

Geschäftsführung

RA Berthold Welling
VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 679
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

Wissenschaftliches Symposium zum Gedenken an Professor Dieter Birk – 83. Berliner Steuergespräch

„Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen“

Berlin, den 30. Mai 2022

Thema 1: „Der Leistungsfähigkeitsgedanke und die Entstrickung im Spiegel der europäischen Freizügigkeitsrechte“

Tagungsbericht von *Berthold Welling* und Dr. *Andreas Richter*, LL.M.¹

Prof. Dr. *Roman Seer*² eröffnete das Podium und stellte die Teilnehmenden vor. Das Eingangsreferat war Prof. Dr. *Marc Desens*³ vorbehalten. Die Reihe der Mitdiskutierenden setzte sich aus Prof. Dr. *Andreas Musil*⁴, Dr. *Afra Waterkamp*⁵ und *Berthold Welling* zusammen.

A. Referat

Prof. Dr. *Marc Desens* leitete sein Referat zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen mit einem Zitat von Prof. Dr. *Dieter Birk* ein. „Worin liegt die sachgerechte Lösung des Problems? Sie kann nur darin bestehen, dem Staat, aus dem der Steuerpflichtige wegzieht, das Besteuerungsrecht hinsichtlich der bis zum Wegzug aufgelaufenen stillen Reserven zuzustehen. Dabei wäre es systemgerecht, die stillen Reserven beim Wegzug festzustellen und erst beim späteren Realisationsakt zu erfassen. (...) (D)ies wäre ein Beitrag zu mehr Besteuerungsgleichheit innerhalb der Europäischen Union.“ Prof. Dr. *Marc Desens* gestand ein, dass es sich prima facie nicht um ein spektakuläres Zitat handele. Spektakulär sei hingegen, dass das Zitat aus einem Festschriftbeitrag von 1999 stamme. Die Rechtsprechung des EuGH zur Thematik der Wegzugsbesteuerung sei erst ab dem Jahr 2006 entwickelt worden. Prof. Dr. *Marc Desens* ergänzte, die im Zitat aufgeworfenen Fragestellungen im weiteren Verlauf seines Referats konkretisieren zu wollen.

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Besteuerung stiller Reserven anlässlich einer Entstrickung

Die Problematik der Verknüpfung von Entstrickung und Leistungsfähigkeit zeichne sich nach Prof. Dr. *Marc Desens* durch eine Grundsatzfrage aus. Könne diese Frage eindeutig und widerspruchsfrei beantwortet werden, könne alles Weitere abgeleitet werden. Das Problem der Wegzugsbesteuerung liege in der Besteuerung noch nicht realisierter Wertsteigerungen. Aus dem Aspekt der Leistungsfähigkeit stelle sich die Frage, wann bei derartigen Wertsteigerungen die Leistungsfähigkeit entstehe. Denkbar sei eine Anknüpfung an die Entstehung der stillen Reserven einerseits und an deren Realisation andererseits. Beides könne dogmatisch anhand einkommensteuerlicher Theorien begründet werden. Als Beispiel führte Prof. Dr. *Marc Desens* angesichts deren erheblicher Wertsteigerung in den letzten Jahren den Kauf von Bitcoins an. Folge man der an die Realisation der stillen Reserven anknüpfenden Auffassung, brauche es keine Entstrickungsbesteuerung. Die Leistungsfähigkeit entstünde erst bei Veräußerung, sodass dem ausländischen Staat das entsprechende Besteuerungsrecht zustünde. Die Gegenposition stelle maßgebend darauf ab, dass im letztmöglichen Zeitpunkt, in dem dies noch möglich sei, besteuert werden müsse. Einer Entstrickungsbesteuerung vor tatsächlicher Realisation der stillen Reserven komme die Funktion einer Ultima-Ratio-Besteuerung zur Erfassung der gesteigerten Leistungsfähigkeit zu. Prof. Dr. *Dieter Birk* habe sich zu den beiden divergierenden Positionen in seinem Festschriftbeitrag ambivalent geäußert. So stelle er zwar klar, dass Leistungsfähigkeit im Sinne von Zahlungsfähigkeit erst bei Realisation entstehe. Gleichzeitig argumentiere Prof. Dr. *Dieter Birk*, dass bereits unter der Steuerhoheit des Ausgangsstaates Leistungsfähigkeit erwirtschaftet worden sei. Nach Prof. Dr. *Marc Desens* handele es sich dabei nicht um einen Widerspruch.

Prof. Dr. *Marc Desens* ging zu einer Definition von Entstrickung und Entstrickungsbesteuerung über. Entstrickung sei der Ausschluss (oder die Beschränkung) des nationalen Besteuerungsrechts vor Veräußerung oder Entnahme eines Wirtschaftsguts. Entstrickungsbesteuerung definiere sich als die Erfassung der stillen Reserven zu dem Zeitpunkt, an dem das nationale Besteuerungsrecht im Falle einer hypothetisch gedachten Veräußerung oder Entnahme ausgeschlossen (oder beschränkt) sei. Als Beispiele für einen Ausschluss des Besteuerungsrechts führte Prof. Dr. *Marc Desens* den Wegfall der beschränkten Steuerpflicht, den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht und den Ausschluss des Besteuerungsrechts infolge einer DBA-Freistellung bei Fortbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht an.

