

**Protokoll zum**  
**180. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 1. Juli 2022<sup>1</sup>**

„Wegzugsbesteuerung und EU-Grundfreiheiten“

Leon Wittling

Dipl.-Jurist

Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand  
am Lehrstuhl für Steuerrecht von Prof. Dr. Roman Seer

---

<sup>1</sup> Steuerberater, Dipl.-Jurist, Dipl.-Finanzwirt (FH) Pascal Bräuer, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung .....	2
II.	Hintergrund und Ziel der Untersuchung .....	2
III.	Hintergrund und Entwicklung der Wegzugsbesteuerung .....	4
IV.	Regelungskonzeption von § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG .....	4
V.	Grundfreiheitlicher Bezug der Wegzugsbesteuerung .....	6
VI.	Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung .....	7

### I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer des 180. Bochumer Steuerseminars. Sodann stellt *Prof. Seer* den heutigen Referenten, *Herrn Leon Wittling*, vor. Herr Wittling sei langjähriger Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht. Bereits während des Studiums habe dieser als studentische Hilfskraft am Lehrstuhl gearbeitet und sei nun als wissenschaftlicher Mitarbeiter bei *Prof. Seer* tätig. Thema des heutigen Vortrags wird die Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG seien. Damit erteilt er Herrn Wittling das Wort.

*Herr Wittling* bedankt sich bei *Prof. Seer* für die einleitenden Worte sowie die Möglichkeit, sein Dissertationsprojekt in diesem Rahmen vorstellen zu dürfen.

Seine Untersuchung beschäftige sich allgemein mit der Entstrickungsbesteuerung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteilen im Kontext der Grundfreiheiten und im Speziellen mit dem nationalen Ersatzrealisationstatbestand des § 6 AStG. Dieser sehe bezogen auf Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG in verschiedenen Konstellationen eine fiktive Veräußerung der Anteile vor, insbesondere beim physischen Wegzug des Anteilseigners ins Ausland, weswegen § 6 AStG auch als Wegzugsbesteuerung bezeichnet werde.

### II. Hintergrund und Ziel der Untersuchung

Anlass seiner Untersuchung sei die erratische Rechtsprechung des EuGH zu nationalen Entstrickungstatbeständen gewesen.

Die anfängliche Rechtsprechung in den Rechtssachen *Lasteyrie* und *N* sei zu Wegzugsbesteuerungen natürlicher Personen mit Kapitalanteilen des Privatvermögens

ergangen. Der EuGH habe sehr strenge Voraussetzungen an die Vereinbarkeit mit Unionsrecht gestellt, u.a. sei eine bedingungslose Stundung der Steuer bis zur Veräußerung der Anteile notwendig gewesen.

Die Folgerechtsprechung zu Entstrickungstatbeständen des Betriebsvermögens habe gelockerte Voraussetzungen an eine Vereinbarkeit gestellt, insbesondere habe der EuGH eine Erhebung der Steuer über fünf gleiche Jahresraten als unionsrechtskonform eingestuft.

Bis hierhin sei einhellig von zwei getrennten Rechtsprechungslinien des EuGH ausgegangen worden: einer für das Privat- und einer für das Betriebsvermögen.

Dann seien mit den Urteilen *Kommission/Portugal* (2016) und *Wächtler* (2019) zwei Urteile ergangen, die diese Ansicht in Frage gestellt haben. Denn in der Rechtssache *Kommission/Portugal* habe der EuGH angedeutet, dass er seine Rechtsprechung zum Betriebsvermögen auch auf Entstrickungstatbestände des Privatvermögens übertragen wolle. Hingegen habe er in der Rechtssache *Wächtler* vermeintlich an seine ursprüngliche Rechtsprechung in den Rechtssachen *Lasteyrie* und *N* angeknüpft.

*Herr Wittling* konstatiert, dass die Rechtsprechung des EuGH unklar sei. Entsprechend seien die Anforderungen an eine unionsrechtskonforme Entstrickungsbesteuerung im Privatvermögen fraglich.

