

## § 8 Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächtler – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG

*Noah Zimmermann\**

### I. Einführung

Auch knapp 50 Jahre nach der Einführung des Außensteuergesetzes<sup>1</sup> muss sich der Gesetzgeber weiterhin mit der Frage konfrontieren lassen, wie eine gerechte und rechtssichere Besteuerungslösung im Falle des Wegzugs von natürlichen Personen mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auszugestalten ist. Anlass war damals wie heute der Wegzug eines Unternehmers in die Schweiz. 1968/69 wurde durch den Umzug des Kaufhauskonzernhabers Helmut Horten in das Tessin die mediale Aufmerksamkeit auf das bereits länger bestehende Problem gelenkt, dass zu dieser Zeit Inhaber von Großunternehmen ohne steuerliche Folgen in Deutschland in Niedrigsteuer-Staaten auswandern konnten, um danach ihre Anteile dort steuerlich günstig oder sogar unverteuert zu veräußern.<sup>2</sup> Die Einführung der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen nach § 6 AStG war Teil der Antwort des Gesetzgebers darauf.<sup>3</sup>

2019 fiel im Zuge des steuerlichen Nachspiels des Wegzugs von Martin Wächtler in die Schweiz erneut ein Schlaglicht auf die Wegzugsbesteuerung. In der Zwischenzeit haben sich die Rahmenbedingungen durch die erfolgte europäische Integration geändert. Auch die Schweiz hat sich dieser nur teilweise entzogen und nach der ablehnenden Volksabstimmung über

---

\* Der Beitrag basiert auf der von der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg mit dem Preis für die beste Studienarbeit des Jahres 2019 im Schwerpunktbereich Steuerrecht ausgezeichneten Arbeit des Verfassers.

<sup>1</sup> Durch das Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 08.09.1972, BGBl I 1972, 1713.

<sup>2</sup> Der Spiegel v. 4.1.1971, Boom der Angst, <http://www.spiegel.de/spiegel/print/d-43380525.html> (zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>3</sup> *Becker*, DStR 1972, 359 (361); *Kaiser*, BB 1991, 2052.

die Teilnahme am EWR<sup>4</sup> im Rahmen der sog. Bilateralen I<sup>5</sup> das Freizügigkeitsabkommen (FZA)<sup>6</sup> mit der Europäischen Union und deren Mitgliedsstaaten geschlossen, das 2002 in Kraft trat.

Bereits 2004 wurde durch das Urteil in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*<sup>7</sup> das deutsche Konzept der Wegzugsbesteuerung ein erstes Mal infrage gestellt und der Gesetzgeber zu Korrekturen gezwungen. Nun führte der EuGH Deutschland durch das Urteil in der Rs. *Wächtler*<sup>8</sup> erneut vor Augen, dass in Sachen Wegzugsbesteuerung noch immer keine vollkommen europarechtskonforme Lösung gefunden wurde.

Dabei ist Martin Wächtler kein Einzelfall. 2019 betrug die Anzahl der Fortzüge von Deutschen ins Ausland etwa 145.000, davon erfolgten allein mindestens 16.000 in die Schweiz, die damit nach wie vor das beliebteste Ziel-land darstellt.<sup>9</sup> Demzufolge besteht ein hohes Interesse sowohl für Steuerpflichtige als auch für die steuerberatende Praxis, dass die Wegzugsbesteuerung unionsrechtskonform ausgestaltet ist, sodass ihre Auswirkungen auf den konkreten Einzelfall rechtssicher beurteilt werden können. Das Urteil in der Rs. *Wächtler* legte nun den Finger in die Wunde der sich erneut im Konflikt mit dem Europarecht befindenden deutschen Wegzugsbesteuerung.

## II. Rechtliche Ausgangslage

Das Urteil bezieht sich auf das deutsche System der Wegzugsbesteuerung in der gegenwärtigen Gestalt vor der angestrebten Reform durch das ATAD-Umsetzungsgesetz<sup>10</sup>. Dieses System ist durch den Einfluss der bis-

---

<sup>4</sup> Siehe BBl 1993 I, 167.

<sup>5</sup> Gruppe von gleichzeitig geschlossenen Abkommen über Freizügigkeit, technische Handelshemmnisse, Beschaffungswesen, Landwirtschaft, Landverkehr, Luftverkehr und Forschung, siehe *Taeschler*, in: Heidenbauer/Stürzlinger, *The EU's External Dimension in Direct Tax Matters*, 2010, S. 381 (385 f.); *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2016, § 8 Rn. 8.

<sup>6</sup> BGBl II 2001, 811.

<sup>7</sup> EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*).

<sup>8</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*).

<sup>9</sup> Statistisches Bundesamt, <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online/data> (Tabellen-Code: 12711-0005; zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>10</sup> Siehe RefE v. 24.03.2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE>

herigen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV geprägt. Durch den besonderen Fall des Wegzugs in die Schweiz müssen zusätzlich die steuerrechtlichen Wirkungen des FZA mit in den Blick genommen werden.

## 1. Regime der deutschen Wegzugsbesteuerung *de lege lata*

### a. *Steuersystematische Verortung der Wegzugsbesteuerung*

Unter den Begriff „Wegzugsbesteuerung“ sind im technischen Sinne die Steuertatbestände zu fassen, die unmittelbar an die Aufhebung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in Deutschland die Rechtsfolge der Besteuerung von bisher nicht realisierten Vermögenszuwächsen knüpfen.<sup>11</sup> Dies trifft auf § 6 Abs. 1 S. 1 AStG für natürliche Personen und § 12 Abs. 3 KStG für juristische Personen zu, nicht aber etwa auf § 4 Abs. 1 S. 3 EStG für Mitunternehmenschaften, da diese keine steuerliche Ansässigkeit haben und der Tatbestand deshalb nicht unmittelbar auf den Wegzug als solchen abstellt.

Die Wegzugsbesteuerung ist Teil des Systems der Entstrickungsbesteuerung.<sup>12</sup> „Entstrickung“ i.e.S.<sup>13</sup> entspricht dem insbesondere in §§ 4 Abs. 1 S. 3, 16 Abs. 3a, 17 Abs. 5 EStG, 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG, 12 Abs. 1 S. 1 KStG verwendeten Begriff des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland.<sup>14</sup>

---

/Gesetzestexte/Gesetze\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\_IV/19\_Legislaturperiode/Gesetze\_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf\_2.pdf?\_\_blob=publicationFile&v=2 (zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>11</sup> Vgl. Reimer, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung – Wegzugsberatung, 2007, S. 138 (143).

<sup>12</sup> Ettinger/Eberl, GmbHR 2005, 152 (153); Töben/Reckwardt, FR 2007, 159; Jabrayilov, SAM 2017, 83; Wacker, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (424).

<sup>13</sup> Entstrickung i.w.S. umfasst dagegen jeden Verlust der Möglichkeit des späteren Besteuerungszugriffs auf Wertsteigerungen bei Veräußerung, also auch die Entnahme, vgl. Meyer, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, 75. EL Juli 2020, Abt. IV Ersatzrealisation Rn. 7.

<sup>14</sup> Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. EL Oktober 2020, § 4 EStG Rn. 220; Wied, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 153. EL Juni 2020, § 4 EStG Rn. 486.

### aa. Ratio der Entstrickungsbesteuerung

Nach dem Realisationsprinzip erfolgt der Steuerzugriff auf eine erreichte Wertsteigerung grundsätzlich erst bei Aufdeckung der Wertsteigerung durch eine Transaktion am Markt.<sup>15</sup> Wenn jedoch das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland über das durch den Realisationsakt erzielte Einkommen ausgeschlossen wird, ist eine Besteuerung erst bei Realisation nicht mehr möglich.<sup>16</sup> Um das Ausscheiden von stillen Reserven aus der deutschen Steuerhoheit<sup>17</sup> und damit den Verlust des Besteuerungszugriffs auf in Deutschland generierte Vermögenszuwächse<sup>18</sup> verhindern zu können, ist als ultima ratio<sup>19</sup> ein sog. Ersatzrealisationstatbestand<sup>20</sup> notwendig, der an den Verlust der Steuerhoheit über den Realisationserlös anknüpft.

### bb. Entstrickung von Betriebs- und Privatvermögen

Da grundsätzlich nur im Betriebsvermögen, nicht aber im Privatvermögen Wertsteigerungen im Vermögensstamm besteuert werden,<sup>21</sup> beziehen sich die meisten Entstrickungstatbestände auf Betriebsvermögen.

Jedoch wird durch § 17 und § 20 Abs. 2 EStG das ursprüngliche Prinzip der Nichtbesteuerung von Wertsteigerungen im Vermögensstamm von Privatvermögen im Bereich der Kapitalbeteiligungen vollständig aufgehoben.<sup>22</sup> Folgerichtig ist bezüglich dieser Beteiligungen grundsätzlich eine Entstrickung denkbar. Diese erfolgt durch § 6 AStG jedoch insoweit unvollständig, als sie sich nur auf Anteile i.S.v. § 17 EStG, nicht aber auf solche i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG bezieht.<sup>23</sup>

---

<sup>15</sup> *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 400.

<sup>16</sup> Vgl. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 6. Aufl. 2012, S. 956.

<sup>17</sup> *Häck*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, *Außensteuerrecht*, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 17.

<sup>18</sup> *Werner*, *Systemgerechte Entstrickung im Steuerrecht*, 2010, S. 67.

<sup>19</sup> *Schaumburg*, in: *FS Herzig*, 2010, S. 711 (716); *Heckerodt/Schulz*, *ISR* 2018, 229.

<sup>20</sup> *Schwenke*, in: *FS Wassermeyer*, 2015, S. 361 (362); *Orthmann*, *Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit*, 2015, S. 42.

<sup>21</sup> *BFH v. 04.07.1990 – GrS 1/89*, *BStBl II* 1990, 830 (836).

<sup>22</sup> *Jachmann/Lindenberg*, in: *Lademann*, *EStG*, Nachtrag 255 Juli 2020, § 20 Rn. 520; *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, *EStG*, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 14.

<sup>23</sup> *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.384.

b. *Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach § 6 AStG*

aa. *Haupttatbestand und Ersatztatbestände*

Der Haupttatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG ist ein Ersatzrealisationstatbestand zur Aufdeckung der stillen Reserven in im Privatvermögen gehaltenen<sup>24</sup> Beteiligungen von natürlichen Personen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 17 EStG. Er greift bei Aufhebung der unbeschränkten Steuerpflicht der natürlichen Person durch physischen Wegzug<sup>25</sup>. Eine Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit findet nicht statt. Jedoch ist eine vorherige mindestens zehnjährige unbeschränkte Steuerpflicht erforderlich, bei der alle Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht der Person zusammengerechnet werden.<sup>26</sup>

Die Ersatztatbestände<sup>27</sup> des § 6 Abs. 1 S. 2 AStG sollen als Wegzugssurrogate<sup>28</sup> Umgehungsmöglichkeiten des Grundtatbestands schließen.<sup>29</sup> Dabei knüpfen die Ersatztatbestände teilweise nicht an den Wegzug des Steuerpflichtigen, sondern an andere Entstrickungsursachen an, wie etwa bei Nr. 3 an die Einlage der Anteile in einen ausländischen Betrieb.

bb. *Stundung bei erheblicher Härte nach Abs. 4*

Nach § 6 Abs. 4 AStG ist die Steuerschuld auf fünf jährliche Teilbeträge und verzinst zu stunden, wenn die Einziehung für den Steuerpflichtigen eine erhebliche Härte bedeuten würde. § 6 Abs. 4 AStG setzt anders als § 222 AO<sup>30</sup> nicht voraus, dass der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und gewährt auch einen Anspruch auf Stundung.<sup>31</sup> Allerdings ist verschärfend in jedem Falle eine Sicherheitsleistung zu verlangen.