¹ *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI, Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Dr. *Andreas Richter*, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei POELLATH, Berlin. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Prof. Dr. *Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V.

³ Prof. Dr. *Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht an der Universität Leipzig.

⁴ Prof. Dr. *Andreas Musil* war Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht an der Universität Potsdam gewesen. Nach schwerer Krankheit ist er kurz nach dem 83. Berliner Steuergespräch verstorben.

⁵ Dr. *Afra Waterkamp* ist Präsidentin des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt.

Er legte dar, dass nach Auffassung des deutschen Gesetzgebers auch die Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Begründung einer Anrechnungsverpflichtung nach DBA oder nationalen Vorschriften als Entstrickung zu qualifizieren sei.

Das Vorliegen einer Entstrickung könne nur normativ anhand der gesetzlichen Regelung bestimmt werden. Auf den Grund der Entstrickung komme es nach Ansicht von Prof. Dr. *Marc Desens* nicht an. Das Abstellen auf den Grund bezeichnete er als Fehler der aktuellen Diskussion. Der Zeitpunkt der Entstrickung folge akzessorisch der normativen Bewertung. Prof. Dr. *Marc Desens* differenzierte zwischen faktischer, passiver und mittelbarer Entstrickung. Er erläuterte, dass die lediglich erschwerte Erhebung der Steuer nicht zu einer Entstrickung führen könne. Es sei Aufgabe des Gesetzgebers, das Verfahrensrecht so zu regeln, dass geschuldete Steuern tatsächlich erhoben werden könnten. Eine faktische Entstrickung gebe es nicht. Eine passive Entstrickung sei nach seiner Auffassung möglich, da die Entstrickung keine aktive Handlung voraussetze.

Die allgemeinen Erwägungen zur Entstrickung rundete Prof. Dr. *Marc Desens* mit einer überblicksartigen Darstellung der im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung maßgebenden normativen Grundlagen ab. Der EuGH begründe eine umfangreiche Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung und stelle entsprechende Maßstäbe auf, ohne die Entstrickung selbst zu definieren. Die Frage nach dem Vorliegen einer Entstrickung müsse nach dem EuGH der nationale Staat beantworten. Normative Vorgaben ergäben sich auf europäischer Ebene auch aus dem Sekundärrecht. Die ATAD definiere Entstrickung – komplizierter als nach nationalem Recht – anhand von Fallgruppen. In den Erwägungsgründen der ATAD heiße es, dass die Frage nach dem Verlust des Besteuerungsrechts durch die Mitgliedstaaten selbst festzulegen sei. Nach Auffassung von Prof. Dr. *Marc Desens* habe der Gesetzgeber die Festlegung des Verlusts des Besteuerungsrechts im nationalen Recht zufriedenstellend durch das SEStEG 2006 und das KöMoG 2022 umgesetzt. Maßgebend sei auf nationaler Ebene der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts für in Wirtschaftsgütern enthaltene stille Reserven. Eine fehlende Umsetzung ergebe sich bei § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, bei § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG und bei § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AStG n.F. Diese fehlten als Schlusssteine nach Meinung des Referenten noch. Als Beleg der Praxisrelevanz der Entstrickungsbesteuerung schloss Prof. Dr. *Marc Desens* den ersten Teil seines Referats mit einem Beispiel zu der zuvor thematisierten Problematik der passiven Entstrickung.

II. EU-Grundfreiheiten: Bedingungen und Grenzen für eine Entstrickungsbesteuerung

Prof. Dr. *Marc Desens* führte in den zweiten Teil seines Referats mit einer Erläuterung der Maßstäbe des EuGH zu Entstrickungsfällen ein. Er griff vorweg, dass es sich um Maßstäbe handeln werde, die Prof. Dr. *Dieter Birk* mit teilweise anderer Terminologie bereits 1999 entwickelt habe. Angesichts der Vielzahl an zur Thematik der Entstrickung ergangenen Judikate des EuGH bedürfe es einer Unterscheidung zwischen verschiedenen Konstellationen. Die Fallgruppen der Entstrickung infolge der Überführung von Wirtschaftsgütern, des Wegzugs von Körperschaften und infolge von Umstrukturierungen seien in sich kohärent. Der EuGH habe hier denselben Maßstab angelegt und in seiner gefestigten Rechtsprechung die Niederlassungsfreiheit, teilweise auch die Kapitalverkehrsfreiheit, als maßgebend erachtet. Es erfolge durch den Herkunftsstaat eine Beschränkung der genannten Grundfreiheiten durch Schlechterstellung des

grenzüberschreitenden gegenüber dem inländischen Sachverhalt. In seiner Rechtsprechung wende der EuGH zwei Rechtfertigungsgründe kombiniert an – die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und die Sicherstellung einer Steuererhebung. Die Sicherstellung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse habe auch Prof. Dr. *Dieter Birk* unter anderer Bezeichnung bereits 1999 als maßgebenden Rechtfertigungsgrund erachtet. Vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes müsse dem Steuerpflichtigen nach dem EuGH ein Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung einerseits und Festsetzung und Stundung bis zur Realisation andererseits zugestanden werden. Infolge des Risikos bei der späteren Steuererhebung habe der EuGH Einschränkungen dahingehend vorgenommen, dass die Eintreibung der späteren Steuer sichergestellt werden müsse. Im Laufe der Zeit sei dieser Maßstab für die genannten Fallgruppen hin zu einem Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und einer Staffelung der Zahlung in fünf Jahresraten weiterentwickelt worden. Mit der Staffelung dürften entsprechende Zinsen einhergehen.

