

ATADUMSG

## Erste Erfahrungen mit der neuen Wegzugsteuer und ein Überblick über die Rechtsfolgen (Teil 2)

von StB Dr. Peter Happe, FB IStR/C.P.A., Köln, und WP StB Lothar Boelsen, Frankfurt/Main

▫ Mit der Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU (Anti Tax Avoidance Directive; kurz ATAD) durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.6.21 (ATADUmsG, BGBl I 21, 2035) wurde u. a. der § 6 AStG – wie in Teil 1 (PIStB 22, 176) beschrieben – geändert. Nach der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie müssen die Mitgliedstaaten Maßnahmen gesetzlich umsetzen, die die internationale Steuervermeidung verhindern sollen. Durch die Einbettung der Änderungen des § 6 AStG in das ATADUmsG wollte der Gesetzgeber offenbar suggerieren, er sei europäisch dazu verpflichtet, eine Verschärfung der Wegzugsbesteuerung durchzuführen. Dem ist aber nicht so. ▫

### 1. Was vorher geschah

Durch die EuGH-Rechtsprechung wurde die in § 6 Abs. 5 AStG a. F. geregelte zinslose und zeitlich unbefristete Stundung ohne Sicherheitsleistung bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat (sog. EU-Stundung) erstmals auf Drittstaatsverhältnisse mit der Schweiz ausgedehnt (EuGH 26.2.19, C-581/17, Rs. Martin Wächtler gegen FA Konstanz; vgl. Wilke, PIStB 19, 91): Der EuGH hatte nach Vorlage durch das FG Baden-Württemberg (14.6.17, 2 K 2413/15, EFG 18, 18) § 6 Abs. 5 AStG a. F. insoweit für europarechtswidrig erklärt, als die Norm dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU widerspricht. Statt das EuGH-Urteil anzuwenden, wie es seine Pflicht gewesen wäre, hat das BMF zunächst einen Nichtanwendungserlass erlassen und den Auswanderern nur eine Ratenzahlung gewährt (BMF 13.11.19, IV B 50 - S 1325/18/10001:001, BStBl I 19, 1212). Diese Stundung ist inzwischen von zwei Gerichten als rechtswidrig eingestuft worden (FG Baden-Württemberg 31.8.20, 2 K 835/19, EFG 21, 20, nrkr.; Rev. I R 35/20; FG Köln 11.5.21, 2 V 1929/20).

### 2. Rechtsfolgen des § 6 AStG i. d. F. des ATADUmsG

Speziell die weitgehende Gleichstellung von Wegzügen in Drittstaaten mit EU-/EWR-Wegzügen durch das Wächtler-Urteil des EuGH dürfte Anlass der Verschärfung der deutschen Wegzugsteuer gewesen sein. In der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ist die Einführung einer Wegzugsbesteuerung jedenfalls nicht vorgesehen. Andere EU-Länder wie Österreich, Italien oder Kroatien kennen keinen zu § 6 AStG n. F. vergleichbaren Steuertatbestand. Die ATAD-Richtlinie war somit nur der Mantel dafür, die Wegzugsbesteuerung zu verschärfen.

#### 2.1 EU-rechtswidrige Abschaffung der allgemeinen Stundungsregelung

In der Gesetzesbegründung (BT-Drs 19/28652, 47) kommt sehr klar die Sorge des Gesetzgebers zum Ausdruck, dass er die Stundungsregelungen auf Drittstaatenumzüge wie in die Schweiz zulassen müsste. Um den Umzug in die Schweiz nicht mit dem Umzug in die EU-/EWR-Länder am Ende gleichstellen zu müssen, hat sich der Gesetzgeber stattdessen sehr bewusst zur Abschaf-



ARCHIV

Ausgabe 6 | 2022

Seite 176

Ausdehnung der  
EU-Stundung durch  
die Rechtsprechung  
auf Drittstaaten

Wächtler-Urteil als  
Anlass zur Verschär-  
fung der deutschen  
Wegzugsteuer

fung der allgemeinen Stundungsregeln für EU-/EWR-Bürger bei einem Wegzug in das EU-/EWR-Ausland entschieden. Damit wird zwar der Umzug in die Schweiz nicht mehr diskriminiert, wohl aber der Wegzug in EU-Länder.

