

POLNISCHE WEGZUGSBESTEuerung AUF DEM UNIONSRECHTLICHEN PRÜFSTAND

IMPLIKATIONEN FÜR DIE REGELUNGEN DES § 6 AStG

VON DR. SEBASTIAN MATENAER

VORABENTSCHEIDUNGERSUCHEN DES WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY W WARSZAWIE VOM 30. JUNI 2025 – C-430/25:

1. Sind die Bestimmungen des Unionsrechts, insbesondere die Art. 21 und 45 AEUV, dahin gehend auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die im Rahmen der Einkommensteuer natürlicher Personen in die Bemessungsgrundlage für die Steuer auf nicht realisierte Wertsteigerungen, die im Zusammenhang mit der Verlegung des Steuersitzes der betreffenden Person in einen anderen Staat erhoben wird, die Wertsteigerung eines Vermögenswerts einbezieht, die in einem Zeitraum entstanden ist, in dem diese Person nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig war?
2. Sind die Bestimmungen des Unionsrechts, insbesondere die Art. 21 und 45 AEUV, dahin gehend auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die verlangt, dass bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Wegzugsteuer nur Einkünfte aus Vermögenswerten berücksichtigt werden, deren Wert sich erhöht hat, und Verluste aus Vermögenswerten, deren Wert geringer geworden ist, von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer ausgenommen werden?
3. Sind die Bestimmungen des Unionsrechts, insbesondere die Art. 21 und 45 AEUV, dahin gehend auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die vorsieht, dass bei einem Wechsel des Steuersitzes einer natürlichen Person, die der Wegzugsteuer unterliegt, diese Steuer sofort, ggf. unter Gewährung von Ratenzahlung für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren (ab dem Ende des Steuerjahres), erhoben wird, anstatt die Zahlung der Steuer bis zur Veräußerung der verschiedenen Vermögenswerte zu stunden?

Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Begründung der Vorlage
- IV. Praktische Bedeutung

I. Problemstellung

Hält ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Beteiligungsquote von mindestens 1 %), so besteuert Deutschland in der Regel etwaige stille Reserven in einer Beteiligung, wenn dieser seine unbeschränkte Steuerpflicht – etwa durch eine Ansässigkeitsverlagerung ins Ausland – verliert oder einen nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG gleichgesetzten Tatbestand verwirklicht. Der betroffene Steuerpflichtige selbst realisiert die stillen Reserven nur fiktiv für Besteuerungszwecke und erhält somit keinerlei Liquiditätszufluss. Mit den deutschen Regelungen vergleichbar sind die Tatbestandsvoraussetzungen der polnischen Wegzugsbesteuerung dann erfüllt, wenn eine natürliche Per-

son, die mindestens fünf der letzten zehn Jahre steuerlich in Polen ansässig war, ihre Ansässigkeit in Polen aufgibt. Gegenstand der Wegzugsbesteuerung sind die stillen Reserven bestimmter Wirtschaftsgüter (u.a. Kapitalgesellschaftsanteile). Voraussetzung ist, dass die stillen Reserven insgesamt mindestens 4 Mio. PLN betragen. Ein nunmehr vom Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau angestrigtes Vorabentscheidungsersuchen zu den Regelungen der polnischen Wegzugsbesteuerung könnte zu einer neuen Dynamik in der Diskussion im Zusammenhang mit § 6 AStG führen. Das Vorabentscheidungsersuchen hat in der deutschen Steuerliteratur noch keine große Resonanz gefunden.

