

### Wegzugsbesteuerung: Folgeentscheidung des BFH nach dem EuGH-Urteil Wächtler

Rüdiger Bock, Rechtsanwalt, LL.M. Internationales Wirtschaftsrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht, Konstanz

*In der Folge einer Entscheidung des EuGH (Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17) hat nun der Bundesfinanzhof (Urt. v. 06.09.2023 – IR 35/20) in dem vom Verfasser seit über 10 Jahren geführten Verfahren entschieden, daß die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) bei einem Wegzug in die Schweiz dauerhaft und zinslos zu stunden ist, wobei die Stundung allenfalls von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden kann. Das Urteil ist zur bis zum 31.12.2021 geltenden Fassung der Wegzugsbesteuerung (im Folgenden „a.F.“) ergangen, dürfte aber auch auf die Neuregelung Auswirkungen haben, welche für Wegzüge ab 2022 gilt.*

#### 1. Historie der Wegzugsbesteuerung

##### 1.1 Erste Fassung des AStG

Im Jahr 1968 zog der Unternehmer *Helmut Horten* von Deutschland in die Schweiz. Von dort aus verkaufte er seine gesamten Firmenanteile an einer Kaufhauskette. Der Gewinn war steuerfrei, da die Schweiz Gewinne aus privaten Veräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaftsanteilen nicht besteuert. Daraufhin hat die Bundesrepublik Deutschland das Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz, AStG, auch bekannt als „Lex Horten“) eingeführt, welches am 13.09.1972 in Kraft getreten ist. Gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F. wurde bei natürlichen Personen, die insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und die in den vorangegangenen fünf Jahren eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens einem Prozent gehalten haben, bei Aufgabe ihres Wohnsitzes in Deutschland der nicht realisierte Wertzuwachs aus der Beteiligung der deutschen Einkommensteuer unterworfen. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird der Einkommensteuer unterworfen (§ 17 EStG). Für die Besteuerung werden 60% des gemeinen Werts der Anteile (§ 11 BewG) als Bemessungsgrundlage herangezogen (Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG).

##### 1.2 Änderungen durch das SEStEG

Nachdem der EuGH im Jahr 2004 entschieden hatte, daß die ähnlich ausgestaltete französische Wegzugsbesteuerung

dem Gebot der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 des EG-Vertrages widerspricht, wenn die Verlagerung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt (EuGH, Urt. v. 11.03.2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant, C-9/02), forderte die EU-Kommission auch Deutschland förmlich auf, seine Rechtsvorschriften über die Wegzugsbesteuerung aufzuheben (EU-Kommission, Pressemitteilung vom 19.04.2004, 1 P/04/493). Deutschland hat in der Folge mit dem SEStEG zwar eine Änderung, teilweise aber noch eine Verschärfung eingeführt (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006). Damit wurden nicht mehr nur Beteiligungen an inländischen, sondern auch an ausländischen Gesellschaften erfaßt, die nach dem Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprechen. Neben dieser Verschärfung wurde durch das SEStEG in § 6 Abs. 5 AStG a.F. auch eine Regelung eingeführt, in Folgederer die nach § 6 Absatz 1 AStG a.F. geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden ist, sofern der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des EWR-Abkommens ist und er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Weitere Voraussetzung war, daß die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet ist. Die Schweiz wurde in dieser Stundungsregelung nicht berücksichtigt, obwohl auch mit der Schweiz ein bilaterales Abkommen bestand, das sogenannte Freizügigkeitsabkommen (Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, FZA, ABl. L 114 v. 30.04.2002).

Eine weitere Stundungsmöglichkeit, die auch für Wegzüge in Drittstaaten galt, war beschränkt auf Härtefälle und sah eine Aufteilung in maximal fünf verzinsliche Jahresraten gegen Sicherheitsleistung vor (§ 6 Absatz 4 Satz 1 AStG a.F.).

### 1.3 Neuregelung seit dem 01.01.2022

In der Folge einer Entscheidung des EuGH (Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17, hierzu ausführlich unten Ziffer 4.2), welches in der sofortigen Erhebung der Wegzugsbesteuerung einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen in Bezug zur Schweiz feststellte, reagierte zunächst das BMF mit einer Anweisung, wonach abweichend von § 6 Absatz 4 Satz 1 AStG a.F. eine Stundung auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten vorzunehmen ist, die nach § 234 AO zu verzinsen sind, ohne daß es auf eine erhebliche Härte bei alsbaldiger Einziehung ankommt, allerdings nur gegen Sicherheitsleistung, wenn der Steueranspruch, z.B. mangels Beitreibungshilfe, gefährdet erscheine (BMF v. 13.11.2019 – IV B 5 – S 1325/18/10001:001). Allerdings sah sich der Gesetzgeber statt der Übernahme dieser Regelung des BMF veranlaßt, § 6 AStG komplett neu zu gestalten.

#### 1.3.1 Neue Stundungsregelung

Die seit dem 01.01.2022 geltende Neuregelung des § 6 AStG sieht nunmehr gar keine Differenzierung mehr zwischen Wegzügen in EU-/EWR und Drittstaaten vor. Insbesondere wurde die dauerhafte zinslose Stundung bis zur Anteilsveräußerung gestrichen (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.) und durch die Möglichkeit ersetzt, eine Zahlung der Steuer in sieben Jahresraten zu beantragen (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.). Diese Regelung stellt also in Bezug auf Wegzüge in EU-/EWR-Fälle eine erhebliche Verschlechterung dar, jedoch in Bezug auf Wegzüge in Drittstaaten eine Erleichterung.