Mit Verweis auf die jüngere EU-Rechtsprechung versucht der Gesetzgeber eine nur vorgeschobene EU-rechtliche Rechtfertigung zu finden: Der EuGH hatte eine Stundung und Verzinsung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern im betrieblichen Bereich und bei EU-Wegzügen für zulässig gehalten (EuGH 31.1.14, C-164/12, Rs. DMC; EuGH 21.5.15, C-657/13, Rs. Verder LabTec; EuGH 29.11.11, C-371/10, Rs. National Grid). Das vom Gesetzgeber ebenfalls in diesem Zusammenhang zitierte EuGH-Urteil vom 21.12.16 (C-503/14) ist als Rechtfertigung völlig ungeeignet, weil es die Besteuerung des Wertzuwachses im Wegzugsfall aus Portugal als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und Freizügigkeit von Arbeitnehmern ansieht.

**Beachten Sie** | Der Gesetzgeber macht am Ende eine Rolle rückwärts und stellt den Zustand vor 2007 wieder her, der allerdings schon damals für EU-rechtswidrig gehalten wurde. Die Wegzugsbesteuerung, wie sie im Augenblick wieder gilt, war als Verstoß gegen die Grundfreiheiten (hier Niederlassungsfreiheit) gewertet worden (EuGH 11.3.04, C-9/02, Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant); diese Rechtslage wurde nun schlicht wieder geschaffen.

Man muss sich schon gehörig gedanklich strecken, überhaupt eine verfassungsrechtliche Begründung zu finden, den Wegzug zu besteuern. Der Auswanderer nimmt nach dem Wegzug keine staatlichen Leistungen mehr in Anspruch, die eine Besteuerung des Wegzugssubstrats rechtfertigen würden, denn er ist ja im Regelfall nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig und/oder im Zuzugsstaat ansässig. Darüber hinaus werden nur nicht realisierte und damit vermeintliche stille Reserven in den Anteilen an Kapitalgesellschaften besteuert. Dabei kann es sich im Regelfall nur um Schätzwerte handeln. Ein Entgeltzufluss zur Deckung der Steuerzahlung besteht nicht. Das verletzt zumindest die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der BFH sieht den Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unkritisch und als fiskalisch geboten an, weil es sonst nicht zur Besteuerung kommen könnte (BFH 7.12.21, I R 30/19, Rz. 18).

## 2.2 Wegfall der Wertminderungsklausel

Des Weiteren führt die aktuelle Wegzugsbesteuerung dazu, dass der Zuzugsstaat regelmäßig weniger besteuern kann, wenn der Zuzugsstaat den besteuerten Wegzugswert als Zugangswert ansetzen muss (z. B. Art. 13 Abs. 5 DBA-CH und Art. 13 Abs. 6 DBA-USA und Art. 13 Abs. 6 S. 1 deutsche Verhandlungsgrundlage). Für den Auswanderer wird der Wegzug dann eine böse Überraschung, wenn der Zuzugsstaat keine solche DBA-Klausel mit Deutschland vereinbart hat oder er in einen Nicht-DBA-Staat zieht: Hier wird das „Steuersubstrat“ im Falle des Verkaufs noch einmal besteuert. Durch den Wegfall der Wertminderungsklausel des § 6 Abs. 6 AStG a. F. durch das ATAD-UmsG bleibt es bei einer Besteuerung des geschätzten Wegzugswerts in Deutschland, auch wenn sich der Wert der Anteile nicht wie geschätzt entwickelt hat. Die Wertminderungsklausel stellte zumindest sicher, dass am Ende nur der Wert besteuert wird, der realisiert wird. Ohne Wertminderungsklausel kommt es endgültig nicht zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Ratenzahlung als ausreichendes Zugeständnis nach EU-Rechtsprechung

Alte Rechtslage wird wieder hergestellt

Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird verletzt

Gefahr der nochmaligen Besteuerung des Steuersubstrats im Zuzugsstaat

### 2.3 Wegfall der Anrechnung

Ist auf die Anteile, wie im ersten Teil (s. ausführlich PIS**T**B 22, 176, unter 2.) beschrieben, der § 2 AStG gleichzeitig anzuwenden und wird für nicht ausländische Kapitalgesellschaften der Veräußerungsgewinn ohne Anrechnung der Wertzuwachsbesteuerung nach § 6 AStG noch einmal besteuert, so fehlt dafür jede verfassungsrechtliche Rechtfertigung.

