

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

14. Berliner Steuergespräch

„Wegzugsbesteuerung in Europa“

- Tagungsbericht -

von *Berthold Welling*, Berlin und *Dr. Andreas Richter LL.M.*, Berlin¹

Berlin, den 14.02.2005

Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten gerät zunehmend in Widerstreit mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags. Dieser Konflikt, ausgelöst durch den Gegensatz zwischen rein nationalstaatlichen Regulationsinteressen einerseits und den Interessen international tätiger natürlicher und juristischer Personen andererseits, kulminiert in der Wegzugsbesteuerung. Seitdem der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ vom 11. März 2004 die französische Wegzugsbesteuerung für gemeinschaftswidrig erklärt hat, sind auch die deutschen Regelungen, die eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven an den Wegzug anknüpfen, dem Verdacht ausgesetzt, EG-Recht zu verletzen. Der Berliner Steuergespräche e.V. nahm die Entscheidung des EuGH zum Anlass, zum 14. Berliner Steuergespräch² in das Haus der Deutschen Wirtschaft einzuladen, um über die Ausstrahlung der EuGH-Rechtsprechung auf die deutsche Wegzugsbesteuerung zu diskutieren.

Neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Wolfgang Schön*³ und Herrn *Prof. Dr. Franz Wassermeyer*⁴ waren diesmal Frau *Dr. Jutta Förster*⁵ sowie die Herren *RegDir Florenz Hundt*⁶ und *Prof. Dr. Harald Schaumburg*⁷ als Podiumsgäste anwesend. Die Diskussion leitete Herr *Prof. Dr. Dieter Birk*⁸.

A. Die Spannweite des Problems der Wegzugsbesteuerung in Europa

In seinem einführenden Vortrag stellte *Wassermeyer* die Spannweite des Problems der Wegzugsbesteuerung aus Sicht des deutschen Steuerrechts dar. Er behandelte in diesem Zusammenhang neben dem Wegzug natürlicher Personen auch den Wegzug von Kapitalgesellschaften, sowie die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte.

I. Der Wegzug natürlicher Personen

Da das EuGH-Urteil in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ vom 11. März 2004 die französische Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen betreffe, könne es nicht verwundern, dass die EuGH-Entscheidung die Europäische Kommission veranlasst habe, im Hinblick auf § 6 AStG ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik einzuleiten. Zumindest die Kommission sei also der Ansicht, dass § 6 AStG in seiner bisherigen Fassung nicht fortbestehen könne. *Wassermeyer* wies darauf hin, dass die Bedenken an der Europarechtskonformität der deutschen Wegzugsbesteuerungsregelung vor dem Hintergrund gesehen werden müssten, dass Deutschland den Weg- bzw. Umzug eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland anders besteuere als einen Wegzug ins europäische Ausland. Vernünftigerweise könne man jedoch nicht daran denken, den Tatbestand des § 6 AStG auf Wegzüge im Inland auszudehnen. Das Bundesfinanzministerium erwäge daher zurzeit eine Änderung des § 6 AStG. Nach der geplanten Neuregelung werde bei einem Wegzug in ein Land der EU und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) die Steuer vom deutschen Fiskus festgesetzt, jedoch zinslos und ohne weitere Sicherheitsleistungen gestundet, sofern der ausländische Staat eine der deutschen vergleichbare Steuerpflicht kenne. Die Steuer werde danach also erst im Fall einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig. Dem Steuerpflichtigen oblägen insoweit entsprechende Anzeige- und Mitwirkungspflichten.

Pragmatischer als den deutschen Gesetzesentwurf bezeichnete *Wassermeyer* die Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung. Diese sehe vor, dass auf Antrag des Steuerpflichtigen grds. auf eine Steuerfestsetzung verzichtet werden solle. Die Festsetzung solle allerdings dann nachgeholt werden, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligung innerhalb von 10 Jahren nach dem Wegzug veräußere. Nach Ablauf der 10-Jahres-Frist wolle Österreich gänzlich auf eine Besteuerung verzichten. Der Vorteil dieser Lösung bestehe vor allem darin, dass keine anfechtbare Steuerfestsetzung erfolge.

¹ Herr Berthold *Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI); Herr Dr. Andreas *Richter*, LL.M. (Yale) ist Rechtsanwalt in der Kanzlei P+P Pöllath und Partners, Berlin, und Lehrbeauftragter an der Universität St. Gallen. Beide sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V. Die Autoren danken Herrn Marco *Eickmann*, Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, für die vorbereitende Unterstützung zu diesem Beitrag.

