



Ausarbeitung

**Zur Frage der Vereinbarkeit der Abschaffung der bisherigen
Stundungsmöglichkeit bei der Wegzugsbesteuerung mit Unionsrecht**

Zur Frage der Vereinbarkeit der Abschaffung der bisherigen Stundungsmöglichkeit bei der Wegzugsbesteuerung mit Unionsrecht

Aktenzeichen: PE 6 - 3000 - 041/21
Abschluss der Arbeit: 29. Juli 2021
Fachbereich: PE 6: Fachbereich Europa

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Gegenüberstellung der Stundungsmodalitäten in Alt- und Neufassung von § 6 AStG	4
2.1.	Altfassung von § 6 AStG	4
2.2.	Neufassung von § 6 AStG	5
3.	Vereinbarkeit mit Unionsrecht	5
3.1.	Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV	5
3.1.1.	Schutzbereich	5
3.1.2.	Eingriff	6
3.1.3.	Rechtfertigung des Eingriffs	7
3.1.3.1.	Zwingende Gründe des Allgemeininteresses	7
3.1.3.2.	Verhältnismäßigkeit	8
3.1.3.2.1.	Erforderlichkeit der ratiellen Stundung	8
3.1.3.2.2.	Erforderlichkeit der regelmäßigen Sicherheitsleistung	13
3.2.	Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 45 ff. AEUV	14
3.2.1.	Schutzbereich	14
3.2.2.	Eingriff und Rechtfertigung	15
3.3.	Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 ff. AEUV	15
3.3.1.	Schutzbereich	15
3.3.1.1.	Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit	15
3.3.1.2.	Sachlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	16
3.3.2.	Eingriff und Rechtfertigung	18

1. Fragestellung

Der Fachbereich Europa wurde beauftragt, zu prüfen, ob die mit der zum 01.07.2021 in Kraft getretenen Änderung des § 6 AStG¹ verbundene Abschaffung der Stundungsmöglichkeit bei der Wegzugsbesteuerung mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

§ 6 AStG regelt die Entstrickung² von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen. Verzieht eine natürliche Person ins Ausland, so werden – mittels einer Veräußerungsfiktion – Wertzuwächse der in ihrem Privatvermögen gehaltenen Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG besteuert, ohne dass sich diese Wertzuwächse tatsächlich realisiert haben.³ Um die damit einhergehende finanzielle Belastung des Steuerpflichtigen abzumildern,⁴ sieht § 6 AStG sowohl in seiner alten wie auch in seiner neuen Fassung die Möglichkeit vor, die Wegzugsteuer unter gewissen Voraussetzungen zu stunden.

Im Rahmen dieser Prüfung sollen zunächst die Alt- und Neufassung von § 6 AStG im Hinblick auf ihre jeweiligen Stundungsmodalitäten gegenübergestellt werden (Ziff. 2.). Im Anschluss daran wird die Vereinbarkeit der Neufassung mit Unionsrecht geprüft (Ziff. 3.). Dabei soll insbesondere auf die notwendige Dauer der Stundung sowie die Zulässigkeit des Forderns einer Sicherheitsleistung eingegangen werden.

2. Gegenüberstellung der Stundungsmodalitäten in Alt- und Neufassung von § 6 AStG

2.1. Altfassung von § 6 AStG

§ 6 AStG a.F. sah für die Stundung der Wegzugsteuer eine zweigliedrige Struktur vor, die zwischen einem Wegzug in einen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat und einem Wegzug in einen Drittstaat differenzierte:

Im Falle des Wegzugs in einen Drittstaat bestand nach § 6 Abs. 4 AStG a.F. die Möglichkeit, auf Antrag und gegen Sicherheitsleistung die Wegzugsteuer verteilt auf einen Zeitraum von maximal fünf Jahren zu entrichten, sofern die sofortige Einziehung der Steuer mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden war.

Dagegen war nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. den Staatsangehörigen von EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten, welche in einen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat verzogen, eine unbefristete, unbesicherte und zinslose Stundung der Wegzugsteuer bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile zu gewähren. Die Stundung war ferner an die Voraussetzung geknüpft, dass der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren

1 Neu gefasst durch Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) vom 25.06.2021, BGBl. 2021 I 2035.

2 Zum Begriff der Entstrickung *Wilke*, IStR 2020, 366.

3 *Schiefer*, ISR 2020, 84.

4 *Hörnigke/Quilitzsch*, ISR 2020, 152, 155.

Steuerpflicht unterlag und dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem jeweiligen Zuzugsstaat gewährleistet waren (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 AStG a.F.).

2.2. Neufassung von § 6 AStG

Die Differenzierung zwischen einem Wegzug in einen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat und einem Wegzug in einen Drittstaat ist durch die Neufassung von § 6 AStG weggefallen.

§ 6 Abs. 4 AStG n.F. sieht nun für die Stundung der Wegzugsteuer eine „One-Fits-All-Lösung“⁵ in Form eines Ratenmodells vor.

Nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. kann der Steuerpflichtige unabhängig davon, ob er in einen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat wegzieht, auf Antrag die Wegzugsteuer in sieben gleichen Jahresraten entrichten. Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F.).

Das Antragsverfahren auf Zahlung in Jahresraten ist zwar als Ermessensvorschrift ausgestaltet, ihm ist jedoch aufgrund einer Ermessensreduzierung auf Null in der Regel stattzugeben.⁶ Eine Härtefallprüfung, wie bisher in § 6 Abs. 4 AStG a.F., ist nicht vorgesehen.

3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Fraglich ist, ob die Neufassung von § 6 AStG im Hinblick auf die veränderten Stundungsmodalitäten unionsrechtskonform ist.

Prüfungsmaßstab sind die im AEUV garantierten Grundfreiheiten. Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung kommen dabei insbesondere der Niederlassungsfreiheit, der Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie der Kapitalverkehrsfreiheit Bedeutung zu.⁷

3.1. Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV

3.1.1. Schutzbereich

Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ergibt sich aus Art. 49 AEUV.

Nach Art. 49 Abs. 1 AEUV sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Maßgabe der Art. 50 bis 55 AEUV verboten. Vom persönlichen Anwendungsbereich der Norm werden nur Staatsangehörige der Mitgliedsstaaten erfasst.⁸ Umfasst wird das Recht auf Niederlassung in einem anderen

⁵ BT-Drs. 19/28652, S. 47.

⁶ BT-Drs. 19/28652, S. 50.

⁷ Kraft, in: Kraft, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 90.

⁸ Korte, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 49 AEUV, Rn. 6.

Mitgliedsstaat zum Zwecke der Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie der Gründung und Leitung von Unternehmen (Art. 49 Abs. 2 AEUV). In Abgrenzung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV unterfallen daher nur eigenverantwortliche und weisungsungebundene Tätigkeiten dem Schutzbereich des Art. 49 AEUV.⁹ Die Tätigkeit muss dabei auf der Grundlage einer festen Einrichtung dauerhaft auf die Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats angelegt sein.¹⁰

Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung ist zu beachten, dass die Niederlassungsfreiheit nicht nur die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern soll, sondern es auch verbietet, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert.¹¹ Bei Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Bezug können sich daher auch Inländer gegenüber ihrem Herkunftsmitgliedstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen.¹²

Für unbeschränkt steuerpflichtige Unionsbürger, die zur Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Union umziehen wollen, ist daher der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet.

3.1.2. Eingriff

§ 6 AStG n.F. müsste einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellen.

Der EuGH entnimmt der Niederlassungsfreiheit über das Verbot direkter und indirekter Diskriminierungen hinaus auch ein allgemeines Beschränkungsverbot.¹³ Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind dabei alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.¹⁴

Durch die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. wird ein Steuerpflichtiger allein wegen der Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland für einen noch nicht realisierten Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, während bei Beibehaltung des Wohnsitzes im Inland oder einem Umzug im Inland eine Besteuerung der Wertzuwächse erst bei tatsächlicher Realisierung erfolgt.¹⁵ Diese

⁹ Kraft, in: Kraft, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 101.

¹⁰ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 49 AEUV, Rn. 11.

¹¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 42; EuGH, Urteil vom 29.11. 2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 35; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*), Rn. 38 f.

¹² Bieber/Epiney/Haag/Kotzur, Die Europäische Union, 14. Auflage 2020, § 13, Rn. 4.

¹³ Bieber/Epiney/Haag/Kotzur, Die Europäische Union, 14. Auflage 2020, § 13, Rn. 7.

¹⁴ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 36; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*), Rn. 38 f.

¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 46; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*), Rn. 44.

Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Zeitpunkt der Besteuerung der Wertzuwächse stellt einen Liquiditätsnachteil für den Steuerpflichtigen dar, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, verglichen mit einem Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz im Inland beibehält.¹⁶ Die Wegzugsbesteuerung hat daher für den wegzugswilligen Steuerpflichtigen zumindest abschreckende Wirkung und kann ihn veranlassen, erst gar nicht wegzuziehen.¹⁷

Wegzugswillige Steuerpflichtige werden damit durch § 6 AStG n.F. in ihrer Niederlassungsfreiheit beschränkt.

3.1.3. Rechtfertigung des Eingriffs

Es ist zu prüfen, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die sich aus § 6 AStG n.F. ergibt, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Bei Vorliegen zwingender Gründe des Allgemeininteresses muss die Beschränkung zudem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahren.

3.1.3.1. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses

Neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen des Art. 52 AEUV können Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit auch durch ungeschriebene zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden.¹⁸ Im Bereich des Steuerrechts hat der EuGH das Ziel, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen, als zwingenden Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen kann, anerkannt.¹⁹

Der EuGH hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass in Ermangelung von unionsrechtlichen Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen. Dabei haben sie 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, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern.²⁰

¹⁶ Vgl. EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*), Rn. 44.

¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 46; *Lampert*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 27.

¹⁸ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 42.

¹⁹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 42; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04 (N), Rn. 42.

²⁰ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 43, 45; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04 (N), Rn. 44, 46.

Durch die sofortige Festsetzung der Wegzugsteuer im Zeitpunkt der Verlegung des Wohnsitzes nach § 6 Abs. 1 AStG n.F. i.V.m. § 17 Abs. 1 S.1 EStG sollen die nicht realisierten Wertzuwächse, die unter der Steuerhoheit der Bundesrepublik Deutschland vor der Verlegung des Wohnsitzes erzielt wurden, in Deutschland besteuert werden. Dagegen werden die nach Wohnsitzverlegung erzielten Wertzuwächse ausschließlich im Aufnahmemitgliedstaat besteuert, wodurch ihre doppelte Besteuerung vermieden wird.

Somit verfolgt die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. das Ziel, eine ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Aufnahmemitgliedstaat sicherzustellen, und kann durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden.

3.1.3.2. Verhältnismäßigkeit

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die Beschränkung geeignet ist, die Erreichung des angestrebten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.²¹

§ 6 AStG n.F. muss zunächst geeignet sein, die Erreichung des Ziels – die Sicherstellung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten – zu gewährleisten. Dies ist der Fall, wenn die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. für das Erreichen dieses Ziels tatsächlich förderlich ist. Wie bereits dargestellt, werden durch die sofortige Festsetzung der Wegzugsteuer zum Zeitpunkt der Verlegung des Wohnsitzes die nicht realisierten Wertzuwächse, die unter der Steuerhoheit der Bundesrepublik Deutschland vor der Verlegung des Wohnsitzes erzielt wurden, in der Bundesrepublik Deutschland besteuert. Dagegen werden die nach Wohnsitzverlegung erzielten Wertzuwächse ausschließlich im Aufnahmemitgliedstaat besteuert, sodass die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. geeignet ist, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den beiden Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

Fraglich ist, ob die Neufassung von § 6 AStG im Hinblick auf die veränderten Stundungsmodalitäten auch erforderlich ist. Die Erforderlichkeit ist zu bejahen, wenn kein milderer Mittel zur Verfügung steht, um das angestrebte Ziel zu erreichen.²² Im Folgenden sollen die durch § 6 Abs. 4 AStG n.F. angeordnete Dauer der Stundung sowie das Erfordernis einer Sicherheitsleistung auf ihre Erforderlichkeit hin untersucht werden.

3.1.3.2.1. Erforderlichkeit der ratierlichen Stundung

Die Einführung eines einheitlichen Ratenmodells in § 6 Abs. 4 AStG n.F. unter Abschaffung der unbefristeten Stundungsmöglichkeit muss zur Erreichung des Ziels, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, erforderlich sein.

²¹ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*); EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 42.

²² Vgl. *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 49 AEUV, Rn. 95.

Trotz umfangreicher Rechtsprechung des EuGH wird seit längerem kontrovers diskutiert, ob eine bloß raterliche Stundung der Wegzugsteuer zulässig ist oder aber eine unbefristete Stundung als milderer Mittel unionsrechtlich geboten ist. Eine Bewertung ist nur im Wege einer Gesamtschau der Rechtsprechung des EuGH zu § 6 AStG möglich:

In der Grundsatzentscheidung *Lasteyrie du Saillant*²³ aus dem Jahr 2004, welche die französische Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen betraf, und in der daran anknüpfenden Entscheidung *N*²⁴ klärte der EuGH, dass jedenfalls eine sofortige Erhebung der Wegzugsteuer zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht erforderlich ist. Eine explizite Aussage zur notwendigen Dauer der Stundung traf der EuGH in den genannten Entscheidungen aber noch nicht.²⁵ Vielfach wurde aus den Entscheidungen jedoch das Gebot einer unbefristeten Stundung bis zur tatsächlichen Realisierung der latenten Wertzuwächse abgeleitet.²⁶

Der deutsche Gesetzgeber reagierte auf die genannten Urteile sowie auf die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen unionsrechtlicher Bedenken gegen die damalige Fassung von § 6 AStG mit einer Neufassung von § 6 AStG durch das SEStEG²⁷ vom 7.12.2006.²⁸ Die vor dem SEStEG gültige Fassung von § 6 AStG enthielt lediglich die Möglichkeit einer Stundung in Teilbeträgen über fünf Jahre, die in Form der eingangs dargestellten Stundungsmöglichkeit in Drittstaatenfällen nach § 6 Abs. 4 AStG a.F. auch weiterhin bestehen blieb. Ergänzend wurde durch das SEStEG die unbefristete Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. für EU- bzw. EWR-Fälle eingeführt, um so die deutsche Wegzugsbesteuerung unionsrechtskonform auszugestalten.²⁹

In der Folgezeit befasste sich der EuGH in seiner Judikatur zur Wegzugsbesteuerung – anders als in *Lasteyrie du Saillant* und *N* – mit der Entstrickung von Betriebsvermögen. In der Rs. *National Grid Indus* aus dem Jahr 2011 bestätigte der EuGH auch für den betrieblichen Bereich, dass eine sofortige Erhebung der Wegzugsteuer nicht verhältnismäßig ist, äußerte sich jedoch abermals

²³ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*).