#### 1.3.2 Nachträgliche Wertverluste

In der Altfassung war vorgesehen, daß nachträgliche Wertminderungen die Wegzugsbesteuerung reduzieren können, sofern der Zuzugsstaat diese bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt (§ 6 Abs. 6 AStG a.F., vgl. zum Erfordernis der fehlenden Berücksichtigung im Zuzugsstaat auch BFH v. 26.07.2023 – I R 39/20). In der Neuregelung ist diese Möglichkeit ersatzlos gestrichen, so daß keine Korrekturmöglichkeit mehr vorgesehen ist, wenn sich der Wert der Anteile nach dem Wegzug verringert. Dies kann dazu führen, daß Steuern auf fiktive Veräußerungsgewinne zu zahlen sind, die durch den Steuerpflichtigen effektiv nie realisiert werden können.

Der EuGH hat in einem Urteil im Jahr 2006 festgestellt, daß ein Steuerpflichtiger, der aus den Niederlanden wegzieht, gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehält, benachteiligt wird (EuGH-Urt. v. 07.09.2006, „N“, C-470/04). Wie der EuGH festhielt, wurde eine Person allein wegen des Wegzugs mit dem Einkommen steuerpflichtig, das noch nicht realisiert war und über das er nicht verfügte, wohingegen, wenn er in den Niederlanden wohnen geblieben wäre, der Wertzuwachs nur besteuert worden wäre, wenn und soweit er tatsächlich realisiert worden wäre. Diese unterschiedliche Behandlung sei geeignet, den Betroffenen vom Wegzug aus den Niederlanden abzu-

halten. Zudem wurden nach der Verlegung des Wohnsitzes eintretende Wertminderungen zu dem maßgeblichen Wegzugszeitpunkt nicht steuermindernd berücksichtigt. Somit hätte die Steuer auf den nicht realisierten Wertzuwachs, die zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung festgesetzt, gestundet und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig geworden wäre, die Steuer übersteigen können, die der Steuerpflichtige hätte entrichten müssen, wenn die Veräußerung zu demselben Zeitpunkt stattgefunden hätte, ohne daß der Steuerpflichtige aus den Niederlanden weggezogen wäre. Die Einkommensteuer wäre dort auf der Grundlage des bei der Veräußerung tatsächlich realisierten Wertzuwachses berechnet worden, der niedriger oder gar inexistent hätte sein können.

Indem die Neufassung des § 6 AStG keine nachträgliche Minderung vorsieht, wenn ein tatsächlicher Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt und dadurch die beim Wegzug festgesetzte Steuer diejenige Steuer übersteigt, die der Steuerpflichtige hätte entrichten müssen, wenn die Veräußerung zu demselben Zeitpunkt stattgefunden hätte, ohne daß der Steuerpflichtige aus Deutschland weggezogen wäre, sollten die Argumente aus der Rechtssache „N“ auch gegen das Fehlen der Berücksichtigung nachträglicher Verluste vorgebracht werden können, zumindest bei einem Wegzug in einen EU-/EWR-Staat oder in die Schweiz.

#### 1.3.3 Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht

Eine weitere Änderung betrifft die nötige Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht vor dem Wegzug. Nach der Altregelung war es ausreichend, daß der Steuerpflichtige insgesamt mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F.). Dies kann demnach in einem Zeitraum liegen, in dem der Steuerpflichtige die Kapitalgesellschaftsanteile überhaupt noch nicht innehatte. Es reichte aus, wenn eine Person irgendwann in ihrer Kindheit in Deutschland 10 Jahre gewohnt hatte. Nach der Neuregelung gilt die Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem Auslösen der Wegzugsbesteuerung insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sind (§ 6 Abs. 2 AStG n.F.). Je nach Sachverhalt der betreffenden Personen, kann dies also eine Verschärfung oder eine Erleichterung im Vergleich zur Altfassung darstellen.

#### 1.3.4 Vorübergehender Wegzug

Geändert wurde zudem die Regelung über die vorübergehende Abwesenheit (zum Erfordernis einer Rückkehrabsicht vgl. BFH, Urt. v. 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl II 2023, 898). Wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch unter im Gesetz genauer definierten Voraussetzungen, insbesondere dürfen die Anteile zwischenzeitlich nicht veräußert worden sein (§ 6 Abs. 3 AStG n.F.). Die Frist von sieben Jahren kann auf Antrag des Steuerpflichtigen insgesamt um

höchstens fünf Jahre verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

### 1.3.5 Weitere Auslösungstatbestände

Die Wegzugsbesteuerung kann neben der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (Wegzug) auch durch andere Tatbestände ausgelöst werden. Zum einen ist zu nennen die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG n.F.), zum anderen der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

In der Altfassung war noch als Tatbestand zur Auslösung der Wegzugsbesteuerung geregelt die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG a.F.). Auf Grund einiger Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz (siehe hierzu unten Ziffer 2) konnte es zu Fällen kommen, in denen die Wegzugsbesteuerung durch eine Verlagerung der Ansässigkeit in die Schweiz ausgelöst wurde, obwohl das Besteuerungsrecht Deutschlands für Veräußerungsgewinne bezüglich der Kapitalgesellschaftsanteile weiterhin in Deutschland verblieben ist. Im Anwendungserlaß zum AStG a.F. war das noch ausdrücklich vorgesehen (BMF v. 14.05.2004, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes Ziffer 6.3, Nr. 2). Wenn die Person zu einem späteren Zeitpunkt ihren deutschen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland dann endgültig aufgab, wurde die Wegzugsbesteuerung erneut ausgelöst (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F.).