² Im Rahmen der vierteljährlich stattfindenden Gesprächsrunden steht den Interessenten aus Politik, Wirtschaft, Rechtsprechung, Wissenschaft und Beratung ein Forum zum regelmäßigen Austausch über steuerpolitische und steuerrechtliche Fragen zur Verfügung.

³ Herr Prof. Dr. Wolfgang *Schön* ist Direktor der steuerlichen Abteilung des Max Planck Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in München.

⁴ Herr Prof. Dr. Franz *Wassermeyer* ist Vorsitzender Richter des 1. Senats am BFH sowie Honorarprofessor an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität in Bonn.

⁵ Frau Dr. Jutta *Förster* ist Leiterin des Fachbereichs Steuern und Abgaben der Schering AG, Berlin.

⁶ Herr RegDir Florenz *Hundt* ist Leiter des Referates IV B 5 (Doppelbesteuerungsabkommen) beim Bundesministerium der Finanzen.

⁷ Herr Prof. Dr. Harald *Schaumburg* ist Seniorpartner in der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg, Bonn, sowie Honorarprofessor an der Universität zu Köln.

⁸ Herr Prof. Dr. Dieter *Birk* ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster.

Schwierigkeiten bereite die geplante Neuregelung des § 6 AStG in den Fällen, in denen der mittlerweile im Ausland lebende Steuerpflichtige seine Anteile nicht veräußere, sondern verschenke. Darüber hinaus könne die endgültige Besteuerung nach § 6 AStG auch relativ einfach unterlaufen werden. Der Steuerpflichtige müsse nach dem Wegzug nur eine Ausschüttung vornehmen lassen, die den Wert der Beteiligung und damit auch den Veräußerungsgewinn mindere. Ferner sei nicht einzusehen, warum auch der Gesetzentwurf zu § 6 AStG nur Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften erfasse.

Handlungsbedarf bestehe auch in den Fällen, in denen ein Freiberufler seinen Betrieb ins Ausland verlagere. Zu denken sei beispielsweise an einen deutschen Gastronom, der sein Lokal diesseits der deutschen Grenze in den grenznahen Bereich jenseits der Grenze verlegen wolle. Dieser Vorgang, der nicht zwangsläufig auch mit einer Verlegung des Wohnsitzes verbunden sein müsse, werde üblicherweise als Betriebsaufgabe im Inland und Neugründung im Ausland eingestuft. Fraglich sei jedoch, ob die Annahme einer Betriebsaufgabe nicht ebenfalls als europarechtswidrig anzusehen sei. Andererseits müsse auch an die Personengesellschaften gedacht werden, die über eine ausländische Betriebsstätte verfügen würden. Verlege der Mitunternehmer einer solchen Personengesellschaft seinen Wohnsitz ins Ausland, so entfiere nämlich das inländische Besteuerungsrecht auf die stillen Reserven des ausländischen Betriebsstättenvermögens schon *de lege lata*.

II. Wegzug von Kapitalgesellschaften

Im zweiten Teil seines Vortrags widmete *Wassermeyer* sich der Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaften. Einführend erörterte er die steuerliche Behandlung der Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft (SE).

Erwerbe eine deutsche Aktiengesellschaft sämtliche Aktien an einer britischen Aktiengesellschaft und würden beide Gesellschaften anschließend zu einer SE mit Sitz in London verschmolzen, so stelle sich die Frage, ob dieser Vorgang eine Besteuerung auslöse und ob eine ggf. erfolgende Besteuerung mit höherrangigem EG-Recht in Einklang stehe. Der Tatbestand des § 12 Abs. 1 KStG sei zwar nicht erfüllt, jedoch gelte es zu berücksichtigen, dass das Vermögen der inländischen Aktiengesellschaft vollständig auf die SE übertragen werde. Darin werde man im Zweifel eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG annehmen müssen. Fraglich sei jedoch, ob es mit dem Sinn und Zweck der Fusionsrichtlinie einerseits und der Verordnung des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft andererseits vereinbar sei, wenn die Verschmelzung eine Besteuerung stiller Reserven im Staat der untergehenden Gesellschaft auslöse.

Auch im Fall der isolierten Geschäftsleitungsverlegung einer inländischen Kapitalgesellschaft stelle sich die Frage nach einer möglichen Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven. Die Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG scheitere in diesem Fall jedoch daran, dass der Sitz der Gesellschaft im Inland verbleibe, die Gesellschaft also weiterhin der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterläge. Eine Wegzugsbesteuerung gem. § 12 Abs. 1 KStG komme im Fall einer isolierten Geschäftsleitungsverlegung daher selbst dann nicht zur Anwendung, wenn die Gesellschaft keine Betriebsstätte und damit kein Steuersubstrat im Inland zurücklasse.