²⁴ EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04 (*N*).

²⁵ *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354.

²⁶ *Schindler*, IStR 2004, 300, 310; *Körner*, IStR 2004, 424, 431; *Schiefer*, ISR 2020, 84, 87; *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354.

²⁷ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BGBl. 2006 I 2782.

²⁸ *Lampert*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 5; *Pohl*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Stand März 2021, § 6 AStG, Rn. 3.

²⁹ *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn.154; *Pohl*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Stand März 2021, § 6 AStG, Rn. 3; vgl. auch EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächtler*), Rn. 30, 33.

nicht zur notwendigen Dauer der Stundung.³⁰ In den späteren Entscheidungen *DMC*³¹ und *VerderLabTec*³² erachtete er dann aber eine rätierliche Stundung der Steuer über fünf bzw. zehn Jahre für verhältnismäßig, da dies in Anbetracht des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung der festgesetzten Steuer angemessen sei.³³

Unklar blieb dabei, ob die in *DMC* und *VerderLabTec* entwickelten Grundsätze auf die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen übertragen werden konnten. Auch das Urteil *Kommission/Portugal* aus dem Jahr 2016, das sich wieder mit der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen befasste, konnte diese Unsicherheit nicht beseitigen. Dort stellte der Gerichtshof zwar fest, dass es „keinen objektiven Grund [gebe], bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen zu unterscheiden“.³⁴ Daraus wurde teilweise gefolgert, dass der EuGH seine Rechtsprechung in *Lasteyrie du Saillant* und *N*, die zur Einführung von § 6 Abs. 5 AStG a.F. geführt hatte, aufgegeben habe und damit auch bei der Entstrickung von Privatvermögen eine bloß rätierliche Stundung zulässig sei.³⁵ Die Gegenansicht lehnte jedoch eine Übertragung der Grundsätze zur Entstrickung von Betriebsvermögen auf das Privatvermögen ab. Sie verstand die Entscheidung so, dass der EuGH lediglich unternehmerisch tätige natürliche Personen mit juristischen Personen gleichstellen wolle, während es für das Privatvermögen von natürlichen Personen bei seiner Rechtsprechung aus *Lasteyrie du Saillant* und *N* bleiben solle.³⁶ Zudem wies die Gegenansicht darauf hin, dass der EuGH in seiner Entscheidung nur *National Grid Indus*, nicht aber *DMC* zitierte, obwohl erst in *DMC* die divergierenden Rechtsprechungslinien zu Betriebs- und Privatvermögen erkennbar geworden wären.³⁷

Die letztgenannte Ansicht sah sich schließlich auch durch die jüngste Entscheidung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung in der Rs. *Wächtler*³⁸ gestärkt. Dieses Urteil betraf zwar einen Wegzug aus Deutschland in die Schweiz und erging damit auf Basis des Freizügigkeitsabkommens (FZA) zwischen der EU und der Schweiz. Das Urteil ist aufgrund der konvergenten Anwendung der

³⁰ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 65 ff.

³¹ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*).

³² EuGH, Urteil vom 21.5.2015, Rs. C-657/13 (*VerderLabTec*).

³³ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 62.

³⁴ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14 (*Kommission/Portugal*), Rn. 56.

³⁵ So *Wacker*, IStR 2017, 926, 927; *Mitschke*, IStR 2018, 278, 280; *Musil*, EuZW 2017, 180, 187.

³⁶ *Hagemann et al.*, FR 2019, 427, 432; *Schiefer*, ISR 2020, 84, 87.

³⁷ *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354; *Wilke*, IStR 2020, 366, 370; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 156.

³⁸ EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächtler*).

Gewährleistungen des FZA und der Grundfreiheiten des AEUV aber auf EU-Fälle übertragbar.³⁹ In seiner Entscheidung stellte der EuGH zunächst fest, dass eine sofortige Erhebung der Wegzugsteuer auch in Wegzugskonstellationen, die in den Schutzbereich des Niederlassungsrechts des FZA fallen, nicht erforderlich ist.⁴⁰ Sodann führte er allerdings in Rn. 68 aus, dass die ungerechtfertigte Beschränkung des Niederlassungsrechts auch „nicht dadurch in Frage gestellt [werde], dass diese Steuerregelung [§ 6 Abs. 4 S. 1 AStG a.F.] die Möglichkeit einer Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen vorsieht, wenn die alsbaldige Einziehung dieser Steuer mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Abgesehen davon, dass diese Maßnahme der Ratenzahlung nur in diesem speziellen Fall möglich ist, ist sie nämlich nicht geeignet, in einem solchen Fall den Liquiditätsnachteil aufzuheben, den die Verpflichtung des Steuerpflichtigen darstellt, zum Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz einen Teil der für die latenten Wertzuwächse der betreffenden Gesellschaftsanteile geschuldeten Steuer zu zahlen. Außerdem bleibt sie für den Steuerpflichtigen kostspieliger als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsähe“.⁴¹