---

<sup>24</sup> BFH v. 26.04.2017 – I R 27/15, BStBl II 2017, 1194 (1198); *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. 2017, Rn. 72.

<sup>25</sup> *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 17.

<sup>26</sup> *Kraft*, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 6 Rn. 240.

<sup>27</sup> *Kraft*, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 6 Rn. 340; *Schmidt*, AStG, 2012, § 6 Rn. 6.

<sup>28</sup> *Reimer*, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung – Wegzugsberatung, 2007, S. 140.

<sup>29</sup> BT-Drs. VI/2883, S. 26.

<sup>30</sup> *Pohl*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 153. EL Juni 2020, § 6 AStG Rn. 81.

<sup>31</sup> *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 505, 511.

cc. Stundung bei Wegzug in EU/EWR-Staat nach Abs. 5

Der nach der Entscheidung *Lasteyrie du Saillant*<sup>32</sup> eingeführte § 6 Abs. 5 AStG sieht dagegen eine unverzinst und unbefristete Stundung ohne Sicherheitsleistung vor, wenn ein Staatsangehöriger eines EU/EWR-Staates von Deutschland aus in einen anderen EU/EWR-Staat verzieht und der Zuzugsstaat Deutschland Amts- und Beitreibungshilfe gewährt. Die Stundung wird nach § 6 Abs. 5 S. 4 AStG u.a. dann widerrufen, wenn die Anteile tatsächlich veräußert werden, da dann Liquidität erlangt wird.<sup>33</sup> Durch Abs. 7 werden zusätzliche Mitwirkungspflichten auferlegt. Eine Veräußerung der Anteile muss angezeigt werden. Bei Nichtveräußerung muss jährlich eine Bestätigung der Inhaberschaft an den Anteilen abgegeben sowie die aktuelle Anschrift mitgeteilt werden.

c. *Wegzugsbesteuerung bei juristischen Personen nach § 12 KStG*

Nach § 12 Abs. 3 KStG gilt ein nach § 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt als aufgelöst, wenn es durch eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes in keinem<sup>34</sup> EU/EWR-Staat mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Damit werden alle stillen Reserven aufgedeckt.

Wenn dagegen ein Wegzug in einen EU/EWR-Staat erfolgt, ist mangels spezieller Regelung der allgemeine körperschaftsteuerliche Entstrickungsstatbestand<sup>35</sup> des § 12 Abs. 1 KStG anwendbar.<sup>36</sup> Danach ist grundsätzlich für jedes entstrickte Wirtschaftsgut bilanziell der gemeine Wert nach § 9 BewG anzusetzen. Jedoch wird u.a. auf § 4g EStG verwiesen, wonach bei einem Wegzug in einen EU-Staat anders als bei § 6 Abs. 5 AStG

---

<sup>32</sup> EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*).

<sup>33</sup> *Lampert*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 6 AStG Rn. 44.

<sup>34</sup> Nach dem missverständlichen Wortlaut führt bereits das Erlöschen der unbeschränkten Steuerpflicht in *einem* Mitgliedstaat zur Fiktion der Auflösung, das Telos gebietet jedoch die obige Auslegung, vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 31; *Eickmann/Stein*, DStZ 2007, 723 (724); *von Freeden*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 12 KStG Rn. 129.

<sup>35</sup> *Eickmann/Stein*, DStZ 2007, 723 (726).

<sup>36</sup> *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. EL Oktober 2020, § 12 KStG Rn. 53; *Lampert*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 12 Rn. 26; *Olgemöller*, in: Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 12 Rn. 30.

nicht gestundet wird, sondern den aufgedeckten stillen Reserven von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ein Ausgleichsposten entgegengesetzt werden kann, der dann über fünf Jahre hinweg abzuschmelzen ist.

## 2. Bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit den Grundfreiheiten

Der EuGH misst die Wegzugsbesteuerung als Teil der Entstrickungsbesteuerung bei Wegzugsfällen innerhalb von EU/EWR an den Grundfreiheiten des AEUV bzw. den entsprechenden Garantien des EWRAbk. Dabei stellte er bei der Entstrickung von Privatvermögen jedenfalls zunächst offenbar andere Anforderungen an die Rechtfertigung als bei der Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften.<sup>37</sup>

### a. *Entstrickung von Privatvermögen – Lasteyrie du Saillant und N*

Das erste Urteil des EuGH zur Entstrickungsbesteuerung erging 2004 in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*. Nach dieser Entscheidung liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor, wenn ein wegzugswilliger Selbstständiger einer Wegzugsbesteuerung unterworfen wird, bei der grundsätzlich eine sofortige Steuererhebung stattfindet und eine Stundung nur unter erschwerten Voraussetzungen, also z.B. nur gegen Sicherheitsleistung, möglich ist.<sup>38</sup> 2006 erging ebenfalls zur Niederlassungsfreiheit das Urteil in der Rs. *N*, durch das u.a. die Unzulässigkeit des Forderns von Sicherheiten bekräftigt wurde.<sup>39</sup>

### b. *Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften – National Grid Indus und DMC*

Bezüglich der Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften entschied der Gerichtshof im Urteil *National Grid Indus*, dass zwar eine sofortige Steuererhebung ebenso nicht erforderlich ist und deshalb ein Wahlrecht zwischen sofortiger und zeitlich gestreckter Aufdeckung der stillen

---

<sup>37</sup> Wacker, IStR 2017, 926; Kessens, EFG 2018, 26 (27).

<sup>38</sup> EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 47, 69.

<sup>39</sup> EuGH v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, EU:C:2006:525 (*N*), Rn. 55.

Reserven gewährt werden müsse.<sup>40</sup> In der Rs. *DMC* kam der EuGH im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit aber zu dem Ergebnis, dass anstatt einer unbefristeten Stundung auch eine Stundung auf eine raterliche Zahlung innerhalb von fünf Jahren genüge sowie dass Sicherheiten gefordert werden dürften.<sup>41</sup>

c. *Rechtsprechungsänderung durch Kommission/Portugal?*

Im Urteil *Kommission/Portugal* von 2016 wurden die Rechtfertigungsanforderungen für die Entstrickung von Betriebsvermögen bei Prüfung der Entstrickungsbesteuerung bei natürlichen Personen angewandt,<sup>42</sup> wobei nicht eindeutig erkennbar ist, ob die in Rede stehende portugiesische Vorschrift eine Entstrickung von Privatvermögen, von Betriebsvermögen oder beidem zum Gegenstand hat.<sup>43</sup> Teilweise wurde die Entscheidung als Urteil zur Entstrickung von Privatvermögen angesehen, sodass eine Übertragung der Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften auch auf die Entstrickung von Privatvermögen unter Aufgabe von *Lasteyrie du Saillant* und *N* vorliegen würde.<sup>44</sup> Teilweise wurde das Urteil aber auch so interpretiert, dass die geprüfte Vorschrift nur die Entstrickung von Betriebsvermögen betrifft und damit der Gerichtshof lediglich klarstellen wollte, dass die Grundsätze von *National Grid Indus* und *DMC* nicht nur auf die Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften, sondern auch auf die Entstrickung von Betriebsvermögen natürlicher Personen Anwendung finden würden.<sup>45</sup> Nach letzterer Ansicht würden damit bezüglich der Entstrickung von Privatvermögen weiterhin die Grundsätze von *Lasteyrie du Saillant* und *N* gelten.<sup>46</sup>

---

<sup>40</sup> EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 73.

<sup>41</sup> EuGH v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, EU:C:2014:20 (*DMC*) Rn. 62, 68.

<sup>42</sup> EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, EU:C:2016:979 (*Kommission/Portugal*), Rn. 52 ff.

<sup>43</sup> *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

<sup>44</sup> So *Wacker*, IStR 2017, 926 (927); *Wacker*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (471 f.).

<sup>45</sup> *Jabrayilov*, SAM 2017, 83 (92); *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 (259); *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

<sup>46</sup> *Jabrayilov*, SAM 2017, 83 (92); *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 (259); *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

### 3. Steuerrechtliche Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens in der Rechtsprechung des EuGH

Die Wegzugsbesteuerung muss sich jedoch nicht nur an den Grundfreiheiten des AEUV, sondern auch an den Freizügigkeitsrechten des FZA EU/Schweiz messen lassen. Da das FZA ein sog. gemischter Vertrag<sup>47</sup> ist, ist neben den Mitgliedstaaten auch die Europäische Union selbst Vertragspartei. Damit ist der Vertragsinhalt Unionsrecht und nimmt an dessen Anwendungsvorrang<sup>48</sup> vor dem nationalen Recht teil.<sup>49</sup>

#### a. *Struktur des Freizügigkeitsabkommens*

Das FZA enthält Regelungen über die Personenfreizügigkeit, die Koordination der Systeme sozialer Sicherheit und die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen. Jedem Regelungsbereich ist ein Anhang zugeordnet. So gewährt das FZA in den Art. 2-7 i.V.m. Anhang I Staatsangehörigen der Vertragsstaaten Freizügigkeitsrechte, jedoch im Unterschied zum AEUV grundsätzlich nur natürlichen Personen. Bisher stand hauptsächlich Anhang I im Mittelpunkt der Diskussion, da alle Rechte in Art. 2-7 FZA nur „gemäß Anhang I“ gewährt werden. Diesbezüglich entschied der EuGH in der Rs. *Hengartner und Gasser*<sup>50</sup> zum allgemeinen Diskriminierungsverbot nach Art. 2 FZA, dass der Anhang I den Gewährleistungsumfang der Freizügigkeitsrechte nach Art. 2-7 abschließend bestimme.<sup>51</sup>

#### b. *Übertragbarkeit der Rechtsprechung zum (sonstigen) Unionsrecht*

##### aa. Sachlicher Umfang der Übertragbarkeit

Daraus ergibt sich zunächst in sachlicher Hinsicht die Frage, wie stark die Freizügigkeitsrechte nach dem FZA den Grundfreiheiten nach dem AEUV angenähert sein sollen und wie dies festzustellen ist. Nach Ansicht des

---

<sup>47</sup> Erhard, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA D/CH, 54. EL August 2020, Art. 1 Rn. 53.

<sup>48</sup> Grundlegend EuGH v. 15.07.1964 – Rs. C-6/64, EU:C:1964:66 (*Costa/ENEL*).

<sup>49</sup> BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (593 f.).

<sup>50</sup> EuGH v. 15.07.2010 – Rs. C-70/09, EU:C:2010:430 (*Hengartner und Gasser*), Rn. 39.

<sup>51</sup> S. auch EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 47.

EuGH entsprechen die Freizügigkeitsrechte des FZA insoweit den Grundfreiheiten des AEUV, als dass das FZA dies ausdrücklich vorsieht.<sup>52</sup> Ob dies der Fall ist, ist nach zuvor Gesagtem hauptsächlich anhand des im Anhang I beschriebenen Gewährleistungsumfangs des jeweiligen Rechts im Einzelfall zu bestimmen. Insofern danach ein Freizügigkeitsrecht einer Grundfreiheit entspricht, können nach Art. 16 Abs. 2 FZA EuGH-Urteile zu der Grundfreiheit auch im Rahmen des FZA herangezogen werden. Sofern sich aus dem Anhang I aber ein abweichender Gewährleistungsumfang ergibt, darf dieser nicht unter Rückgriff auf Art. 16 Abs. 2 FZA überspielt werden.

bb. Zeitliche Beschränkung der Übertragbarkeit?