Verlege eine Kapitalgesellschaft allein ihren Sitz ins Ausland, so müsse sowohl der Wegzugs- als auch der Zuzugstaat darüber entscheiden, ob ein solcher Wegzug bzw. Zuzug gesellschaftsrechtlich zulässig sei. Die in Deutschland herrschende Meinung habe dies bisher verneint. Möglicherweise erzwingen die EuGH-Rspr. jedoch ein Umdenken. Gehe man von der Identität zwischen der weggezogenen und der zugezogenen Kapitalgesellschaft aus, so scheide zumindest eine Liquidationsbesteuerung nach § 11 Abs. 1 KStG aus. Ebenfalls könne auch keine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG angenommen werden, solange die Geschäftsleitung weiterhin im Inland verbleibe. Die Anwendung von § 12 Abs. 1 KStG scheitere an dem Fortbestand der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland.

Ferner sei auf den Fall hinzuweisen, dass die wegziehende Kapitalgesellschaft über Vermögen in einem Drittstaat verfüge. In einer solchen Konstellation überprüfe auch der Drittstaat zunächst nach seinem Gesellschafts- und anschließend auch nach seinem Steuerrecht, ob dieses Vermögen veräußert bzw. übertragen wurde und insofern die in dem Vermögen vorhandenen stillen Reserven in diesem Drittstaat zu versteuern seien.

Würden Sitz und Geschäftsleitung einer Gesellschaft ins Ausland verlegt, so stelle sich zunächst die Frage nach einer Liquidationsbesteuerung gem. § 11 Abs. 1 KStG. Ersatzweise käme auch die Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG in Betracht. Von einer Gewinnrealisierung müsse jedoch abgesehen werden, soweit Wirtschaftsgüter nach dem Wegzug in einer inländischen Betriebsstätte steuerverhaftet blieben. In diesen Fällen gebiete das EuGH-Urteil in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ eine teleologische Reduktion der entsprechenden Entstrickungsvorschriften. Soweit die Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung dennoch eine Besteuerung nach § 11 Abs. 1 KStG oder § 12 Abs. 1 KStG auslöse, stelle sich die Frage, ob eine solche Wegzugsbesteuerung mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags vereinbar sei. Da die Situation der des § 6 AStG gleichkomme, spreche einiges dafür, von der Europarechtswidrigkeit der Ersatzrealisationstatbestände auszugehen.

Abschließend wies *Wassermeyer* darauf hin, dass der Wegzug einer Kapitalgesellschaft stets auch aus Sicht des Gesellschafters betrachtet werden müsse. In diesem Fall stehe nämlich eine Besteuerung gem. § 17 Abs. 4 EStG zur Diskussion. Diese setze jedoch sowohl die Liquidation der Gesellschaft, als auch die Auskehrung des verbleibenden Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter voraus. Selbst wenn daher eine Liquidation anzunehmen sein sollte, werde es regelmäßig an der Auskehrung des Gesellschaftsvermögens fehlen.

III. Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte

Als letzte Fallgruppe behandelte *Wassermeyer* die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte. Verlagere ein inländisches Unternehmen eine erfolgreich arbeitende Abteilung vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte, so werde in einer späteren Betriebsprüfung regelmäßig über eine gewinnrealisierende Funktionsverlagerung diskutiert. Die Finanzverwaltung nehme eine entsprechende Funktionsverlagerung an, wenn Wirtschaftsgüter vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte überführt würden. Diese Annahme stehe dem EG-Recht jedoch insofern diametral gegenüber, als dass das EuGH-Urteil in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ verbiete, die Überführung von Wirtschaftsgütern

in eine ausländische Betriebsstätte anders zu besteuern, als entsprechende Innen-transaktionen, die besteuernsneutral vorgenommen werden könnten.

IV. Ergebnis

Wassermeyer schloss seinen Vortrag mit der These, dass – soweit stille Reserven ent-stünden - alle Wegzugsbesteuerungstatbestände, die wirtschaftlich auf die Besteuerung künftiger Gewinne abzielen, auf ihre Vereinbarkeit mit den Doppelbesteuerungsabkom-men überprüft werden müssten, da diese das Besteuerungsrecht aus Veräußerungen von Beteiligungen ausschließlich dem Wohnsitzstaat des Veräußerers zuordnen wür-den.

Birk bedankte sich für die Ausführungen von *Wassermeyer* und übergab das Wort an *Schön*.