Daraus folgte die überwiegende Ansicht in der Literatur, dass das für die Entstrickung von Privatvermögen entwickelte Gebot einer unbefristeten Stundung fortgelte.⁴² Nach dieser Ansicht habe sich der EuGH in der Rs. *Wächtler* konkret mit dem Ratenmodell nach § 6 Abs. 4 AStG a.F. befasst und für den Wegzug natürlicher Personen in die Schweiz festgestellt, dass eine ratielle Stundung der Wegzugsteuer unzureichend sei.⁴³ Daher spiele es für die Verhältnismäßigkeitsprüfung auch keine Rolle, dass die Stundungsdauer in § 6 Abs. 4 AStG n.F. auf sieben Jahre verlängert wurde.⁴⁴ Zudem wurde darauf hingewiesen, dass die Ausführungen des EuGH zur Stundungsdauer über das zur Beantwortung der Vorlagefrage Erforderliche hinausgingen.⁴⁵ Diese war im Kern nur darauf gerichtet, ob im Rahmen der Wegzugsbesteuerung ein Wegzug in die Schweiz anders als ein Wegzug in einen EU-Mitgliedstaat behandelt werden kann.⁴⁶

³⁹ *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 156.1; *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354.

⁴⁰ EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächtler*), Rn. 64 f.

⁴¹ EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächtler*), Rn. 68.

⁴² *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 157; *Hagemann et al.*, FR 2019, 427, 432; *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354; *Kahlenberg*, IStR 2020, 378, 383; *Schiefer*, ISR 2020, 84; *Wilke*, IStR 2020, 366, 370.

⁴³ *Kahlenberg*, IStR 2020, 378, 384; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 156.1.

⁴⁴ *Kahlenberg*, IStR 2020, 378, 384; *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 358.

⁴⁵ *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 354; *Häck*, ISR 2020, 17, 18; *Hummel*, ISR 2019, 436, 438.

⁴⁶ *Hummel*, ISR 2019, 436, 438

Möglicherweise wollte der EuGH so zu erkennen geben, dass er bei der Entstrickung von Privatvermögen auch weiterhin an dem Gebot einer unbefristeten Stundung festhalte.⁴⁷

Demgegenüber hielt die Finanzverwaltung trotz der Entscheidung in *Wächtler* weiterhin daran fest, für Wegzüge in die Schweiz nur eine ratierliche Stundung der Wegzugsteuer über fünf Jahre zu gewähren.⁴⁸ Sie entnahm der Entscheidung im Wesentlichen nur, dass die ratierliche Stundung nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG a.F. nicht von „erheblichen Härten“ für den Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden dürfe.⁴⁹ Auch Stimmen in der Literatur stellten die Bedeutung der Ausführungen des EuGH in Rn. 68 in Frage und begründeten dies insbesondere damit, dass diese Ausführungen keinen Eingang in den Urteilstenor gefunden haben.⁵⁰ Dem wird wiederum entgegengehalten, dass sich auch in der Rs. *Kommission/Portugal* weder dem Tenor noch den Gründen klar entnehmen lasse, dass der Gerichtshof seine in *DMC* und *VerderLabTec* entwickelten Grundsätze auf die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen übertragen wollte.⁵¹

Die Entwurfsbegründung zur Neufassung von § 6 AStG greift die Bedenken in der Literatur auf, relativiert sie aber durch einen Verweis auf die Rechtsprechung in *DMC* und *VerderLabTec*.⁵² Da „keine Gründe [...] hinsichtlich einer differenzierten Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen [...] erkennbar“ seien, sei es wahrscheinlich, dass die Abschaffung einer unbefristeten Stundungsmöglichkeit in § 6 AStG n.F. unionsrechtskonform sei.⁵³ Eine Beibehaltung der unbefristeten Stundungsmöglichkeit zieht die Entwurfsbegründung zwar in Betracht, lehnt dies aber insbesondere deshalb ab, weil sie es im Falle einer Beibehaltung aufgrund der Entscheidung in *Wächtler* für notwendig erachtet hätte, die unbefristete Stundungsmöglichkeit auf die Schweiz auszudehnen.⁵⁴

Letztlich ist mangels einer ausdrücklichen Aussage des Gerichtshofes offen, in welchem Verhältnis die Entscheidungen in *Kommission/Portugal* und *Wächtler* stehen.⁵⁵ Eine abschließende Bewertung der Verhältnismäßigkeit der ratierlichen Stundung obliegt daher dem EuGH.

