



Die reformierte Wegzugsbesteuerung

Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:



MARTIN-LUTHER-UNIVERSITÄT
HALLE-WITTENBERG

Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät

Große Steinstraße 1

06108 Halle/Saale

<https://steuern.wiwi.uni-halle.de/>

© Stiftung Familienunternehmen, München 2022

Titelbild: Maridav | shutterstock

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-948850-12-8

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die reformierte Wegzugsbesteuerung – Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte, erstellt von Prof. Dr. iur. Gerhard Kraft, München 2022, www.familienunternehmen.de

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	XI
I. Anlass der reformierten Wegzugsbesteuerung	XI
II. Bestandsaufnahme der reformierten Wegzugsbesteuerung	XI
III. Abmilderungen der Rechtsfolgen	XII
IV. Vereinbarkeit der reformierten Wegzugsbesteuerung mit höherrangigem Recht.....	XIII
V. Vorschläge für den Gesetzgeber.....	XIII
A. Genese der Wegzugsteuerreform und Terminologie Wegzugsbesteuerung	1
I. Überblick über die reformierte Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.....	1
1. Kernanliegen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	1
2. Tatbestandliche und sprachliche Neukonzeption des § 6 AStG.....	2
3. Rückkehrerregelung	2
4. Ratenzahlungskonzept statt Ewigkeitsstundung	3
II. Wegzugsteuerreform als Paradigmenwechsel.....	3
III. Fehlende unionsrechtliche Verpflichtung zur Reform der Wegzugsbesteuerung	7
IV. Einzelschritte des Gesetzgebungsverfahrens	8
1. Kleine Lösung vom 18. Dezember 2018	9
2. Entwurf vom 10. Dezember 2019.....	9
3. Angepasster Referentenentwurf vom 24. März 2020	9
4. Bundesrats-Finanzausschuss-Empfehlungen vom 28. September 2020 (BR-Drs. 503/1/20).....	9
5. „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien“ vom 17. November 2020	10
V. Konkrete Gesetzgebungsphase.....	10
1. Entwürfe der Bundesregierung eines ATADUmsG vom 17. März 2021 bzw. vom 24. März 2021	10
2. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. April 2021 (BT-Drs. 19/28652)	10
3. Empfehlung der Bundesausschüsse vom 26. April 2021 (BR-Drs. 245/1/21).....	11

VI. Politisch umstrittene Bewertung der verschiedenen Entwürfe.....	11
B. Tatbestandsstruktur der reformierten Wegzugsbesteuerung	13
I. Tatbestandsaufbau der Wegzugsbesteuerung.....	13
1. Bisherige Regelungskonzeption	13
2. Aus der Neukonzeption resultierende Fragestellungen	13
II. Analyse der Einzeltatbestände.....	14
1. Überblick über die tatbestandliche Grundstruktur	14
2. Beendigungstatbestand.....	15
a) Regelungsstruktur.....	15
b) Gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt.....	15
c) Isolierte Aufgabe des Wohnsitzes	20
d) Isolierte Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts.....	22
3. Übertragungstatbestand.....	23
a) Regelungsstruktur.....	23
b) Unentgeltliche Übertragungen durch Tod.....	24
c) Unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden	25
d) Übertragung auf nicht-natürliche Person	26
4. Beschränkungs-/Ausschlussstatbestand.....	28
a) Regelungsstruktur.....	28
b) Zuordnung zu ausländischer Betriebsstätte	29
c) Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens	32
d) Änderungen der ausländischen Rechtslage.....	33
e) Auswirkungen einer abkommensrechtlichen „land-rich-company-clause“	34
III. Persönliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene	36
1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AStG	36
2. Ausschluss nicht unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen	36
IV. Zeitliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene	38
1. Fünfjahreszeitraum (§ 17 Abs. 1 EStG).....	38

