

Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz gelangt vor den EuGH

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und für Steuerrecht *Rüdiger Bock*,
Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz¹

Die Besteuerung eines fiktiven Veräußerungserlöses in Bezug auf Kapitalgesellschaftsanteile, welche natürliche Personen im Privatvermögen halten, wurde in § 6 AStG als sogenannte „Lex Horten“ eingeführt, nachdem Helmut Horten 1968 mit seiner Frau ins schweizerische Tessin umzog und von dort aus seine Gesellschaftsanteile steuerfrei veräußern konnte. Dies könnte nun aktuell wieder möglich werden, denn das Finanzgericht Baden-Württemberg legt die Frage der Wirksamkeit der Wegzugsbesteuerung mit Beschluß vom 14.06.2017 dem EuGH vor.

1. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, Stundungsregelung

In Folge des bekannten EuGH-Urteils *De Lasteyrie du Saillant*² und angesichts eines Vertragsverletzungsverfahrens hat sich Deutschland dann bequem, § 6 AStG für Wegzugsfälle in EU-/EWR-Staaten insoweit zu entschärfen, als daß in Abs. 5 der Vorschrift eine Stundungsregelung eingeführt wurde.³ Demnach wird für EU-/EWR-Bürger die Steuer unbefristet, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet. Dies deshalb, da der Gesetzgeber der Auffassung war, § 6 AStG verstoße ohne diese Stundungsregelung gegen die Niederlassungsfreiheit.⁴ Die sofortige Steuerfestsetzung wirkt daher in diesen Fällen im Ergebnis nur noch als Sicherungsinstrument des Fiskus, damit dieser im späteren Realisationsfall ohne Weiteres auf die bis zum Wegzugszeitpunkt im jeweiligen Anteil vorhandenen stillen Reserven zugreifen kann.⁵

Diese Stundungsregelung gilt freilich nicht im Verhältnis zur Schweiz, obwohl mit dieser ein Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden: FZA) besteht, welches vergleichbare Grundfreiheiten vorsieht.⁶ Daß dies inkonsequent ist, wurde in der Literatur bereits seit Jahren diskutiert.⁷ Sofern der EuGH den Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen bestätigt, wird Deutschland erwartungsgemäß die Schweiz mit in die Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG aufnehmen. Die bis zur Geltung einer Neuregelung bereits erfolgten Wegzüge in die Schweiz könnten allerdings in der Konsequenz dann tatsächlich aus der bisherigen Wegzugsbesteuerung herausfallen. Entsprechende Veranlagungen sollten daher mit Verweis auf den Vorlagebeschluß zwingend offengehalten werden.

2. Der aktuelle Fall

Dem – bisher noch nicht veröffentlichten – Beschluß liegt ein Sachverhalt zugrunde, in dem ein Geschäftsführer und 50%-Gesellschafter einer schweizerischen GmbH mit deutscher Staatsangehörigkeit im Jahr 2011 aus Deutschland in die Schweiz umgezogen ist. Das Finanzamt Konstanz setzte in Anwendung von §§ 6 AStG, 17 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen eines (fiktiven) Veräußerungsgewinns fest, obwohl keine Veräußerung stattgefunden hat.

a) Eröffnung des Schutzbereichs

Das Finanzgericht prüft zunächst den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit, welche nach dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union auch in Bezug auf Drittstaaten gewährleistet ist.⁸ Es hält allerdings den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht für eröffnet, da eine bloße Wohnsitzverlegung keine Kapitalbewegung in diesem Sinne darstelle.⁹ Im Folgenden stellt das FG dar, daß die Wegzugsbesteuerung europarechtlich garantierte Freiheiten sowohl bei beruflich wie auch bei privat veranlaßter Wohnsitzverlegung beschränke.¹⁰ Ein Einzelner könne sich auch direkt auf die Bestimmungen des

1 *Rüdiger Bock* ist als Rechtsanwalt Verfahrensbevollmächtigter im Verfahren W. ./i. Finanzamt Konstanz beim Finanzgericht Baden-Württemberg, 2 K 2413/15.

2 EuGH, Urteil vom 11.03.2004 – C-9/02 –, Slg 2004, I-2409-2460.

3 Eingeführt durch das SEStEG (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006, BGBl. I S. 2782, ber. 2007 I S. 68).