Prof. Dr. *Marc Desens* äußerte sich überrascht über die Tatsache, dass dieser Maßstab für den Wegzug natürlicher Personen nach dem EuGH nicht gelte. Für diese Fälle könne nicht unter die aufgezeigte Rechtsprechung des EuGH subsumiert werden. Die Beschränkung der Grundfreiheiten (Niederlassungsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit, allgemeine Freizügigkeit) sowie der entsprechende Rechtfertigungsgrund erfahre bei Wegzug natürlicher Personen zwar keine andere Bewertung. Entscheidend komme es jedoch darauf an, dass der EuGH im Rahmen der Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes strengere Maßstäbe anlege als in den vorgenannten Fallgruppen. So dürften im Rahmen des Wahlrechts zwischen Sofortbesteuerung und Festsetzung mit Stundung bis zur Realisation bei Wahl der Stundung keine Zinsen erhoben werden. Überdies sei eine Staffelung in Teilbeträgen unter Verweis auf die Entscheidung „Wächtler“ des EuGH⁶ ausgeschlossen, sodass bei Wegzug bis zur tatsächlichen Realisation gewartet werden müsse.

III. Unionsrechtskonformität der neuen Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen

Prof. Dr. *Marc Desens* widmete sich im Rahmen der Prüfung der Unionsrechtskonformität der neuen Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen einer Untersuchung des § 6 AStG. Der Gesetzgeber habe § 6 AStG zum 1. Januar 2022 reformiert, was Prof. Dr. *Marc Desens* überblicksartig darstellte. Er gestand zu, dass die neugefasste Norm besser klinge als ihre alte Fassung. Zugleich äußerte er Kritik an der Vorschrift. Prof. Dr. *Marc Desens* zog eine in diesem Zusammenhang passende Metapher von Prof. Dr. *Dieter Birk* heran, der oft das Bild des bereits oben falsch geknüpften Hemdes, das infolgedessen nicht mehr ordnungsgemäß zugeknöpft werden könne, verwendet habe. Problematisch sei, dass nicht auf die Konstellation des Wegfalls des Besteuerungsrechts, sondern auf den Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht abgestellt werde, was auch nach der neugefassten Norm gelte. Zudem stelle sich die Streckung der Besteuerung auf 7 Jahre als problembehaftet dar. Die erste Fragestellung habe der BFH kürzlich beantwortet und die Anknüpfung an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht als gerechtfertigt angesehen. Die Streckung der Besteuerung auf 7 Jahre versuche der Gesetzgeber in Kenntnis des Widerspruchs zur Entscheidung „Wächtler“ des EuGH mit der Begründung zu

⁶ EuGH, 26.02.2019 - C-581/17, Martin Wächtler.

rechtfertigen, dass in den weiteren Judikaten des EuGH andere Maßstäbe zugrunde gelegt würden. Prof. Dr. *Marc Desens* erwiderte, dass es sich um andere Konstellationen handele, die für die Situation des Wegzugs natürlicher Personen nicht passten. Warum dies so sei, könne auch er nicht mit Sicherheit beantworten. Zwar werde auf nationaler Ebene nach der Entstrickung von Privatvermögen und Betriebsvermögen unterschieden. Er könne sich dennoch nicht vorstellen, dass den EuGH diese Differenzierung interessiere und stellte die Relevanz der Unterscheidung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen für die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten in Frage.

IV. Wesentliche Fragen

Prof. Dr. *Marc Desens* fasste abschließend die sich aus seinen Ausführungen ergebenden wesentlichen Fragen zusammen.

Zum einen sei fraglich, ab welchem Zeitpunkt bei stillen Reserven eine gesteigerte Leistungsfähigkeit vorliege. Angeknüpft werden könne an deren Entstehung im Sinne einer erwirtschafteten Leistungsfähigkeit oder an die tatsächliche Realisation im Sinne einer Leistungsfähigkeit als Zahlungsfähigkeit.

Zum anderen müsse hinterfragt werden, was unter einer Entstrickung zu verstehen sei, etwa nur ein normativer Ausschluss des Besteuerungsrechts. Probleme ergäben sich in diesem Zusammenhang bei einer bloßen Beschränkung des Besteuerungsrechts durch Anrechnungsverpflichtung sowie bei der Frage nach der Erheblichkeit des Grundes für den Ausschluss des Besteuerungsrechts.

Auf europäischer Ebene komme für die Beschränkung der Grundfreiheiten der Frage nach dem Maßstab bei Wegzug natürlicher Privatpersonen gesteigerte Bedeutung zu. Sei dieser strenger als bei Wirtschaftsgütern, beim Wegzug von Körperschaften und bei Umstrukturierungen, verbleibe die Frage nach dem Warum.