B. Die Rechtsprechung des EuGH zu steuerlichen Wegzugsbeschränkungen und ihre Auswirkung auf das deutsche Steuerrecht

Schön stellte seinen Ausführungen zunächst die Frage voran, was der EuGH in Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung bisher überhaupt konkret entschieden habe.

I. Die Rechtsprechung des EuGH

Maßgebliche Bedeutung käme in diesem Zusammenhang den EuGH-Entscheidungen „Daily Mail“, „X und Y“ sowie der Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ zu. *Schön* hob hervor, dass die ältere EuGH-Rspr. noch das Recht des Wegzugsstaates gestützt habe, den Wegzug zum Anlass zu nehmen, stille Reserven aufzudecken und zu versteuern. So habe der EuGH in der Rs. „Daily Mail“ in einem Erst-Recht-Schluss entschieden, dass solange die Niederlassungsfreiheit bereits auf gesellschaftsrechtli-cher Ebene die freie Sitzverlegung nicht ermögliche, auch die, an die Verlegung des Sitzes anknüpfende Liquidationsbesteuerung nicht unzulässig sein könne.

Wichtiger noch als die „Daily Mail“ Entscheidung und auch der jüngste Fall „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ sei jedoch die Entscheidung in der Rs. „X und Y“. Der EuGH habe sich in diesem Fall mit einer Regelung des schwedischen Steuerrechts zur Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von Aktienpaketen auf Kapitalgesellschaften aus-einandersetzen müssen. Das schwedische Steuerrecht habe in einem solchen Fall zwar den Aufschub der Gewinnrealisierung zugelassen, sofern es sich bei der aufnehmenden Gesellschaft um eine inländische Gesellschaft handelte, nicht jedoch wenn die aufneh-mende Gesellschaft im Ausland ansässig war oder die inländische Gesellschaft von ei-ner ausländischen Gesellschaft beherrscht wurde. *Schön* erklärte, dass dieser Fall eine Vorstufe des Wegzugs behandle. Die Regelung verfolge nämlich das Ziel zu verhin-dern, dass der Steuerpflichtige Vermögen zum Buchwert ins Ausland verlagere, um an-schließend steuerbegünstigt hinterher zu ziehen. Die Frage, ob diese Benachteiligung des auf das Ausland gerichteten Aktientausches gegen die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße, habe der EuGH bejaht und sich dabei auf zwei Begründungen gestützt. Die Hilfsbegründung sei dabei diejenige, die die Wegzugsbesteu-erung möglicherweise retten könne. Im Rahmen dieser Hilfserwägung habe der EuGH

nämlich argumentiert, man könne Sicherheitsleistungen verlangen, um im Fall eines späteren Wegzugs des Übertragenden in das Ausland die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Die Hauptbegründung laute hingegen: Wenn ein Staat in einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf sein Recht zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von inländischen Beteiligungen freiwillig verzichte, so habe er auch die Kohärenz der eigenen Steuerordnung durch die Aufdeckung stiller Reserven zu wahren, eingebüßt. Dieser Begründung, so erläuterte *Schön*, habe sich auch der Generalanwalt Mischo in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ angeschlossen. Die französische Wegzugssteuer beruhe nämlich gerade darauf, dass ein Steuerinländer, der wegziehe, in dem konkreten Fall nach Belgien, dann nach dem DBA Belgien nicht mehr erfasst werde, weil dieses dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zuweise. Interessanterweise sei der EuGH jedoch auf diese Argumentation nicht eingegangen. Vielmehr habe er bewusst darauf verzichtet, zu der Frage der generellen Zulässigkeit einer Wegzugsbesteuerung Stellung zu nehmen. Der Fall „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ biete insofern keine endgültige Klarheit. Möglicherweise könne diese Frage jedoch durch die Vorlage des niederländischen Gerichtshofs Arnheim vom 2. November 2004 zur niederländischen Wegzugsbesteuerung einer Klärung zugeführt werden.

II. Auswirkungen der EuGH Rechtsprechung für die deutsche Wegzugsbesteuerung

Schön ging sodann der Frage nach, welche Auswirkungen die EuGH-Rspr. auf § 6 AStG und vergleichbare Ersatzrealisationstatbestände des deutschen Steuerrechts haben werde.