In zeitlicher Hinsicht ist dieser Rückgriff auf EuGH-Urteile zum AEUV nach dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 FZA grundsätzlich nur hinsichtlich der Urteile möglich, die bis zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung, also dem 21.06.1999<sup>53</sup> ergangen sind, außer der Gemischte Ausschuss aus Vertretern der Vertragsparteien stellt die Geltung später ergangener Urteile fest.<sup>54</sup>

Jedoch wurde vorgebracht, dass es im Widerspruch zu Sinn und Zweck des Abkommens stehe, spätere Urteile nicht zu berücksichtigen.<sup>55</sup> Auch nachvertragliche Urteile seien grundsätzlich zu berücksichtigen, außer wenn diese im Widerspruch zum Abkommen stünden oder in der Rechtsprechung vor Unterzeichnung in keiner Weise angelegt seien.<sup>56</sup> Alternativ wurde vorgeschlagen, zumindest solche nachvertraglichen Urteile zu berücksichtigen, die lediglich eine Präzisierung vorvertraglicher Rechtsprechung darstellen.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> EuGH v. 11.02.2010 – Rs. C-541/08, EU:C:2010:74 (*Fokus Invest*), Rn. 28; EuGH v. 15.07.2010 – Rs. C-70/09, EU:C:2010:430 (*Hengartner und Gasser*), Rn. 42.

<sup>53</sup> BGBl II 2001, 810.

<sup>54</sup> Das Instrument der Feststellung durch den gemischten Ausschuss wurde bisher aber offenbar nie angewandt, siehe *Nürnberg*, IWB 2019, 417 (419).

<sup>55</sup> *Kokott*, in: FS Steinberger, 2002, S. 771 (788).

<sup>56</sup> *Epiney*, EuR 2008, 840 (858); wohl auch *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (167); *Spies*, StuW 2017, 48 (59); aA BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (594).

<sup>57</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 87; offen gelassen in BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (594).

Der EuGH berief sich in neueren Judikaten zum FZA teilweise auf nachvertragliche Urteile.<sup>58</sup> Jedoch begründete er bisher zusätzlich immer auch abkommensautonom und vermied dadurch eine ausdrückliche Aussage dazu, ob und inwieweit nachvertragliche Urteile auch ohne Feststellung des Gemischten Ausschusses auf das FZA übertragen werden dürfen.<sup>59</sup>

*c. Spezifisch steuerrechtliche Einschränkungen nach Art. 21 FZA*

Art. 21 FZA bestimmt, dass das FZA Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 1), Steuervorschriften zur Differenzierung nach dem Wohnsitz (Abs. 2) sowie Vorschriften zur Sicherung von Besteuerung, Zahlung und Erhebung sowie zur Verhinderung der Steuerflucht (Abs. 3) unberührt lässt. Der Wortlaut der Vorschrift ließe den Schluss zu, dass Art. 21 FZA eine Bereichsausnahme für weite Teile des Steuerrechts darstellt.<sup>60</sup> Jedoch lehnte der EuGH in der Entscheidung *Bukovansky* für Art. 21 Abs. 1 FZA die Annahme einer Bereichsausnahme ab, die Vorschrift sei lediglich ein Hinweis darauf, dass die Rechtfertigung von Beschränkungen der Freizüchtigkeitsrechte aus steuerrechtlichen Gründen möglich sei.<sup>61</sup> Ebenso ergibt sich aus dem Urteil in der Rs. *Radgen*, dass der Gerichtshof auch Art. 21 Abs. 2 FZA nicht als Bereichsausnahme ansieht.<sup>62</sup>

*d. In Sachen Entstrickungsbesteuerung relevante Freizüchtigkeitsrechte*

Besonders umfangreich geregelt ist das Recht von Erwerbstätigen auf Gleichbehandlung mit Inländern nach Art. 4, 7 lit. a) FZA i.V.m. Art. 9, 15 Anhang I FZA. Daraus wird abgeleitet, dass die im FZA gewährten Freizüchtigkeitsrechte für Arbeitnehmer und das Niederlassungsrecht für selbstständige natürliche Personen weitestgehend der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV und der Niederlassungsfreiheit nach

---

<sup>58</sup> EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 37; EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 46.

<sup>59</sup> So die Einschätzung von *Spies*, *StuW* 2017, 48 (59).

<sup>60</sup> *Harms-Wille*, in: Lang/Pistone, *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, 2017, S. 201 (219).

<sup>61</sup> EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 41.

<sup>62</sup> Vgl. EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 45.

Art. 49 AEUV entsprechen.<sup>63</sup> Der EuGH entschied z.B. im Urteil *Bergström*, dass die Freizügigkeitsrechte von Erwerbstätigen in Rückkehrfällen auch Schutz gegen den Herkunftsstaat gewähren<sup>64</sup> und übertrug dieses Ergebnis in *Ettwein* und *Picart* auf Wegzugsfälle.<sup>65</sup> Dagegen hat der Gerichtshof im bisher einzigen Urteil zur Vereinbarkeit einer Entstrickungsbesteuerung mit dem FZA *Picart* anders als bei den Grundfreiheiten nach dem AEUV<sup>66</sup> keine Niederlassung darin gesehen, dass nur passiv Beteiligungen gehalten wurden.<sup>67</sup> Deshalb bleibt es eine Frage des Einzelfalls, ob der EuGH durch die Freizügigkeitsrechte des FZA denselben Schutz wie durch die Grundfreiheiten zubilligt.

### III. Das Urteil des Gerichtshofs in der Rs. *Wächtler*

#### 1. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Der deutsche Staatsangehörige Martin Wächtler war seit Februar 2008 Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH schweizerischen Rechts mit einer Beteiligung von 50%.<sup>68</sup> Zunächst war er in Deutschland wohnhaft. Zum 1. März 2011 verlegte er jedoch seinen Wohnsitz in die Schweiz, um näher an seiner Arbeitsstätte zu wohnen und den täglichen Grenzübertritt zu vermeiden.<sup>69</sup>

Im Einkommensteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2011 berücksichtigte das zuständige Finanzamt bezüglich der GmbH-Anteile fiktive Veräußerungsgewinne nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG.<sup>70</sup> Von Seiten des

---

<sup>63</sup> *Weigell*, IStR 2006, 190 (192); *Spies*, StuW 2017, 48 (51); *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 134, 149.

<sup>64</sup> EuGH v. 15.12.2011 – Rs. C-257/10, EU:C:2011:839 (*Bergström*), Rn. 27 f.

<sup>65</sup> EuGH v. 28.02.2013 – Rs. C-425/11, EU:C:2013:121 (*Ettwein*), Rn. 33; EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 16.

<sup>66</sup> EuGH v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, EU:C:2006:525 (*N*), Rn. 26.

<sup>67</sup> EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 23.

<sup>68</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 26.

<sup>69</sup> Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 21.

<sup>70</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (19).

Steuerpflichtigen wurde dagegen eingewandt, dass § 6 AStG insgesamt unanwendbar sei, weil aufgrund des FZA im Verhältnis zur Schweiz eine Stundungsregelung wie § 6 Abs. 5 AStG eingeführt hätte werden müssen.<sup>71</sup>

Nach der Zurückweisung des Einspruchs erhob Wächtler Anfechtungsklage beim FG Baden-Württemberg.<sup>72</sup> Dieses hatte Zweifel, ob in dem Fehlen einer Stundungsregelung ein Verstoß gegen das FZA und damit gegen Unionsrecht zu sehen ist oder nicht.<sup>73</sup> Auch sei diese Frage entscheidungserheblich, weil die Anfechtungsklage bei einem Verstoß gegen das FZA begründet und bei Nichtvorliegen eines Verstoßes abzuweisen sei.<sup>74</sup> Deshalb legte das FG die Frage durch Vorlagebeschluss vom 14.07.2017<sup>75</sup> nach Art. 267 Abs. 1, 2 AEUV dem EuGH vor.

## 2. Entscheidung des Gerichtshofs

Der zuständige Generalanwalt *Wathelet* empfahl dem Gerichtshof, das Fehlen einer Stundungsregelung bei Wegzug in die Schweiz als mit dem FZA unvereinbar anzusehen.<sup>76</sup>

### a. Anzuwendende Auslegungsmaßstäbe

Der Gerichtshof klärt zunächst, dass das FZA nach Art. 31 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen sei.<sup>77</sup> Bezüglich der Auslegung von Begriffen des Abkommens, die solche des Unionsrechts sind, verhindere Art. 16 Abs. 2 FZA nicht die Berücksichtigung von Rechtsprechung des Gerichtshofs nach Vertragsunterzeichnung, die schon vor Unterzeichnung bestehende Grundsätze lediglich präzisiert.<sup>78</sup>

---

<sup>71</sup> Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 22.

<sup>72</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (20).

<sup>73</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (21).

<sup>74</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (27).

<sup>75</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18.

<sup>76</sup> Vgl. Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 111.

<sup>77</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 35.

<sup>78</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 39.

### b. Anwendungsbereich

Zunächst grenzt der Gerichtshof ab, ob der sachliche Anwendungsbereich des Niederlassungsrechts oder des Arbeitnehmerrechts des FZA eröffnet ist.<sup>79</sup> Es liege dann eine selbstständige Tätigkeit vor, wenn die Tätigkeit außerhalb eines Unterordnungsverhältnisses ausgeübt werde.<sup>80</sup> Da Martin Wächtler 50% der Anteile an der GmbH halte, könnten ihm nicht gegen seinen Willen Weisungen erteilt werden, weshalb er selbstständig sei.<sup>81</sup> Auch sei ein grenzüberschreitender Bezug zwischen zwei Vertragsstaaten gegeben.<sup>82</sup>

### c. Beeinträchtigung

Der Grundsatz, dass Verpflichtungsadressat der Niederlassungsfreiheit des Unionsrechts auch der Herkunftsstaat ist,<sup>83</sup> sei auf das entsprechende Recht aus dem FZA ebenso anwendbar.<sup>84</sup>

Sodann prüft der Gerichtshof, ob eine durch das Niederlassungsrecht des FZA verbotene Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten vorliegt.<sup>85</sup> Da der Wegzug in die Schweiz steuerlich schlechter gestellt werde als der vergleichbare Fall des Verbleibs in Deutschland und die Wegzugsbesteuerung den Wegzug auch tatsächlich behindere, liege eine Ungleichbehandlung vor.<sup>86</sup>

---

<sup>79</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 40 ff.

<sup>80</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 45 unter Verweis auf EuGH v. 27.06.1996 – Rs. C-107/94, EU:C:1996:251 (*Asscher*), Rn. 25 f. und EuGH v. 20.11.2001 – Rs. C-268/99, EU:C:2001:616 (*Jany u.a.*), Rn. 34.

<sup>81</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 46.

<sup>82</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 48.

<sup>83</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 51 unter Verweis auf EuGH v. 27.09.1988 – Rs. C-81/87, EU:C:1988:456 (*Daily Mail and General Trust*), Rn. 16.

<sup>84</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 52 unter Verweis auf EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 16.

<sup>85</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 55 ff.

<sup>86</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 56 ff.