Bezüglich der Neuregelung, die statt der Ansässigkeitsverlagerung das Erfordernis „Ausschluß oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile“ vorsieht, erläutert der aktuelle Anwendungserlaß (BMF, Schreiben v. 22.12.2023, RN 89): „*Ein Ausschluß des deutschen Besteuerungsrechts liegt vor, wenn die natürliche Person für Abkommenszwecke im anderen Vertragsstaat ansässig ist und das DBA für den Fall einer künftigen Veräußerung der Anteile dem ausländischen Staat auf Grund einer mit Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA 2017 vergleichbaren Regelung das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist.*“ Durch die Formulierung, daß dem Zuzugsstaat das *ausschließliche* Besteuerungsrecht zugewiesen sein muß, läßt sich argumentieren, daß – sofern das Besteuerungsrecht Deutschlands auf Grund der Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz bestehen bleibt – die bloße Ansässigkeitsverlagerung die Wegzugsbesteuerung nicht auszulösen vermag. Hierfür spricht auch die Verwendung des Wortes „und“, welches für eine kumulative Voraussetzung spricht. Eindeutig ist diese Formulierung im Anwendungserlaß allerdings nicht, da die Fallgruppe der Sonderregelungen nicht erwähnt ist, sondern

lediglich auf Art. 13 des Abkommens verwiesen wird. Es wird sich daher die Einholung einer verbindlichen Auskunft empfehlen (§ 89 Abs. 2 AO).

### 1.4 Wertermittlung

Für die Wertermittlung kann grundsätzlich das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wonach der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird (§§ 11, 199 ff. BewG, insbesondere § 203 BewG: Faktor 13,75). Allerdings wird oftmals auf einen abweichenden Wert nach einem Gutachten nach Ertragswertverfahren (z.B. IDW S1) abgestellt, da das vereinfachte Ertragswertverfahren oft zu überhöhten Werten führen würde. Diesbezüglich ergibt sich durch die Neuregelung keine Änderung.

## 2. Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz

Verschiedene Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz können dazu führen, daß die Wegzugsbesteuerung eingreift, obwohl Deutschland noch ein Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne behält.

### 2.1 Nachgelagertes Besteuerungsrecht bei wesentlichen Kapitalgesellschaftsanteilen

Nach Art. 13 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) sind Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Ausnahmen sind für die Fälle vorgesehen, in denen der Wert zu mehr als 50% auf unbeweglichem Vermögen beruht, das in dem anderen Vertragsstaat liegt. Zudem gilt eine Ausnahme, wenn die Anteile Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellen, welches ein Unternehmen im anderen Vertragsstaat hat. Grundsätzlich aber hat nur der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen. Für ein „normales“ DBA, welches dem OECD-Standard entspricht, ist die Regelung der Wegzugsbesteuerung also verständlich, da mit dem Wegzug regelmäßig das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften enden würde.

Nach Art. 13 Abs. 4 des DBA Deutschland-Schweiz hingegen behält bei einer Ansässigkeitsverlagerung einer natürlichen Person der frühere Ansässigkeitsstaat noch für fünf Jahre das Besteuerungsrecht. Dies gilt unter der Voraussetzung, daß die Person eine wesentliche Beteiligung hält, welche definiert ist als „mehr als ein Viertel“. Weitere Voraussetzung ist, daß die Person für den Veräußerungsgewinn im



Ansässigkeitsstaat keiner Besteuerung unterliegt. Dies ist bei der Schweiz aktuell der Fall, da die Schweiz keine Steuer auf Veräußerungsgewinne erhebt, die aus Kapitalgesellschaften stammen, welche eine natürliche Person im Privatvermögen hält. Die Ausnahmeregelung in Art. 13 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz ist also speziell für solche Konstellationen entwickelt, in denen eine natürliche Person von Deutschland in die Schweiz zieht und dort ihre Kapitalgesellschaftsanteile veräußert.

Auf Grund dieser Sonderregelung im DBA Deutschland-Schweiz kann es demnach zu der Situation kommen, daß das Besteuerungsrecht Deutschlands während dieser Fünfjahresfrist bestehen bleibt, jedoch die Wegzugsbesteuerung trotzdem ausgelöst wird. In solchen Fällen erscheint die von der Rechtsprechung des EuGH entwickelte Rechtfertigungsmöglichkeit einer Wegzugsbesteuerung durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien zweifelhaft (vgl. EuGH, Urt. v. 17.03.2022, Allianz-GI-Fonds AEVN, C-545/19, Rn. 82).