1. Wegzug natürlicher Personen

Es sei nicht zu bestreiten, dass § 6 AStG den grenzüberschreitenden Wegzug im Vergleich zum bloßen Inlandswegzug benachteilige. Fraglich sei daher, ob diese Benachteiligung gerechtfertigt werden könne. Das Argument, § 6 AStG ermögliche dem deutschen Fiskus im letzten möglichen Zeitpunkt auf die unter seiner Steuerhoheit gebildeten stillen Reserven zuzugreifen, bevor das Besteuerungsrecht den Zuzugsstaat übergehe, scheide, wie der Gerichtshof in der Rs. „X und Y“ deutlich gemacht habe, als Rechtfertigungsgrund aus. Durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, in denen das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungen dem Zuzugsstaat eingeräumt werde, habe Deutschland seinen eigenen Kohärenzanspruch freiwillig aufgegeben.

Dies bedeute jedoch nicht, dass der deutsche Gesetzgeber grds. daran gehindert sei, die unter seinem Steuerregime entstandenen stillen Reserven sicher zu stellen. Das gemeinschaftsrechtliche Verbot, die Besteuerung an den Wegzug anzuknüpfen, hindere den Gesetzgeber nicht daran, die Steuer im Zeitpunkt des Wegzugs festzustellen und zinslos und ohne das Erfordernis von Sicherheitsleistungen bis zur tatsächlichen Realisierung zu stunden. Dabei dürfe jedoch die vorweggenommene Feststellung des Wertes der Beteiligungen den Steuerpflichtigen im Fall einer späteren Realisierung nicht benachteiligen. Zwischenzeitliche Wertverluste müssten daher im späteren Realisationsfall beachtet werden. Man müsse sich sogar fragen, ob ein nachteiliger Steuertarif zulässig sei oder ob nicht ein möglicherweise günstigerer Steuertarif im späteren Realisationszeitpunkt angewendet werden müsse.

Ferner sei fraglich, ob der Steuerpflichtige mit verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten belastet werden könne. Zweifel bestünden insoweit, als dass entsprechende Informations- und Mitwirkungspflichten bei reinen Inlandssachverhalten nicht verlangt würden.

2. Wegzug von Kapitalgesellschaften

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht befände sich der Wegzug von Kapitalgesellschaften in der EuGH-Rspr. noch immer auf dem Stand der „Daily Mail“ Entscheidung. Nach wie vor könne der Wegzug aus einem Sitztheoriestaat zur gesellschaftsrechtlichen Auflösung der jeweiligen Kapitalgesellschaft führen. Etwas anderes gelte jedoch beispielsweise für eine englische Ltd., die in Deutschland ihren Verwaltungssitz habe und diesen nach England zurückverlegen wolle.

Aus steuerrechtlicher Sicht bestünden insbesondere bei der Auslegung des § 12 Abs. 1 KStG einige Probleme. So argumentierte *Schön*, dass auch die isolierte Verwaltungssitzverlegung – entgegen der Auffassung von *Wassermeyer* – trotz eines im Inland verbleibenden Satzungssitzes eine Besteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG auslöse. Ersatzrealisationstatbestände wie § 12 Abs. 1 KStG dürften jedoch auf keinen Fall weiter gehen als eine inländische Realisationsbesteuerung. Eine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG, die bei der inländischen Veräußerung eingreife, müsse daher auch bei einem Wegzug nach § 12 Abs. 1 KStG angewendet werden.

Ein interessantes Problem, das sich zukünftig stellen werde, sei das Verhältnis der EuGH-Rspr. zu den steuerlichen Entstrickungstatbeständen einerseits und zur Fusionsrichtlinie andererseits. Nach dem Regelungskonzept der Fusionsrichtlinie unterbleibe die Besteuerung stiller Reserven, wenn und soweit das Vermögen der Gesellschaft weiterhin einer Betriebsstätte im Inland zugerechnet werden könne. Damit habe der Richtliniengeber zugleich indirekt ausgesprochen, dass eine Schlussbesteuerung der stillen Reserven, die der steuerlichen Jurisdiktion des Wegzugsstaates tatsächlich entzogen werden, jedenfalls durch die Richtlinie nicht verboten sei. Insofern stehe die Fusionsrichtlinie in einem deutlichen Spannungsverhältnis zu der Entscheidung des EuGH in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“. Die Richtlinie gewähre den Mitgliedstaaten einen Zugriff, den die Grundfreiheiten in ihrer heutigen Auslegung durch den EuGH nicht zuließen. Dies führe zu der Frage, ob sekundäres Gemeinschaftsrecht den nationalen Gesetzgeber von den Vorgaben der Grundfreiheiten befreien könne. *Schön* argumentierte, dass auch der Richtliniengeber grenzüberschreitende Fälle nicht nachteilig behandeln und Steuergrenzen aufbauen dürfe, die die Grundfreiheiten nicht zuließen. Die Fusionsrichtlinie könne somit nicht die Bindung des nationalen Gesetzgebers an die Grundfreiheiten beschränken. Daher sei bereits jetzt das neue Regelungskonzept der Fusionsrichtlinie im Verhältnis zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrags veraltet.