*d. Rechtfertigung*

Schlussendlich geht der Gerichtshof der Frage nach, ob zwingende Gründe des Allgemeinwohls die Ungleichbehandlung rechtfertigen würden, dabei verweist er auf die ausdrückliche Regelung hierzu in Art. 21 Abs. 3 FZA.<sup>87</sup>

Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse sei in diesem Fall kein tauglicher Rechtfertigungsgrund, weil diese nur die sofortige Festsetzung rechtfertigen würde, nicht aber die sofortige Erhebung.<sup>88</sup>

Auch könne keine Berufung auf die Notwendigkeit der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen erfolgen, da auf Grundlage von Art. 27 DBA D/CH hinreichende Auskunftspflichten bestünden.<sup>89</sup>

Bezüglich des Rechtfertigungsgrunds der Sicherung der wirksamen Steuererhebung kommt der Gerichtshof mit dem Generalanwalt zum Ergebnis, dass die sofortige Steuererhebung nicht erforderlich sei, weil als milderes Mittel Sicherheit verlangt werden könne.<sup>90</sup> Ebenso sei die Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 4 AStG nicht ausreichend.<sup>91</sup>

*e. Ergebnis des Gerichtshofs*

Demzufolge beantwortet der Gerichtshof die Vorlagefrage damit, dass die sofortige Steuererhebung bei der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen bei Wegzug in die Schweiz gegen das FZA verstößt.<sup>92</sup> Er folgt somit GA *Wathelet*.

---

<sup>87</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 63.

<sup>88</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 64.

<sup>89</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 65.

<sup>90</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66 unter Verweis auf EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 73 f. und v. 03.01.2014 – Rs. C-164/12, EU:C:2014:20 (*DMC*), Rn. 65 ff.

<sup>91</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 68.

<sup>92</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 69.

## IV. Bedeutung und Würdigung des Urteils

### 1. Anzuwendende Auslegungsmaßstäbe

Der EuGH stellt der Prüfung der Vereinbarkeit von § 6 AStG mit dem FZA Vorüberlegungen voran, wie das FZA auszulegen ist. Diese Vorgehensweise erschwert es zu erkennen, an welchen Stellen der späteren Prüfung relevant ist, ob die erläuterten Auslegungsregelungen greifen und welche Wirkungen sie haben.

#### a. *Heranziehung von Art. 31 WÜRV*

Bezüglich der Anwendung von Art. 31 WÜRV als Auslegungsmaßstab durch den Gerichtshof könnten Bedenken aufgrund der Tatsachen bestehen, dass weder die Union noch alle ihre Mitgliedstaaten dem Übereinkommen beigetreten sind.<sup>93</sup> Jedoch sind die Auslegungsgrundsätze des Art. 31 WÜRV lediglich eine Wiedergabe des bestehenden Völkergewohnheitsrechts,<sup>94</sup> weshalb sie auch für die Auslegung der von der Europäischen Union geschlossenen Verträge herangezogen werden können.<sup>95</sup>

#### b. *Berücksichtigung nachvertraglicher Urteile trotz Art. 16 Abs. 2 FZA*

Der Gerichtshof schließt sich erstmals ausdrücklich der Auffassung an, dass nachvertragliche Urteile auch dann berücksichtigt werden können, wenn sie nur Grundsätze aus vorvertraglichen Urteilen konkretisieren.<sup>96</sup>

Diese Ansicht ist vor dem Hintergrund schlüssig, dass bei Vorliegen einer bloßen Konkretisierung eine Ableitung auch bereits aus dem zugrundeliegenden vorvertraglichen Urteil möglich ist, sodass im Ergebnis nur auf

---

<sup>93</sup> *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1.

<sup>94</sup> *Dörr*, in: *Dörr/Schmalenbach*, Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. Aufl. 2018, Art. 31 Rn. 7; *Sorel/Boré Eveno*, in: *Corten/Klein*, Vienna Convention on the Law of Treaties, 2011, Art. 31 Rn. 15.

<sup>95</sup> EuGH v. 25.02.2010 – Rs. C-386/08, EU:C:2010:91 (*Brita*), Rn. 42; *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1.

<sup>96</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 39.

vorvertragliche Urteile rekuriert wird. Dies stimmt zudem mit dem Verständnis des Gerichtshofs bezüglich des ähnlich formulierten Art. 6 EWRAbk überein.<sup>97</sup>

Eine unbeschränkte Übernahme von nachvertraglichen Urteilen widerspricht dagegen der Ratio von Art. 16 Abs. 2 FZA. Dieser soll die Souveränität der Schweiz durch die Verhinderung von faktischen Erweiterungen der Freizügigkeitsrechte durch Rechtsfortbildungen und Rechtsprechungsänderungen schützen.<sup>98</sup> In diesen Fällen liegt keine Konkretisierung vor. Durch die Beschränkung der Berücksichtigung von nachvertraglichen Urteilen auf solche konkretisierender Natur wird das Interesse an einer einheitlichen Auslegung<sup>99</sup> von Abkommen und EU-Primärrecht mit dem in Art. 16 Abs. 2 FZA niedergelegten Vorbehalt überzeugend in Ausgleich gebracht.

Jedoch bestehen Bedenken, dass der Gerichtshof allzu leicht eine Konkretisierung annehmen wird. Da der EuGH seine Rechtsprechung regelmäßig nicht offen ändert,<sup>100</sup> könnte die vom EuGH nunmehr vertretene Ansicht zur Konsequenz haben, dass dieser durchgehend nachvertragliche Urteile zu den Grundfreiheiten nach dem AEUV auch im Rahmen des FZA berücksichtigen wird, indem er jedes Urteil nur als „Weiterentwicklung“ oder „Konkretisierung“ ansieht.<sup>101</sup> Ein solches Vorgehen würde eine verdeckte Umgehung von Art. 16 Abs. 2 FZA darstellen. Der Gerichtshof muss Art. 16 Abs. 2 FZA respektieren und darauf achten, dass er nachvertragliche Rechtsprechungsänderungen und Rechtsfortbildungen offenlegt und nicht auf das FZA überträgt.

## 2. Anwendungsbereich

Die Abgrenzung zum Arbeitnehmerbegriff überzeugt, aufgrund der Beteiligung in Höhe von 50% können keine Weisungen entgegen des Willens des Gesellschafter-Geschäftsführers erteilt werden. Die Bezugnahme auf Urteile zum Arbeitnehmerbegriff des Art. 45 AEUV ist unproblematisch,

---

<sup>97</sup> Vgl. EuGH v. 01.04.2004 – Rs. C-286/02, EU:C:2004:212 (*Bellio F.lli*), Rn. 34.

<sup>98</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 69, 90.

<sup>99</sup> EuGH v. 23.09.2003 – Rs. C-452/01, EU:C:2003:493 (*Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung*), Rn. 29.

<sup>100</sup> *Spies*, *StuW* 2017, 48 (59); *Nürnberg*, *ISR* 2019, 159 (164).

<sup>101</sup> *Nürnberg*, *ISR* 2019, 159 (164).

das Urteil *Asscher*<sup>102</sup> erging vor Vertragsunterzeichnung, das Urteil *Jany u.a.*<sup>103</sup> wiederholt lediglich das Erfordernis des Unterordnungsverhältnisses.

Die Wertung der Rs. *Picart*, dass ein alleiniges Halten von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften im Herkunftsstaat keine Niederlassung in einem anderen Staat i.S.d. FZA begründet,<sup>104</sup> bringt der Gerichtshof aufgrund der zusätzlichen aktiven Geschäftsführertätigkeit von Martin Wächtler in der Schweiz als Zielstaat richtigerweise nicht zur Anwendung. Somit sieht er zu Recht den Anwendungsbereich des Niederlassungsrechts des FZA nach Art. 16 ff. Anhang I FZA als eröffnet an.

### 3. Beeinträchtigung

#### a. *Schutz vor Wegzugsbeschränkungen durch den Heimatstaat?*

Im Kern geht es bei der Frage des Schutzes vor Wegzugsbeschränkungen durch den Heimatstaat darum, ob die Freizügigkeitsrechte des FZA nur ein Diskriminierungsverbot bezüglich der Staatsangehörigkeit oder wie die Grundfreiheiten des AEUV zumindest auch ein Verbot anderer diskriminierender Beschränkungen von grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten.

Der Verweis des Gerichtshofs auf die abkommensautonome Herleitung eines Schutzes vor Wegzugsbeschränkungen in der Rs. *Bergström* ist problematisch, da die dortige Argumentation ganz überwiegend anhand von Art. 8 FZA i.V.m. Anhang II FZA und somit anhand der Regelungen zu den Systemen der sozialen Sicherheit, nicht jedoch anhand der Regelungen über die Freizügigkeit erfolgt. Während nach der Zielbestimmung in Art. 8 FZA bezüglich der sozialen Sicherheit schlicht „Gleichbehandlung“ gewährt werden soll, sieht das Gleichbehandlungsrecht des Niederlassungsrechts in Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA Gleichbehandlung „im Aufnahmestaat“ vor. Diese Wortlautdifferenz deutet auf eine dahingehende Restriktion hin, dass bezüglich der Freizügigkeitsrechte kein Schutz gegen den Heimatstaat besteht. Somit überträgt der Gerichtshof – zumal ohne

---

<sup>102</sup> EuGH v. 27.06.1996 – Rs. C-107/94, EU:C:1996:251 (*Asscher*), Rn. 25 f.

<sup>103</sup> EuGH v. 20.11.2001 – Rs. C-268/99, EU:C:2001:616 (*Jany u.a.*), Rn. 34.

<sup>104</sup> EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 21 ff.

Begründung – eine Argumentation anhand der Vorschriften zur sozialen Sicherung auf die zur Freizügigkeit, obwohl im Wortlaut erhebliche Unterschiede bestehen.

Jedoch stützt sich der Gerichtshof zusätzlich auf das Urteil *Daily Mail and General Trust* zu Art. 49 AEUV, nach dem die Niederlassungsfreiheit ein allgemeines Verbot zumindest hinsichtlich diskriminierender Beschränkungen enthält und damit auch vor Wegzugsbeschränkungen schützt.<sup>105</sup> Nach Art. 1 lit. a) FZA ist Abkommensziel die Einräumung eines umfassenden Freizügigkeitsrechts. Hierbei wird keine Restriktion vorgenommen, gegen welchen Staat dieses anwendbar ist. Damit ist es trotz des Wortlautes des Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA nicht ausgeschlossen, dass die Niederlassungsfreiheit des FZA ein Beschränkungsverbot enthält und damit auch gegen den Staat der eigenen Staatsangehörigkeit Wirkung entfaltet. Somit kann grundsätzlich nach Art. 16 Abs. 2 FZA Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des AEUV übertragen werden.<sup>106</sup> In Art. 49 AEUV wird mit dem Verbot von Beschränkungen „im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats“ ein ähnlicher Wortlaut wie z.B. in Art. 15 Abs. 1 FZA gewählt. Da zu Art. 49 AEUV bereits vor Unterzeichnung des FZA das Urteil *Daily Mail and General Trust* erging, ist nach Art. 16 Abs. 2 FZA diese Rechtsprechung als dem FZA zugrunde gelegt anzusehen, womit das Niederlassungsrecht des FZA im Ergebnis zutreffend auch vor Wegzugsbeschränkungen des Herkunftslandes schützt.<sup>107</sup>

#### b. Bereichsausnahme nach Art. 21 Abs. 3 FZA?

Der Gerichtshof geht nicht ausdrücklich darauf ein, ob Art. 21 Abs. 3 FZA eine Bereichsausnahme bezüglich der Freizügigkeitsrechte bei Vorschriften zur Sicherung der Steuerfestsetzung und -erhebung darstellt. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass er zu den ähnlich formulierten

---

<sup>105</sup> EuGH v. 27.09.1988 – Rs. C-81/87, EU:C:1988:456 (*Daily Mail and General Trust*), Rn. 16.

<sup>106</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 184 f.

<sup>107</sup> *Traversa*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 147 (164 f.); aA *Heidenbauer/Metzler*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 97 (124 f.); *Ismer*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 233 (255).