4 Bundestagsdrucksache 16/2710, 27, 53.

5 BFH, Urteil vom 26.04.2017 – I R 27/15 –, DStR 2017, 1913-1917.

6 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, BGBl. II 2001, 811.

7 *Bock*, Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz, *steueranwaltsmagazin* 2006, 166-173; *Söffing/Bron*, Die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz unter Berücksichtigung des Freizügigkeitsabkommens, RIW 2009, 358-365.

8 Art. 63 Abs. 1 AEUV.

9 Mit Verweis auf *EuGH*, Rechtssache *van Hilten – van der Heijden*, Urteil vom 23.02.2006 – C-513/03 –, Slg 2006, I-1957-2000.

10 Geschäftlich gem. Art. 49 Abs. 2 S. 1, 45 und privat Art. 21 AEUV.

FZA berufen.¹¹ Das FZA nehme auch am Vorrang des EU-Rechts gegenüber dem nationalen Recht teil.¹² Das FZA enthalte mit den im AEUV garantierten Freizügigkeitsrechten vergleichbare Bestimmungen; lediglich die Dienstleistungsfreiheit werde nicht so umfassend wie innerhalb der EU/des EWR gewährt.¹³ Zudem gehe der Senat auch davon aus, daß die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auf das FZA übertragbar sei. Zwar bestimme Art. 16 Abs. 2 S. 2 FZA, daß insoweit nur die Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens (21.06.1999) einbezogen sei. Das eingangs erwähnte Urteil „De Lasteyrie du Saillant“ sei zwar nach der Unterzeichnung des FZA ergangen, dieses bestätige jedoch „nur eine bereits bei der Unterzeichnung des FZA bestehende Rechtslage“, lasse keine Änderung der Rechtsprechung erkennen und verweise im Rahmen seiner Argumentation explizit auf ältere Urteile und auf Grundlagen derselben. Daher sei es bei der Auslegung des FZA zu berücksichtigen. Der Kläger könne sich daher auf die Freizügigkeitsgrundsätze berufen.

b) Prüfung der Rechtfertigungsgründe

Das Finanzgericht setzt sich dann intensiv mit einer möglichen Rechtfertigung der durch die Wegzugsbesteuerung entstehenden Beschränkung der Freizügigkeitsrechte auseinander. Hierfür prüft es zunächst die „zwingenden Gründe des Allgemeininteresses“, hier in der Fallgruppe der Wirksamkeit der Steueraufsicht und der steuerlichen Kontrolle.¹⁴ Da die Amtshilferichtlinie keine Anwendung auf die Schweiz finde, könnte dieser Punkt gewichtig sein.¹⁵ Allerdings sei das FZA in Kenntnis des Fehlens einer Amtshilferichtlinie geschlossen worden. Zudem erteile die Schweiz nach Art. 27 DBA D-Schweiz erhebliche Informationen zur Durchführung des deutschen innerstaatlichen Steuerrechts.¹⁶ Zudem habe der EuGH auch klargestellt, daß im Verhältnis zu Drittstaaten die Amtshilferichtlinie entbehrlich sei, wenn der Steuerpflichtige die gewünschten Informationen selbst oder aufgrund einer Freigabe von den schweizerischen Steuerbehörden zur Verfügung stellen könne.¹⁷ Letztlich läßt das FG die Frage dahinstehen, da sich die Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung nicht als verhältnismäßig darstelle. Die automatische zeitlich unbegrenzt gestundete Steuer stelle nämlich die Steuerzahlung ebenso sicher wie eine Sofortbesteuerung und sei zudem ein milderes Mittel.¹⁸

Des Weiteren zieht das FG den möglichen Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip in Betracht, hält aber hier ebenfalls entgegen, daß dies zwar möglicherweise eine zu stundende, nicht aber eine sofort einzuziehende Wegzugsbesteuerung rechtfertigen könne.¹⁹ Auch mögliche budgetäre Motive in Form von Steuermindereinnahmen kämen nicht als zwingender Grund in Betracht.²⁰

Zuletzt betrachtet das FG eine im FZA selbst enthaltene Einschränkungsnorm, Art. 21 Abs. 3, welche ausdrücklich nationale Regelungen zuläßt, die die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Besteuerung gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern sollen. Jedoch stehe auch diese Vorschrift unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit, womit wiederum die mildere Maßnahme der Stundung zu wählen gewesen wäre.