C. Podiumsdiskussion

Birk eröffnete die Diskussion mit der Frage, wie das Problem der Wegzugsbesteuerung künftig geregelt werden könne und an *Schaumburg* gewandt, ob der Gesetzgeber § 6 AStG nunmehr vollständig abschaffen müsse.

Schaumburg führte dazu aus, dass die Konzeption einer ultima ratio Besteuerung, wie sie sich neben § 6 AStG auch in § 11 Abs. 1 KStG und § 12 Abs. 1 KStG wieder fände, mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar sei und nicht länger aufrechterhalten werden könne. Dies ändere allerdings nichts an dem Umstand, dass auch weiterhin an eine transaktionsbedingte Realisierung stiller Reserven angeknüpft werden könne. Dem Gesetzgeber bliebe es insofern unbenommen, auch weiterhin die Sicherung im Inland gebildeter stiller Reserven sicherzustellen, sofern ein Wechsel von einer wegzugs- zu einer transaktionsbedingten Besteuerung vorgenommen würde. Insofern müsse die Regelung des § 6 AStG vollständig überarbeitet werden und bei der Gelegenheit auch alle bereits bestehenden Plausibilitätsdefizite bereinigt werden. So müsse man sich auch die Frage stellen, warum die Regelung des § 6 AStG nur für Beteiligungen an inländischen nicht jedoch für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften gelte. Eine derartige Differenzierung sei bisher schon nicht plausibel gewesen und unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit erst recht nicht mehr haltbar. Ferner sei nicht plausibel, dass die Regelung des § 6 AStG nicht zwischen dem Wegzug in ein DBA-Land und dem Wegzug in ein nicht DBA-Land differenziere. Im Rahmen einer Anpassung des § 6 AStG müsse ferner in Erwägung gezogen werden, ob sich eine Änderung nur auf den Wegzug in ein EU-Land bzw. in ein Land des europäischen Wirtschaftsraums erstrecken könne oder im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht auch der Wegzug in sog. Drittstaaten entsprechend behandelt werden müsse.

Bei einem Wegzug von Berlin nach Paris sei es durchaus zutreffend und richtig, die im Inland gebildeten stillen Reserven sicherzustellen. Allerdings dürfe dies nicht zu dem Missverständnis führen, dass im Fall einer später tatsächlich erfolgenden Realisierung die stillen Reserven stets mit ihrem beim Wegzug festgestellten Wert einer Besteuerung zugeführt werden könnten. Der EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ sei insoweit eindeutig zu entnehmen, dass nur der tatsächlich realisierte Veräußerungsgewinn einer Besteuerung unterworfen werden könne und daher eine mögliche Wertminderung der Anteile entsprechend zu berücksichtigen sei. Ferner müssten auch zwischen dem Wegzug und einer späteren Realisierung erfolgende Steuersatzänderungen berücksichtigt werden. Weiterhin stelle sich die Frage, ob es zulässig sei, dem Steuerpflichtigen, der ins Ausland wegziehe, Mitwirkungs- und Erklärungspflichten aufzuerlegen. *Schaumburg* führte aus, er verstehe die v. g. Entscheidung so, dass entsprechende Verpflichtungen unzulässig seien.

Als Folge der EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ sei zudem auch eine Sofortbesteuerung im Fall des Wegzugs einer Kapitalgesellschaft nicht mehr haltbar. Entsprechendes müsse auch bei der Verlegung eines Unternehmens ins Ausland gelten. Die frühere BFH-Rspr., die in diesem Vorgang eine Betriebsaufgabe sähe, sei daher ebenfalls nicht mehr haltbar. Und auch der grenzüberschreitende Betriebsvermögenstransfer könne zukünftig nicht mehr so geregelt werden, wie dies derzeit noch in den Betriebsstättenverwaltungsgrundsätzen zu lesen sei.

Schaumburg schloss seine Ausführungen mit der Bemerkung, dass eine Sofortbesteuerung im Wegzugsfall nicht länger möglich sei. Gegen eine Sicherstellung der im Inland gebildeten stillen Reserven sei jedoch nichts einzuwenden sei, sofern die Besteuerung erst im Fall der tatsächlichen Realisierung zu den tatsächlichen Wertverhältnissen erfolge. Die Tatbestände des deutschen Steuerrechts, die einen Wegzug einer Veräußerung gleichstellen, seien jedenfalls nicht länger haltbar.