2.	Zwölfjahresrückbetrachtungszeitraum	38
a)	Zeitpunktbestimmung der Tatbestandsverwirklichung	38
b)	Zeitraumberechnung.....	39
3.	Siebenjahreszeitraum unbeschränkter Steuerpflicht	41
a)	Zeitraumberechnung.....	41
b)	Keine Notwendigkeit durchgängiger Anteilsinhaberschaft.....	43
c)	Fristübertragung vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen.....	44
d)	Klarstellung der Vermeidung doppelter Berechnungszeiträume.....	45
e)	Fiktion unbeschränkter Steuerpflicht bei Inanspruchnahme der Rückkehrregelung anlässlich vorübergehender Abwesenheit	46
V.	Inkriminierte Anteilsqualitäten	48
1.	Anteile im Sinne des § 17 EStG.....	48
2.	Notwendigkeit eines Typenvergleichs bei Anteilen an nach ausländischem Recht gegründeten Rechtsträgern	49
3.	„Inländische“ Optionsanteile nach § 1a KStG	51
4.	Nicht von § 6 AStG erfasste Anteilstypen – bewusste „Flucht ins Betriebsvermögen“	52
VI.	Rechtsfolgen	55
1.	Grundsatz: Realisierung des fiktiven Gewinns.....	55
2.	Anschaffungskostenfiktion zum gemeinen Wert.....	56
a)	Kernaussage der Bestimmung des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG	56
b)	Anschaffungskostenfiktion beim Beendigungstatbestand.....	58
c)	Anschaffungskostenfiktion beim Übertragungstatbestand.....	63
d)	Anschaffungskostenfiktion beim Beschränkungs-/ Ausschlusstatbestand	64
C.	Abmilderung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung	67
I.	Ratenzahlungskonzept	67
1.	Vorbemerkung	67
2.	Das wegzugssteuerliche Entrichtungskonzept.....	67
a)	Grundsatz der Sofortzahlung.....	67

b)	Ausnahme zeitlich gestreckter Ratenzahlung	68
3.	Vorgezogene Fälligkeit noch nicht entrichteter Steuer	73
a)	Überblick über die Grundkonzeption.....	73
b)	Nicht fristgemäße Entrichtung der Jahresrate	73
c)	Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen	75
d)	Insolvenzanmeldung des Steuerpflichtigen.....	76
e)	Anteilige Anteilsveräußerung oder Anteilsübertragung.....	77
f)	Schwellenwerte bei Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr	78
4.	Thesenförmige Zusammenfassung der Problembereiche der Ratenzahlungskonzeption	82
II.	Rückkehrerregelung	83
1.	Wesentlicher Regelungsgehalt	83
a)	Allgemeines.....	83
b)	Normtelos der Rückkehrerregelung.....	84
c)	Steuerfestsetzung als Tatbestandsvoraussetzung der Rückkehrerregelung	84
d)	Entfallen von Jahresraten auf Antrag des Steuerpflichtigen	85
e)	Verzicht auf Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht	86
2.	Die Schädlichkeitstatbestände der Rückkehrerregelung	88
a)	Regelungskonzeption	88
b)	Veräußerung, Übertragung, Einlage der Anteile	88
c)	Vermögenstransfers der Gesellschaft	90
d)	Umfangmäßige Mindestwiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts.....	91
3.	Unentgeltliche Übertragung von Todes wegen im Abwesenheitszeitraum.....	92
a)	Normstruktur.....	92
b)	Grundfälle	93
c)	Unbeschränkte Steuerpflicht des Erben bzw. Bedachten.....	95
d)	Schädlichkeit unentgeltlicher Übertragungen	96

D. Kritik	99
I. Vereinbarkeit mit Unionsrecht.....	99
1. Einleitung	99
2. Ein Streifzug durch die Wegzugsjudikatur des EuGH	99
a) EuGH vom 11. März 2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138	99
b) EuGH vom 23. Februar 2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131	100
c) EuGH vom 7. September 2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.....	100
d) EuGH vom 29. November 2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785	101
e) EuGH vom 12. Juli 2012 - C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439	101
f) EuGH vom 21. Dezember 2016 - C-503/14, Europäische Kommission/ Portugiesische Republik, ECLI:EU:C:2016:979.....	102
g) EuGH vom 15. März 2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184	103
h) EuGH vom 22. März 2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210	103
i) EuGH vom 26. Februar 2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138	105
3. Identifikation massiver Unionsrechtsprobleme der reformierten Wegzugsbesteuerung im Schrifttum.....	105
a) Zentrale Positionen zur grundfreiheitsrechtlichen Würdigung der reformierten Wegzugsbesteuerung in der Literatur	105
b) Zusammenfassung des unionsrechtlich fokussierten Literaturbefunds zur reformierten Wegzugsbesteuerung	109
4. Ausgewählte Problembereiche der reformierten Wegzugsbesteuerung aus unionsrechtlicher Perspektive	109
a) Offenbarung massiver Zweifel an der Unionsrechtskonformität in den Gesetzesmaterialien	109
b) Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages	111
c) Ersatz des Stundungskonzepts durch das Ratenzahlungskonzept.....	113
d) Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in der vom EuGH entwickelten Dimension	115

