH in jüngeren Urteilen von den Mitgliedstaaten gelegentlich auch spezielle gesetzestechnische Maßnahmen zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes verlangt.¹⁷⁹ So ging der EuGH insb in der Rs *SCA Group Holding* zur Frage der Konsolidierung inländischer Schwestergesellschaften mit EU-ausländischer Muttergesellschaft (implizit) davon aus, dass den Mitgliedstaaten zur angestrebten Sicherung des Besteuerungsrechts auf die Einkünfte der inländischen Schwestergesellschaften eine andere (technische) Form der Konsolidierung als eine vertikale Zurechnung zur Muttergesellschaft offensteht.¹⁸⁰ Angesichts dieser Rsp könnten die nationalen Gesetzgeber auch bei Entstrickungsregelungen gefordert sein, zur Sicherung der Besteuerung im Inland entstandener stiller Reserven alle potentiellen gesetzestechnischen Maßnahmen auszuschöpfen, bevor sie eine endgültige Festsetzung (mit Beginn einer Ratenzahlung) vornehmen dürfen.

Diese strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung kam allerdings in der Exit-Tax-Judikatur bisher nicht zum Tragen. So verlangte der EuGH von den Mitgliedstaaten

171 Vgl EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn 56 (Hervorhebung nicht im Original).

172 Unter »Festsetzen« ist entsprechend der Terminologie des EuGH die Berechnung der Steuer auf die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs zu verstehen (EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn 51 ff). Ungeachtet der übereinstimmenden Terminologie besteht folglich ein wesentlicher Unterschied zum »Festsetzen« iSd »Nichtfestsetzungskonzept« nach § 6 Z 6 lit b EStG aF.

173 Siehe EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn 65 ff.

174 Auch eine allenfalls mit dem Zeitpunkt der Überführung beginnende Verpflichtung zur Ratenzahlung (vgl EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn 62) wäre damit unzulässig.

175 Vgl EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn 46-64; EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521, Rn 34 iVm Rn 3; EuGH 18.7.2013, C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2013:480, Rn 35 ff iVm Rn 3; EuGH 25.4.2013, C-64/11, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2013:264, Rn 31 iVm Rn 2. Lediglich im Urteil *DMC* zur Einbringung von Kommanditanteilen ausländischer Kommanditisten in eine inländische Kapitalgesellschaft wies der EuGH das nationale Gericht ausdrücklich an, zu prüfen, ob der Mitgliedstaat (in diesem Fall Deutschland) nach dem Einbringungsvorgang *»tatsächlich«* an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen gehindert ist (EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn 57).

176 Vgl zB EuGH 2.6.2005, C-136/03, *Dörr und Ünal*, ECLI:EU:C:2005:340, Rn 46. *Marchgraber* erachtet es demgegenüber offenbar als zulässig oder notwendig, dass sich der EuGH mit der Auslegung des Abkommensrechts beschäftigt (*Marchgraber*, Übertragung stiller Reserven und Unionsrecht, SWI 2012, 361 (369)).

177 Siehe zB EuGH 16.4.2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2015:230, Rn 72; EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn 60.

178 Insb bei einer Entstrickung auf Basis des Abschlusses oder der Änderung eines DBA hätte der Gesetzgeber wohl jedenfalls Möglichkeiten sich sein Besteuerungsrecht im Rahmen der DBA-Verhandlungen (weiterhin) zu sichern. Hierzu vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Verfassungsrecht *Tumpel*, SWI 1992, 73.

179 Siehe zB EuGH 16.4.2015, C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2015:230, Rn 72; vgl dazu *Mechtler/Spies*, Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung, in Druck.

180 Vgl (jedoch sehr kurz gehalten) EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding*, ECLI:EU:C:2014:1758, Rn 45 ff. Siehe hierzu ausführlicher die Schlussanträge von GA *Kokott*, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding*, ECLI:EU:C:2014:104, Nr 77. Vgl auch *Rust*, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, ISTR 2003, 658 (661); *Pi-netz/Spies*, Ergebniskonsolidierung inländischer Schwestergesellschaften im Rahmen des § 9 KStG (Teil I), GES 2014, 470 (475); *Hohenwarter-Mayr*, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme, RdW 2015, 201 (205 f).