⁴⁷ Zimmermann, IStR 2021, 352, 354.

⁴⁸ Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2019 – IV B 5 - S 1325/18/10001 :001, BStBl. I 2019, 1212, DStR 2019, 2423.

⁴⁹ Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2019 – IV B 5 - S 1325/18/10001 :001, BStBl. I 2019, 1212, DStR 2019, 2423.

⁵⁰ Hummel, ISR 2019, 436, 438; Eisendle/Henze, ISR 2020, 23, 27.

⁵¹ Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 156.1.

⁵² BT-Drs. 19/28652, S. 47.

⁵³ BT-Drs. 19/28652, S. 47.

⁵⁴ BT-Drs. 19/28652, S. 47 f.

⁵⁵ Vgl. Cloer/Kutac, DStRK 2021, 58.

3.1.3.2.2. Erforderlichkeit der regelmäßigen Sicherheitsleistung

Dem Antrag auf ratierliche Stundung soll nach § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. „*in der Regel*“ nur gegen Sicherheitsleistung stattgegeben werden. Fraglich ist, ob diese Voraussetzung zur Erreichung des Ziels, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, erforderlich ist.

Eine Sicherheitsleistung dient zwar dem Schutz eines Mitgliedstaats, den Zugriff auf die festgesetzte, aber gestundete Steuer der im Inland entstandenen latenten Wertzuwächse nicht durch Zeitablauf zu verlieren.⁵⁶ Sie hindert den Steuerpflichtigen aber an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte, sodass sie für sich genommen schon beschränkend wirkt.⁵⁷ Vor dem Hintergrund bestehender EU-Richtlinien zur gegenseitigen Amtshilfe und Unterstützung der Beitreibung hat der EuGH daher für die Entstrickung von Privatvermögen entschieden, dass die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.⁵⁸

Für die Entstrickung von Betriebsvermögen bejaht der EuGH dagegen die Zulässigkeit einer Sicherheitsleistung, da diese geeignet sei, das mit Zeitablauf steigende Risiko der Nichteinbringung der Steuer zu senken.⁵⁹ Nach der Entscheidung *Kommission/Portugal* wurde daher – wie auch für die Zulässigkeit einer ratierlichen Stundung – teilweise gefordert, die Grundsätze zur Entstrickung von Betriebsvermögen auf das Privatvermögen zu übertragen, und das Fordern einer Sicherheitsleistung auch bei der Entstrickung von Privatvermögen für zulässig erachtet.⁶⁰ Dem werden in der Literatur dieselben Einwände entgegengehalten, die bereits im Kontext der Stundungsdauer (Ziff. 3.1.3.2.1.) dargestellt wurden.⁶¹

Zu beachten ist allerdings, dass der EuGH – auch für den betrieblichen Bereich – das Erfordernis einer Sicherheitsleistung möglicherweise nur dann als verhältnismäßig ansieht, wenn ein konkretes Nichteinbringungsrisiko der Steuer besteht.⁶² So hat der EuGH in *DMC* festgestellt, dass „*ein solches Erfordernis [...] nicht grundsätzlich ohne vorherige Bewertung des*

⁵⁶ Hagemann et al., FR 2019, 427, 428.

⁵⁷ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 47; Kahlenberg, IStR 2020, 378, 384.

⁵⁸ EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04 (*N*), Rn. 52 f.; EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*); Schiefer, ISR 2020, 84, 87.

⁵⁹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10 (*National Grid Indus*), Rn. 74.; EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 65 ff.

⁶⁰ Wacker, IStR 2017, 926, 928.

⁶¹ Vgl. Zimmermann, IStR 2021, 352, 355.

⁶² So Kahlenberg, IStR 2020, 378, 384; Hagemann et al., FR 2019, 427, 429; Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 157; vgl. EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächtler*), Rn. 66; EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 65 ff.

Nichteinbringungsrisikos aufgestellt werden“ kann.⁶³ Ein konkretes Nichteinbringungsrisiko hat der EuGH in der Rs. *Wächter* bejaht, wenn zwischen Herkunfts- und Aufnahmestaat keine Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen bestehen.⁶⁴ Für EU- bzw. EWR-Fälle gilt jedoch die Beitreibungsrichtlinie⁶⁵ (EUBetrRL), welche innerhalb der Mitgliedstaaten die Möglichkeit von Auskunftersuchen (Art. 5 EUBetrRL), Beitreibungersuchen (Art. 10 EUBetrRL) und Ersuchen um Sicherungsmaßnahmen (Art. 16 EUBetrRL) vorsieht. Für den Fall eines Beitreibungersuchens bestimmt Art. 10 Abs. 1 EUBetrRL, dass „*auf Ersuchen der ersuchenden Behörde [...] die ersuchte Behörde die Beitreibung von Forderungen vor[nimmt], für die im ersuchenden Mitgliedstaat ein Vollstreckungstitel besteht*“. Wegen der durch die Beitreibungsrichtlinie gewährleisteten gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen dürfte somit in EU- bzw. EWR-Fällen ein konkretes Nichteinbringungsrisiko grundsätzlich ausscheiden.⁶⁶ Angesichts der hohen Anzahl an Wegzügen in EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten müsste daher die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten – anders als in § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. angeordnet – nicht die Regel, sondern die Ausnahme darstellen.⁶⁷

Im Gesetzesentwurf wird die Einführung des regelmäßigen Erfordernisses einer Sicherheitsleistung nicht begründet.⁶⁸ Eine abschließende Bewertung ihrer Verhältnismäßigkeit obliegt dem EuGH.