e)	Nicht-Berücksichtigung realisierter Wertminderungen nach Wegzug	118
f)	Drittstaat-fokussierte Kapitalverkehrsfreiheit im Kontext der Wegzugsbesteuerung	121
5.	Zusammenfassender Befund: Neuregelung der reformierten Wegzugsbesteuerung in weiten Bereichen unionsrechtswidrig.....	125
II.	Verfassungsrechtliche Analyse der reformierten Wegzugsbesteuerung	126
1.	Befund zum Spannungsfeld zwischen Verfassungsrecht und reformierter Wegzugsbesteuerung	126
2.	Bisherige verfassungsrechtliche Rezeption der Wegzugsbesteuerung.....	126
a)	Judikatur	126
b)	Literatur	128
3.	Verfassungsrechtliche Argumentationstopoi im Rahmen der Beurteilung der reformierten Wegzugsbesteuerung	130
a)	Gleichheitsrechtliche Erwägungen	130
b)	Verunmöglichung des Grundrechts auf Ausreisefreiheit („Wegzugssperre“)	135
c)	Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips	138
d)	Mildere Mittel zur Erreichung des Belastungserfolgs.....	139
e)	Erdrosselungswirkung	140
f)	Kumulation von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer.....	142
4.	Verfassungsrechtliche Gesamtbewertung der reformierten Wegzugsbesteuerung	142
III.	Legislatorische Sorgfalt	143
1.	Grammatikalische und sprachliche Unsauberkeiten durch inkonsistente Bezüge.....	143
a)	Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 S. 1 in § 6 Abs. 1 S. 2 und 3: „Im Fall“	143
b)	Bezugnahme auf § 6 Abs. 3 AStG im § 6 Abs. 4 S. 7 AStG: „In den Fällen“	144
c)	Begriffliches in § 6 Abs. 1 AStG: „Veräußerung“ und „Veräußerungsgewinn“	145
2.	Inhaltliche Unsauberkeiten bei der Formulierung sogenannter Schädlichkeitstatbestände	145

a) Anteilsveräußerungen und Anteilsübertragungen.....	145
b) Schädliche Vermögenstransfers	147
3. Inhaltliche Widersprüche und mangelnde Kongruenz zwischen Gesetzestext und den Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien	148
a) Modalitäten der tatsächlichen Entrichtung der Steuer im Rahmen der „Step-up“-Regelung	148
b) Unklare Regelung der erstmaligen Anwendung der reformierten Vorschriften.....	149
c) Übertragung durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen auf eine nicht-natürliche Person im Rahmen der Rückkehrregelung	150
E. Gesamtwürdigung der Wegzugssteuerreform und Handlungsbedarf	153
Tabellenverzeichnis	155
Abbildungsverzeichnis	157
Abkürzungsverzeichnis	159
Literaturverzeichnis	163
Rechtsprechung	169
Verwaltungsanweisungen	173
Sonstige Quellen	175

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

I. Anlass der reformierten Wegzugsbesteuerung

Die mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)¹ vom 25. Juni 2021 jüngste Reform der Wegzugsbesteuerung war politisch in höchstem Maße umstritten. Sie setzt einen Paradigmenwechsel ins Werk, der auf der Abschaffung der sogenannten Ewigkeitsstundung basiert und sämtliche Wegzugsfälle innerhalb der Europäischen Union mit Wegzugsfällen in sogenannte Drittstaaten gleichbehandelt.

Für einen Paradigmenwechsel in der Wegzugsbesteuerung, wie er mit der Wegzugssteuerreform im Rahmen der ATAD-Umsetzung eingetreten ist, bestand keine sekundärrechtliche Verpflichtung. Dass die Begründung in den Gesetzesmaterialien eine solche Verpflichtung suggeriert, ist rechtsstaatlich inakzeptabel.