Art. 21 Abs. 1<sup>108</sup> und Abs. 2 FZA<sup>109</sup> bereits entschieden hat, dass diese keine Bereichsausnahmen darstellen.

Dem Wortlaut nach liegt eine Bereichsausnahme nahe: „Keine Vorschrift des Vertrags hindert die Vertragsparteien daran [...] die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern“. Eine unterschiedliche Auslegung der einzelnen Absätze des Art. 21 FZA hinsichtlich dieser Frage scheidet aufgrund des sehr ähnlichen Wortlauts aber aus. Deshalb steht der Auslegung des Art. 21 FZA als Bereichsausnahme die systematische Erwägung entgegen, dass im Falle der Annahme einer Bereichsausnahme die ausdrücklichen steuerlichen Gleichbehandlungsgebote nach Art. 9 Abs. 2, 15 Abs. 2 Anhang I FZA kaum mehr eine Bedeutung hätten.<sup>110</sup> Deshalb ist in Art. 21 Abs. 3 FZA keine Bereichsausnahme zu sehen.<sup>111</sup>

#### c. *Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte durch § 6 AStG*

Wie vom Gerichtshof vorgenommen, ist ein Vergleich mit einem reinen Inlandssachverhalt anzustellen.<sup>112</sup> Der grenzüberschreitende Sachverhalt des Wegzugs wird gegenüber dem Verbleib im Heimatstaat benachteiligt. Zutreffend wird die Vergleichbarkeit der Position der beiden Gruppen bejaht,<sup>113</sup> einziger Unterschied ist der Wegzug.

#### 4. Rechtfertigung

In Übereinstimmung mit dem Gerichtshof<sup>114</sup> ist Art. 21 Abs. 3 FZA eine Konkretisierung des übertragbaren<sup>115</sup> Grundsatzes der Möglichkeit der Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten des AEUV

<sup>108</sup> EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 41.

<sup>109</sup> Vgl. EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 45.

<sup>110</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 216.

<sup>111</sup> *Adamczyk*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 449 (479 f.); aA *Giorgos/Katerina*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 265 (279).

<sup>112</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 55 f.

<sup>113</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 60.

<sup>114</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 62 f.

<sup>115</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 242.

durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses. Bei Vorliegen eines zwingenden Grundes ist demnach ebenso eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen.<sup>116</sup> Die Übernahme dieser Grundsätze durch Art. 21 Abs. 3 FZA ist die konsequente Auslegungsalternative zur Annahme einer Bereichsausnahme.

a. *Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse*

Das Urteil problematisiert nicht, dass der zunächst geprüfte Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht in Art. 21 Abs. 3 FZA erwähnt wird. Außerdem wurde dieser bezüglich der Grundfreiheiten des AEUV erst durch das nachvertragliche Urteil *Marks & Spencer*<sup>117</sup> etabliert, womit eine Übernahme dieses Rechtfertigungsgrundes nach Art. 16 Abs. 2 FZA bezweifelt werden könnte. In der Zulassung eines neuen Rechtfertigungsgrundes kann keine Konkretisierung einer früheren Rechtsprechung gesehen werden.<sup>118</sup> Jedoch würde die Nichtübernahme eines neuen Rechtfertigungsgrundes in das FZA dazu führen, dass dieses einen stärkeren Schutz als die Grundfreiheiten des AEUV gewähren würde. Im FZA sind jedoch alle Abweichungen vom Niveau der Freizügigkeit innerhalb der EU einschränkender Natur, weshalb ein höheres Schutzniveau als das des AEUV systemwidrig wäre.<sup>119</sup> Deshalb sind auch nachvertraglich entwickelte Rechtfertigungsgründe und somit auch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsgründe auf das FZA übertragbar.<sup>120</sup>

Es ist nicht eindeutig, warum der Gerichtshof eine Rechtfertigung ablehnt. Richtigerweise kann zwischen sofortiger Steuerentstehung und -festsetzung bei Wegzug sowie der zusätzlichen sofortigen Steuererhebung bei Wegzug unterschieden werden: Während die sofortige Steuerentstehung und -festsetzung zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse geeignet und erforderlich ist, ist die Steuererhebung jedenfalls keine erforderliche Maßnahme. Mit der sofortigen Steuerentstehung und -festsetzung

---

<sup>116</sup> EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 46; *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 288.

<sup>117</sup> EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, EU:C:2005:763 (*Marks & Spencer*).

<sup>118</sup> *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (362).

<sup>119</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 93; aA *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (362).

<sup>120</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 242.

hat die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht bereits rechtzeitig vor dessen Verlust ausgeübt. Damit ist die Besteuerungsbefugnis vollständig gesichert, eine sofortige Erhebung ist nicht mehr erforderlich.

*b. Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen*

In Art. 21 Abs. 3 FZA werden Maßnahmen zur Sicherung der Besteuerung und der Steuererhebung zugelassen, womit die Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen ausdrücklich auch im FZA als Rechtfertigungsgrund anerkannt ist.<sup>121</sup> Da durch die sofortige Steuererhebung die Notwendigkeit der Nachverfolgung der Anteile im Ausland entfällt, ist sie zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen geeignet. Sie ist aber nur dann erforderlich, wenn eine Erhebung erst bei Veräußerung oder bei Umgehungsversuchen aufgrund einer mangelhaften Nachverfolgbarkeit der Anteile im Ausland ausscheidet.

Durch die zum 01.01.2011 in Kraft getretene Revision des DBA D/CH<sup>122</sup> wurde in Art. 27 DBA D/CH die in Art. 26 OECD-MA vorgesehene sog. große Auskunftsklausel<sup>123</sup> eingeführt. Damit können nicht nur wie bisher Informationen zur Durchführung des Abkommens, sondern auch Informationen zur Durchführung des nationalen Rechts vom anderen Vertragsstaat verlangt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass in Übereinstimmung mit der Argumentation des Gerichtshofs durch die Pflichten zum Informationsaustausch sichergestellt ist, dass die deutsche Finanzverwaltung in Erfahrung bringen kann, wenn die nach § 6 AStG besteuerten Anteile tatsächlich veräußert werden. Somit besteht keine Gefahr, dass der Steuerpflichtige bei weiterhin gestundeter Steuer seine Anteile heimlich veräußern kann. Die Nachverfolgung im Ausland wäre allein dann aufgrund eines erhöhten Verwaltungsaufwands weniger wirksam, wenn dieser so hoch wäre, dass es durch diesen nicht nur im Einzelfall zu Vollzugsdefiziten kommen würde. Diesbezüglich ist jedoch in den EU/EWR-Fällen, in denen nach § 6 Abs. 5 AStG dieselbe Form der Stundung bereits praktiziert wird, nichts bekannt, weshalb in den Schweiz-Fällen auch nicht damit zu rechnen ist. Deshalb ist es ein gleich wirksames milderes Mittel, die Steuer bis

---

<sup>121</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 244.

<sup>122</sup> BGBl II 2011, 1090.

<sup>123</sup> *Götzenberger*, BB 2011, 1954; *Schwartz/Tippelhofer*, IStR 2011, 249 (250); *Höring*, DSStZ 2019, 284.

zur tatsächlichen Veräußerung zu stunden. Die sofortige Steuererhebung ist mit dem Gerichtshof zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen nicht erforderlich.

*c. Sicherstellung der wirksamen Steuererhebung*

Der Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung der wirksamen Steuererhebung ergibt sich ausdrücklich aus Art. 21 Abs. 3 FZA. Er entspricht dem in der Rs. *Scorpio*<sup>124</sup> anerkannten Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Beitreibung. Mit dem Gerichtshof<sup>125</sup> ist die sofortige Erhebung als geeignet anzusehen, die wirksame Steuererhebung sicherzustellen. Die Erforderlichkeit ist aber insofern infrage gestellt, als dass als milderer Mittel gestundet werden könnte. Die Erhebung nach Widerruf der Stundung ist jedoch nur gleich wirksam wie die sofortige Erhebung, wenn durch die Stundung die Steuererhebung nicht gefährdet wird. Dabei sind die Beitreibungsmöglichkeiten im Ausland sowie die Möglichkeit einer zusätzlichen Sicherheitsleistung zu untersuchen.

*aa. Kein Entfall der Erforderlichkeit durch Beitreibungshilfe*

Es kann infrage gestellt werden, ob ein Beitreibungsabkommen mit dem Zielstaat in jedem Fall die Erhebung der Steuer sicherstellen kann. Wenn das Vermögen des Steuerpflichtigen in einem Drittstaat belegen ist, kommt es vielmehr darauf an, ob durch Amtshilfe bei der Beitreibung in diesem Staat vollstreckt werden kann.<sup>126</sup> Eine Einzelfallanalyse der Belegenheit des gesamten Vermögens des Steuerpflichtigen wäre jedoch aufwendig und würde im Falle der Auferlegung weiterer Mitwirkungspflichten zu einer zusätzlichen Beschränkung führen. Ohnehin wird im Regelfall zumindest ein Teil des Vermögens des Steuerpflichtigen im Zielstaat oder weiterhin im Heimatstaat belegen sein. Deshalb ist bei notwendiger typisierender Betrachtung bei Bestehen einer Beitreibungsverpflichtung des Zielstaats die Beitreibung gesichert, die sofortige Steuererhebung wäre nicht erforderlich.

---

<sup>124</sup> EuGH v. 03.10.2006 – Rs. C-290/04, EU:C:2006:630 (*Scorpio*), Rn. 35.

<sup>125</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

<sup>126</sup> Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 547.

Zwischen Deutschland und der Schweiz besteht jedoch keine Vereinbarung zur Amtshilfe bei Beitreibung. Das DBA D/CH enthält keine Art. 27 OECD-MA entsprechende Regelung, womit hierdurch das Bedürfnis nach einer sofortigen Steuererhebung nicht entfallen kann.

bb. Unbefristete Stundung unter Sicherheitsleistung als milderes Mittel

Der Gerichtshof nimmt pauschal an, dass die unbefristete Stundung verbunden mit dem Fordern von Sicherheit ein milderes Mittel als die sofortige Steuererhebung sei.<sup>127</sup> Hinsichtlich solcher Sicherheitsleistungen ist aber in Übereinstimmung mit der in § 241 AO getroffenen Regelung der Aufzählung bestimmter Sicherheiten zu beachten, dass nur hinreichend solide Sicherheiten in Frage kommen. Die Akzeptanz nicht gelisteter Sicherheiten steht nach § 245 AO zurecht im Ermessen der Finanzverwaltung. Eine geringe Liquiditätsbelastung besteht z.B. bei Bestellung eines Grundpfandrechts nach § 241 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) AO. Jedoch ist bei einem Wegzug fraglich, ob der Steuerpflichtige in jedem Fall noch Immobilien im Herkunftsstaat halten wird. Deshalb wird das tauglichste Sicherungsmittel regelmäßig die generell praktisch relevante<sup>128</sup> Bankbürgschaft nach § 241 Abs. 1 Nr. 7 AO sein. Bei dieser ist jedoch im Einzelfall eine erhebliche Liquiditätsbelastung möglich. Denn die von der Bank verlangte Avalprovision steigt mit Höhe der Bürgschaftssumme und dem Ausfallrisiko, außerdem wird ab einem gewissen Ausfallrisiko generell keine Bürgschaft übernommen.<sup>129</sup> Es kann daher im Ergebnis nicht pauschal unterstellt werden, dass in jedem Fall ohne größeren Liquiditätsverlust eine Sicherheit geleistet werden kann, dies hängt von der Struktur der Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen ab. Zumindest bei typisierter Betrachtung ist die Annahme des Gerichtshofs jedoch zutreffend, dass die Forderung einer Sicherheitsleistung ein milderes Mittel als die sofortige Steuererhebung darstellt. Indem die Finanzverwaltung nur Sicherheiten annehmen muss, die den Steueranspruch umfassend absichern,<sup>130</sup> ist eine Sicherheitsleistung auch gleich wirksam wie die sofortige Steuererhebung.

