

# STEUERRECHT

## WEGZUGSBESTEuerung – SOFORTIGE FÄLLIGKEIT BEI WEGZUG IN DIE SCHWEIZ UNVERHÄLTNISSMÄSSIG (FALL: WÄCHTLER)

DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

### EUGH, URTEIL VOM 26.2.2019 – C-581/17, MARTIN WÄCHTLER/FA KONSTANZ

Die Bestimmungen des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen) stehen einer nationalen Regelung zur Erhebung einer Steuer auf den latenten Wertzuwachs von Gesellschaftsanteilen im Falle einer Wohnsitzverlagerung einer natürlichen Person, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt, aus einem EU-Mitgliedstaat in die Schweiz entgegen. Grund dafür ist eine Ungleichbehandlung gegenüber dem Fall einer Beibehaltung des Wohnsitzes in einem EU-Mitgliedstaat, da die Erhebung der Steuer in diesem Fall erst im Zeitpunkt der Realisierung der Wertzuwächse, das heißt bei der Veräußerung der betreffenden Gesellschaftsanteile, erfolgt (nicht amtlicher Leitsatz).

#### Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

#### I. Problemstellung

Zieht ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, an der er wesentlich im Sinne des § 17 EStG beteiligt ist (also regelmäßig eine Beteiligung von mindestens 1 % im steuerlichen Privatvermögen hält), ins Ausland, so greifen grundsätzlich die Regelungen der sogenannten Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG. Hintergrund für diese Regelung ist eine Einschränkung oder aber gar ein Verlust des (deutschen) Besteuerungsrechts bezogen auf die Gesellschaftsanteile des ins Ausland wegziehenden Gesellschafters aufgrund von Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen.

Die maßgebliche Regelung zur Wegzugsbesteuerung in Gestalt des § 6 AStG wurde bereits in den 1970er-Jahren eingeführt. Anstoß dafür war ein prominenter Wegzugsfall. Die Regelung wird daher auch Lex Horten genannt. Der Unternehmer Horten war damals vor dem Verkauf seiner Anteile am Unternehmen in die Schweiz verzogen, was den Verlust des deutschen Besteuerungsrechts für die von Horten veräußerten Anteile mitbrachte.

Bei der Wegzugsbesteuerung sind grundsätzlich zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. Ist der wegziehende Steuer-

pflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union beziehungsweise eines EWR-Mitgliedstaats und unterliegt er im Zuzugsstaat (EU-/EWR-Staat) einer der deutschen, unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Besteuerung (Besteuerung des Welteinkommens), wird die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zeitlich unbegrenzt gemäß § 6 Abs. 5 AStG gestundet. Weitere Voraussetzungen der Stundung sind, dass Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet sind. Bei Rückkehr ins Inland (Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht oder anderweitige Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts) wird die Steuer erlassen (§ 6 Abs. 3 Satz 4 AStG). Eine Stundung der Steuer für einen Wegzug ins Drittland, etwa in die Schweiz, ist mit Ausnahme der vorübergehenden Abwesenheit nicht geregelt. Bei lediglich vorübergehender Abwesenheit von fünf Jahren (in Ausnahmefällen bei Abwesenheit aufgrund beruflicher Gründe verlängerbar auf zehn Jahre) wird die Wegzugsbesteuerung bei Rückkehr des Steuerpflichtigen gemäß § 6 Abs. 3 AStG erlassen.

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft hingegen im steuerlichen Betriebsvermögen, zum Beispiel in einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten, greift § 6 AStG bei Wegzug des Gesellschafters der Personengesellschaft nicht ein. Vielmehr gelten in diesem Fall die einkommensteuerlichen Regelungen der sogenannten Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 6 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 3a EStG). Das hier kommentierte Urteil des EuGH betrifft nur Fälle der Wegzugsbesteuerung, bei denen die Anteile an der Kapitalgesellschaft im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden.

## II. Sachverhalt

Der Kläger, Herr Wächtler, ein deutscher Staatsangehöriger, war seit dem 1. Februar 2008 Geschäftsführer einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft, an der er zu 50 % beteiligt war. Er übte in diesem Rahmen eine Tätigkeit im Bereich der IT-Beratung aus.

Im Streitjahr 2011 verlegte Herr Wächtler seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz. Wegen dieses Ortswechsels unterwarf das Finanzamt Konstanz (FA) nach § 6 AStG und § 17 EStG die latenten Wertzuwächse seiner Anteile an dieser Gesellschaft der Einkommensteuer.

Die vom Kläger begehrte (zeitlich unbefristete) Steuerstundung nach § 6 Abs. 5 AStG verwehrte das FA mit dem Hinweis, dass diese nur bei einem Wegzug in einen EU-/EWR-Mitgliedstaat möglich sei. Die dagegen gerichtete Klage setzte das zuständige FG Baden-Württemberg aus und legte dem EuGH die Frage zur Entscheidung vor, ob das sogenannte Freizügigkeitsabkommen (FZA) mit der Schweiz zu einer zeitlich unbegrenzten Steuerstundung der deutschen Wegzugsbesteuerung verpflichtet.