Im Hinblick auf die Neufassung des § 6 AStG erscheine fraglich, ob eine Wegzugsbesteuerung in den Fällen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AStG n.F. auch ohne Entstrickung und ob eine Streckung der Besteuerung auf 7 Jahre in der Regel gegen Sicherheitsleistung (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.) unionsrechtskonform seien.

B. Diskussion

I. Eingangs-Statements der Podiumsteilnehmenden

Im Anschluss an das einführende Referat von Prof. Dr. *Marc Desens* übergab Prof. Dr. *Roman Seer* das Wort an Prof. Dr. *Andreas Musil* zu einer ersten Stellungnahme.

Prof. Dr. *Andreas Musil* stellte einleitend klar, dass eine Erwidern auf alle von Prof. Dr. *Marc Desens* aufgeworfenen Fragen angesichts deren Umfangs nicht möglich sei und er aus diesem Grund zwei Themen herausgreifen wolle. Für die Frage nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Leistungsfähigkeit komme es bei klassischer Betrachtung auf die Realisation an,

da unter Leistungsfähigkeit Zahlungsfähigkeit verstanden werden müsse. Die Annahme einer fiktiven Leistungsfähigkeit öffne Tür und Tor für eine Vornahme der Besteuerung vor Realisation, ohne dass dies einer Rechtfertigung bedürfe. Die Annahme gesteigerter Leistungsfähigkeit erst im Zeitpunkt der Realisation habe das Bedürfnis nach einer Rechtfertigung von Ersatzrealisationstatbeständen zur Folge. Eine Rechtfertigung der Entstrickungsbesteuerung sei seines Erachtens vor dem Hintergrund der Sicherung des deutschen Steuersubstrats möglich. Hierfür bedürfe es einer gesetzlichen Grundlage, die es für die vom BFH aufgestellte finale Entnahmetheorie lange Zeit nicht gegeben habe. Mittlerweile sei eine solche vorhanden. Aus diesem Grund sah Prof. Dr. *Andreas Musil* im Hinblick auf die Möglichkeit der Rechtfertigung keine großen verfassungsrechtlichen Probleme. Europarechtlich habe sich die Beurteilung stets schwieriger gestaltet, da bereits im Rahmen der durch das SStEG erfolgten Gesetzesänderungen die Europarechtskonformität der eingeführten Normen – insbesondere die des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – bezweifelt worden sei. Die diesbezügliche Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH habe sich aus Sicht von Prof. Dr. *Andreas Musil* spannend gestaltet. Er zeichnete überblicksartig die relevanten Judikate des EuGH zur Verhältnismäßigkeit der Entstrickungsbesteuerung und der über fünf Jahre gestaffelten Steuerzahlung nach, um anknüpfend daran die Entscheidung „Wächtler“ des EuGH darzustellen. Sie scheine die bis zu diesem Zeitpunkt vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen einzureißen, indem bei Wegzug von Privatpersonen strengere Maßstäbe angelegt würden. Als Folge der Rechtsprechung sei es teilweise zur Postulierung einer zweiarmigen Rechtfertigungsarchitektur gekommen. Prof. Dr. *Andreas Musil* halte das für falsch und bezeichne die Entscheidung „Wächtler“ als diametral zur sonstigen Rechtsprechung des EuGH. Es handele sich um einen typischen Ausreißer, bei dem der EuGH die Folgen seiner Entscheidung für seine zuvor aufgestellten Rechtfertigungsgrundsätze nicht bedacht habe. Nachdem Gegenstand des Urteils das Schweizer Freizügigkeitsabkommen gewesen sei, habe es sich nach Auffassung von Prof. Dr. *Andreas Musil* um eine nicht zum Hervorbringen einer Grundsatzentscheidung geeignete Fallkonstellation gehandelt. Der EuGH habe dennoch grundsätzliche Aussagen getroffen, die die Ansicht nährten, es gebe eine zweiarmige Rechtfertigungsarchitektur. Prof. Dr. *Andreas Musil* teile diese Ansicht unter Verweis auf einige Stimmen in der Literatur nicht, da der EuGH die Reichweite des Eingriffs in seine bisherige Rechtsprechung verkannt habe. Prof. Dr. *Andreas Musil* erläuterte, dass diese Auffassung diskutiert werden könne und er die Ausführungen von Prof. Dr. *Marc Desens* kontrastieren habe wollen.

Dr. *Afra Waterkamp* stellte einen in ihrem Senat anhängigen Auslandssachverhalt vor. Gegenstand des Falles sei ein erfolgreicher Bauunternehmer in Sachsen-Anhalt, der eine Finca auf Mallorca erworben habe. Nach Sanierung des Objekts habe er dieses vermieten wollen, was zunächst Anlaufverluste zur Folge gehabt habe. Nach einer Umstrukturierung bei der Wahl von Personal und Marketing hätten sich diese reduziert. Nachdem oberhalb des Vermietungsobjekts mit dem Bau einer Landstraße begonnen worden sei und derartige Bauarbeiten langfristiger Dauer sein könnten, habe sich die Vermietungssituation verschlechtert. Das habe den Bauunternehmer dazu bewogen, den zunächst weiterverfolgten Versuch der Vermietung vorerst zu beenden. Im Rahmen einer in diesem Zeitraum stattgefundenen Betriebsprüfung seien die angefallenen Verluste durch die Finanzverwaltung unter Verweis auf die Annahme von Liebhaberei nicht anerkannt worden.