---

<sup>127</sup> EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66 f.

<sup>128</sup> *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 259. EL August 2020, § 241 AO Rn. 64.

<sup>129</sup> *Wien*, Handels- und Gesellschaftsrecht, 2013, S. 111 f.

<sup>130</sup> *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 259. EL August 2020, § 245 AO Rn. 7.

Deshalb ist mit dem Gerichtshof die sofortige Steuererhebung als nicht erforderlich und das Niederlassungsrecht als verletzt anzusehen, weil als milderes Mittel eine Stundung unter Sicherheitsleistung hätte gewährt werden können.

## 5. Auswirkungen des Urteils auf deutsche Steuergesetze und Einordnung in die bisherige Rechtsprechung

Das Urteil *Wächtler* hat damit unmittelbare Konsequenzen für die Anwendung von § 6 AStG bei einem Wegzug in die Schweiz. Jedoch müssen auch mögliche Auswirkungen auf andere Konstellationen der Wegzugsbesteuerung beachtet werden.

### a. Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in die Schweiz

#### aa. Übertragbarkeit auf nicht durch Niederlassungsrecht geschützte Personen

Da sich die Garantien des FZA bezüglich des Niederlassungsrechts und des Freizügigkeitsrechts für Arbeitnehmer in ihrer Wirkung gegen steuerliche Beeinträchtigungen weitgehend decken,<sup>131</sup> ist das Urteil des EuGH auch auf Fälle übertragbar, in denen der Wegzug in die Schweiz deshalb erfolgt, weil dort eine unselbstständige Tätigkeit aufgenommen werden soll.

Ein Art. 21 AEUV entsprechendes allgemeines Freizügigkeitsrecht wird mit der Auffassung des Gerichtshofs in der Rs. *Hengartner und Gasser* aufgrund der rudimentären Ausgestaltung des Rechts der Nichterwerbstätigen in Art. 24 Anhang I FZA<sup>132</sup> und des eingeschränkten Wortlauts von Art. 2, 7 FZA<sup>133</sup> durch das FZA nicht gewährt. Daraus folgt, dass das Urteil des EuGH in der Rs. *Wächtler* auf Nichterwerbstätige nicht übertragbar ist.

---

<sup>131</sup> Durch Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA wird das steuerliche Gleichbehandlungsgebot für Arbeitnehmer nach Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA für das Niederlassungsrecht schlicht für entsprechend anwendbar erklärt; für Art. 45 und Art. 49 AEUV siehe Schlussanträge GA *Mischo* v. 13.03.2003 – Rs. C-9/02, EU:C:2003:159 (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 20; *Ismer/Reimer/Rust*, EWS 2004, 207 (211); *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (359).

<sup>132</sup> *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 162.

<sup>133</sup> *Spies*, StuW 2017, 48 (51).

bb. § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bei Wegzug in die Schweiz unanwendbar?

Nach dem Urteil bleibt offen, ob auf Basis der bestehenden Gesetzeslage unbefristet gestundet werden kann oder ob § 6 Abs. 1 S. 1 AStG in diesen Fällen unanwendbar ist und damit die Steuer nicht entsteht. Der Gerichtshof konnte sich hierzu nicht äußern, da diese Frage erstens nicht vorgelegt wurde und sie zweitens auch unzulässig wäre, weil sie eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts ist.<sup>134</sup> Sowohl der Kläger im Ausgangsverfahren als auch das vorliegende Gericht gingen davon aus, dass § 6 Abs. 1 S. 1 AStG im Falle der Unionsrechtswidrigkeit des Fehlens einer unbefristeten Stundungsmöglichkeit unanwendbar ist.<sup>135</sup> Bereits bei der parallelen Problematik nach *Lasteyrie du Saillant*<sup>136</sup> und nun auch bei *Wächtler*<sup>137</sup> war die Finanzverwaltung jedoch der Auffassung, dass eine Stundung möglich und damit auch vor der Schaffung einer gesetzlichen Sonderregelung durch Stundung die Europarechtswidrigkeit beseitigt sei. Für eine solche Stundung müsste jedoch aufgrund des sich aus Art. 20 III GG, § 85 S. 1 AO ergebenden steuerrechtlichen Legalitätsprinzips eine Rechtsgrundlage bestehen.<sup>138</sup> Die Anwendung von § 222 Abs. 1 S. 1 AO<sup>139</sup> scheitert daran, dass § 6 Abs. 4 AStG als speziellere Vorschrift § 222 Abs. 1 S. 1 AO in der Anwendbarkeit sperrt.<sup>140</sup> § 6 Abs. 4 AStG gewährt mit einer Stundung nur auf ratierliche Zahlung bereits nicht die geforderte Rechtsfolge. Weiterhin kommt eine Stundung analog § 6 Abs. 5 AStG<sup>141</sup> gegebenenfalls unter Sicherheitsleistung analog § 222 Abs. 1 S. 2 AO in Betracht.<sup>142</sup> Jedoch wollte der Gesetzgeber § 6 Abs. 5 AStG bewusst auf EU/EWR-Fälle beschränken, sodass keine planwidrige Regelungslücke

<sup>134</sup> Ob eine Norm noch unionsrechtskonform auslegbar ist oder der Anwendungsvorrang des Unionsrechts eingreift, entscheiden allein die nationalen Gerichte; siehe EuGH v. 17.04.2018 – Rs. C-414/16, EU:C:2018:257 (*Egenberger*), Rn. 71.

<sup>135</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (20, 27).

<sup>136</sup> BMF-Schreiben v. 08.06.2005, BStBl I 2005, 714.

<sup>137</sup> BMF-Schreiben v. 13.11.2019, BStBl I 2019, 1212.

<sup>138</sup> Vgl. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

<sup>139</sup> So vorgeschlagen von *Schlücke*, IStR 2019, 264 (265).

<sup>140</sup> *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 513.

<sup>141</sup> *Kahlenberg*, DStRK 2019, 93; nach *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 ebenso Stundung analog § 222 AO denkbar.

<sup>142</sup> *Häck*, IStR 2011, 797 (799 f.); *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1; *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 22.

vorliegt.<sup>143</sup> Eine Stundung ist damit gesetzlich nicht vorgesehen und auch nicht durch Rechtsfortbildung erreichbar. Gesetze können nicht gegen den objektivierten Willen des Gesetzgebers und somit contra legem durch Rechtsfortbildung angepasst werden, um ihre Verfassungs- oder Unionsrechtswidrigkeit zu beseitigen, sie sind vielmehr unwirksam<sup>144</sup> bzw. nicht anwendbar<sup>145</sup>. Deshalb muss der Anwendungsvorrang des Unionsrechts bei Wegzug eines Erwerbstätigen in die Schweiz auch auf den Steuertatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG erstreckt werden, sodass die Steuer nicht entsteht.

### *b. Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in EU/EWR*

Der Gerichtshof prüfte in der Rs. *Wächtler* das im FZA verankerte Niederlassungsrecht streng nach den Maßstäben der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV. Er nimmt explizit Bezug auf seine bisherige Rechtsprechung für EU/EWR-Fälle<sup>146</sup> und stellt damit für die Rechtfertigung einer Wegzugsbesteuerung einen weitgehenden Gleichlauf her.<sup>147</sup> Dies hat zur Konsequenz, dass die Rechtfertigungsanforderungen, die der EuGH in der Rs. *Wächtler* aufgestellt hat, auch bei einem Wegzug in EU/EWR-Fällen gelten.

#### *aa. Vereinbarkeit von § 6 Abs. 5 S. 2 AStG mit Unionsrecht*

Es war bezweifelt worden, dass die Stundungsvoraussetzung der Gewährleistung der Amtshilfe bezüglich des Informationsaustauschs und der Beitreibung mit den Grundfreiheiten vereinbar ist.<sup>148</sup>

Der Gerichtshof hat nun in der Rs. *Wächtler* angedeutet, dass bei fehlendem Informationsaustausch die sofortige Steuererhebung zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollern gerechtfertigt sein könnte.<sup>149</sup> Im Verhältnis zu allen EU-Staaten ist der Informationsaustausch durch die

---

<sup>143</sup> *Schlücke*, IStR 2019, 264 (265).

<sup>144</sup> BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13, NVwZ 2017, 617 (618 f.).

<sup>145</sup> EuGH v. 17.04.2018 – Rs. C-414/16, EU:C:2018:257 (*Egenberger*), Rn. 82, EuGH v. 06.11.2018 – Rs. C-569/16 u.a., EU:C:2018:871 (*Bauer*), Rn. 91.

<sup>146</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

<sup>147</sup> *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (435).

<sup>148</sup> *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 191.

<sup>149</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 65.

EU-Amtshilferichtlinie<sup>150</sup> gesichert.<sup>151</sup> Im Verhältnis zu den restlichen EWR-Staaten besteht ein DBA mit einer Auskunftsklausel, die auch Auskünfte zur Durchführung allein nationalen Rechts umfasst.<sup>152</sup> Damit spielt das Erfordernis der Amtshilfe in Form des Informationsaustauschs in der Praxis keine Rolle, es ist im Verhältnis zu allen EU/EWR-Staaten erfüllt.

Zudem hat der Gerichtshof nun grundsätzlich zugelassen, die Gewährung von Beitreibungshilfe als gesetzliche Voraussetzung zu verankern, jedoch darf bei deren Fehlen nicht die Stundung insgesamt versagt, sondern nur Sicherheit verlangt werden.<sup>153</sup> Im Verhältnis zu allen EU-Staaten greift die Beitreibungsrichtlinie.<sup>154</sup> Jedoch ist im DBA zwischen Deutschland und Island keine Beitreibungshilfe vereinbart, weshalb § 6 Abs. 5 AStG im Verhältnis zu Island nicht anwendbar ist.<sup>155</sup> Die sofortige Steuererhebung ist jedoch mit den Grundsätzen der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Wächtler* nicht vereinbar, weshalb auch in EWR-Fällen bezüglich § 6 Abs. 5 S. 2 AStG Handlungsbedarf besteht. Es muss eine Stundung gegen Sicherheitsleistung ermöglicht werden, wenn die Betreibung nicht sichergestellt ist.

bb. Verhältnis zu *Kommission/Portugal* und Frage der Differenzierung zwischen Entstrickung von Betriebsvermögen und von Privatvermögen

Mit der Entscheidung in der Rs. *Wächtler* erteilt der Gerichtshof den Interpretationen<sup>156</sup> eine Absage, die in der Entscheidung *Kommission/Portugal* eine Aufgabe von *Lasteyrie du Saillant* und *N* gesehen hatten. Mit der

---

<sup>150</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABL L 64 vom 11.03.2011, 1.

<sup>151</sup> Vgl. die umfangreichen Möglichkeiten des Informationsaustausches, dargestellt bei *Helminen*, EU Tax Law, 2. Aufl. 2011, S. 287 ff.

<sup>152</sup> *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 187.

<sup>153</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

<sup>154</sup> Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABL L 84 vom 31.03.2010, 1.

<sup>155</sup> OFD Münster v. 31.10.2008 – Kurzinfor Int. St. 4/2008; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, 2017, § 6 Rn. 57.

<sup>156</sup> *Wacker*, IStR 2017, 926 (927); *Wacker*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (471 f.).