Eine besondere Brisanz habe die Thematik erhalten, da der Gesetzgeber in 2021 i.R.d. ATADUmsG – ohne Notwendigkeit aufgrund der ATAD-Richtlinie – bei der Neugestaltung des § 6 AStG die Grundsätze des EuGH zur betrieblichen Entstrickung implementiert habe. Insbesondere sei eine ratierte Stundung der Steuer über sieben Jahre vorgesehen. Dabei habe der Gesetzgeber den Widerspruch in der EuGH-Rechtsprechung selbst gesehen und entsprechende Zweifel an der Unionsrechtskonformität geäußert. In diesem Zusammenhang stellt *Herr Wittling* ein Zitat aus der Gesetzesbegründung vor (vgl. Folie 2 seiner Präsentation). Das Zitat pointiere das Ziel seiner Untersuchung. Es gehe darum, die Maßstäbe einer unionsrechtskonformen Wegzugsbesteuerung dogmatisch aufzuarbeiten und auf dieser Grundlage § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG zu würdigen.

Vor dem inhaltlichen Einstieg verdeutlicht *Herr Wittling* die praktische Bedeutung der Wegzugsbesteuerung (vgl. Folien 4 und 5 seiner Präsentation).

### III. Hintergrund und Entwicklung der Wegzugsbesteuerung

Sodann wendet sich *Herr Wittling* dem Hintergrund des § 6 AStG zu. Schlüsselnorm zum Verständnis von § 6 AStG sei Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, der das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zuspricht. *Herr Wittling* verdeutlicht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folie 7 seiner Präsentation). § 6 AStG diene damit einer Verhinderung der Kollision des deutschen Besteuerungsrechts mit Art. 13 Abs. 5 OECD-MA. In diesem Zusammenhang weist er aber auch daraufhin, dass es in einzelnen DBA Ausnahmen von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA gebe.

Im Anschluss stellt *Herr Wittling* die Entstehungsgeschichte sowie das Telos von § 6 AStG vor (vgl. Folien 8 und 9 seiner Präsentation).

### IV. Regelungskonzeption von § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG

*Herr Wittling* widmet sich nun der Regelungskonzeption der Neuregelung des § 6 AStG.

Er führt aus, dass die drei Tatbestandsvarianten des § 6 Abs. 1 AStG die gemeinsamen Tatbestandsmerkmale einer unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners i.S.d. § 6 Abs. 2 AStG sowie des Haltens von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG haben würden. Über den Verweis auf § 17 Abs. 1 S. 1 EStG seien Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligungsquote von 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre erfasst. Er betont in diesem Zusammenhang, dass die Anteile notwendigerweise dem Privatvermögen zugerechnet werden müssen. Lediglich die Verwirklichung von § 6 AStG führe i.V.m. § 17 EStG zu gewerblichen Einkünften.

Steuerauslösendes Ereignis sei i.R.v. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts. Hierbei sei zu beachten, dass nicht auf die Beeinträchtigung des Besteuerungsrechts abgestellt werde. Vielmehr sei nach der ausdrücklichen Gesetzesbegründung eine Wegzugsbesteuerung in allen Fällen des Wegzugs vorgesehen. Dies sei ein wesentlicher Unterschied des § 6 AStG zu den übrigen Entstrickungstatbeständen, wie beispielsweise § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. Dieser Umstand führe zu überschießenden Tendenzen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht bzgl. der Veräußerungsgewinne an den Anteilen nach dem Wegzug unverändert fortbestehe, etwa aufgrund

einer abweichenden DBA-Regelung oder weil ein DBA nicht einschlägig sei und das Besteuerungsrecht über § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG fortbestehe.

Das steuerauslösende Ereignis bei § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG sei die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person, also die Übertragung durch Schenkung oder Erwerb von Todes wegen. Auch hier sei eine Beeinträchtigung des deutschen Besteuerungsrechts nicht erforderlich.

Lediglich der Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG knüpfe die Besteuerung an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bzgl. des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

Als Rechtsfolge sei eine fiktive Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert angeordnet. Diese führe zu gewerblichen Einkünften. In diesem Zusammenhang stellt *Herr Wittling* die Ermittlung des Gewinns nach § 17 Abs. 2 EStG vor und geht insbesondere auf die Verstrickungsklausel des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG ein.