Dies stelle sich aus Sicht von Dr. *Afra Waterkamp* als erstaunlich dar. Auf die Frage nach dem konkreten Akt der Liebhaberei habe die Finanzverwaltung erklärt, dass dieser in der Beendigung der Vermietung zu sehen sei, da zukünftig allein eine Privatnutzung erwartet werden könne. Dr. *Afra Waterkamp* erläuterte, dass bei Betrieben der Begriff der Betriebsunterbrechung existiere und der Bauunternehmer mangels möglicher Vermarktung für den Zeitraum der Bauarbeiten das aus unternehmerischer Sicht Richtige getan hätte. Aus diesem Grund habe Dr. *Afra Waterkamp* den Gedanken der Betriebsunterbrechung auf den Fall der Vermietung übertragen. Sie schloss ihre Ausführungen mit einem Verweis auf das in einem aktuellen Erörterungstermin vorgelegte Material, das das Voranschreiten der Bauarbeiten belege, und weshalb sie annehme, dass die Finca in ein bis zwei Jahren in einer guten Vermietungssituation vorgefunden werden könne.

Prof. Dr. *Roman Seer* bezeichnete in Anlehnung an den von Dr. *Afra Waterkamp* geschilderten Sachverhalt das Interesse des Fiskus dahingehend als bemerkenswert, dass einerseits die in der Steuerhoheit des nationalen Fiskus entstandene, aber noch nicht realisierte potentielle Leistungsfähigkeit als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung bei Wegzug ins Ausland genommen werde. Umgekehrt wolle der Fiskus in dem dargestellten Fall die im Ausland angefallenen Verluste des unbeschränkt Steuerpflichtigen möglichst nicht anerkennen. Der Umgang mit im Ausland entstandenen Verlusten sei eine europarechtliche Frage. Prof. Dr. *Roman Seer* verwies auf die Problematik der sogenannten finalen Verluste und stellte eine weitergehende Thematisierung der Frage im Rahmen der sich anschließenden Diskussion in den Raum. Zuvor erteilte er Herrn *Berthold Welling* das Wort.

Herr *Berthold Welling* dankte Prof. Dr. *Roman Seer* und den bisherigen Referenten für ihre Vorträge sowie Prof. Dr. *Christian Waldhoff*⁷ für die Möglichkeit, an der Humboldt-Universität zu Berlin zu tagen. Gebe es eine Thematik, zu der er etwas beisteuern könne, sei dies die Diskussion mit Prof. Dr. *Dieter Birk* über das Thema der Leistungsfähigkeit, insbesondere die Frage der Bewertung. Es handele sich um einen Aspekt, der bei § 6 AStG oftmals zu wenig Beachtung finde. Im Hinblick auf die Diskussion der Leistungsfähigkeit werde bei Thematisierung des Wegzugs häufig unmittelbar an den entsprechenden Realisationszeitpunkt beziehungsweise die Realisationsmöglichkeit gedacht. Der Minderheitsgesellschafter einer GmbH unterliege regelmäßig einer Vinkulierung und einer Entnahmebeschränkung, die im gemeinen Wert nicht abgebildet seien. Die vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung bei Anwendung der Gesetze zugrunde gelegte Leistungsfähigkeit liege deutlich höher als die tatsächliche Leistungsfähigkeit. Nach Auffassung von Herrn *Berthold Welling* handele es sich bei dieser Diskrepanz um eines der wesentlichen Probleme. Bei einem Minderheitsgesellschafter müsse der gesamte Betrieb bewertet werden um anteilig eine entsprechende Besteuerung des Gesellschafters zu ermöglichen. Dies gestalte sich als schwierig. Bei Andienung des Gesellschaftersanteils des Minderheitsgesellschafters sei im Gesellschaftsvertrag regelmäßig die Vornahme von Abschlägen geregelt. Eine Steigerungsform dessen liege vor, wenn die neben dem Minderheitsgesellschafter vorhandenen weiteren Gesellschafter geschäftsführend tätig seien. Diesen komme über ihr Geschäftsführergehalt eine entsprechende Liquidität zu, die sie aufbringen könnten, um die Steuerzahlung zu entrichten. Der Minderheitsgesellschafter dagegen müsse seinen Anteil oftmals

⁷ Prof. Dr. *Christian Waldhoff* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Finanzrecht an der Humboldt-Universität zu Berlin.

sogar stehen lassen, da er sonst einer Verwässerung Gefahr laufe. Die Bewertungsfrage sei eine noch unbekannte Problemstellung und zugleich wesentlicher Aspekt für die Unterscheidung zwischen Unternehmen und Personen. Wenngleich bei Personen kein unmittelbarer Zugriff auf die Gesellschaft bestehe, könne eine Regelung durch die Gesellschaft selbst erfolgen. Die Liquidität liege nicht in der Person, sondern in der Gesellschaft. Herr *Berthold Welling* bezog sodann Stellung zur Neubewertung durch die Rechtsprechung des BFH, die Prof. Dr. *Marc Desens* zuvor angesprochen hatte. Diese drehe sich um die Standstill-Klausel. Herr *Berthold Welling* warf die Frage auf, ob die Standstill-Klausel durch die vielen Neuregelungen, insbesondere die Umsetzung der ATAD, eine völlig andere Bewertung erfahre. Die Gerichtsentscheidung, die vor den Änderungen erfolgt sei, könne mithin so nicht mehr aufrechterhalten werden. Herr *Berthold Welling* kam zu dem Ergebnis, dass eine unionsrechtliche Prüfung in jedem Fall geboten erscheine.