II. Sachverhalt

Der Kläger hatte eine Ansässigkeit in Polen begründet und unterlag damit der unbeschränkten Steuerpflicht. Nach einer fünfjährigen Tätigkeit für eine polnische Gesellschaft wollte der Kläger seine Ansässigkeit nach Deutschland verlagern. Das von dem Kläger vor der Begründung seiner Ansässigkeit in Polen erwirtschaftete Vermögen bestand aus Aktien verschiedener Gesellschaften und aus Immobilien. Bei der zuständigen Steuerbehörde wurde ein Steuervorbescheid zu Fragen der »

polnischen Wegzugsbesteuerung beantragt. Dabei hatte der Kläger u.a. die Auffassung vertreten, dass die Verlegung seiner Ansässigkeit nach Deutschland nicht zu einer Auslösung der polnischen Wegzugsbesteuerung führt. Des Weiteren wurde argumentiert, dass nur die Wertsteigerungen, welche während seiner Ansässigkeit in Polen erzielt wurden, der Wegzugsbesteuerung unterliegen können. Schließlich wurde auch noch die Rechtsfrage gestellt, bis zu welchem Zeitpunkt die Wegzugsteuer beglichen werden muss.

Die zuständige Steuerbehörde vertrat die Auffassung, dass sämtliche stille Reserven des Klägers zu versteuern sind und nicht nur die stillen Reserven, die während der Ansässigkeit in Polen gebildet wurden. Des Weiteren können Wertsteigerungen bestimmter Vermögenswerte nicht mit stillen Lasten bei anderen Vermögensgegenständen ausgeglichen werden. Gegen diesen Steuervorbescheid wurde beim Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau Klage erhoben. Das zuständige Gericht entschied sich in seiner Entscheidung vom 29. Mai 2025 für eine Vorlage der eingangs dargelegten Rechtsfragen beim Europäischen Gerichtshof, da das Gericht erhebliche Zweifel daran hatte, dass die Regelungen nach polnischem Steuerrecht den EU-rechtlichen Vorgaben entsprechen. Das Vorabentscheidungsersuchen wurde am 30. Juni 2025 eingereicht.

III. Begründung der Vorlage

Das Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau führte zunächst aus, dass es zum einen fraglich ist, ob die Erhebung einer Wegzugsteuer auf Wertsteigerungen eines Vermögensgegenstands, die eingetreten waren, bevor der Kläger eine Ansässigkeit in Polen begründet hatte, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Kritisch sah das Gericht insbesondere die Tatsache, dass durch eine solche Regelung die vorübergehende Niederlassung in Polen und die Aufnahme einer Beschäftigung derart unattraktiv werden könnten, dass darin eine Beschränkung der Grundfreiheiten gesehen werden könnte.

Nach dem Dafürhalten des Woiwodschaftsverwaltungsgerichts Warschau könnte eine Besteuerung von Wertsteigerung des Vermögens, die zu einer Zeit erzielt wurden, als der Steuerpflichtige noch keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt in Polen hatte, nicht verhältnismäßig sein. Ein Steuerpflichtiger, der die ganze Zeit über in Polen ansässig war, wird zudem anders behandelt als ein Steuerpflichtiger, der nur für einen bestimmten Zeitraum eine Ansässigkeit in Polen begründet hat.

Das zuständige Gericht führte des Weiteren aus, dass es Zweifel daran hegt, dass die ausschließliche Berücksichtigung von Einkünften aus Vermögensgegenständen, deren Wert gestiegen ist, während Verluste aus anderen Vermögenswerten, deren Wert gesunken ist, nicht berücksichtigt werden, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Diese Differenzierung sei insbesondere deswegen fraglich, weil ein Steuerpflichtiger, der seine sämtlichen Vermögenswerte veräußert, ohne seine Gebietsansässigkeit zu ändern, Veräußerungsverluste und Veräußerungsgewinne saldieren darf.

Schließlich stellte das Gericht in Warschau auch infrage, ob die sofortige Erhebung der Wegzugsteuer bzw. die alternative Zahlung der Wegzugsteuer in Raten, über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren, mit dem EU-Recht in Einklang gebracht werden kann. Die rechtlichen Zweifel an dieser Regelung ergeben sich aus Sicht des Gerichts hauptsächlich auf der Grundlage der bisherigen EuGH-Rechtsprechung.

IV. Praktische Bedeutung

Die von dem Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau formulierten Vorlagefragen betreffen einige zentrale Fragen der Wegzugsbesteuerung, namentlich den Umfang der Wegzugsteuer, die Frage der Berücksichtigung von stillen Lasten sowie der Stundung der Wegzugsteuer.