3.2. Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 45 ff. AEUV

3.2.1. Schutzbereich

Art. 45 Abs. 1 AEUV gewährleistet innerhalb der Union die Freizügigkeit der Arbeitnehmer. Arbeitnehmer sind Personen, die während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisungen Leistungen erbringen, für die sie als Gegenleistung eine Vergütung erhalten.⁶⁹ Vom

⁶³ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 67.

⁶⁴ EuGH, Urteil vom 26.2.2019, Rs. C-581/17 (*Wächter*), Rn. 66.

⁶⁵ Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

⁶⁶ *Kahlenberg*, IStR 2020, 378, 384; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 157.

⁶⁷ *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 359.

⁶⁸ *Zimmermann*, IStR 2021, 352, 358; vgl. BT-Drs. 19/28652.

⁶⁹ *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 45 AEUV, Rn. 13.

persönlichen Anwendungsbereich der Norm werden nur Staatsangehörige der Mitgliedsstaaten erfasst,⁷⁰ während in sachlicher Hinsicht ein grenzüberschreitender Sachverhalt erforderlich ist.⁷¹

Für unbeschränkt steuerpflichtige Unionsbürger, die zur Aufnahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Union umziehen wollen, ist daher der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit eröffnet.

3.2.2. Eingriff und Rechtfertigung

Die Erwägungen, die im Rahmen der Niederlassungsfreiheit zur beschränkenden Wirkung von § 6 AStG n.F. und deren (bisher ungeklärter) Rechtfertigung angestellt wurden, gelten für die Arbeitnehmerfreizügigkeit entsprechend.⁷² Eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit von § 6 AStG n.F. mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit obliegt daher dem EuGH.

3.3. Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 ff. AEUV

3.3.1. Schutzbereich

Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich aus Art. 63 Abs. 1 AEUV.

Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie den Mitgliedstaaten und dritten Ländern im Rahmen der Art. 63 bis 66 AEUV verboten. Der räumliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist daher nicht auf Mitgliedsstaaten der EU begrenzt, sondern erfasst auch den Kapitalverkehr mit Drittstaaten.⁷³

Die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Wegzugsbesteuerung ist in zweierlei Hinsicht problematisch. Zunächst muss die Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit abgegrenzt werden (Ziff. 3.3.1.1.). Sodann wird geprüft, ob bei einer bloßen Wohnsitzverlegung i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG n.F. der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist (Ziff. 3.3.1.2.).

3.3.1.1. Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit

Für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, stellt der EuGH auf den Gegenstand der zu prüfenden Regelung ab.⁷⁴

⁷⁰ Franzen, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 45 AEUV, Rn. 37.

⁷¹ Brechmann, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 45 AEUV, Rn. 41.

⁷² Vgl. Schlussanträge GA Mischo, 13.3.2003, Rs. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*), I – 2418.

⁷³ Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 63 AEUV, Rn. 6.

⁷⁴ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 29.

Eine nationale Regelung, die ausschließlich auf sog. Kontrollbeteiligungen anwendbar ist, fällt nach dem EuGH allein in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit.⁷⁵ Kontrollbeteiligungen ermöglichen es, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen,⁷⁶ was der EuGH bei einer Beteiligungshöhe ab 20 %⁷⁷ oder 25 %⁷⁸ annimmt. Dagegen fallen Regelungen, die nicht nur auf Kontrollbeteiligungen anwendbar sind, sondern unabhängig vom Umfang der Beteiligung an einer Gesellschaft gelten, sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit.⁷⁹

§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 AStG n.F. erfasst Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mindestens 1 % und somit nicht ausschließlich Kontrollbeteiligungen. Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung ist daher neben der Niederlassungsfreiheit auch die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar.⁸⁰

3.3.1.2. Sachlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Fraglich ist, ob bei einer bloßen Wohnsitzverlegung i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG n.F. der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist.

Der Begriff des Kapitalverkehrs ist in den Unionsverträgen nicht ausdrücklich definiert und wurde auch vom EuGH noch nicht umfassend bestimmt.⁸¹ Allgemein wird unter Kapitalverkehr jede Übertragung von Geld- oder Sachkapital über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinaus verstanden, die primär zu Anlagezwecken erfolgt.⁸² Ob der physische Wegzug ins Ausland als Übertragung von Kapital i.S.d. Kapitalverkehrsfreiheit anzusehen ist, wird unterschiedlich beurteilt.