## 2.2 Wartefrist für wegziehende Personen

Die Bundesrepublik Deutschland hat zudem noch weitere Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz vorgesehen, die ihr ein Besteuerungsrecht zuweisen, welche im OECD-MA nicht vorgesehen sind. Nach Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz kann Deutschland bei einer natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt, während des Wegzugsjahrs und weiteren fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte besteuern, auch wenn die anderen Abkommensartikel diese Einkünfte eigentlich der Schweiz zuweisen und eine Freistellung in Deutschland vorsehen würden. Voraussetzung hierfür ist, daß die Person in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Eine Ausnahme ist vorgesehen, wenn die Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit auszuüben. Das schweizerische Besteuerungsrecht bleibt hierdurch unberührt.

Die Ausnahmeregelung in Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz ist demnach ebenfalls speziell für Konstellationen entwickelt, in denen eine natürliche Person von Deutschland in die Schweiz zieht. Auch nach dieser Vorschrift können Gewinne aus der Veräußerung von deutschen Kapitalgesellschaftsanteilen noch weiter in Deutschland besteuert werden, auch wenn die Regelung in Art. 13 DBA Deutschland-Schweiz das Besteuerungsrecht ausschließen würde, wenn eine Beteiligung am Stammkapital zwischen 1–25% vorliegt. Deutschland geht mit der Ausnahmeregelung für Arbeitnehmer davon aus, daß in solchen Fällen das Motiv der Steuervermeidung nicht im Vordergrund steht. Ausreichend soll dafür auch sein, wenn das Motiv der Arbeitsausübung in der Schweiz nicht das Hauptmotiv für den Umzug war, wenn nur die Absicht hinzukommt, dort einer unselbständigen Arbeit nachzugehen.

Es ist auch nicht erforderlich, daß die beabsichtigte Arbeitsaufnahme schon konkrete Formen angenommen hat. Insbesondere müssen weder der Arbeitgeber noch der Arbeitsplatz noch die Art der auszuübenden Tätigkeit beim Zuzug in die Schweiz feststehen. Schließlich genügt es, wenn beim Zuzug in die Schweiz die Absicht der Arbeitsaufnahme vorhanden gewesen ist, selbst wenn diese Absicht dann später endgültig und auf Dauer aufgegeben wird (BFH, Urt. v. 02.09.2009 – I R 111/08, BStBl II 2010, 387). Im Übrigen schadet auch nicht, wenn der Umzug in die Schweiz erst mehrere Jahre nach Aufnahme der dortigen Arbeitstätigkeit erfolgt ist (BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 109/09, BStBl II 2011, 443). Bei dieser Regelung dürfte wiederum die Rechtfertigungsmöglichkeit einer Wegzugsbesteuerung durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien zweifelhaft sein.

## 2.3 Überdachende Besteuerung bei ständiger Wohnstätte

Schließlich hat sich Deutschland – entgegen dem OECD-MA – zeitlich unbefristet ein Besteuerungsrecht für den Fall vorbehalten, daß der Steuerpflichtige zwar in der Schweiz ansässig ist (also in der Regel dort seinem Lebensmittelpunkt hat), aber noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland hat (Art. 4 Abs. 3 S. 1 DBA Deutschland-Schweiz). Bei dem im Abkommen nicht definierten Begriff der „ständigen Wohnstätte“ handelt es sich um einen Wohnsitz, der in das übliche Leben des Steuerpflichtigen eingebunden ist und nicht nur an wenigen Tagen im Jahr genutzt wird. Auf eine Mindestzahl an Tagen will sich die Rechtsprechung hierfür allerdings nicht festlegen lassen (BFH, Urt. v. 05.06.2007 – I R 22/06, BStBl II 2007, 812).

Demnach kann in solchen Konstellationen Deutschland weiterhin eine Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vornehmen. Nach § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG a.F. und dem hierzu ergangenen Anwendungserlaß wollte Deutschland dennoch die Wegzugsbesteuerung anwenden, da nach dem Gesetzeswortlaut allein die Verlagerung der Ansässigkeit in einen Staat, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, zu einer Verwirklichung des Tatbestands der Wegzugsbesteuerung führte. Nach der Neuregelung dürfte dies nicht mehr möglich sein (vgl. oben Ziffer 1.3.5).

## 2.4 Amtshilfe, große Auskunftsklausel

Im Jahr 2009 hat die Schweiz ihre Amtshilfepolitik dem weltweiten Trend zur Transparenz angepaßt und beschlossen, den OECD-Standard in ihre DBA zu übernehmen. Der OECD-Standard beinhaltet, daß Amtshilfe generell auch für die Durchsetzung des internen Rechts geleistet werden soll und zwar unter Durchbrechung des Amtsgeheimnisses. Die Schweiz hat mit Art. 27 des DBA Deutschland-Schweiz auch

die im Jahre 2005 neu in das OECD-Musterabkommen aufgenommenen Bestimmungen durch das das Protokoll vom 27.10.2010 zum Abkommen übernommen (große Auskunfts-klausel bzw. große Amtshilfe).

### 3. Freizügigkeitsabkommen

#### 3.1 Niederlassungsfreiheit

Das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (FZA) ist Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung (Art. 216, 217 AEUV). Es bindet daher die Mitgliedstaaten. Nach dem Wortlaut des zweiten Satzes der Präambel des Abkommens sind die Vertragsparteien „entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“. Das FZA lehnt sich deutlich an die Bestimmungen des AEUV zur Arbeitnehmerfreizügigkeit, zur Niederlassungsfreiheit, zur Dienstleistungsfreiheit und an das allgemeine Freizügigkeitsrecht sowie an das freizügigkeitsspezifische Sekundärrecht der EU an. Der persönliche Anwendungsbereich des FZA umfaßt die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten und der Schweiz, der räumliche erstreckt sich auf das Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten und der Schweiz (Art. 1 FZA). Das Ziel des Abkommens besteht insbesondere darin, zu Gunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der EU und der Schweiz die Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien und die Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer zu gewährleisten (Art. 1 Buchst. a und d FZA). Zur Erreichung der Ziele des FZA treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden (Art. 16 Abs. 1 des FZA). Soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt (Art. 16 Abs. 2 Satz 1 des FZA).