Prof. Dr. *Roman Seer* ergänzte, dass er bei § 6 AStG an § 17 EStG als Blinddarm beziehungsweise Wurmfortsatz des Einkommensteuergesetzes denke. Grundidee des § 17 EStG sei eine mitunternehmerähnliche Stellung eines Kapitalgesellschafters gewesen, dem ähnlich einem Mitunternehmer eine gewisse Blockierhaltung zukomme. Die heute in § 17 EStG bestehende Grenze von 1 % stelle sich für Prof. Dr. *Roman Seer* als willkürliche Größe dar. Die Regelung hätte nach seiner Ansicht vollständig aufgegeben werden können, was eine allgemeine Capital-Gain-Besteuerung und eine Relativierung des Kästchendenkens der Einkunftsarten zur Folge gehabt hätte. Zur Standstill-Klausel führte Prof. Dr. *Roman Seer* an, dass diese Übergangsrecht sei, das nach der Rechtslage vor 1993, als die Kapitalverkehrsfreiheit im damaligen EGV eine Änderung erfuhr, frage. Gelegentlich könne auf diese Weise eine Unterstellung verschärfter nationaler Bestimmungen unter die Kapitalverkehrsfreiheit vermieden werden, sofern entsprechendes Recht bereits vor 1993 gegolten habe. In diesem Zusammenhang müsse hinterfragt werden, ob die Bedingungen der jeweiligen nationalen Regelung noch identisch seien. Dies könne nach Prof. Dr. *Roman Seer* in der folgenden Diskussion erörtert werden.

II. Fragen aus dem Publikum

Im Anschluss an die Eingangs-Statements der Podiumsteilnehmenden eröffnete Prof. Dr. *Roman Seer* die Diskussion.

Prof. Dr. *Susanne Sieker*⁸ hinterfragte, ob für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit bei Vorhandensein stiller Reserven nicht sowohl auf deren Entstehung als auch deren Realisation abgestellt werden könne, anstelle die Entstehung und den späteren Realisationsakt als alternative Anknüpfungspunkte für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit zu verstehen. Der Gesetzgeber bestimme den Maßstab der Leistungsfähigkeit und deren Konkretisierung in den Grenzen des Willkür- und Folgerichtigkeitsgebots. Das Einkommensteuergesetz gehe von einem Handlungs- und Erfolgstatbestand aus. Dies sei für Prof. Dr. *Sieker* ein Beispiel dafür, dass stille Reserven zunächst durch das Agieren im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit entstehen müssten und für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit sowohl die Entstehung der stillen Reserven als auch deren spätere Realisation herangezogen werden dürften.

⁸ Prof. Dr. *Susanne Sieker* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Steuerrecht und Wirtschaftsrecht an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.

Prof. Dr. *Roman Seer* erwiderte, dass aus finanzwissenschaftlicher Perspektive bei Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie eine Besteuerung bereits bei Entstehung der stillen Reserven möglich sei und es sich in der Tat allein um eine gesetzgeberische Entscheidung im Sinne von Folgerichtigkeit handeln könne. Im Hinblick auf das Gebot der Folgerichtigkeit stelle sich dann die Frage nach dem Grundkonzept.

Prof. Dr. *Joachim Englisch*⁹ vertrat die Auffassung, dass im Ausgangspunkt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch stille Reserven mit zu erfassen vermöge. Unter Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei die Besteuerung nach Maßgabe der solidarischen Lasttragungsfähigkeit in der nationalstaatlich definierten Solidargemeinschaft der Steuerzahler zu verstehen. Dabei handele es sich um die sozialstaatliche Wurzel des Leistungsfähigkeitsprinzips, die nach Kenntnisstand von Prof. Dr. *Englisch* auch Prof. Dr. *Dieter Birk* so geteilt habe. Moderierend gebe es freiheitsrechtliche Einflüsse, die zum Realisationsprinzip führten als in der Regel angemessene Abwägung zwischen Bewertungs-, Liquiditäts- und Erfassungsproblemen. Der Staat müsse typischerweise nur zuwarten, sodass dies regelmäßig angemessen sei. Gehe es auf staatlicher Seite nicht um bloßes Zuwarten, könne die Abwägung anders ausfallen, ohne dass die Grundidee der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dadurch in Frage gestellt würde. Die freiheitsrechtsrechtlichen Einflüsse des Grundgesetzes würden durch die Grundfreiheiten europarechtlich verstärkt. Infolgedessen bestünden dort gegebenenfalls höhere Anforderungen im Rahmen der Abwägung. Prof. Dr. *Englisch* hinterfragte, ob es sachgerechter sein könne, nicht auf die Abgrenzung zwischen betrieblich und privat abzustellen, was er als grobes Muster bezeichnete. Stattdessen könne – gegebenenfalls typisierend – auf eine Differenzierung zwischen beispielsweise Umlaufvermögen versus Anlagevermögen, Beteiligungen versus der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern, oder auf die Erfassbarkeit im Ausland, bestehende Liquiditäts- und Bewertungsprobleme usw. abgestellt werden. Dies stelle aus Sicht von Prof. Dr. *Englisch* den sachgerechten Ansatz dar. Bezugnehmend auf die Entscheidung „Wächtler“ des EuGH bezweifle er das Vorliegen eines bloßen Ausreißers. Die Entscheidung stamme von der Großen Kammer, die typischerweise Leitentscheidungen setze. Er glaube aus diesem Grund nicht, dass die Entscheidung zeitnah revidiert würde.