*Herr Wittling* wirft die Frage auf, ob fiktive Verluste i.R.d. Neufassung des § 6 AStG ebenfalls zu berücksichtigen seien. Der BFH habe zu § 6 AStG a.F. eine Berücksichtigung verneint und zur Begründung angeführt, dass § 6 AStG nur in den Fällen eines positiven Vermögenszuwachses auf § 17 EStG verwiesen habe. Der Gesetzgeber erkläre ausdrücklich, dass er dieses Konzept i.R.d. Neufassung übernehmen wolle. Nach Ansicht von *Herrn Wittling* sei ein entsprechender objektivierter Wille des Gesetzgebers im Gesetz nicht erkennbar. Vielmehr sei seiner Auffassung nach eine Berücksichtigungsfähigkeit gegeben. Anders als die Substitutionsmethode des § 6 AStG a.F. sehe die Neufassung einen uneingeschränkten Rechtsfolgenverweis auf § 17 EStG vor. Es entspreche einhelliger Auffassung, dass der Gewinn i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG negativ ausfallen könne. Ebenfalls spreche der Zweck des § 6 AStG hierfür. § 6 AStG diene der Abgrenzung von Steuerhoheiten und es müsse auch eine Abgrenzung hinsichtlich der Verluste vorgenommen werden.

Anschließend stellt *Herr Wittling* die Rückkehrregelung des § 6 Abs. 3 AStG vor (vgl. Folie 15 seiner Präsentation).

Sodann wendet sich *Herr Wittling* dem Stundungskonzept des § 6 AStG zu. Dieses habe eine zentrale Bedeutung für die Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung und habe durch das ATADUmsG weitreichende Änderungen erfahren. Er stellt sowohl das alte Stundungskonzept des § 6 AStG a.F., welches maßgeblich auf der

EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen Lasteyrie und N beruht habe, sowie das Stundungskonzept der Neufassung vor (vgl. Folien 16 und 17 seiner Präsentation). In diesem Zusammenhang geht er ebenfalls auf die das Stundungskonzept flankierenden nachträglichen Mitwirkungspflichten nach § 6 Abs. 5 AStG ein (vgl. Folie 19 seiner Präsentation). Anders als bei § 6 AStG a.F. sei eine nachträgliche Wertminderung der Anteile nicht zu berücksichtigen.

## V. Grundfreiheitlicher Bezug der Wegzugsbesteuerung

Die Regelungskonzeption des § 6 AStG nach dem ATADUmsG wolle *Herr Wittling* nunmehr an den europäischen Grundfreiheiten messen.

Die europäischen Grundfreiheiten seien essenziell für das nicht-harmonisierte Rechtsgebiet der direkten Steuern. Die Grundfreiheiten seien im Bereich des Steuerrechts das maßgebliche Instrument zur Verwirklichung eines einheitlichen Binnenmarkts, da sie subjektiv-öffentliche Rechte gegen Hemmnisse des Freiverkehrs gewähren würden. Dem gegenüber stehe allerdings die mitgliedstaatliche Steuersouveränität, die durch die europäischen Verträge aufgrund der kompetenzrechtlichen Rahmenbedingungen anerkannt werde. Art. 115 AEUV ermögliche schließlich eine Harmonisierung nur unter strengen Voraussetzungen. Dieses Spannungsverhältnis habe Einfluss auf die Dogmatik der Grundfreiheiten im Bereich des Steuerrechts sowie auf die Rechtfertigungsprüfung.

Anschließend stellt *Herr Wittling* den allgemeinen tatbestandlichen Gewährleistungsgehalt der Grundfreiheiten vor (vgl. Folien 22 und 23 seiner Präsentation). Hinsichtlich der Beschränkungsverbote sei zu beachten, dass jedenfalls im Bereich des (direkten) Steuerrechts die Grundfreiheiten keine freiheitrechtliche Ausprägung erfahren könnten. Eine solche würde dazu führen, dass beinahe sämtliche Steuervorschriften vom EuGH auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht überprüft werden könnten. Dies wäre unvereinbar mit den kompetenzrechtlichen Rahmenbedingungen der Verträge und der daraus resultierenden Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.