bislang keine Änderung der DBA-Bestimmungen, um ihre Steuerhoheit zu sichern. Die Mitgliedstaaten dürfen sich zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse vielmehr an den Grundsätzen des OECD-MA orientieren.¹⁸¹ Nach der Rsp des EuGH dürfte der Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven auch bei der Auslegung der DBA-Bestimmungen nicht zwingend zum Durchbruch zu verhelfen sein. So stellte der EuGH – trotz extensiver Diskussionen hierzu in Deutschland¹⁸² – im Urteil in der Rs *Verder LabTec* nämlich ohne weitere Erklärung fest, dass die Festsetzung einer Wegzugsteuer bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten mit DBA-Befreiungsmethode »geeignet [ist], die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu gewährleisten«,¹⁸³ ohne dabei näher auf allfällige verhältnismäßigere Mittel einzugehen.¹⁸⁴ Nach Auffassung des BFH wäre demgegenüber eine Auslegung des Art 7 iVm Art 5 OECD-MA in der Form möglich und sogar überzeugender, wonach Deutschland als Ansässigkeitsstaat infolge der Überführung gar nicht an der Besteuerung der vor Überführung entstandenen stillen Reserven gehindert ist.¹⁸⁵ Der EuGH dürfte damit implizit die mit einer späteren Festsetzung verbundenen administrativen Schwierigkeiten akzeptieren.¹⁸⁶ Angesichts dieser Argumentation sind die Mitgliedstaaten offenbar nicht gehalten, alle potentiellen – und im Vergleich zur sofortigen Steuerfestsetzung gelinderen – Mittel auszuschöpfen, um die Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven sicherzustellen.

Nicht völlig geklärt ist in der bisherigen EuGH-Judikatur, ob auch die bloß abstrakte Einschränkung der nationalen Steuerhoheit – wie insb im Fall der abstrakten, nicht näher bestimmbar »Gefahr« einer Anrechnungsverpflichtung ausländischer Steuern – eine Festsetzung der Wegzugsteuer mit anschließender Ratenzahlung rechtfertigt. Im Urteil *DMC* verlangte der EuGH für eine Festsetzung der Wegzugsteuer die »tatsächlich« vorliegende Hinderung an der Ausübung des Besteuerungsrechts. Dies könnte dafür sprechen, dass die Unmöglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven abschließend und konkret feststellbar sein muss. Im Urteil *Nordea Bank* betonte der EuGH zudem, dass dem Ansässigkeitsstaat bei Anwendbarkeit der Anrechnungsmethode – trotz Anrechnungsverpflichtung ausländischer Steuern – ein Besteuerungsrecht auf die Gewinne zusteht.¹⁸⁷ Demgegenüber setzte sich der EuGH in einigen recht kurz gehaltenen Urteilen zur Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten nicht mit den einschlägigen DBA-Bestimmungen (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode) auseinander.¹⁸⁸ Dies könnte die Zulässigkeit einer Festsetzung bei jeglicher Überführung ins Ausland – unabhängig von DBA-Befreiungs- oder Anrechnungsmethode – andeuten.¹⁸⁹ Letztlich ist die Judikatur zu der Frage, ob die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode eine Entstrickung rechtfertigt, bisher nicht eindeutig.

Nach der derzeitigen Tendenz und Entwicklungsrichtung der EuGH-Rsp kommt den Mitgliedstaaten offenbar ein recht großzügiger Spielraum bei der Gestaltung nationaler Entstrickungstatbestände zu. Der EuGH überlässt die Beurteilung, ob ein Besteuerungsrecht tatsächlich verloren geht, – entsprechend der Aufgabenverteilung nach Art 267 AEUV – weitestgehend dem nationalen Gericht. Darüber hinaus erachtet der Gerichtshof eine Orientierung an den Grundsätzen des OECD-MA als sachlich begründet und scheint zudem eine frühere Festsetzung einer Wegzugsteuer aufgrund administrativer Schwierigkeiten für zulässig zu erachten. Vor diesem Hintergrund spricht vieles dafür, dass auch die Festsetzung einer Wegzugssteuer aufgrund des nunmehr in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG erfassten Abschlusses oder der Änderung eines DBA als auch aufgrund der erstmaligen Anwendung der DBA-Anrechnungsmethode – wenngleich der EuGH beides

181 Siehe zB EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn 47 f.

182 Vgl ua *Kessler/Philipp*, Rechtssache National Grid Indus – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung, DStR 2012, 267 (270); ausführlich mwN *Musil in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁷³ (2015) § 4 EStG Rz 214; dazu auch *Spies*, ÖStZ 2015, 286 f mwN. Bereits sehr früh in diese Richtung auch *Lechner in Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 230 f. In seinen Schlussanträgen zur Rs *Verder LabTec* riet der Generalanwalt dem EuGH die Frage, inwiefern Deutschland sein Besteuerungsrecht für in Wirtschaftsgütern gebundene stille Reserven nach deren Überführung in eine Freistellungsbetriebsstätte verliere, nicht zu überprüfen, bejahte aber in weiterer Folge die Notwendigkeit der Festsetzung einer Wegzugsteuer im Zeitpunkt der Überführung von Wirtschaftsgütern (GA *Jääskinen*, Schlussanträge, *Verder LabTec*, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:132, Nr 54 und 64-66).

183 Vgl EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder LabTec*, ECLI:EU:C:2015:331, Rn 46 f.

184 So auch bereits das vorlegende Gericht FG Düsseldorf 5.12.2013, 8 K 3664/11 F und GA *Jääskinen*, Schlussanträge, *Verder LabTec*, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:132, Nr 66 ff.