Herr *Gert Müller-Gatermann*¹⁰ dankte Prof. Dr. *Marc Desens* für den theoretischen Unterbau der Entstrickung und bezeichnete sich als einer der vielen Väter der gesetzlichen Regelungen zur Entstrickung. Im Rahmen der ursprünglichen Sammlung, Ordnung und Regelung der Entstrickung habe sich für die Politik bereits die Bezeichnung als Entstrickung als schwierig dargestellt, da die Begrifflichkeit zu technisch gewesen sei. Die Politik präferiere eine Erläuterung von Gesetzen durch allgemeine Narrative. Der Aussage, die Beschränkung des Besteuerungsrechts bei beispielsweise Verbringung von Wirtschaftsgütern ins Ausland habe bei Leistungsfähigkeit und Freizügigkeit nicht zu interessieren, hielt Herr *Müller-Gatermann* entgegen, dass der Gesetzgeber hier anders denke. Dieser sehe sich vor der Problematik der Erfassung derartiger Fälle. Der Gesetzgeber habe die Gunst, dass der Begriff der Leistungsfähigkeit mehr als schillernd sei.

⁹ Prof. Dr. *Joachim Englisch* ist Lehrstuhlinhaber für Öffentliches Recht und Steuerrecht sowie Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

¹⁰ *Gert Müller-Gatermann* war Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen und anschließend Of Counsel bei WTS.

Der Leistungsfähigkeitsbegriff habe sich infolge gesetzlicher Regelungen relativiert. Herr *Müller-Gatermann* ergänzte, dass bei Schaffung der Entstrickungsregelung aus Gründen der Vorsicht bei der Europäischen Kommission zur Zulässigkeit der Regelung nachgefragt worden sei. Aufgrund des Steuerzugriffs vor dem eigentlichen Realisationsakt sei man zu einer Streckung der Versteuerung als Lösung gelangt. Dies sei Ergebnis der gesetzlichen Regelungen im SEStEG gewesen. Trotz Absprache mit der Europäischen Kommission gestand Herr *Müller-Gatermann* abschließend zu, dass der EuGH manches noch deutlich anders sehe.

III. Schlussrunde

Prof. Dr. *Roman Seer* schloss die Rednerliste aus dem Publikum und gab Prof. Dr. *Marc Desens* die Möglichkeit zu replizieren.

Prof. Dr. *Marc Desens* bedankte sich für die zahlreichen Anmerkungen und stellte einleitend klar, dass auch er hinsichtlich der Entscheidung „Wächtler“ des EuGH gedacht habe, es hätte sich um eine Ausnahme gehandelt. Dies sei nicht der Fall. Die Rechtsprechung sei von Anfang an nicht konsistent gewesen und könne in zwei Teile untergliedert werden. Auch er hätte ein anderes Ergebnis in der Entscheidung „Wächtler“ erwartet. Hinsichtlich der Frage nach der Leistungsfähigkeit bei stillen Reserven hinterfragte Prof. Dr. *Marc Desens*, wie die Entnahme begründet werden solle, wenn der Standpunkt vertreten werde, dass Realisierung im Sinne von Zahlungsfähigkeit das maßgebliche Kriterium sei. Der Behauptung, es handele sich um eine Ersatzbesteuerung beziehungsweise um potentiell Besteuertes, hielt Prof. Dr. *Marc Desens* entgegen, dass hier konsequent fortgedacht keine Leistungsfähigkeit bestehe. Auch bei einer Ersatzrealisation müsse bereits gesteigerte Leistungsfähigkeit vorliegen. Werde der Auffassung gefolgt, dass nur die Realisation Leistungsfähigkeit begründe, könne keine Besteuerung einer Entnahme begründet werden. Erst recht gelte dies für den Fall der Entstrickung. Auch die Gegenansicht, die eine gesteigerte Leistungsfähigkeit bereits mit Entstehung der stillen Reserven annehme, habe einen Makel. Nach dieser Ansicht müsse eigentlich eine sofortige Besteuerung im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie erfolgen. Praktikabilitätsgründe sprächen dafür, stille Reserven nicht in jedem Jahr neu zu erfassen und zu bewerten. Dies allein sei bereits Rechtfertigungsgrund für eine Stundung bis zum letztmöglichen Zeitpunkt. Zudem rechtfertige der Grundsatz der maßvollen und verhältnismäßigen Besteuerung aufgrund fehlender Liquidität im Entstehungszeitpunkt eine solche Stundung.