Daraufhin ging das Wort an *Wassermeyer*, der den Ausführungen von *Schaumburg* in der Tendenz zustimmte. Bestimmte Sicherstellungen seien notwendig und auch der EuGH werde ein gewisses Mindestmaß an Sicherstellungen zulassen. Wo dieses jedoch läge, könne heute noch niemand mit Gewissheit sagen.

Förster nahm anschließend zu den Auswirkungen der „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ Entscheidung auf inländische Kapitalgesellschaften Stellung. Durch die neue EuGH-Rspr. würden sich für Unternehmen grds. vielfältige steuerplanerische Gestaltungsmöglichkeiten ergeben. Große Bedenken äußerte *Förster* jedoch insofern, als damit zu rechnen sei, dass der deutsche Gesetzgeber auf die erweiterten Möglichkeiten, die die Grundfreiheiten inländischen Unternehmen in grenzüberschreitenden Fällen nun bieten würden, ähnlich wie im Fall des § 8a KStG durch Einschränkungen im nationalen Recht reagieren würde. Mit *Wassermeyer* stimmte *Förster* darin überein, dass die Regelung des § 12 Abs. 1 KStG bei Verbleib einer Betriebsstätte im Inland nunmehr teleologisch reduziert werden müsse.

Birk wandte sich sodann mit der Frage an *Hundt*, inwieweit das Bundesfinanzministerium bereits plane, eine Steuerfestsetzung im Wegzugsfall vorzunehmen. *Hundt* erklärte daraufhin zunächst, dass das Konzept, welches der französischen Wegzugsbesteuerung zugrunde läge, nicht mit dem deutschen Besteuerungsansatz übereinstimme. Während die französische Regelung als reine Missbrauchsbekämpfungsregelung ausgestaltet sei, verfolge § 6 AStG das Ziel, die im Inland gebildeten stillen Reserven zu erfassen. Daraus zog *Hundt* den Schluss, dass das Urteil des EuGH in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ nicht ohne weiteres auf die deutsche Wegzugsbesteuerung übertragbar sei. Aus dem EuGH-Urteil ließe sich daher auch nicht unmittelbar die Europarechtswidrigkeit des § 6 AStG entnehmen. Allerdings bestünden auch seitens des Bundesfinanzministeriums Zweifel an der Europarechtskonformität der Regelung. Nach Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik habe man daher das Gespräch mit der Kommission gesucht, um eine einvernehmliche Lösung zur Ausgestaltung des § 6 AStG zu finden. Mittelfristig bestehe zudem das Ziel einen europaweiten Konsens zu erreichen. Zunächst versuche man jedoch § 6 AStG in Zusammenarbeit mit der Kommission entsprechend anzupassen, denn auch von Seiten der Europäischen Kommission werde das Recht der einzelnen Mitgliedstaaten, stille Reserven sicherzustellen, grds. nicht bestritten. Im Rahmen einer europarechtskonformen Ausgestaltung des § 6 AStG werde der Ansatz verfolgt, beim Wegzug aus Deutschland die Steuer festzusetzen. Dabei solle der Wert der Beteiligungen im Zeitpunkt des Wegzugs zugrunde gelegt werden. Die weiteren Überlegungen gingen dahin, die Steuer ohne zusätzliche Sicherheitsleistungen bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung zinslos zu stunden. Eine entsprechende Konzeption berge jedoch die Gefahr von Vollzugsdefiziten in sich. Sollte man sich daher auf einen solchen Besteuerungsansatz einigen, müsse man von den Steuerpflichtigen auch entsprechende Informations- und Mitwirkungspflichten verlangen.

Wassermeyer widersprach den Ausführungen von *Hundt* insoweit, als dass die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ Entscheidung auch unmittelbar auf das Konzept der deutschen Wegzugsbesteuerung anwendbar sei. Schließlich sei auch der Gesetzesbegründung zu § 6 AStG zu entnehmen, dass die Regelung dem Zweck diene, der Steuerflucht entgegen zu wirken. Er stimmte mit *Hundt* jedoch darin überein, dass von der geplanten Neuregelung des § 6 AStG die Gefahr von Vollzugsdefiziten ausgehe. Anders als *Schaumburg* vertrat er jedoch die Auffassung, dass der EuGH ein Min-

destmaß an Informations- und Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen zulassen müsse.