Der Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA ist der 21.06.1999. Damit ist die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auch auf das Verhältnis zur Schweiz übertragbar, welche vor dem Zeitpunkt ergangen ist. Der EuGH hat vor diesem Datum in verschiedenen Urteilen festgestellt, daß eine direkte Besteuerung seitens der Mitgliedstaaten unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts zu erfolgen hat (EuGH-Urt. v. 14.02.1995, Schumacker, C-279/93). Die Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen wird durch das FZA in vergleichbarer Weise geschützt, wie es beim AEUV der Fall ist. Das gilt auch und insbesondere in Bezug auf steuerliche Maßnahmen der Vertragsstaaten. Dies ergibt sich zum einen

aus der Zielsetzung des Abkommens, zum anderen auch aus dem Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH, welche bereits vor Unterzeichnung des FZA die wesentlichen Grundsätze festgestellt hatte.

Der EuGH hat zudem festgestellt, daß das Abkommen nicht lediglich im Fall der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, also dann anwendbar sei, wenn die Staatsangehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei gegenüber Inländern ungleich behandelt würden (EuGH, Urt. v. 28.02.2013, Ettwein, C-425/11). Es ist nämlich möglich, daß die Staatsangehörigen einer Vertragspartei unter bestimmten Umständen und nach Maßgabe der anwendbaren Bestimmungen aus dem Abkommen abgeleitete Rechte auch gegenüber ihrem eigenen Land geltend machen können (EuGH, Urt. v. 15.12.2011, Bergström, C-257/10).

#### 3.2 Bedeutung des Art. 21 FZA

Auf Grund einer Sonderregelung im FZA stellt sich die Frage, ob in Bezug auf das Steuerrecht die Berufung auf das FZA eingeschränkt ist. Nach Art. 21 Abs. 2 FZA ist keine Bestimmung dieses Abkommens so auszulegen, daß sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Nach Art. 21 Abs. 3 FZA hindert keine Bestimmung dieses Abkommens die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Besteuerung zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Daß auf Steuerpflichtige, die sich nicht in vergleichbaren Situationen befinden, unterschiedliche Regelungen angewendet werden können, war bereits in der Rechtsprechung des EuGH vor Unterzeichnung des FZA anerkannt (bspw. EuGH-Urteil Schumacker a.a.O.). Hiermit ist allerdings dem Gesetzgeber nicht gestattet, in solchen Situationen beliebige Regelungen vorzusehen, sondern die Maßnahmen sind unter dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu würdigen. Auch daß die Gewährleistung der tatsächlichen Erhebung der Steuern und Verhinderung der Steuerflucht einen Rechtfertigungsgrund darstellen kann, war in der Rechtsprechung des EuGH vor Unterzeichnung des FZA anerkannt (bspw. EuGH, Urt. v. 17.07.1997, Leur-Bloem, C-28/95). Demnach ist zunächst festzuhalten, daß die in Art. 21 des FZA festgelegten Grundsätze lediglich eine Wiedergabe der ohnehin über Art. 16 des FZA anzuwendenden Rechtsprechung des EuGH darstellen.

## 4. Verfahren in der Rechtssache Wächtler

### 4.1 Sachverhalt des Streitfalls

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger. Er gründete zusammen mit einem Partner eine GmbH in der Schweiz, wobei er an dem Stammkapital zu 50% beteiligt war. Der Kläger ist Geschäftsführer der GmbH und war zunächst als Grenzgänger von Konstanz aus tätig. Im Jahr 2011 ist er unter Aufgabe des deutschen Wohnsitzes in die Schweiz umgezogen, woraufhin das Finanzamt Konstanz eine Wegzugsbesteuerung erhoben hat. Der Kläger hat die Wegzugsbesteuerung bezahlt, ohne eine Stundung zu beantragen und hiergegen Klage zum Finanzgericht Baden-Württemberg erhoben.

### 4.2 EuGH-Verfahren C-581/17 – Wächtler

Das Finanzgericht sah in der sofortigen Erhebung der Wegzugsbesteuerung einen möglichen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen und stellte beim EuGH ein Ersuchen um Vorabentscheidung. Der EuGH verwies die Sache auf Grund der Bedeutung der Rechtssache an die mit 15 Richtern besetzte Große Kammer. In dem Verfahren hatte der Vertreter der Bundesrepublik Deutschland zunächst bestritten, daß das FZA auch für Personen gelte, die ihre Tätigkeit mittels einer eigenen Kapitalgesellschaft ausüben wollen. Der EuGH hatte hingegen schon früher entschieden, daß die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter die Freizügigkeit für Selbständige falle (EuGH, Urt. v. 15.03.2018, Picart, C-355/16). Allerdings hatte der EuGH in der Rechtssache Picart auch festgehalten, daß sich aus dem Wortlaut des Art. 12 Abs. 1 des Anhangs I des FZA ergebe, daß das Niederlassungsrecht voraussetze, daß sich die Person zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei niederlassen wolle. Demnach wäre das Beibehalten einer selbständigen Tätigkeit im Herkunftsstaat nicht ausreichend für diesen Tatbestand. Für selbständige Grenzgänger gibt es noch eine andere Vorschrift, nämlich Art. 13 Abs. 1 des Anhangs I des FZA. Hierfür wäre allerdings Voraussetzung, daß die Person in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an ihren Wohnort zurückkehrt. Im Streitfall wurde die Tätigkeit im Zuzugsstaat Schweiz ausgeübt, weshalb der Anwendungsbereich des FZA grundsätzlich eröffnet war.