### 2.4 Argument des Betriebsausgabenabzugs im Inland

Gelegentlich wird als Argument zur Begründung für die Wegzugsbesteuerung herangezogen, dass der Auswanderer durch Betriebsausgabenabzug im Inland Werte geschaffen hat, die im Ausland realisiert werden. Dieses Argument verkennt, dass bei den Anteilen des § 17 EStG eben gerade keine steuermindernden Anschaffungen getätigt wurden. Dieses Argument verfängt nur auf Ebene der Kapitalgesellschaft selbst, nicht für die Besteuerung der Anteile.

Der Wegzug der inländischen Kapitalgesellschaft selbst wird indessen auch nach § 12 KStG, der Wegzug einzelner Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und die Übertragung von sog. Transferpaketen und immateriellen Vermögensgegenständen in das Ausland nach § 1 Abs. 3b, § 1a AStG zumindest unter Berücksichtigung einer Preisanpassungsklausel besteuert. Gerade in Wegzugsfällen zeigt sich der Nachteil einer Kapitalgesellschaft, nämlich die Verdoppelung der stillen Reserven und des Unternehmenswertes in den Anteilen und in der Kapitalgesellschaft. Ziehen der Gesellschafter und die inländische Gesellschaft ins Ausland, wird derselbe Unternehmenswert sogar doppelt beim Wegzug besteuert. Nicht nur deshalb ist die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht häufig die zu präferierende Rechtsform.

### 2.5 Anwendung der Wegzugsbesteuerung bei Immobiliengesellschaften

Eklatant über das Ziel hinaus schießt die Wegzugsbesteuerung auch dann, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht gar nicht hat oder im Wegzugsfall nicht verliert, die Wegzugsbesteuerung dem Wortlaut des § 6 AStG nach aber anzuwenden ist. Das ist z. B. bei Immobiliengesellschaften der Fall. In neueren DBA wie mit den USA werden Anteile an Kapitalgesellschaften, deren Bruttovermögen überwiegend aus Immobilienvermögen im Nichtansässigkeitsstaat besteht, im Belegenheitsstaat besteuert (Art. 13 Abs. 2 Buchst. b) DBA-USA). Der Wortlaut des § 6 AStG wäre für Wegzugsfälle für Anteile mit überwiegend amerikanischen Immobilien u. E. zwar teleologisch zu reduzieren. Ob die Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung dem aber folgen würden, ist zumindest fraglich.

Im umgekehrten Fall, dass Anteile an deutschen Immobilienkapitalgesellschaften mit überwiegend inländischem Immobilienvermögen in das Ausland übertragen werden, wendet die Rechtsprechung die Wegzugsbesteuerung an (FG Köln 28.3.19, 15 K 2159/15, EFG 19, 1361; BFH 7.12.21, I R 30/19). Die Beteiligten stritten über die Frage, ob eine teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a. F. zum Zeitpunkt der Schenkung unterliegt. Im Urteilsfall hatte der deutsche Vater seinem in den USA ansässigen Sohn Anteile i. S. d. § 17 EStG an einer deutschen Immobilienkapitalgesellschaft teilentgeltlich zugewendet. Das FG Köln möchte den Wortlaut des § 6 AStG a. F. nicht teleologisch reduzieren, sondern die nicht

Verfassungswidrige  
Doppelbesteuerung  
des Wertzuwachses

Verdoppelung der  
stillen Reserven in den  
Anteilen und in der  
Kapitalgesellschaft

Wegzugsteuer auch  
ohne Wegfall des  
Besteuerungsrechts  
Deutschlands

entstrickten Anteile bei Schenkung besteuern. Es sei nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber – hätte er die vorliegende Fallkonstellation erkannt – den Vorgang von der Besteuerung ausgenommen hätte. Der BFH ist dem FG Köln gefolgt. Durch Umschichtung des Vermögens der Kapitalgesellschaft könnten die Anteile später unbemerkt entstrickt und nicht besteuert werden.