II. Bestandsaufnahme der reformierten Wegzugsbesteuerung

Die reformierte Wegzugsbesteuerung hat die Rechtslage zu Lasten der Inhaber von Anteilen an Kapitalgesellschaften erheblich verschärft. In vielen Fällen führt die Wegzugsbesteuerung zu dramatischen Mobilitätseinschränkungen der Gesellschafter insbesondere von Inhabergeleiteten sowie Familienkapitalgesellschaften.

Konzeptionell hat der Gesetzgeber dem eigentlichen Wegzug einer natürlichen Person (Beendigungstatbestand) zwei Ersatztatbestände gleichgestellt. Systematisch handelt es sich bei den von der Wegzugsbesteuerung insgesamt erfassten Tatbeständen um einen Beendigungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG), einen Übertragungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) sowie einen Beschränkungs- beziehungsweise Ausschlusstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG). Neben dem Wegzug einer inländischen steuerpflichtigen Person sind die Schenkung oder Vererbung von Kapitalgesellschaftsanteilen an eine im Ausland lebende Person die Fälle mit höchster Praxisrelevanz. Hinzu kommen Ersatztatbestände, die bisher nur teilweise ausdrücklich geregelt waren und die nun von einer allgemeinen Auffangregelung „Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland“ erfasst werden.

Wenn sich auch der sachliche Anwendungsbereich der reformierten Wegzugsbesteuerung im Vergleich zur vorherigen Rechtslage nicht wesentlich geändert hat, lassen sich bemerkenswerte Änderungen hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs der Wegzugsbesteuerung identifizieren. Nach bisheriger Situation griff die Wegzugsbesteuerung ein, wenn ein Gesellschafter

1 Vgl. BGBl. I 2021, 2056.

insgesamt in Deutschland zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, wobei diese zehn Jahre innerhalb eines beliebig langen Zeitraums und mit beliebig vielen Unterbrechungen zusammengerechnet werden konnten. Nach reformierter Rechtslage reicht es aus, wenn innerhalb der vergangenen zwölf Jahre eine unbeschränkte Steuerpflicht von mindestens sieben Jahren in Deutschland bestand. Dies wird mitunter plastisch und formelmäßig mit „7 aus 12“ umschrieben. Diese materielle Änderung kann sich je nach Lage der Dinge im Einzelfall sowohl günstiger als auch verschärfend auswirken.

III. Abmilderungen der Rechtsfolgen

Kernbestandteil der reformierten Wegzugsbesteuerung ist der Versuch, mittels eines Ratenzahlungskonzepts sowie mittels der sogenannten Rückkehrerregelung die Rechtsfolgen der gesetzlich vorgesehenen Maßnahmen abzumildern.

Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage unterscheidet die Neuregelung bei einem Wegzug nicht mehr hinsichtlich des Ziellandes. Im Kern werden die bisher nur in Drittstaatsfällen anwendbaren Stundungsregelungen vereinheitlichend auf EU-/EWR-Fälle ausgedehnt. Dabei gilt nach reformierter Rechtslage, dass für alle Wegzugsfälle die Steuer prinzipiell sofort mit dem Wegzug oder der Auslösung eines der gesetzlichen Ersatztatbestände in voller Höhe fällig wird. Auf Antrag können Steuerpflichtige eine Ratenzahlungsmodalität erreichen, wonach die Steuerzahlung auf sieben gleiche Jahresraten verteilt wird. Während dieses Siebenjahreszeitraums erfolgt keine Verzinsung des Steueranspruchs. Nach der gesetzlichen Neuregelung ist hierfür in der Regel eine Sicherheitsleistung zu verlangen. Bei hohen stillen Reserven und einer damit ausgelösten hohen gestundeten Wegzugssteuer stellt dies eine erhebliche wirtschaftliche Belastung dar, welche bereits den Wegzug mangels Finanzierbarkeit als nicht durchführbar erscheinen lassen kann.

Mit der in zeitlicher Hinsicht leicht modifizierten Rückkehrerregelung soll bei lediglich „vorübergehender Abwesenheit“ des Steuerpflichtigen für maximal zwölf Jahre die Wegzugsteuer entfallen. Dabei wird bei hinreichender Substantiierung der Rückkehrabsicht zunächst eine siebenjährige Frist gewährt, diese ist um weitere fünf Jahre verlängerbar. Der Fortbestand der Rückkehrabsicht wird dabei vorausgesetzt und sollte vom vorübergehend abwesenden Steuerpflichtigen substantiiert werden können. Auf Antrag des Rückkehrers entfällt die Erhebung von Jahresraten. Eine wesentliche Verschärfung ist darin zu sehen, dass die bislang faktisch unbefristete Rückkehrerregelung für EU-/EWR-Wegzügler dagegen entfallen ist.