In seiner Entscheidung Wächtler stellte der EuGH zunächst fest, daß die deutsche Regelung zur Wegzugsbesteuerung geeignet sei, die durch das FZA gewährte Niederlassungsfreiheit einzuschränken (EuGH, Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17). Besondere Bedeutung kam daher der Frage zu, ob diese Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie etwa die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien, gerechtfertigt sei. Dabei sind im Verhältnis zur Schweiz dieselben Maßstäbe an Rechtfertigungsgründen

anzulegen wie im EU-/EWR-Fall (EuGH-Urt. v. 23.09.2003, Ospelt und Schlössle Weissenberg, C-452/01). Zwar findet im Verhältnis zur Schweiz die EU-Amtshilferichtlinie keine Anwendung. Allerdings ist durch die Große Auskunfts-klausel im DBA Deutschland-Schweiz von einem identischen Schutzniveau auszugehen (vgl. oben Ziffer 2.4).

Der EuGH hatte bereits in der Vergangenheit festgestellt, daß ein Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse, das Recht hat, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern (EuGH, Urt. v. 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, Rn. 47 und v. 21.12.2016, Kommission/Portugal, C-503/14, Rn. 57). Als weiterer möglicher Rechtfertigungsgrund kann als zwingendes Allgemeininteresse die Wirksamkeit der Steueraufsicht und der steuerlichen Kontrolle in Betracht kommen (EuGH, Urt. v. 15.05.1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, und Urt. v. 14.09.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04) Es sei daher grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn ein Mitgliedstaat Maßnahmen trifft, um die tatsächliche Erfassung der Besteuerungsgrundlagen sicherzustellen.

Infolgedessen hat der EuGH in der Rechtssache Wächtler festgestellt, daß die Festsetzung einer Wegzugsbesteuerung geeignet sei, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland sicherzustellen. Allerdings stelle die Festsetzung und Stundung der Steuer bis zu einer tatsächlichen Veräußerung die Steuerzahlung ebenso sicher wie eine Sofortbesteuerung und sei zudem eine Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigt als die sofortige Einziehung der Steuer. Im Verhältnis zur Schweiz könne allenfalls eine Sicherheitsleistung gefordert werden, da die Schweiz keine Hilfe bei der Vollstreckung von ausländischen Steuern leistet. Die von Deutschland (BMF-Schreiben v. 13.11.2019, a.a.O.) vorgesehene Regelung zur Zahlung der Steuer in höchstens fünf Teilbeträgen bei Härtefällen sei nicht ausreichend. Im Ergebnis hat der EuGH die sofortige Erhebung Wegzugsbesteuerung daher für nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen vereinbar erklärt.

### 4.3 Fortgang des nationalen Gerichtsverfahrens

Das Finanzgericht Baden-Württemberg mußte in der Folge über die Auslegung des EuGH-Urteils entscheiden. Die Schwierigkeit der Auslegung bestand darin, daß der EuGH wörtlich das geltende „Steuersystem“ als abkommenswidrig angesehen hatte, ohne die Rechtsfolge zu bestimmen, womit diese Aufgabe nun den nationalen Gerichten zukam. Mit Gerichtsbescheid vom 31.08.2020 – 2 K 835/19 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg sodann entschieden, das EuGH-Urteil sei so auszulegen, daß eine dauerhafte und zinslose Stundung nötig sei, die unmittelbar und von Amts wegen der Festset-



zung folgt, wie sie etwa § 6 Abs. 5 AStG für den Fall des Wegzugs in einen EU-/EWR-Staat vorsah. Ein solcher Mechanismus fehle im nationalen deutschen Recht allerdings für den Wegzug in die Schweiz. Die gemäß dem BMF-Schreiben v. 13.11.2019 (a.a.O., s. oben Ziffer 1.3) vorgesehene verzinsliche Stundung auf fünf Jahresraten werde dem nicht gerecht. Da der EuGH das „Steuersystem“ an sich verworfen habe und nach nationalem Recht keine abkommensgemäße Regelung vorliege, sei diese zu verwerfen, mit der Rechtsfolge, daß keine wirksame Festsetzung erfolgt sei.