Als maßgebliche Grundfreiheiten bei den von § 6 AStG erfassten Sachverhalten benennt *Herr Wittling* insbesondere die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV sowie die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV. Neben der Aufnahme selbstständiger Erwerbstätigkeiten erfasse die Niederlassungsfreiheit insbesondere auch Kontrollbeteiligungen mit einer Beteiligungsquote von mindestens 25 %. Entsprechend könne die

Niederlassungsfreiheit seiner Ansicht nach in allen Tatbestandsvarianten einschlägig sein, d.h. sowohl bei einer subjekts- als auch bei einer objektsbezogenen Entstrickung. Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV sei von der Zweckausrichtung hingegen objektbezogen, entsprechend könne diese nur in den objektbezogenen Fälle von § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 u. 3 AStG zur Anwendung kommen. Nach Ansicht von *Herrn Wittling* scheide eine Anwendung bei einem bloße physischen Wegzug aus, da kein investigatives Verhalten vorliege. Aufgrund der erga omnes Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit sei eine Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit in Drittstaatssachverhalten geboten. Hierbei sei nach der Rechtsprechung des EuGH auf den sachlichen Anwendungsbereich der streitigen Norm abzustellen. Da § 6 AStG auf alle Beteiligungen ab 1 % abstelle und nicht lediglich auf Kontrollbeteiligungen sei das Konkurrenzverhältnis zugunsten der Kapitalverkehrsfreiheit aufzulösen. Daraus folge, dass die Rechtfertigungsprüfung auch bezogen auf Drittstaatssachverhalte vorgenommen werden müsse.

Im Anschluss stellt *Herr Wittling* die beeinträchtigenden Wirkungen von § 6 AStG heraus (vgl. Folien 25–27 seiner Präsentation). Nach Ansicht von *Herrn Wittling* handele es sich bei den verschiedenen durch § 6 AStG ausgelösten Rechtsfolgen um jeweils eigenständige benachteiligende Diskriminierungen. Für die Zwecke der Rechtfertigungsprüfung wolle er sich aber der vom EuGH vorgenommenen Differenzierung zwischen der Festsetzung und der Erhebung des Steueranspruchs anschließen.

Angesprochen wird von *Herrn Wittling* sodann die Stillhalteklausele des Art. 64 AEUV (vgl. Folie 28 seiner Präsentation). Für die Zwecke des Vortrags sei diese Vorschrift allerdings zu vernachlässigen, da diese jedenfalls nicht für Beteiligungen unter 25 % gelte und die von § 6 AStG ausgehenden Grundfreiheitsbeeinträchtigungen nicht in Gänze legitimiert werden können.

## **VI. Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung**

*Herr Wittling* wendet sich nun der Rechtfertigung der von § 6 AStG ausgehenden Grundfreiheitsbeeinträchtigungen zu.

Im Bereich des Steuerrechts kämen nur ungeschriebene Rechtfertigungsgründe, d.h. zwingende Interessen der Allgemeinheit, in Betracht. Im Kern gehe es hierbei um den Schutz der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit. Als Ausprägung dieser seien im Kontext des § 6 AStG einerseits die Wahrung einer angemessenen Aufteilung von

Besteuerungsbefugnissen sowie andererseits die effektive Kontrolle und Durchsetzung des Steueranspruchs einschlägig.

Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen wurzele in Erwägungen steuerlicher Gerechtigkeit. Die Mitgliedstaaten würden sich im nicht-harmonisierten Bereich des direkten Steuerrechts um eine friktionsfreie Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen bemühen. Der einzelne Steuerpflichtige dürfe sich diesen Umstand nicht zunutze machen, um sich einer angemessenen Finanzierung des Gemeinwesens zu entziehen. Entsprechend würden die Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten nicht gebieten, auf ihr Besteuerungsrecht zu verzichten. Der Rechtfertigungsgrund bilde dies ab und erkenne ein Nebeneinander der mitgliedstaatlichen Besteuerungssysteme sowie entsprechende Wahrnehmung der Besteuerungsbefugnis an.