⁷⁵ EuGH, Urteil vom 20.12.2017, Rs. C-504/16, C-613/16 (*Deister und Juhler*), Rn. 78; EuGH, Urteil vom 19.7.2012, Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), Rn. 29 f.; *Hagemann et al.*, FR 2019, 427, 433.

⁷⁶ EuGH, Urteil vom 20.12.2017, Rs. C-504/16, C-613/16 (*Deister und Juhler*), Rn. 78;

⁷⁷ EuGH, Urteil vom 8.11.2012, Rs. C-244/11 (*Kommission/Griechenland*), Rn. 23 ff.

⁷⁸ EuGH, Urteil vom 19.7.2012, Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), Rn. 25 ff.

⁷⁹ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12 (*DMC*), Rn. 31.

⁸⁰ *Hagemann et al.*, FR 2019, 427, 433; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 164; *Wilke*, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand März 2019, § 6 AStG, Rn. 84.

⁸¹ *Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 63 AEUV, Rn. 10.

⁸² *Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 63 AEUV, Rn. 10; *Lampert*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 29; *Kraft*, in: Kraft, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 106.

Eine Ansicht legt die Kapitalverkehrsfreiheit extensiv aus und fasst darunter auch die bloße Wohnsitzverlegung ins Ausland.⁸³ Dazu beruft sie sich auf eine sekundärrechtliche Definition des Begriffs „Übertragung von Vermögenswerten“ in der sog. ATAD-Richtlinie⁸⁴. Art. 2 Abs. 6 ATAD-Richtlinie definiert die Übertragung von Vermögenswerten als „Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben.“

Die Gegenansicht verneint die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit unter Verweis auf die Entscheidung in der Rs. *van Hilten-van der Heijden*.⁸⁵ Dort stellte der EuGH ausdrücklich fest, dass die Verlegung des Wohnsitzes weder eine finanzielle Transaktion noch die Übertragung von Eigentum darstellt und auch keine anderen Merkmale einer Bewegung von Kapital aufweist.⁸⁶ Eine Abkehr des EuGH von dieser Rechtsprechung sei nicht zu erkennen.⁸⁷

Somit ist nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung des EuGH die bloße Wohnsitzverlegung ins Ausland wohl nicht vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst.

Der Streit wirkt sich jedoch ohnehin nur in Drittstaatenfällen aus, da in diesen Fällen weder die Niederlassungsfreiheit noch die Arbeitnehmerfreizügigkeit Anwendung finden.⁸⁸ Die Ansicht, die eine extensive Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit befürwortet, zielte im Kern darauf ab, die unbefristete Stundungsmöglichkeit des § 6 Abs. 5 AStG a.F. durch analoge Anwendung oder de lege ferenda auf Drittstaatenfälle auszudehnen.⁸⁹ Da durch § 6 Abs. 4 AStG n.F. ein einheitliches Stundungskonzept für EU- bzw. EWR-Fälle und Drittstaatenfälle eingeführt wurde, dürfte der Streit aber an Bedeutung verloren haben.

⁸³ Kraft, in: Kraft, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 111 ff.; wohl auch Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 164; Hagemann et al., FR 2019, 427, 434.

⁸⁴ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. ATAD-Richtlinie).

⁸⁵ Lampert, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 29; Zimmermann, IStR 2021, 352 Fn. 16; Pohl, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Stand März 2021, § 6 AStG, Rn. 84; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 14.6.2017–2 K 2413/15, IStR 2018, 68, Rn. 58.

⁸⁶ EuGH, Urteil vom 23.2.2006, Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*), Rn. 49 f.

⁸⁷ Zimmermann, IStR 2021, 352, Fn. 16.

⁸⁸ Lampert, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 29.

⁸⁹ Vgl. Kraft, in: Kraft, Außensteuergesetz, 2. Auflage 2019, § 6 AStG, Rn. 116; Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Mai 2020, § 6 AStG, Rn. 163.

3.3.2. Eingriff und Rechtfertigung

Bejaht man die Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit, wäre zu prüfen, ob durch § 6 AStG n.F. in die Kapitalverkehrsfreiheit eingegriffen wird, und wenn ja, ob dieser Eingriff gerechtfertigt werden kann.

In diesem Fall könnten die Erwägungen, die im Rahmen der Niederlassungsfreiheit zur beschränkenden Wirkung von § 6 AStG n.F. und deren (bisher ungeklärter) Rechtfertigung angestellt wurden, auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragen werden. Eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit von § 6 AStG n.F. mit der Kapitalverkehrsfreiheit obliegt daher dem EuGH.

Abweichungen könnten sich nur bei der Beurteilung der Erforderlichkeit der regelmäßigen Sicherheitsleistung nach § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. ergeben, da im Verhältnis zu Drittstaaten die EU-Richtlinien zur gegenseitigen Amtshilfe und Unterstützung der Beitreibung keine Anwendung finden.