IV. Vereinbarkeit der reformierten Wegzugsbesteuerung mit höherrangigem Recht

Ob die im Rahmen der reformierten Wegzugsbesteuerung eingeführten massiven Verschärfungen aus der Sicht höherrangigen Rechts dauerhaft Bestand haben werden, erscheint mehr als zweifelhaft. Zum einen sind aus unionsrechtlicher Perspektive zahlreiche durch die Wegzugsteuerreform eingeführte Neuregelungen wohl kaum von der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs gedeckt. Exemplarisch dafür steht, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Sicherheitsleistung gegenüber einer Ratenzahlung stets ein milderer Mittel darstellt. Der Gesetzgeber hat diese Leitlinie der europäischen Rechtsprechung indessen schlicht ignoriert und nimmt daher billigend in Kauf, sehenden Auges in die Unionsrechtswidrigkeit zu laufen. Die Gesetzesmaterialien selbst weisen darauf hin, dass nach Einschätzung des EuGH die rätierliche Stundung „kostspieliger“ sei als eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile.

Zum anderen sind bestimmte Fallbeileffekte der reformierten Wegzugsbesteuerung im Bereich der Ratenzahlungskonzeption sowie der Rückkehrerregelung wohl kaum mit dem unionsrechtlich verbürgten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Einklang zu bringen.

Daneben sieht sich die reformierte Wegzugsbesteuerung auch erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. So besteht die Besorgnis, dass Verletzungen des Leistungsfähigkeitsprinzips, des allgemeinen Gleichheitssatzes sowie des aus der allgemeinen Handlungsfreiheit abgeleiteten Grundrechts auf Ausreisefreiheit nicht auszuschließen sind.

V. Vorschläge für den Gesetzgeber

Die aktuelle Regelung der Wegzugsbesteuerung sollte eher früher als zu spät wieder in einen unionsrechtskonformen, verfassungsrechtlich stabilen und ökonomisch tragfähigen Zustand überführt werden. Dazu wäre es geboten, den Rechtszustand, der bis zum 31. Dezember 2021 galt, in seinen Grundstrukturen wiederherzustellen. Offensichtlichen Ausweichgestaltungen wie steuerfreien Ausschüttungen im Ausland, sogenannten „Devaluierungsmodellen“ oder schenkungsteuerfreien Anteilsschenkungen, die in der Vergangenheit systemwidrige Steuer ausfälle ermöglicht haben und die dem Vernehmen nach die Reform der Wegzugsbesteuerung mit initiiert haben, könnte legislatorisch minimalinvasiv begegnet werden. Strukturell unionsrechtlich wie verfassungsrechtlich in hohem Maße bedenkliche Regelungen wären dann ebenso wenig notwendig wie solche Vorschriften, die die ökonomische Freiheit des Anteilsinhabers in überbordendem Ausmaß begrenzen.

Konkret zu fordern ist daher die Wiedereinführung der Ewigkeitsstundung in EU-/EWR-Fällen sowie in solchen Konstellationen, in denen auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungs-

abkommens (DBA) eine sogenannte „Große Auskunftsklausel“ einschlägig ist. In DBA-Fällen mit sogenannter „Kleiner Auskunftsklausel“ bietet sich als milderer Mittel die Stundung mit Sicherheitsleistung an. Lediglich in DBA-Situationen ohne jegliche Auskunftsklausel sowie in Nicht-DBA-Situationen könnten schärfere Regelungen gerechtfertigt sein, etwa in Form der nunmehr Gesetz gewordenen Ratenzahlungskonzeption mit Sicherheitsleistung.

A. Genese der Wegzugsteuerreform und Terminologie Wegzugsbesteuerung

I. Überblick über die reformierte Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

1. Kernanliegen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

Die in § 6 des Außensteuergesetzes (AStG) verortete „Wegzugsbesteuerung“ wurde durch das ATAD-UmsG² neu gefasst. Diese Bestimmung wird gemeinhin als die die Wegzugsbesteuerung regelnde Vorschrift umschrieben. Nach der im Jahre 1972 eingeführten Grundkonzeption einer Wegzugsbesteuerung werden nicht realisierte Wertgewinne von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen im Sinne des § 17 EStG bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch einen Wegzug sowie bei Erfüllung verschiedener Ersatztatbestände der Besteuerung im Ausmaß der im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung vorhandenen stillen Reserven besteuert. Demzufolge wird § 17 EStG ohne tatsächliche Veräußerung angewandt. Dies bedeutet, dass eine erhebliche Liquiditätsbelastung auf unrealisierte stille Reserven ohne Liquiditätszufluss eintritt.