Hiergegen hat das Finanzamt Konstanz die Revision zum Bundesfinanzhof ergriffen. In das Revisionsverfahren hat sich Ende 2021 auch das BMF eingeschaltet (Beitritt gem. § 122 Abs. 2 FGO). Nach Ansicht des BMF sei es auf Grund neuerer Urteile des EuGH zulässig, statt einer dauerhaften Stundung eine ratierliche Zahlung vorzusehen (EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, DMC, Rn. 59 ff. und v. 21.05.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, Rn. 50 ff.). Demnach sei eine auf fünf oder zehn Jahre gestaffelte Erhebung einer Entstrickungs- oder Wegzugsteuer unionsrechtlich zulässig. In Zusammenschau mit dem EuGH-Urteil Kommission/Portugal (EuGH-Urt. v. 21.12.2016 – C-503/14, Rn. 56), wonach es „im Rahmen der Rechtfertigung, die sich auf das Ziel der Sicherstellung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten stützt, keinen objektiven Grund [gebe], bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen zu unterscheiden“, sei eine solche Ratenzahlung auch bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen als zulässig zu betrachten. Losgelöst von der Frage der Dauer der Stundung könne die gestundete Steuer nach dem EuGH-Urteil National Grid Indus (EuGH-Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, Rn. 73) verzinst werden, wenn dies auch sonst im nationalen Recht so vorgesehen ist. Da § 234 AO grundsätzlich eine Verzinsung des Stundungsbetrags vorsehe, sei dies der Fall.

Nach mündlicher Verhandlung am 06.09.2023, an der auch das BMF vertreten war, hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben (I R 35/20). Demnach kann die Wegzugsbesteuerung entgegen der Ansicht des Finanzgerichts zwar festgesetzt werden. Allerdings hat der BFH festgehalten, daß die Entscheidung des EuGH so auszulegen sei, daß die festgesetzte Wegzugsbesteuerung dauerhaft und zinslos von Amts wegen zu stunden ist. So der BFH in dem am 10.01.2024 zugestellten Urteil wörtlich:

*„Auch wenn auf der Grundlage des im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen EuGH-Urteils Wächtler § 6 AStG geltungserhaltend mit der Maßgabe anzuwenden ist, daß die Wegzugsteuer im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens dauerhaft und zinslos von Amts wegen zu stunden ist, kann sie im (hier angegriffenen) Einkommensteuerbescheid festgesetzt werden.“*

Der BFH stützt sich dabei darauf, daß in dem EuGH-Urteil Wächtler (Rn. 68) die Feststellung getroffen wurde, die Maßnahme der Ratenzahlung sei jedenfalls nicht geeignet, den

Liquiditätsnachteil aufzuheben, der mit der Verpflichtung zur Zahlung eines Teils der Wegzugsteuer im Wegzugszeitpunkt einhergehe. Außerdem bleibe diese Maßnahme kostspieliger als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung der Anteile vorsähe. Die vom BMF angeführten Urteile in anderen Sachen seien „zu anderen Lebenssachverhalten und anderen nationalrechtlichen Bestimmungen ergangen“ und daher hier nicht maßgeblich. Im Rahmen einer geltungserhaltenden Reduktion sei durch das „Hineinlesen“ der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung zu tragen, so daß zwar die Festsetzung erfolgen könne, allerdings eine zinslose Stundung bis zur Anteilsveräußerung – ggf. gegen Sicherheitsleistung – vom Amts wegen zu gewähren.

## 5. Mögliche Auswirkungen des BFH-Urteils auf die Neuregelung des § 6 AStG

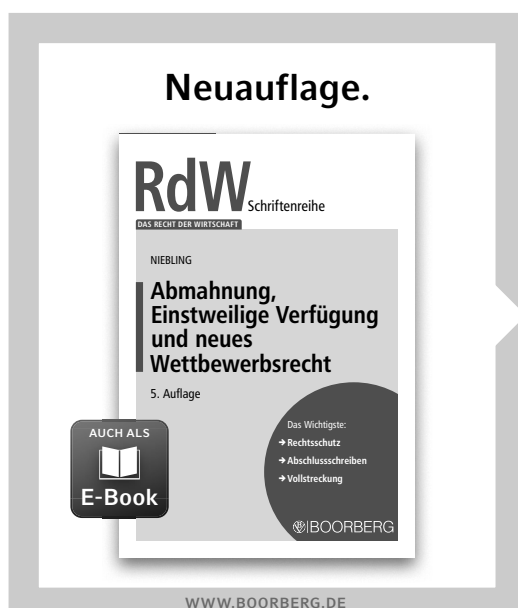
Das Urteil des BFH v. 06.09.2023 (I R 35/20) erging zu der Regelung der bis zum 31.12.2021 geltenden Fassung des § 6 AStG, dürfte aber auch Auswirkungen für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung haben. Allerdings ist nicht zu erwarten, daß die deutsche Finanzverwaltung dies ohne weiteren Streit akzeptieren wird. Dies wird zum einen aus der selbstbewußten Position des BMF im Gerichtsverfahren Wächtler deutlich, welches umfangreich und mit Verweis auf die jüngere Rechtsprechung des EuGH begründet hat, weshalb aus seiner Sicht die Aufteilung des festgesetzten Wegzugsbetrags in mehrere Jahresraten ausreichend sei (s. oben Ziffer 1.3.1). In einem *obiter dictum* (da hier gar nicht im Streit stehend) führt das BMF zudem aus, warum nachträgliche Wertverluste nicht berücksichtigt werden müßten (s. oben Ziffer 1.3.2). Auch führt das BMF aus, der Gesetzgeber habe sich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ATAD-Umsetzungsgesetz (BGBl I 2021, 2035) ausweislich der Gesetzesmaterialien (BT-Drucksache 19/28652, 47 f.; Wortprotokoll der 137. Sitzung des BT-Finanzausschusses am 03.05.2021, Protokoll 19/137, 5, 9, 10, 13, 14, 15) „äußerst intensiv“ mit der hier streitgegenständlichen Randnummer 68 des EuGH-Urteils v. 26.02.2019 – C-581/17 (Wächtler), und der Frage befaßt, ob sich dieser Randnummer Anhaltspunkte für eine grundsätzliche Unzulässigkeit der ratierlichen Zahlung/Stundung der Wegzugsteuer bei natürlichen Personen in der EU bzw. dem EWR sowie in den Fällen des Freizügigkeitsabkommens Schweiz entnehmen lassen. Insbesondere verweist das BMF auf die Ausführungen von Professor David Hummel, wissenschaftlicher Mitarbeiter beim EuGH vor dem BT-Finanzausschuß (vgl. Protokoll 19/137, 16 sowie dessen Urteilsanmerkung ISR 2019, 437).