Prof. Dr. *Roman Seer* wandte sich an Prof. Dr. *Andreas Musil* und führte aus, dass nicht geklärt werden könne, ob es sich bei der Entscheidung „Wächtler“ um einen Ausreißer in der Rechtsprechung des EuGH handele. Er fragte nach der inhaltlichen Überzeugungskraft einer Differenzierung zwischen wegziehenden Privatpersonen und Veränderungen bei Kapitalgesellschaften. Eine solche Unterscheidung erscheine Prof. Dr. *Roman Seer* nicht evident.

Prof. Dr. *Andreas Musil* erwiderte, dass es Versuche gebe, die Rechtsprechung des EuGH zu systematisieren. Der EuGH habe weitgehend vereinheitlichte Verhältnismäßigkeitsmaßstäbe angelegt. Der Gesetzgeber müsse nicht alle Entstrickungsregelungen identisch ausgestalten, da durch den EuGH ein ausdifferenziertes Konzept – etwa bezüglich Staffelung, Stundung und Sicherheitsleistung – ausgearbeitet worden sei. Das durch den EuGH entwickelte Konzept sei in

sich schlüssig.

Prof. Dr. *Roman Seer* wandte sich mit der Frage an Herrn *Berthold Welling*, ob im Rahmen der Bewertung die Problematik darin zu erblicken sei, dass die in § 9 BewG vorgesehenen Vinkulierungstatbestände nicht angemessen erfasst würden. Die Rechtsprechung des BFH sei bei Auslegung des § 9 Abs. 3 BewG nicht hilfreich gewesen. Vinkulierungstatbestände würden im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gesehen. Dies erfolge nach Prof. Dr. *Roman Seer* auf falscher Ebene, nämlich nicht der Bewertungsebene, sondern der unpassenden Lenkungsaufteilungsebene. Er befürchte, dass in § 6 AStG eine spezielle Vinkulierungsvorschrift als eine Art Weichmacherelement eingebracht werden könnte. Sachgemäßer sei ein Rückgriff auf § 9 BewG.

Nach Herrn *Berthold Welling* sei das wesentliche Problem der Bewertung darin zu sehen, dass in all den genannten Kategorisierungen von einer börsennotierten Gesellschaft ausgegangen werde. Börsennotiert seien weniger als 1000 Gesellschaften, bei den restlichen 2 Millionen nicht börsennotierten Gesellschaften gestalte sich die Bewertung mangels klaren Marktwerts des entsprechenden Anteils schwierig. Herr *Berthold Welling* ordnete die Bewertungsproblematik in den Zusammenhang der Unterscheidung zwischen Gesellschaften auf der einen Seite und Personen auf der anderen Seite ein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei hierfür der Ansatzpunkt gewesen. Nach seiner Auffassung müsse mit Maß an die Wegzugsbesteuerung herangegangen werden. Ein Verweis auf die allgemeine Stundung nach § 222 AO reiche nicht aus. Könne die auf den Anteil geschuldete Steuer aufgrund einer Vinkulierung weder aus einer Veräußerung des Anteils (Realisation) noch aus dem Privatvermögen entrichtet werden, führe das nicht unmittelbar zu einer Steuerstundung. Eine solche würde nur in Ausnahmefällen gewährt.

Prof. Dr. *Roman Seer* nahm Bezug auf die von Dr. *Afra Waterkamp* erläuterten Verluste bei einem im Ausland belegenen Vermietungsobjekt. Bei der Betriebsunterbrechung handele es sich um eine in § 16 EStG zu verortende Rechtsfigur, bei der Gewinne in der Erwartung, dass der Betrieb zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werde, eingefroren würden. Dr. *Afra Waterkamp* habe diese Grundsätze über einen Kunstgriff auf die Verluste bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung übertragen. Die Problematik der Übertragbarkeit dieser Grundsätze auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung belege das Kästchendenken im Rahmen der Einkunftsarten. Prof. Dr. *Roman Seer* fragte Dr. *Afra Waterkamp* nach ihrem methodischen Vorgehen bei der Heranziehung der Grundsätze der Betriebsunterbrechung. Er legte dar, dass es sich sowohl um eine Analogie zu § 16 EStG als auch um eine Rechtsfortbildung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Abmilderung der Ungleichheit zwischen den Einkunftsarten handeln könne.

Für Dr. *Afra Waterkamp* sei die Übertragung der Grundsätze zur Betriebsunterbrechung eine eigene Rechtfertigung gewesen, auch vor dem Hintergrund der Leistungsfähigkeit. Der Bauunternehmer habe alles getan, was sie von einem vernünftigen Unternehmer erwarten würde. Liebhaberei habe sie in dieser Konstellation nicht annehmen wollen. Fraglich wäre allein gewesen, ob die Verluste hätten anerkannt werden können. Die Lösung über eine Übertragung der Grundsätze der Betriebsunterbrechung habe sie für geeignet gehalten, da zeitnah positive Einkünfte erwartet werden könnten. Die Übertragung stelle nach Dr. *Afra Waterkamp* eine eigene

Rechtsfortbildung dar, die ein im Sinne der Leistungsfähigkeit gutes Gefühl vermittelt.