Hintergrund der seinerzeit eingeführten Wegzugsteuer sollen spektakuläre Auswanderungsfälle gewesen sein, bei denen mangels einschlägiger Steuertatbestände stille Reserven im Privatvermögen gehaltener Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerfrei aus dem deutschen Steuerzugriff „entstrickt“ werden konnten.

Aus heutiger Sicht ist der Anwendungsbereich nicht mehr auf wenige möglicherweise spektakuläre Auswanderungsfälle beschränkt. Vielmehr betrifft die Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG die gesamte deutsche Unternehmerlandschaft, insbesondere soweit inhabergeleitete Familienunternehmen betroffen sind. Die Erstreckung der Vorschrift ist überaus breit. Vom Start-up-Gründer über in der tertiären Lebensphase in andere Jurisdiktionen auswandernde Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen, von der nachrückenden Generation in Familienunternehmen bis zu temporär im Ausland studierenden beziehungsweise anderweitig im Ausland ausgebildeten oder tätigen Anteilsinhabern ist die Wegzugsbesteuerung tatbestandlich anwendbar.

In der Vergangenheit konnte mittels verschiedener Instrumente die Wegzugssteuer in der Praxis handhabbar gemacht werden. Dies galt in besonderem Maße für die Möglichkeit einer dauerhaften, zinslosen Stundung bei Wegzug eines EU-/EWR-Staatsangehörigen innerhalb des EU-/EWR-Raums nach § 6 Abs. 5 AStG in der bisherigen Fassung.

Wegzugsbesteuerung bewirkt erhebliche Liquiditätsbelastung aufgrund der Besteuerung unrealisierter stiller Reserven ohne Liquiditätszufluss.

² Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), BGBl. I 2021, 2056.

2. Tatbestandliche und sprachliche Neukonzeption des § 6 AStG

Auf der Tatbestandsebene wurden die „Wegzugstatbestände“ sprachlich gestrafft. Die bisherige Konzeption bediente sich eines Grundtatbestandes und vier Ersatztatbeständen. Nunmehr basiert die Neustrukturierung der Wegzugsbesteuerung auf drei Tatbestandsgruppen. Diese umfassen den Beendigungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG), den Übertragungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) sowie den Beschränkungs- beziehungsweise Ausschlusstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG). Diese drei Tatbestandsgruppen stehen grundsätzlich gleichrangig nebeneinander, wobei zu beachten ist, dass der Beschränkungs- beziehungsweise Ausschlusstatbestand „vorbehaltlich“ des Beendigungstatbestands beziehungsweise des Übertragungstatbestands anwendbar ist.

In persönlicher Hinsicht gelangt die Wegzugsteuer nach der Neukonzeption nunmehr zur Anwendung, wenn eine natürliche Person innerhalb der letzten zwölf Jahre sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne von § 1 Abs. 1 EStG war. Parallel zur Aufhebung der bisher anzuwendenden Ewigkeitsstundung in EU-/EWR-Fällen differenziert das Gesetz künftig nicht mehr zwischen EU-/EWR-Fällen und allen anderen Wegzugssituationen. Demnach wird die Wegzugsteuer bei Tatbestandsverwirklichung grundsätzlich erhoben, wobei eine Ratenzahlungsmöglichkeit die Entrichtung in sieben gleichen Jahresraten im Regelfall gegen Sicherheitsleistung ermöglicht.

3. Rückkehrerregelung

Gewissermaßen als Kompensation für die scharfe Rechtsänderung des Ersatzes der Ewigkeitsstundung durch ein Ratenzahlungskonzept bietet die Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung die zeitliche Ausdehnung der sogenannten Rückkehrerregelung an. Nach der in § 6 Abs. 3 AStG verorteten Rückkehrerregelung entfällt der Steueranspruch, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird und er während seiner Abwesenheit keinen schädlichen Ersatztatbestand verwirklicht.