Ablehnung einer befristeten Stundung auf ratierliche Zahlung steht das Urteil *Wächtler* ebenso wie *Lasteyrie du Saillant* und *N* im Konflikt zu *National Grid Indus* und *DMC*. Die Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung bleibt damit gespalten. Es verdichten sich durch das Urteil *Wächtler* die Anzeichen immer mehr, dass der Gerichtshof zwischen der Entstrickung von Privatvermögen und der Entstrickung von Betriebsvermögen differenziert.<sup>157</sup> Im Lichte der Rs. *Wächtler* ist das Urteil *Kommission/Portugal* einschränkend so zu verstehen, dass die Grundsätze zur Entstrickung bei Gesellschaften auf natürliche Personen anzuwenden sind, wenn die Wirtschaftsgüter im Rahmen der unternehmerischen Betätigung eingesetzt werden, also Betriebsvermögen sind. An den höheren Rechtfertigungsanforderungen für die Entstrickung von Privatvermögen hält der Gerichtshof dagegen offenbar fest.

Jedoch lässt der Gerichtshof bisher eine Begründung weitgehend vermissen, warum er bezüglich mehrerer Modalitäten der Stundung zwischen der Entstrickung des Betriebsvermögens und Entstrickung des Privatvermögens differenziert. Diese Vorgehensweise wiederholt der Gerichtshof im Urteil *Wächtler* bezüglich der beiden dort angesprochenen Aspekte der notwendigen Dauer des Steuerungsaufschubs und der Zulässigkeit des Forderns von Sicherheiten trotz Beitreibungspflichtung des Zielstaates.

### (1) Differenzierung bezüglich der Dauer des Steuerungsaufschubs

Obwohl in der Rs. *Wächtler* keine Stundung gewährt wurde und es damit auf die Frage der notwendigen Dauer des Steuerungsaufschubs nicht ankam, stellte der Gerichtshof ausdrücklich klar, dass nur eine unbefristete Stundung bis zur tatsächlichen Veräußerung ausreichend sei.<sup>158</sup> Diese Rechtsprechung steht im Kontrast zur bei der Entstrickung von Betriebsvermögen zugelassenen ratierlichen Besteuerung. Entgegen anderslautender Behauptungen<sup>159</sup> kann der Gesetzgeber damit bei § 6 AStG bei EU/EWR-Fällen keine ratierliche Besteuerung einführen.

Diese Differenzierung könnte dadurch gerechtfertigt werden, dass der Verwaltungsaufwand bei der Entstrickung von Betriebsvermögen sehr hoch

---

<sup>157</sup> *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

<sup>158</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 68. Es ist nicht ersichtlich, weshalb diese Ansicht des Gerichtshofs nach *Hummel*, ISR 2019, 436 (438) „missverständlich“ oder gar „widersprüchlich“ sein soll (so auch *Häck*, ISR 2020, 17 (18)).

<sup>159</sup> *Wacker*, IStR 2017, 926 (928).

sein kann, wenn die Finanzverwaltung die Wirtschaftsgüter im Ausland verfolgen müsste, um festzustellen, ob sie veräußert wurden.<sup>160</sup> Auch müssten dem Steuerpflichtigen umfangreiche Erklärungsspflichten auferlegt werden, die die Niederlassungsfreiheit ebenfalls erheblich beeinträchtigen würden.<sup>161</sup> Zwar ist dagegen einzuwenden, dass auch Privatvermögen komplex strukturiert sein kann, sodass die Nachverfolgung im Ausland Schwierigkeiten bereitet, während umgekehrt auch Betriebsvermögen einfach strukturiert sein kann.<sup>162</sup> Jedoch würde es zu Rechtsunsicherheit führen, wenn der Gerichtshof eine Einzelfallprüfung verlangen würde, ob die Nachverfolgung des Vermögens problematisch ist, um je nachdem eine rätierliche Besteuerung zuzulassen oder nicht. Es kann schwerlich eine genaue Grenze gezogen werden, ab wann der Verwaltungsaufwand zu hoch ist. Richtigerweise vermeidet der Gerichtshof diese Problematik, indem er typisierend die Nachverfolgung von Betriebsvermögen als komplex ansieht und damit die rätierliche Besteuerung zulässt, während die Nachverfolgung von Privatvermögen typisierend als wenig aufwendig eingestuft wird, womit bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet werden muss.

## (2) *Differenzierung bezüglich Sicherheitsleistung*

Der Gerichtshof äußert sich weiterhin in der Rs. *Wächtler* in unklarer Weise dazu, ob er daran festhält, dass bei der Entstrickung von Privatvermögen das Fordern von Sicherheiten generell unzulässig ist, wenn die Beitreibung im Zielstaat gesichert ist.<sup>163</sup> Wie erörtert sichert eine Beitreibungsverpflichtung des Zielstaats die Beitreibung gegen eine natürliche Person hinreichend ab.<sup>164</sup> Deshalb sollte vielmehr die Frage gestellt werden, ob das Postulat der Unzulässigkeit des Forderns von Sicherheiten auf die Entstrickung von Betriebsvermögen übertragen werden sollte. Die bisher bestehende Differenzierung kann nur berechtigt sein, wenn die Beitreibung gegen Inhaber von Betriebsvermögen im Ausland schwieriger wäre als gegen

---

<sup>160</sup> EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 69 f.; Stellungnahmen zahlreicher Regierungen, siehe Schlussanträge GA Kokott v. 08.09.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:563 (*National Grid Indus*), Rn. 60 ff; Müller-Gattermann, in: FS Schaumburg, 2009, S. 939 (949 f.).

<sup>161</sup> EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 70.

<sup>162</sup> Schlussanträge GA Kokott v. 08.09.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:563 (*National Grid Indus*), Rn. 66.

<sup>163</sup> Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

<sup>164</sup> Siehe IV)4)c)aa).

die Inhaber von Privatvermögen. Da aber auch bei einem Betriebsvermögen der Träger des Vermögens eine natürliche Person sein kann, erschließt sich nicht, was die Differenzierung rechtfertigt. Deshalb sollte der EuGH diese Differenzierung in der Weise aufgeben, dass auch bei der Entstrickung von Betriebsvermögen das Fordern von Sicherheiten unzulässig ist, wenn die Beitreibung gesichert ist. Zumindest bisher hat der deutsche Gesetzgeber auch z.B. bei § 4g EStG das Fordern einer Sicherheit nicht zugelassen.<sup>165</sup>

c. *Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in sonstigen Drittstaat*

Die in der Rs. *Wächtler* bestätigten Rechtfertigungsvoraussetzungen würden auch bei anderen Drittstaatenfällen Anwendung finden, wenn der Wegzug iSv § 6 Abs. 1 S. 1 AStG zur Eröffnung des Anwendungsbereichs der auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV führen würde. Das vorliegende FG Baden-Württemberg hat es jedoch abgelehnt, diese Frage ebenfalls vorzulegen. Es ging unter Berufung auf die Entscheidung *van Hilten-van der Heijden*<sup>166</sup> davon aus, dass ein Wegzug keine Kapitalbewegung und deshalb der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht eröffnet sei.<sup>167</sup> Dem Begriff „Kapitalverkehr“ unterfallen alle Vorgänge, die in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG aufgeführt sind, da bei Einführung der Kapitalverkehrsfreiheit dieses Verständnis des Begriffs zugrunde gelegt wurde, wobei die Aufzählung nicht abschließend ist.<sup>168</sup> Der Gerichtshof ging in *van Hilten-van der Heijden* nicht darauf ein, dass nach Abschnitt XI lit. F Anhang I der Richtlinie ein „Vermögenstransfer von Gebietsansässigen im Fall der Auswanderung“ ein Kapitalverkehrsvorgang ist. In diesem Zuge ist die Frage zu stellen, ob der Wegzug ins Ausland als solcher ein „Vermögenstransfer“ von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist. Im Lichte der Einleitung zu Anhang I ist zur Annahme eines Kapitalverkehrsvorgangs eine Transaktion erforderlich, also ein aktives, investives Tätigwerden bezüglich des

---

<sup>165</sup> Dies soll nun aber geändert werden, s. RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 4.

<sup>166</sup> EuGH v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, EU:C:2006:131 (*van Hilten-van der Heijden*), Rn. 49.

<sup>167</sup> FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (21 f.); aA EG-Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 11.

<sup>168</sup> EuGH v. 16.03.1999 – Rs. C-222/97, EU:C:1999:143 (*Trummer und Mayer*), Rn. 21; *Cordewener*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 195 (224).

Vermögens.<sup>169</sup> Bei einem Wegzug ist der Steuerpflichtige bezüglich der Beteiligung jedoch ausschließlich passiv, weshalb kein Vermögenstransfer vorliegt und die Wegzugsbesteuerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach richtiger Auffassung des Gerichtshofs nicht in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt.<sup>170</sup> Damit hat das Urteil *Wächtler* mangels Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit keinen Einfluss auf Fälle des Wegzugs in Drittstaaten.

*d. Auswirkungen auf § 12 KStG*

Da das Niederlassungsrecht des FZA auf natürliche Personen beschränkt ist, hat die Entscheidung in der Rs. *Wächtler* keine Auswirkungen auf § 12 KStG bei Wegzügen in die Schweiz.

Auch besteht kein Einfluss auf Wegzüge von juristischen Personen in EU/EWR-Staaten, weil die Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen generell unangetastet blieb.

Mittlerweile müsste sich der Gerichtshof anstelle einer Prüfung der Vereinbarkeit von § 12 KStG mit dem Primärrecht in den meisten Fällen ohnehin zunächst mit Art. 5 ATAD I<sup>171</sup> befassen. Durch diese Vorschrift wurden die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, für Körperschaften bis Ende 2019 eine Entstrickungsbesteuerung einzuführen.

---

<sup>169</sup> *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags, 2008, S. 211.

<sup>170</sup> *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags, 2008, S. 211; wohl aA *Pappers, Lang/Pistone*, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 393 (404).

<sup>171</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.07.2016, 1.

## V. Optionen des Gesetzgebers zur Reform der Stundungsregelung

### 1. Sachlicher Umfang der Änderung

Der Gesetzgeber muss die Vorgaben des *Wächtler*-Urteils umsetzen, wenn er die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz sicherstellen will.<sup>172</sup> Der nun durch das Bundesfinanzministerium vorgelegte Reformvorschlag erweist sich jedoch als sehr problematisch, weshalb Alternativen<sup>173</sup> in den Blick zu nehmen sind.

#### a. Referentenentwurf vom 24.03.2020

Das Bundesministerium der Finanzen beabsichtigt im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes eine umfassende Reform des AStG, die auch § 6 AStG betrifft. Der zweite Referentenentwurf vom 24.03.2020 sieht vor, eine einheitliche rätierliche Stundung auf sieben Jahre unabhängig vom Zielland des Wegzugs einzuführen, wobei eine Sicherheitsleistung verlangt werden soll.<sup>174</sup> Wie bereits aufgezeigt<sup>175</sup> wäre eine solche Abkehr von der unbefristeten Stundung in EU/EWR-Fällen europarechtswidrig.<sup>176</sup> Die beabsichtigte Änderung erstaunt auch vor dem Hintergrund, dass in der Entwurfsbegründung ausdrücklich die entgegenstehende Aussage des EuGH in *Wächtler* benannt, aber unter Verweis auf die vorherige Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen schlicht für unbeachtlich erklärt wird.<sup>177</sup>

---

<sup>172</sup> Siehe IV)5)a)bb).

<sup>173</sup> Siehe auch den umfassenden Reformvorschlag für § 6 AStG von *Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017, S. 71 ff.