U. E. wird die Umschichtung der deutschen Immobilien einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland nach § 1 KStG besteuert. Dem § 6 AStG quasi als Missbrauchsverhinderungsnorm bedarf es u. E. dazu jedenfalls nicht, zumal ja auch die Anteile in Deutschland steuerpflichtig bleiben. Die Besteuerung erst bei der ertragsteuerlichen Entstrickung der Anteile wäre nach § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG a. F. / § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG n. F. durchaus denkbar, dies lehnt der BFH aber ab.

§ 6 AStG als Missbrauchsverhinderungsnorm ist nicht notwendig

### 2.6 Doppelbesteuerung durch Wegzugsteuer und Schenkungsteuer

Im Urteilsfall des FG Köln vom 28.3.19 (15 K 2159/15, EFG 19, 1361; BFH 7.12.19, I R 30/19) tritt noch etwas anderes klar hervor, was auch nach der Gesetzesänderung des § 6 AStG nach wie vor gilt: Bei unentgeltlichen Übertragungen von Kapitalgesellschaftsanteilen kommt es nicht nur zu den vorgenannten überschießenden ertragsteuerlichen Effekten, sondern es handelt sich auch um einen steuerbaren Vorgang i. S. d. §§ 3, 7 ErbStG. Die unentgeltliche Übertragung ist, wenn es sich z. B. nicht um einen begünstigten Vorgang i. S. d. §§ 13a, 13b und 13c ErbStG handelt, zugleich schenkungsteuerpflichtig, und die Wegzugsbesteuerung mit allen vorgenannten negativen ertragsteuerlichen Effekten ist anzuwenden (sog. Ersatztatbestand in § 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG n. F.).

Die Schenkung von Kapitalgesellschaftsanteilen in das Ausland führt somit zur Doppelbesteuerung mit Wegzugsteuer und Schenkungsteuer. Bei nicht begünstigten Vermögenswerten und ungünstigen Steuerklassen kann die Besteuerung in Deutschland schnell auf über 60 % und mehr des Steuersubstrats steigen (knapp 30 % ESt auf den Wertzuwachs der Anteile und 30 % SchenkSt). Das gilt z. B. dann, wenn ausländische Kapitalgesellschaftsanteile gar nicht privilegiert sind, weil es sich nicht um EU-/EWR-Gesellschaften handelt. Wenn das Ausland die Schenkungsteuer nicht anrechnet (z. B. Kanada mangels Schenkungsteuer) oder die Schenkung nicht als solche akzeptiert, etwa weil die Schenkung unter Widerrufsvorbehalt stand (z. B. USA), potenzieren sich die negativen Effekte der Wegzugsteuer auf ein Vielfaches.

Negative Effekte der Wegzugsteuer können sich auf ein Vielfaches potenzieren

Die EU-rechtswidrigen und verfassungswidrigen Effekte verstärken sich, wenn der Gesellschafter auf Ebene der Kapitalgesellschaft Unternehmensvermögen realisieren muss, um die Steuern auf privater Ebene bezahlen zu können (s. BVerfG 17.12.14, 1-BvL-21/12, BStBl II 15, 50). Ob das BVerfG die vorliegende Konstellation für verfassungskonform halten würde, darf bezweifelt werden.

**FAZIT |** Der Gesetzgeber nimmt u. E. offenbar bewusst auch die EU-Rechtswidrigkeit für die Personenfreizügigkeit bei der neuen Norm in Kauf, weshalb wir die Prognose wagen, dass dieses Gesetz in einigen Jahren wieder geändert wird. Denn auch die Gesetzesbegründung kann am Ende nicht kaschieren, dass der § 6 AStG n. F. ein erhebliches europarechtswidriges Wegzugshindernis und eine verfassungsrechtlich überschießende Besteuerung für Unternehmer darstellt.