Insofern stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung argumentieren kann, die zur Altfassung des § 6 AStG ergangenen Grundsätze im EuGH-Urteil Wächtler – die zinslose, bis zur Anteilsveräußerung dauerhafte Stundung – würden

keine über die Altregelung hinausgehende Wirkung entfalten. Hierzu sind gewisse Angriffspunkte denkbar, so ist im Urteil des BFH die Passage enthalten, das EuGH-Urteil Wächtler stelle eine den Senat „bindende Momentaufnahme“ dar (so allgemein *Cordewener* in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 895, 910). Im Umkehrschluß könnte man annehmen, daß der EuGH zu der in der Neuregelung vorgesehenen Stundung in sieben Jahresraten möglicherweise erneut entscheiden müsse. Dafür könnte die Passage im EuGH-Urteil sprechen, wonach die „fehlende Möglichkeit der Stundung der in Rede stehenden Steuer jedenfalls eine Maßnahme [sei], die über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist“ (EuGH, Urteil Wächtler, a.a.O., Rn. 65). Hieraus könnte möglicherweise gefolgert werden, der EuGH habe nur zum Fall der fehlenden Stundungsmöglichkeit entschieden.

Dagegen läßt sich anführen, daß der EuGH nur drei Absätze später (Rn. 68) festhielt, daß die Wegzugsbesteuerung für den Steuerpflichtigen „kostspieliger [sei] als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsähe“. Zudem – und das könnte das wichtigste Argument sein – greift der EuGH den auch schon vom Generalanwalt in den Schlußanträgen genannten Liquiditätsnachteil auf. Eine Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen sei „nicht

geeignet, in einem solchen Fall den Liquiditätsnachteil aufzuheben, den die Verpflichtung des Steuerpflichtigen darstellt, im Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz einen Teil der für die latenten Wertzuwächse der betreffenden Gesellschaftsanteile geschuldeten Steuer zu zahlen“. Der Generalanwalt hatte diesbezüglich festgehalten, die sofortige Zahlung der Steuer auf die Wertzuwächse könnte für den Steuerpflichtigen zu ernsthaften Liquiditätsschwierigkeiten führen und ihn zwingen, den betreffenden Vermögenswert zu veräußern, obwohl er beim Wegzug aus dem Staat der Besteuerung keine dahin gehende Absicht hatte und dies auch durch keine andere wirtschaftliche Erwägung geboten war (Schlußanträge des Generalanwalts *Melchior Wathelet* vom 27.09.2018, Rn. 106). Dem ist auch aus der Praxis des Unterzeichners zuzustimmen. Tatsächlich stellt auch die in Teilbeträgen zu zahlende Steuer für viele Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen eine nicht überwindbare Hürde dar. Die meisten werden daher von einem Wegzug ganz absehen, einige wenige werden ihre Anteile veräußern oder versuchen, die Wegzugsbesteuerung über eine Umstrukturierung zu vermeiden. Dies zeigt praktisch deutlich, wie sehr auch die rätierliche Wegzugsbesteuerung die Niederlassungsfreiheit beschränkt. Die Entscheidung des EuGH dürfte somit grundlegenden Charakter haben und auch für die Neuregelung maßgebliche Vorgaben enthalten, neben der Schweiz auch für Wegzüge in EU-/EWR-Staaten.



## Abmahnung, Einstweilige Verfügung und neues Wettbewerbsrecht

von Dr. Jürgen Niebling, Rechtsanwalt

2024, 5., überarbeitete Auflage, 122 Seiten, € 15,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07520-7

Es lohnt sich, eine Abmahnung zunächst einmal zu prüfen und nicht sogleich zu akzeptieren. Hier liegt ein Schwerpunkt der Neuauflage, die aktuelle Rechtsprechung und Rechtsentwicklungen in der Literatur berücksichtigt.

»Abmahnmissbrauch effektiv verhindern«, so lautet die Überschrift eines Gesetzes zur Stärkung des fairen Wettbewerbs. Betroffene können missbräuchliche Abmahnungen leichter darlegen und bekommen einen Gegenanspruch auf Ersatz der Kosten für die erforderliche Rechtsverteidigung. Abmahnende dürfen sich zudem bei Rechtsverletzungen im Internet nicht länger aussuchen, vor welchem Gericht sie klagen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG  
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624