Der Rechtfertigungsgrund der effektiven Kontrolle und Durchsetzung des Steueranspruchs berücksichtige hingegen das Prinzip formeller Territorialität. Für die Mitgliedstaaten ergäben sich Ermittlungs- und Vollstreckungshindernisse im Ausland, weswegen ein Interesse an Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite bestünde.

*Herr Wittling* beginnt mit der Rechtfertigung der Durchführung der Besteuerung. Einschlägiger Rechtfertigungsgrund sei die Wahrung einer angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen, da die Durchführung der Besteuerung als letzter Akt vor einer Steuerentstrickung zu sehen sei. Entsprechend sei aber eine Einschränkung notwendig. Die Wahrung einer angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen könne nur dann eine Beeinträchtigung rechtfertigen, wenn das Besteuerungsrecht abkommensrechtlich oder anderweitig unions- oder völkerrechtlich beeinträchtigt werde. Nur insoweit sei eine Abgrenzung der Steueransprüche notwendig. Daraus resultiere, dass in den Fällen der überschießenden Tendenzen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 AStG eine Berufung auf den Rechtfertigungsgrund ausscheide. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 AStG sei daher partiell unionsrechtswidrig. In den übrigen Fällen sei zunächst von der Geeignetheit und Erforderlichkeit auszugehen. Auch sei die Durchführung der Besteuerung nach Ansicht von Herrn Wittling verhältnismäßig im engeren Sinne, da eine Feststellung der unter deutscher Steuerhoheit gebildeten stillen Reserven notwendig sei.

*Prof. Marquardsen* meldet sich zu Wort und gibt zu bedenken, ob zwischen der Einschlägigkeit des Rechtfertigungsgrundes und der Geeignetheit getrennt werden



könne. Ihrer Ansicht nach fehle in den Fällen der § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 AStG die Geeignetheit.

*Prof. Seer* wirft bezogen auf den Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen die Frage auf, was das Besteuerungsrecht ausmache. Bei einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei mit Blick auf unrealisierte stille Reserven zu fragen, wann ein solcher Vorgang besteuernswürdig sei. Ausgehend vom Realisationsprinzip könne man mangels entsprechender Realisation seiner Meinung nach bereits die deutsche Befugnis zur Besteuerung bezweifeln. Ausgehend von einem etwaigen Entstrickungsprinzip passe der Begriff der Kohärenz, als Folgerichtigkeit ohne Widerspruch.

Nach Ansicht von *Herrn Wittling* sei bei der Verhältnismäßigkeit der Durchführung der Besteuerung weiter zu diskutieren, ob nachträgliche Wertminderungen zwingend zu berücksichtigen seien. Der EuGH sei in der anfänglichen Rechtsprechung hiervon ausgegangen, habe im Rahmen der Rechtsprechung zur betrieblichen Entstrickung eine solche Notwendigkeit aber nicht angenommen. Nach *Herrn Wittling* sei eine Berücksichtigung nicht notwendig. Zu berücksichtigen seien am Territorialprinzip ausgerichtete Erwägungen der Steuergerechtigkeit. Die Mitgliedstaaten müssen hiernach nur dann Verluste berücksichtigen, wenn auch die Gewinne aus einer Veräußerung erfasst würden. Zu fordern sei dementsprechend eine symmetrische Erfassung von Gewinnen und Verlusten. Damit konstatiert er, dass die Durchführung der Besteuerung mit Ausnahme der überschießenden Tendenzen unionsrechtskonform sei.