In Bezug auf die erste Vorlagefrage sieht § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG, in seiner derzeitigen Konzeption, eine Aufstockung der Anschaffungskosten vor; dies allerdings nur dann, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung seiner unbeschränkten Steuerpflicht zuzurechnen waren und er beim Wegzug aus dem bisherigen Wohnsitzstaat einer Besteuerung vergleichbar der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG unterlegen hat. Dies bedeutet auch, dass Deutschland stille Reserven besteuert, wenn der Wegzugsstaat diese, mangels einer Regelung zur Wegzugsbesteuerung, nicht einer Besteuerung unterworfen hatte. Sollte der EuGH in der Besteuerung der stillen Reserven, welche nicht während der Ansässigkeit in dem Wegzugsstaat entstanden sind, eine Beschränkung der europäischen Grundfreiheiten sehen, müsste § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG wohl angepasst werden.

Mit Blick auf die zweite Vorlagefrage lässt sich festhalten, dass nach der derzeit geltenden Wegzugsbesteuerung eine Saldierung von stillen Reserven und stillen Lasten nicht vorgesehen ist. Einer solchen Saldierung steht die anteilsbezogene Betrachtungsweise des § 17 EStG entgegen¹.

Auch die dritte Vorlagefrage ist von Relevanz für das geltende System der Wegzugsbesteuerung in Deutschland: Denn seit dem ATAD-Umsetzungsgesetz kommt es bei Wegzügen in einen EU-/ EWR-Mitgliedsstaat, wie bei Wegzügen in einen Drittstaat, grundsätzlich zu einer sofortigen Besteuerung mit der Möglichkeit, die Steuer in sieben Jahresraten auf Antrag zu entrichten; dies allerdings im Regelfall lediglich gegen eine Sicherheitsleistung (vgl. § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Erfolgt innerhalb von sieben Jahren (grundsätzlich verlängerbar auf zwölf Jahre) eine Rückkehr des Steuerpflichtigen nach Deutschland, entfällt der Steueranspruch unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend (sogenannte Rückkehrerregelung). An diesem Ratenzahlungskonzept gibt es seit Jahren Kritik. Bereits in der Rechtssache Wächter² hat der EuGH im Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz entschie-

¹ Vgl. Beinert, RFamU 2025, 498.

² Vgl. EuGH, Urteil vom 26.02.2019, DStR 2019, 425.

den, dass eine Ratenzahlung unverhältnismäßig ist. Dem ist der BFH mit Urteil vom 6. September 2023 gefolgt³. Dieses Urteil ist zwar noch zur alten Fassung des § 6 AStG ergangen, es lässt sich aber grundsätzlich auf die geltende Rechtslage übertragen⁴. Auch diesbezüglich besteht also Handlungsbedarf des Gesetzgebers im Hinblick auf eine Überarbeitung der Regelungen der deutschen Wegzugsbesteuerung.

Vor diesem Hintergrund sollte bis zum Ergehen des EuGH-Urteils bei Wegzügen in das EU-/EWR-Ausland sowie in die Schweiz, mit Verweis auf das beim EuGH anhängige Vorabentscheidungsersuchen und die Wächter-Entscheidung des EuGH, ein Antrag auf zinslose Stundung ohne Hinterlegung einer Sicherheit gestellt werden. ♦

3 Vgl. BFH, Urteil vom 06.09.2023, BStBl. II 2025, 436.

4 Vgl. Layer/Neckenich, FuS 2024, 42.



Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

§ 6 AStG • ATAD • EU-Grundfreiheiten •
Vorabentscheidungsverfahren • Wegzugsbesteuerung

ANZEIGE

Plattform Unternehmeredition

Finanzierung – Nachfolge – Vermögen

www.unternehmeredition.de

- (E-)Magazin
- Online
- Events
- Netzwerk

Jahresabo:
48 EUR
(inkl. MwSt.)

by

GoingPublicMedia

Enabling Corporate Finance. Securing Wealth. Connecting People.