Bezugnehmend auf die Ausführungen von *Schaumburg* bemerkte *Schön*, dass eine Neuregelung des § 6 AStG nicht auch auf Drittstaaten ausgedehnt werden könne. Nur auf EG-Ebene bestünden nämlich entsprechende Korrekturen und ließe sich auf die Amt-hilfe- und die Beitreibungsrichtlinie zurückgreifen. Ebenso wie *Wassermeyer* vertrat auch *Schön* die Auffassung, dass im Wegzugsfall eine Wertfeststellung grds. zulässig sein müsse. Er nahm zudem den Gedanken von *Förster* auf, dass aus Sicht der Unternehmen steuerbilanzielle Einschränkungen des Gesetzgebers zu befürchten seien. Dies würde jedoch bedeuten, dass sich der Gesetzgeber bei den unternehmerischen Einkünften einer Fair-Value-Bewertung zuwenden müsste, um stille Reserven bereits im Vorfeld abzuschöpfen.

D. Auditorium

Aus dem Auditorium meldeten sich Herr *Dr. Ettinger*, Herr *Schmitt* und Herr *Dr. Töben* von der Kanzlei Pöllath + Partner, Berlin, zu Wort.

Auf die Frage von *Ettinger*, ob eine vollständige Neuregelung des § 6 AStG geplant sei oder die bisherige Regelung im Verhältnis zu Drittstaaten bestehen bleibe antwortete *Hundt*, dass kein Anlass bestehe auf den § 6 AStG generell zu verzichten. Im Verhältnis zu Drittstaaten bleibe die Vorschrift daher unverändert. Eine Anpassung der Regelung erfolge nur im Hinblick auf die Mitgliedstaaten der EU.

Schmitt wies darauf hin, dass der EuGH in seiner Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ zwischen der französischen Wegzugsbesteuerung und anderen Besteuerungskonzeptionen, wie z.B. dem § 6 AStG, unterscheide. Aus dem Urteil des EuGH lasse sich daher nicht unmittelbar die Europarechtswidrigkeit des § 6 AStG ableiten. Er interessierte sich dafür, ob aus dem freiwilligen Verzicht der Besteuerung von Anteilsveräußerungen auf DBA Ebene tatsächlich der Schluss gezogen werden könne, der Wegzugsstaat habe seinen Kohärenzanspruch eingebüßt. *Schön* erklärte darauf hin, die Argumentation gehe zurück auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. „Wielockx“. Der EuGH habe diese Argumentation in der Entscheidung „X und Y“ wieder aufgenommen, und schließlich habe sich auch der Generalanwalt Mischo in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ der Auffassung des Gerichtshofs angeschlossen. Der EuGH selbst sei in der Rs. „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ allerdings nicht auf diese Argumentation eingegangen. Möglicherweise werde das Problem jedoch durch die neue Vorlage des niederländischen Gerichtshofs geklärt werden können.

Töben fragte nach, ob das Problem der Wegzugsbesteuerung nicht bilateral oder europaweit einheitlich gelöst werden müsse und wie weit entsprechende Bestrebungen in der EU bereits vorangeschritten seien. *Schaumburg* antwortet in der Weise, dass es nur wenige Doppelbesteuerungsabkommen gebe, die bei einer späteren Veräußerung der Anteile eine Aufteilung der stillen Reserven zwischen den beteiligten Staaten vorsehen. Innerhalb der EU sei dies jedoch weitgehend nicht der Fall. *Schaumburg* schlug daher vor, auf EU-Ebene ein Clearing-Verfahren einzuführen. Noch sinnvoller sei es jedoch, europaweit auf die einzelnen bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zu verzichten und anstatt dessen mit einem multilateralen Abkommen zu arbeiten. *Birk* nahm dies zum Anlass die Frage an *Schön* zu richten, ob der EG-Vertrag die Einführung entspre-

chender Clearing-Verfahren zuließe. *Schön* antwortete, dass man zweifeln könne, ob ein solches System mit dem EG-Vertrag vereinbar sei, jedoch ginge die Rspr. des EuGH - wie das Urteil in der Rs. „Manninen“ zeige - stark in diese Richtung. Diese Entscheidung werde mit Sicherheit dazu führen, dass man sich in Zukunft über Clearing-Systeme verständigen müsse. Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten werde durch entsprechende Verfahren zumindest nicht aufgehoben. Die Frage nach der Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestands als Reaktion des nationalen Gesetzgebers wurde von *Förster* abgelehnt.

Das 15. Berliner Steuergespräch hat die Gruppenbesteuerung zum Thema und findet am 6. Juni 2005 im Haus der Deutschen Wirtschaft, Berlin, statt.