Sodann thematisiert *Herr Wittling* die Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung. Einschlägiger Rechtfertigungsgrund sei die effektive Kontrolle und Durchsetzung des Steueranspruchs. Problematisch sei insofern die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne. In diesem Zusammenhang komme der Rechtsprechung des EuGH eine gesteigerte Bedeutung zu. Sodann stellt *Herr Wittling* die Rechtsprechungsentwicklung zur Verhältnismäßigkeit mitgliedstaatlicher Steuererhebung im Kontext von Entstrickungstatbeständen dar (vgl. Folien 33–35 seiner Präsentation). Insbesondere stellt er heraus, dass das Nichteinbringungsrisiko im Rahmen der Ratenzahlung auf dem Gedanken beruhe, dass stille Reserven bei bestimmten Wirtschaftsgütern niemals am Markt, sondern vielmehr durch einen gewinnbringenden Einsatz des Wirtschaftsguts realisiert würden, wie beispielsweise bei immateriellen Wirtschaftsgütern. Diese Wirtschaftsgütern seien regelmäßig nach Verbrauch wertlos. Entsprechend

drohe die Steuererhebung bei einem bloßen Anknüpfen an die Veräußerung ins Leere zu laufen. Diese solle in pauschalisierter Weise durch eine Ratenzahlung berücksichtigt werden.

Nach *Herrn Wittling* geht es im Kern um die Frage, ob die Grundsätze des EuGH zu betrieblichen Entstrickungstatbeständen auf Entstrickungstatbestände des Privatvermögens übertragen werden können. Zur Beantwortung dieser Frage sei zunächst eine ganzheitliche Reflexion der EuGH-Rechtsprechung zu den betrieblichen Entstrickungstatbeständen erforderlich. Bei der Verhältnismäßigkeit der Steuererhebung bei betrieblichen Entstrickungstatbeständen müsse sich konsequent an den gegenläufigen Interessen orientiert werden. Dies sei einerseits das mitgliedstaatliche Interesse an Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite sowie andererseits die supranationale Be- und Entlastungswirkung des einzelnen Steuerpflichtigen. Es ergebe sich ein komplexes Interessenbündel bei welchem die Möglichkeiten internationaler Amts- und Beitreibungshilfe genauso zu berücksichtigen sei wie die Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers. Ausgangspunkt sei nach *Herrn Wittling* zunächst die Überführung eines Einzel-Wirtschaftsguts ins EU-Ausland, da diese Situation am ehesten der Situation i.R.d. § 6 AStG entspreche.

Im Betriebsvermögen sei nach Ansicht von *Herrn Wittling* die pauschale Ratenzahlung über fünf Jahre nicht bei allen Arten von Wirtschaftsgütern verhältnismäßig. Jedenfalls sei zunächst zwischen Wirtschaftsgütern des Anlage- und des Umlaufvermögens zu differenzieren. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sei die Ratenzahlung nicht erforderlich, da bei diesen Wirtschaftsgütern kein gewinnbringender Einsatz über einen längeren Zeitraum erfolge, den die Ratenzahlung berücksichtigen müsse. Entsprechend sei im Umlaufvermögen wohl keine Stundung notwendig.

Auch innerhalb des Anlagevermögens sei zu diskutieren, ob eine weitere Differenzierung geboten sei. In Betracht käme eine Differenzierung zwischen Immateriellen Wirtschaftsgütern und Sachanlagen auf der einen sowie Finanzanlagen auf der anderen Seite. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Sachanlagen sei regelmäßig das Risiko einer Nichtrealisation gegeben, da diese Art von Wirtschaftsgütern zur Generierung von Gewinn verbraucht würden. Hierbei sei auch zu berücksichtigen, dass sich im Zugzugsstaat grundsätzlich neues Abschreibungspotenzial ergebe, was wirtschaftlich entlastend wirke. Allerdings müsse sich für den Zeitraum der Ratenzahlung konsequent an der steuerlichen Restnutzungsdauer eines Wirtschaftsguts orientiert werden.

Nach Ansicht von *Herrn Wittling* ergebe sich bei Finanzanlagen eine hiervon abweichende Interessenlage, da ein gewinnbringender Einsatz in ähnlicher Weise nicht statfinde. Ein pauschalisiertes Abschöpfen von Ertragspotenzial sei daher nicht zweckmäßig. Dennoch könnte es ein Nichtrealisationsrisiko geben, wenn eine Gesellschaft leereschüttet werden würde oder eine andere Verwertung der stillen Reserven vorgenommen werde. Nach Ansicht von *Herrn Wittling* böte es sich aber vielmehr an, die Besteuerung nicht pauschal über eine Ratenzahlung vorzunehmen, sondern die Besteuerung stattdessen an die die stillen Reserven nutzende Handlung anzuknüpfen, wie beispielsweise an eine bestimmte Ausschüttungsgrenze. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung schließlich andere Anknüpfungspunkte als nur die Veräußerung zugelassen.