3. Vorlagefrage

Da der Klage somit stattzugeben wäre, wenn die Vorschriften des FZA dahin auszulegen wären, daß sie einer Wegzugsbesteuerung (ohne Aufschub) entgegenstünden, hält das FG eine Vorlage nach Art. 267 AEUV für geboten. Die Vorlagefrage lautet konkret:

„Sind die Vorschriften des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999, in Kraft getreten am 01. Juni 2002, insbesondere dessen Präambel sowie Art. 1, 2, 4, 6, 7, 16 und 21 und Anhang I Art. 9 dahin auszulegen, daß sie der Regelung eines Mitgliedsstaats entgegenstehen, nach der, damit kein Besteuerungssubstrat entgeht, latente, noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten (ohne Aufschub) besteuert werden, wenn ein in diesem Staat zunächst unbeschränkt steuerpflichtiger Staatsangehöriger dieses Mitgliedsstaats seinen Wohnsitz von diesem Staat in die Schweiz und nicht in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat verlegt, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet?“

11 Mit Verweis auf Lang/Lüdicke/Reich, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, IStR 2008, 673-679.

12 Vgl. Art. 216, 217 AEUV; EuGH, Ettwein, Urteil vom 28.02.2013 – C-425/11 –, BStBl II 2013, 896.

13 Insb. Art. 7, 4 und 6 FZA sowie Art. 9 Abs. 2, 15 Abs. 2 Anhang I zum FZA.

14 EuGH, Rechtssache Futura Participations SA und Singer, Urteil vom 15.05.1997 – C-250/95 –, Slg 1997, I-2471-2506.

15 Jetzt: Richtlinie 2011/16 EU des Rates vom 15.02.2011.

16 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, „DBA-Schweiz“.

17 EuGH, Rechtssache „A“, Urteil vom 18.12.2007 – C-101/05 –, Slg 2007, I-11531-11592.

18 EuGH, Rechtssache Kommission/Portugal, Urteil vom 21.12.2016 – C-503/14 –, IStR 2017, 69-75.

19 EuGH, Rechtssache National Grid Indus, Urteil vom 29.11.2011 – C-371/10 –, Slg 2011, I-12273-12339.

20 EuGH, Rechtssache Lankhorst-Hohorst, Urteil vom 12.12.2012 – C-324/00 –, Slg 2002, I-11779-11817.

4. Ausblick

Nach Ansicht des Verfassers bestehen gute Chancen, daß der EuGH die Vorlagefrage bejaht, also daß die konkrete Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung (nämlich ohne Stundungsregelung) gegen das Freizügigkeitsabkommen verstößt. Angesichts dessen, daß in diesem Fall der Gesetzgeber reagieren wird und beispielsweise die Schweiz in die Stundungsregelung des Art. 6 Abs. 5 AStG mit aufnimmt, wäre zu erwägen, ob ein vorheriger Wegzug in die Schweiz

sinnvoll ist, falls Anteile von Kapitalgesellschaften im Privatvermögen bestehen und diese in Zukunft veräußert werden sollen. Dabei sind auch die zahlreichen Sonderregelungen des DBA-Schweiz (beispielsweise Art. 13 Abs. 4, Art. 4 Abs. 4 und Abs. 6) sowie weitere Sondervorschriften (z.B. § 22 UmwStG) sorgfältig zu durchleuchten. Mit Verweis auf den Vorlagebeschluß sollten bereits erfolgte Veranlagungen mit vergleichbaren Fallkonstellationen offengehalten werden.



Unentbehrlich für Ihre Kanzlei.

WWW.BOORBERG.DE

Kosten · Gebühren · Vollstreckung
Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung
 von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,
 München/Leipzig
 2017, 248 Seiten, DIN A4, mit Spiralbindung, € 34,80
 ISBN 978-3-415-05759-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1556718

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten. Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren zählt zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, schnell und rechtssicher zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür die **wichtigsten Tipps und Tricks**:

1. Checklisten, Tabellen und Übersichten bieten einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.
2. Musterformulierungen und unzählige Praxistipps unterstützen beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0817