Die Siebenjahresfrist kann einmalig um fünf Jahre verlängert werden. Die Verlängerung ist im Gegensatz zum bisherigen Recht nicht mehr an die Glaubhaftmachung beruflicher Gründe geknüpft. Lediglich die unveränderte Absicht zur Rückkehr seitens des Steuerpflichtigen muss mit „hinreichender Wahrscheinlichkeit“ fortbestehen und substantiiert werden.

Schädliche Tatbestände, die zum Entfallen der Rückkehrerregelung führen, umschreibt das Gesetz wie folgt:

- Veräußerung der Anteile oder Einlage in Betriebsvermögen,

- Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr von insgesamt mehr als einem Viertel des gemeinen Wertes im Verhältnis zum Wert der Kapitalgesellschaftsanteile im Zeitpunkt des Wegzugs beziehungsweise im Zeitpunkt der Realisierung eines Ersatztatbestands,
- Wiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts bei Rückkehr in geringerem Umfang als es vor dem Wegzug bestand.

4. Ratenzahlungskonzept statt Ewigkeitsstundung

Die im Zuge des ATAD-UmsG eingeführte erhebliche Verschärfung des § 6 AStG besteht primär in der Aufgabe der bisherigen Differenzierung zwischen EU-/EWR- und Drittstaatsachverhalten auf der Rechtsfolgenseite. Dies begründet der Gesetzentwurf der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz³ mit dem englischsprachigen Allgemeinplatz der „One-Fits-All-Lösung“. Offensichtlich lässt sich die Begründung von der Grundannahme leiten, eine Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten sowie Wegzügen in EU-/EWR-Staaten sei unionsrechtlich – im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage – nicht mehr geboten.

Die Wegzugsbesteuerung wurde im Zuge der jüngsten Reform deutlich verschärft.

Materiell sieht § 6 Abs. 4 S. 1 AStG eine Sofortzahlung der Steuer vor. Auf Antrag kann die Steuer in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Die Ratenzahlung gilt unterschiedslos sowohl für EU-/EWR-Fälle als auch für Drittstaatenfälle. Dem Antrag ist regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli des Folgejahres fällig. Eine Pflicht zur Verzinsung der Raten besteht nicht.

II. Wegzugsteuerreform als Paradigmenwechsel

Nach eingebürgertem Fachsprachgebrauch wird mit der Bestimmung des § 6 AStG gemeinhin die „Wegzugsbesteuerung“ assoziiert. Wenn auch das deutsche Steuerrecht im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen selbst keinen normierten Begriff der „Wegzugsbesteuerung“ kennt, wird der Terminus „Wegzugsbesteuerung“ in der Rechtspraxis regelmäßig primär mit § 6 verknüpft.⁴ Demgemäß wird der Begriff der „Wegzugsbesteuerung“ als Sammelbegriff für solche Tatbestände verstanden, die einen natürliche Personen betreffenden Steuerzugriff auf Wertzuwächse in Anteilen an Kapitalgesellschaften jenseits einer tatsächlich realisierenden Transaktion – typischerweise im Sinne von § 17 EStG – ermöglichen.

Es ist nicht übertrieben, die Reform der Wegzugsbesteuerung als Paradigmenwechsel zu bezeichnen.

Ein solches Begriffsverständnis ist indessen aus mehreren Gründen zu eng beziehungsweise unpräzise. Zum einen suggeriert der Begriff „Wegzugsbesteuerung“, dass eine Besteuerung

³ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 47.

⁴ Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 23.

Der Begriff Wegzugsbesteuerung ist zu eng, da auch Tatbestände erfasst werden, die nicht an einen physischen Wegzug anknüpfen.

nur bei einem physischen Wegzug des Anteilseigners ausgelöst wird. Tatsächlich normiert das Gesetz im Kontext der von § 6 AStG geregelten „Wegzugsbesteuerung“ indessen auch Tatbestände, die nicht an einen physischen Wegzug des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft anknüpfen. Zum andern wäre eine von der Normüberschrift zu § 6 AStG („Besteuerung des Vermögenszuwachses“) suggerierte Bezeichnung als „Vermögenszuwachssteuer“ oder „Wertzuwachssteuer“ treffender.⁵