## III. Entscheidungsgründe

Der EuGH hat entschieden, dass im vorliegenden Fall der Kläger, der sein Niederlassungsrecht als Selbstständiger gemäß dem FZA ausübt, einen steuerlichen Nachteil im Vergleich zu anderen deutschen Staatsangehörigen erleidet, die wie er eine selbstständige Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft ausüben, an der sie Anteile halten, aber im Unterschied zum Kläger ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten. Eine Wegzugsbesteuerung bei Wohnsitzverlagerung in die Schweiz stellte demnach eine Ungleichbehandlung gegenüber dem reinen Inlandsfall dar, bei dem die Wertzuwächse in den Anteilen erst realisiert werden, wenn die Anteile im Sinne von § 17 EStG veräußert werden. Diese Ungleichbehandlung, die einen Liquiditätsnachteil für den Kläger darstellt, sei geeignet, ihn davon abzuhalten, von seinem Niederlassungsrecht gemäß dem FZA tatsächlich Gebrauch zu machen.

Der EuGH stellt aber auch klar, dass eine solche Ungleichbehandlung gemäß Art. 21 Abs. 3 FZA aus Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein kann, um die tatsächliche Erhebung von Steuern zu gewährleisten oder Steuerflucht zu verhindern. Allerdings gilt es, den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.

Aus diesem Grunde hält es der EuGH für zulässig und geeignet, im Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung die Steuer festzusetzen, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland sicherzustellen. Der EuGH kommt aber zugleich zu dem Ergebnis, dass aus Gründen der Verhältnismäßigkeit eine Stundung der Steuer gerechtfertigt ist, denn dadurch verzichtet Deutschland nicht auf die Befugnis zur Besteuerung der Wertzuwächse, die während des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht des Inhabers der Gesellschaftsanteile in Deutschland entstanden sind. Auch das Ziel der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrol-

le steht einer Stundung nicht entgegen, da das DBA Deutschland/Schweiz die Möglichkeit eines Austausches von Steuerinformationen zwischen den Vertragsstaaten vorsieht. Um eine wirksame Einziehung von Steuerschulden zu gewährleisten, kann nach Auffassung des EuGH die Steuerstundung aber von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden.

## IV. Praktische Bedeutung

Aus dem vorstehend erläuterten EuGH-Urteil ergibt sich, dass die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG im Hinblick auf die Schweiz (als Drittstaat) nicht mehr uneingeschränkt Anwendung findet. Auch bei einem Wegzug in die Schweiz hat der Steuerpflichtige, unter Berufung auf das Niederlassungsrecht des FZA, das auch bei einem Wegzug in einen EU-/EWR-Staat vorgesehene Recht auf die Gewährung einer zeitlich unbefristeten (zinslosen) Stundung.

Voraussetzung ist allerdings die Anwendbarkeit des FZA. Im vorliegenden Fall war dies bedingt durch die selbstständige Erwerbstätigkeit des Klägers gegeben. Dass das Urteil auch auf Fälle Anwendung findet, in denen eine Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft unter 50 % vorliegt, wird bezweifelt. Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung die vorliegenden Urteilsgrundsätze einschränkend auslegen wird. Dass eine bloße Verwaltung von eigenen Beteiligungen als selbstständige Tätigkeit im Sinne des FZA anzuerkennen ist, wird in ersten Urteilscommentierungen ebenfalls bezweifelt (s. Schlücke, Katharina in IStR 2019, S. 260 ff., S. 265).

Für alle Steuerpflichtigen, für die das EuGH-Urteil Anwendung findet, ist eine unbefristete und zinslose Stundung ihrer durch den Wegzug ausgelösten Steuerschuld möglich. Im Unterschied zu § 6 Abs. 5 AStG (Fälle der Wegzugsbesteuerung in EU-/EWR-Staaten) kann jedoch die Finanzverwaltung im Verhältnis zur Schweiz eine Sicherheitsleistung verlangen, da es in dem zwischen Deutschland und der Schweiz abgeschlossenen DBA an einer Regelung fehlt, die eine Beitreibung der Steuerforderung absichert. Welche Sicherheiten akzeptiert werden (Bankbürgschaft oder aber Verpfändung der Anteile, soweit dies gesellschaftsvertraglich möglich ist), steht im Ermessen der Finanzbehörde (§ 245 AO).

Es bleibt nun abzuwarten, wie die Finanzverwaltung zur Anwendung dieses Urteils Stellung nehmen wird. ◆

### KEYWORDS

Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz • Gesellschaftsanteile • Wegzugsbesteuerung • Wertzuwachs