

# Wegzugsbesteuerung aus der Hand der Richter und Glossatoren

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld<sup>1</sup>



Wer sich die Eigentümlichkeit des „Europäischen Steuerrechts“ erklären will, muss sich Grundrechte ohne gesetzliches Schrankenrecht vorstellen: Versammlungsfreiheit ohne Versammlungsgesetz oder Pressefreiheit ohne Landesmediengesetz – aber zugleich Versammlungsverbote und Ansprüche auf Gegendarstellung, die auf richterrechtlicher Kreation beruhen. Seit 15 Jahren etabliert der EuGH ein Steuerverfassungsrecht für den Binnenmarkt mit Rückhalt in den Grundfreiheiten, vor allem der Niederlassungsfreiheit. Und er liefert das Schrankenrecht gleich mit. Soweit der Unionsgesetzgeber schweigt, muss der EuGH gerade um der Binnenmarktfreiheit willen aus eigener Kraft jene Formel handhaben, die dem Schutzversprechen ein gemeinverträgliches und realitätsgerechtes Format gibt: virtueller Schutzbereich ./.. verhältnismäßige Schranken = effektiver Garantiebereich. Aus der schrankenrechtlichen Einhegung des staatlichen Steuerrechts erwachsen Richtlinien, aber nicht solche des Sekundärrechts, sondern primärrechtliche mit Verfassungscharakter. Das Luxemburger Richtlinienrecht wirft nicht nur gegenwärtig den staatlichen Steuergesetzgeber, sondern auch zukünftig den Unionsgesetzgeber auf Anpassungsgesetzgebung zurück.

Jetzt hat der EuGH das Schrankenrecht der Wegzugsbesteuerung weiter verfeinert, gleichsam in dritter Lesung. Auf „*Las-teyrie du Saillant*“ von 2004 und „N“ von 2006 folgt „*National Grid Indus BV*“, das Urteil der Großen Kammer (EuGH vom 29.11.2011, C-371/10) zur unternehmerischen Sitzverlegung. Unter der gesellschaftsrechtlichen Voraussetzung, dass der identitätswahrende Wegzug gelingt (unproblematisch für die SE, sonst im Zeichen der Gründungstheorie), hat die Kapitalgesellschaft die Niederlassungsfreiheit auf ihrer Seite, Art. 54 und 49 AEUV. Dann muss staatliche Wegzugsbesteuerung als Schranke dem Rechtfertigungsdruck der Grundfreiheit standhalten. *Grid Indus* rückt das steuerstaatliche Interesse an der „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“ endgültig ins Zentrum der Rechtfertigungsdogmatik. Der Wegzugsstaat darf die auf seinem Territorium aufgebauten stillen Reserven in der letzten juristischen Sekunde und endgültig – anders als beim Wegzug der natürlichen Person: ohne Rücksicht auf die weitere Wertentwicklung – in die Steuerpflicht nehmen. Indessen greift er unverhältnismäßig in die Niederlassungsfreiheit ein, wenn er die Steuerschuld sofort eintreibt. Ungerührt übernimmt der EuGH die legislatorische Ausgestaltung des Schrankenrechts, indem er dem Steuerpflichtigen „die Wahl lässt zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des Steuer-

betrags, was zu einem Liquiditätsnachteil führt, die Gesellschaft aber vom späteren Verwaltungsaufwand befreit, und andererseits einer Aufschiebung der Zahlung dieses Steuerbetrags“ (EuGH vom 29.11.2011, *National Grid Indus BV*, C-371/10, Rz. 73).

Der EuGH überführt Steuerpolitik in einen Verfassungsdiskurs. Der Gerichtshof entscheidet auf Vorlage in einem strikt verrechtlichten Richterdiallog (Art. 267 AEUV). Die Spezialis-tendebatte setzt sich nach dem Urteil fort im Ringen um dessen richtige Auslegung (*acte éclairé?*). Auch im Verfahren *Grid Indus* traten zehn mitgliedstaatliche Regierungen in einer Streithelferrolle auf, als Interpreten des Primärrechts und Verteidiger ihrer Residualräume auf Schrankenebene, nicht als initiiierende Rechtsgestalter. Eine entpolitisierte Anpassungsgesetzgebung muss parlamentarisch nicht verhandelt, nur mehr vollzogen werden. Das EuGH-Urteil ruft innerstaatlich nicht finanzpolitische Sprecher auf den Plan, sondern forensische Deuter. Der Finanzausschuss verwandelt sich in ein Glossatorensseminar. Als Fraktionsführer in Sachen Entstrickung und Wegzugsbesteuerung fechten seit 2009 (vgl. IStR 2012 S. 1 Fn. 1) der Leiter M&A, Finanzierung, Umstrukturierung in der Steuerabteilung der Volkswagen AG, *Andreas Körner*, und ein besonders profilierter Repräsentant des BMF, *Wolfgang Mitschke*. Allerdings reduziert sich der Dissens am Ende auf einen Streit im stundungsrechtlichen Detail – auf die Frage, ob § 12 Abs. 1 KStG und § 36 Abs. 5 EStG der Verhältnismäßigkeitsjudikatur des EuGH genügen. Diese Vorschriften räumen zwar nicht das richterlich postulierte Wahlrecht ein, balancieren aber immerhin mit „fünf gleichen Jahresraten“ zwischen Sofortbesteuerung und Verschonung bis zur Realisation, zwischen dem Besteuerungsanspruch des Wegzugsstaates und dem Liquiditätsinteresse der Gesellschaft.

Dass sogar Feinheiten dieser Art grundfreiheitlich determiniert sein könnten, macht die Eigentümlichkeit des europäisierten Steuerrechts aus. Wir müssen fragen, ob wir wieder mehr Steuerpolitik, für den Binnenmarkt europäische Steuerpolitik und bestenfalls systematisches Sekundärrecht wollen – oder hoffnungsvoll darauf vertrauen, dass das Luxemburger Orakel rationales Richter- und Glossatorenrecht hervorbringt, zwar entpolitisiert und entdemokratisiert, aber, wenn’s gut geht, wie ein fiskalischer Philosophenkönig regiert.

<sup>1</sup> Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.