185 Siehe das Grundsatzurteil BFH 17.7.2008, I R 77/06.

186 Vgl die Reaktion des deutschen Gesetzgebers im Rahmen des JStG 2010 und die Materialien dazu (BT-Drs 17/2823, 4): Die Auslegung des DBA durch den BFH führe zu einer Rechtslage, die »nur schwer administrierbar und mit verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Vollzugsdefiziten verbunden [ist]«.

187 Vgl EuGH 17.7.2014, C-48/13, *Nordea Bank*, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn 34.

188 Undeutlich und ohne Eingehen auf das Bestehen eines DBA zB EuGH 25.4.2013, C-64/11, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2013:264, Rn 31 iVm Rn 2.

189 IdS offenbar GA *Jääskinen*, Schlussanträge, *Verder LabTec*, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:132, Nr 63 mVa EuGH 6.9.2012, C-38/10, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2012:521.

bisher nicht ausdrücklich behandelt hat – den unionsrechtlichen Anforderungen gerecht wird.

VI. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber nutzte die Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung im Zuge des AbgÄG 2015 unter anderem zur Einführung des neuen Entstrickungstatbestands in § 6 Z 6 lit b und § 27 Abs 6 Z 1 EStG. Angesichts der weitgehend übereinstimmenden Tatbestandsformulierung wurde damit zunächst ein stärkerer Gleichklang der Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich erreicht. Der Wortlaut ist denkbar weit, was den neuen Tatbestand auf den ersten Blick uferlos erscheinen lässt. Wie jedoch eine genauere Betrachtung der einzelnen Tatbestandselemente zeigt, führen nicht alle denkmöglichen Vorgänge, die eine Einschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf unter österreichischer Steuerhoheit entstandene stille Reserven bewirken, tatsächlich zu einer Entstrickung iSd § 6 Z 6 lit b oder § 27 Abs 6 Z 1 EStG.

Dem Tatbestandselement der »Umstände« kommt bei der Bestimmung der Grenzen des Anwendungsbereichs nur geringe Bedeutung zu. Auf Basis der in den Materialien genannten Beispiele muss der die Entstrickung auslösende Umstand nämlich weder einen Zusammenhang zum Steuerpflichtigen noch zu einer bestimmten anderen Person aufweisen. Der Gesetzgeber hätte daher wohl – ohne größere Konsequenzen – auf diese Tatbestandsvoraussetzung verzichten können.

Demgegenüber kommt der Voraussetzung, wonach das Besteuerungsrecht Österreichs »im Verhältnis zu anderen Staaten« eingeschränkt werden muss, größere Bedeutung zu. Für die Erfüllung dieser Voraussetzung muss an der Entstrickung im Regelfall ein anderer Staat in qualifizierter Form beteiligt sein und das in Österreich verlorene Besteuerungsrecht »gewinnen« oder es sich zumindest weiterhin sichern. Innerstaatliche Handlungen des Steuerpflichtigen sind damit ebenso vom Entstrickungstatbestand ausgeschlossen wie unilaterale Maßnahmen des Gesetzgebers (insb die Einschränkung nationaler Tatbestände). Eine systematische Abgrenzung aller Einzelfälle ist jedoch mit Schwierigkeiten und Unschärfen verbunden.

Durch das nunmehrige Abstellen auf die »Einschränkung« des Besteuerungsrechts hat der Gesetzgeber den Tatbestand einer weiteren Ausdehnung unterzogen. Aufgrund fehlender Erläuterung in den Materialien ist unklar, wo nach Ansicht des Gesetzgebers die Grenze einer tatbestandsmäßigen »Einschränkung« zu ziehen ist. Systematisch-historische als auch Praktikabilitätserwägungen sprechen jedoch für eine Auslegung im Sinne eines abstrakten Vorher/Nachher-Vergleichs. Auch

die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode dürfte damit generell eine Entstrickung bewirken, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe der andere Staat tatsächlich eine Steuer erhebt.

Aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht ist dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Entstrickungstatbestände ein tendenziell weiter Spielraum zu attestieren. Unter Beachtung der bisherigen Rsp dürfte daher eine Entstrickung auf Basis eines DBA-Abschlusses/Änderung sowie auf Basis der erstmaligen Anwendung der Anrechnungsmethode sowohl mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben als auch mit den aus der Rsp des EuGH ableitbaren primärrechtlichen Schranken vereinbar sein.

Korrespondenz:

Mag. Lukas Mechtler
Wirtschaftsuniversität Wien
Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht
Welthandelsplatz 1
1020 Wien
Mail: lukas.mechtler@wu.ac.at

Dr. Karoline Spies
Wirtschaftsuniversität Wien
Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht
Welthandelsplatz 1
1020 Wien
Mail: karoline.spies@wu.ac.at