Eine Sicherheitsleistung müsse seiner Ansicht daran geknüpft werden, ob im konkreten Einzelfall ein Steuerausfall i.S.e. Zahlungsunfähigkeit drohe. Allerdings stelle sich diesbezüglich die Frage, ob bei längeren Stundungen aufgrund der damit zusammenhängenden größeren Unwägbarkeiten ein pauschalerer Einsatz von Sicherheitsleistungen möglich sein müsse. An die Stundung geknüpfte nachträgliche Mitwirkungspflichten seien seiner Ansicht nach jedenfalls zulässig, wenn ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen bestehe. Eine Verzinsung hingegen bewirke eine Sofortbesteuerung und sei daher jedenfalls erhöht rechtfertigungsbedürftig, insbesondere mit Blick auf den fehlenden Liquiditätszufluss auf Seiten des Steuerpflichtigen.

Sofern eine Differenzierung nach Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen vorgenommen würde, seien die hiernach geltenden Grundsätze der Steuererhebung auf Anteile im Privatvermögen übertragbar. Auch im Privatvermögen bestehe ein grundsätzliches Nichtrealisationsrisiko der stillen Reserven. Bei der Sicherheitsleistung müsse diskutiert werden, ob diesbezüglich eine andere Ausgangslage bestehe, da die entstrickten Kapitalanteile regelmäßig einen wesentlichen Teil des Privatvermögens ausmachen würden. Hinsichtlich der Mitwirkungspflichten stelle sich die Frage nach der verhältnismäßigen Ausgestaltung, da die derzeitige Rechtslage die strenge Rechtsfolge der sofortigen vollständigen Fälligkeit an eine marginale Pflichtverletzung knüpfe.

*Prof. Seer* merkt an, dass eine derartige Unterdifferenzierung im Betriebsvermögen praktikabel sein müsse. Maßgeblich werde es daher auf die – seiner Meinung nach eingeschränkten – Möglichkeiten der internationalen Amts- und Beitreibungshilfe ankommen.

*Herr Wittling* antwortet, dass es insofern auf das Zusammenspiel zwischen Mitwirkungspflichten und zielgerichteten Hilfsersuchen ankommen werde.

Zuletzt wendet sich *Herr Wittling* der Rechtfertigung in Drittstaatssachverhalten zu. Insofern ergebe sich eine abweichende Interessenlage im Vergleich zum EU-Sachverhalt, da keine Amts- und Beitreibungsrichtlinie anwendbar sei. Insofern komme es auf die Vergleichbarkeit mit den Art. 26, 27 OECD-MA an. Der EuGH bejahe eine Vergleichbarkeit in ständiger Rechtsprechung. *Herr Wittling* sehe dies allerdings kritisch. Zum einen gebe es nicht wie im EU-Sachverhalt einen fiktiven Vollstreckungstitel sowie eine Zustellungshilfe. Zum anderen sei die Durchsetzbarkeit der Amtshilfe bei Drittstaaten fraglich, da der EuGH als letzte Instanz fehle. Damit beendet *Herr Wittling* seinen Vortrag.

*Prof. Seer* stimmt *Herrn Wittling* insofern zu. Die Möglichkeiten internationaler Amtshilfe mit Drittstaaten seien marginal. Seiner Meinung nach solle daher ein anderer Rechtsrahmen gelten müssen.

*Prof. Seer* bedankt sich für den interessanten Vortrag bei *Herrn Wittling*. Das nächste Bochumer Steuerseminar werde am 28.10.2022 stattfinden. Vortragender wird *Herr Markus Nöthen* zu dem Thema „Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen – eine Analyse aus verfassungsrechtlicher, verfahrensrechtlicher und unionsrechtlicher Sicht“ sein. Damit beendet *Prof. Seer* das heutige Seminar und verabschiedet alle Teilnehmer.