<sup>174</sup> RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 19.

<sup>175</sup> Siehe IV)5)b)bb)(1).

<sup>176</sup> Vgl. auch *Kahlenberg*, IStR 2020, 378 (383 f.), der zurecht einen „krassen Widerspruch“ zur Entscheidung in der Rs. *Wächtler* sieht. Für Unionsrechtswidrigkeit auch *Hörnigke/Quilitzsch*, ISR 2020, 152 (158 f.); *Schiefer*, ISR 2020, 84 (86 ff.) und *Wilke*, IStR 2020, 366 (369 f.).

<sup>177</sup> Siehe RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 81 f. Siehe hierzu auch die diesbezüglich sehr kritische kleine Anfrage der FDP-Fraktion v. 24.03.2020, BT-Drs. 19/18318.

Zweifel bestehen auch hinsichtlich der „soll-Regelung“ für eine Sicherheitsleistung. Zwar wäre eine praktische Handhabung in der Weise vorstellbar, dass in EU/EWR-Fällen auf die Sicherheitsleistung verzichtet wird, wie es auf Grundlage der zutreffenden Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>178</sup> erforderlich wäre. Jedoch erfolgen sehr viele Wegzüge in EU-Staaten,<sup>179</sup> weshalb eine solche Handhabung im Widerspruch zum beabsichtigten Regelfall des Forderns der Sicherheitsleistung stehen würde.<sup>180</sup>

Deshalb beseitigt der Entwurf die Unionsrechtswidrigkeit nicht, sondern weitet sie sogar aus.

### *b. Kleine Alternativlösung*

Anstelle dessen könnte dem bisher bestehenden § 6 AStG ein neuer Absatz angefügt werden, nach dem die Steuer bei einem Wegzug in die Schweiz entsprechend § 6 Abs. 5 AStG mit der Ergänzung gestundet wird, dass Sicherheit verlangt werden kann. Auch kann eine noch restriktivere Umsetzung des Urteils vorgenommen werden, indem die Regelung auf Personen beschränkt wird, die in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit<sup>181</sup> nachgehen wollen.

Alternativ könnte der Gesetzgeber die Schweiz in § 6 Abs. 5 AStG einbeziehen und nach Satz 2 einen neuen Satz 3 einfügen, dass in Fällen, in denen die Beitreibung nicht sichergestellt ist, die Steuer zwar auch gestundet wird, aber Sicherheit verlangt werden kann. Damit wäre gleichzeitig die Unionsrechtswidrigkeit bei Wegzügen nach Island<sup>182</sup> beseitigt.

### *c. Große Alternativlösung*

Der Gerichtshof ist im Urteil *Wächtler* der Ansicht, dass eine große Auskunftsklausel entsprechend Art. 26 OECD-MA für Zwecke der Wegzugsbesteuerung äquivalent zu den Informationsmöglichkeiten nach der Amtshilferichtlinie ist. Eine solche Auskunftsklausel ist in den meisten deut-

---

<sup>178</sup> Siehe II)2)a) und IV)5)b)bb)(2).

<sup>179</sup> Statistisches Bundesamt, <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online/data> (Tabellen-Code: 12711-0005; zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>180</sup> So auch *Kahlenberg*, IStR 2020, 378 (384).

<sup>181</sup> Da das FZA Nichterwerbstätigen keinen Schutz gewährt, siehe IV)5)a)aa).

<sup>182</sup> Siehe IV)5)b)aa).

schen DBA enthalten, es bestehen daher im Verhältnis zu sehr vielen Ländern umfangreiche Auskunftsmöglichkeiten. Zumindest mit manchen Ländern<sup>183</sup> ist auch Amtshilfe bei der Beitreibung vereinbart. Dies legt nahe, dass zugunsten eines kohärenten Systems Drittstaaten in die unbefristete Stundung einbezogen werden sollten, wenn Deutschland aufgrund der Entscheidung in der Rs. *Wächtler* ohnehin gezwungen ist, ein differenziertes Stundungssystem einzuführen, je nachdem, ob Amtshilfe durch Informationsaustausch und gegebenenfalls zusätzlich bezüglich der Beitreibung gewährt wird.

Deshalb sollte die Unterscheidung zwischen EU/EWR-Staaten und sonstigen Staaten in der Weise aufgehoben werden, dass die Steuer nur noch sofort erhoben wird, wenn kein Informationsaustausch mit dem Zielland gewährleistet ist. Ansonsten ist unbefristet zu stunden, wobei grundsätzlich Sicherheit verlangt werden kann. Die Sicherheitsleistung entfällt, wenn auch die Amtshilfe bei der Beitreibung unions- oder abkommensrechtlich gesichert ist.

## 2. Zeitlicher Umfang der Änderung: Rückwirkende Anwendung?

Der Annahme der Unanwendbarkeit von § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bei Wegzügen von Erwerbstätigen in die Schweiz<sup>184</sup> folgend, stellt sich die Frage, ob rückwirkend eine unionsrechtskonforme Stundungsregelung eingeführt werden kann, sodass in den Altfällen die Steuer rückwirkend entsteht. Nach dem Urteil *Lasteyrie du Saillant* ordnete der Gesetzgeber durch § 21 Abs. 13 S. 2 AStG die rückwirkende Anwendung der damals neu eingeführten Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG für alle nicht bestandskräftigen Fälle an, um dieses Ziel zu erreichen. Bei rückwirkenden Gesetzesänderungen zulasten des Steuerpflichtigen ist jedoch der Vertrauensschutz nach Art. 20 Abs. 3 GG zu beachten. Die Erweiterung der Stundungsmöglichkeiten ist für den Steuerpflichtigen isoliert betrachtet eine Begünstigung. Durch die Einführung der Stundungsmöglichkeit wird jedoch gleichzeitig die Unionsrechtswidrigkeit beseitigt, womit der Anwendungsvorrang erlischt und § 6 Abs. 1 S. 1 AStG wieder anwendbar wäre. Insgesamt verschlechtert sich damit die Lage des Steuerpflichtigen durch

---

<sup>183</sup> Entsprechend Art. 27 OECD-MA, z.B. mit Kanada und Australien.

<sup>184</sup> Siehe IV)5)a)bb).

das rückwirkende Gesetz. In Einzelfällen könnten beratene Steuerpflichtige Vertrauen auf Nichtanwendbarkeit des Steuertatbestandes entwickeln. Jedoch ist ein solches Vertrauen durch keine dem Staat zurechenbare Handlung hervorgerufen worden. Das nationale Recht allein suggeriert im Gegenteil, dass eine Besteuerung auch ohne Stundungsregelung stattfindet. Deshalb kann kein schützenswertes Vertrauen darauf bestehen, dass eine unionsrechtswidrige Norm nicht in der Weise durch Gesetz eingeschränkt wird, dass ihr bereits immer unionsrechtskonformer Teil wieder anwendbar wird.<sup>185</sup> Damit ist die rückwirkende Beseitigung des in der Rs. *Wächtler* festgestellten Verstoßes gegen Unionsrecht möglich, sodass dann auch in den Altfällen, in denen Rechtsmittel eingelegt wurden, noch besteuert werden könnte. Dies ist allerdings bisher nicht beabsichtigt.<sup>186</sup>

## VI. Fazit und Ausblick

Der Gerichtshof hat durch die Entscheidung *Wächtler* mit weitgehend überzeugendem Ergebnis einen weiteren Baustein in seiner Rechtsprechung zu den steuerrechtlichen Auswirkungen des FZA ergänzt. Gleichzeitig hat er seine bereits umfangreiche Rechtsprechung zur Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit den Grundfreiheiten nach den durch *Kommission/Portugal* entstandenen Verwirrungen zumindest teilweise klargestellt. Es deutet sich an, dass der EuGH den Freizügigkeitsrechten des FZA in Sachen Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen dieselbe Wirkung beimisst wie den Grundfreiheiten des AEUV. Der Gerichtshof differenziert bezüglich des Erforderlichkeitsmaßstabs offenbar weiterhin zwischen der Entstrickung von Betriebsvermögen und der Entstrickung von Privatvermögen. Diese Differenzierung ist in Sachen der Dauer der Stundung berechtigt, nicht aber hinsichtlich der Frage der Sicherheitsleistung.

Nachdem aufgrund von gegen das FZA gerichteten schweizerischen Volksinitiativen<sup>187</sup> zunächst zweifelhaft war, ob die Regelungen des FZA

---

<sup>185</sup> BFH v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl II 2009, 526 f.; BFH v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07, BStBl II 2016, 443.

<sup>186</sup> RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 31.

<sup>187</sup> Die erste Initiative auf Verpflichtung der Schweiz zur Neuverhandlung des FZA war erfolgreich (s. BBl 2014, 4117; AS 2014, 1391), blieb aber wegen der ablehnenden Haltung der EU folgenlos (s. <https://www.spiegel.de/politik/ausland/>)

langfristig Bestand haben würden, erscheint dessen Fortbestehen nach der Ablehnung der Initiative zum Austritt aus dem Abkommen<sup>188</sup> wahrscheinlich. Dies lenkt die Aufmerksamkeit zurück auf das seit 2014<sup>189</sup> verhandelte sog. Institutionelle Rahmenabkommen, das den Bilateralen I eine institutionelle Überdachung in Form eines Schiedsgerichts geben soll. Darüber hinaus sieht Art. 4 Abs. 2 des Entwurfs unter Änderung von Art. 16 Abs. 2 FZA ausdrücklich die Berücksichtigung von Urteilen des EuGH vor, die nach Unterzeichnung des FZA ergingen sowie auch nach Unterzeichnung des institutionellen Rahmenabkommens in Zukunft ergehen.<sup>190</sup>

Zunächst ist der Gesetzgeber aber durch das Urteil *Wächtler* unmittelbar dazu aufgerufen, die unbefristete Stundung auch im Verhältnis zur Schweiz zu ermöglichen. Mit der geplanten Einführung einer bloß ratierlichen Stundung auch für EU/EWR-Fälle würde dagegen ein erhebliches Risiko eingegangen. Wie dargestellt führt das Fehlen einer europarechtskonformen Stundungsregelung richtigerweise zur Unanwendbarkeit des Steuertatbestands, sodass keine Steuer mehr entstehen würde. Selbst wenn sich die Gegenauffassung der Zulässigkeit einer ratierlichen Stundung bei § 6 AStG durchsetzen würde, würde für die voraussichtlich Jahre andauernde Zwischenzeit erhebliche Rechtsunsicherheit erzeugt. Denn nach der Linie des Gerichtshofs in *Wächtler* drängt sich bei Einführung einer ratierlichen Stundung eine Klage gegen daraufhin ergehende Steuerbescheide regelrecht auf, die spätestens bei Befassung des BFH zu einer erneuten Vorlage an den EuGH führen würde.

---

schweiz-folgt-auf-den-brexit-der-schwexit-a-1104255.html [zul. abgerufen 25.10.2020]). Deshalb sollte in einer zweiten Initiative der Austritt aus dem Abkommen vorgeschrieben werden (s. BBl 2019, 5079; BBl 2018, 5785).

<sup>188</sup> Abstimmung vom 27.09.2020, s. <https://www.bk.admin.ch/ch/d/pore/va/20200927/index.html> (zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>189</sup> [https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/faq/FAQ-Institutionelles\\_de.pdf](https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/faq/FAQ-Institutionelles_de.pdf) (zul. abgerufen 25.10.2020).

<sup>190</sup> [https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/abkommen/Acccord-inst-Projet-de-texte\\_de.pdf](https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/abkommen/Acccord-inst-Projet-de-texte_de.pdf) (zul. abgerufen 25.10.2020).