Daher soll hier darauf hingewiesen werden, dass daneben noch weitere Normen des deutschen Ertragsteuerrechts das Phänomen „Wegzug“ natürlicher oder juristischer Personen behandeln. Rechtstatsächlich ist somit eine „gesetzliche Normenvielfalt bei der Wegzugsbesteuerung“⁶ zu konstatieren. Wenngleich demgemäß § 6 AStG vielfach als einzig relevante Rechtsnorm im Kontext der Wegzugsbesteuerung verstanden wird, stellt diese Bestimmung lediglich eine von zahlreichen wegzugsteuerrelevanten Tatbestandsformulierungen dar. In Abhängigkeit vom steuerlichen Status jeweiliger im steuerlichen Privatvermögen gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht als solche im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG⁷ qualifizieren, kann nämlich neben der Vorschrift des § 6 AStG auch die fortgeltende Vorschrift des § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 1995 zur Anwendung gelangen.⁸ Aus der Anwendung des § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 1995 entstandene Anteile werden üblicherweise als alt-einbringungsgeborene Anteile (i. S. v. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995) bezeichnet. Auch für solche Anteile besteht bei der Verwirklichung von Wegzugssachverhalten Regelungsbedarf dergestalt, dass auch für alt-einbringungsgeborene Anteile die Notwendigkeit von Stundungsvorschriften auszumachen ist. Ob dies dem Gesetzgeber nicht bewusst war oder ob er die diesbezügliche Regelungsnotwendigkeit schlicht übersehen hat, lässt sich nicht feststellen. Zumindest liegt eingedenk des Regelungsbedarfs auch für „Stundungsfälle“ im Zusammenhang mit sogenannten alt-einbringungsgeborenen Anteilen insoweit mindestens ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers vor. Dies könnte durch eine Regelung in einem zu erwartenden Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung klargestellt werden, ohne dass eine Kompetenzüberschreitung zu besorgen wäre. Nach derzeitiger Rechtslage besteht bei derartigen alt-einbringungsgeborenen Anteilen ein hohes, in der Besteuerungspraxis oftmals nicht identifiziertes Risiko.

5 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 23.

6 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 35.

7 Anteile im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG unterfallen nach gegenwärtigem deutschen Steuerrecht nicht der Besteuerung in Wegzugsfällen.

8 Der Bestimmung ist lex specialis bei einbringungsgeborenen Anteilen i. S. v. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG (Umwandlungssteuergesetz) 1995. Nach dieser Bestimmung tritt die Rechtsfolge der Gewinnrealisierung im Hinblick auf sogenannte „einbringungsgeborene Anteile“ nach § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG 1995 auch dann ein, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird.

Beispiel:

Die W-AG wurde vor vielen Jahren (noch vor Inkrafttreten des aktuell gültigen Umwandlungssteuergesetzes) von einer GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels in eine AG umgewandelt. Da die Umwandlung steuerlich zu Buchwerten erfolgte, liegen sogenannte „alt-einbringungsgeborene Anteile“ nach UmwStG 1995 vor. Der bisherige Alleinaktionär A (wohnhaft und somit auch unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland) überträgt seine Aktien an der W-AG je zur Hälfte auf seine Tochter T und seinen Sohn S. Die Tochter T beabsichtigt nun, zur weiteren Unterstützung der Unternehmensexpansion bei einer Tochtergesellschaft der W-AG mit Sitz in USA übergangsweise in die USA zu ziehen. Die Tochter T wird von ihrer Familie begleitet. Demzufolge verlagert sich die abkommensrechtliche Ansässigkeit der Tochter nach den Regelungen des DBA zwischen Deutschland und den USA in die USA.

Die Vorschriften zu den alt-einbringungsgeborenen Anteilen haben „Ewigkeitscharakter“. Demzufolge sind sie aufgrund der Übergangsbestimmungen vom früheren bis zum heutigen UmwStG anwendbar. Folglich gilt für die einbringungsgeborenen Anteile alten Rechts auch noch das frühere UmwStG.

§ 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 1995 in der früheren Fassung bestimmt, dass im Falle des Vorliegens alt-einbringungsgeborener Anteile die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden müssen, wenn es zu einem Verlust des Besteuerungsrechts in Deutschland kommt. Eine Stundungsregelung im Zusammenhang mit alt-einbringungsgeborenen Anteilen ist im Kontext von Wegzugsfällen vom Gesetz nicht vorgesehen. Stundung könnte nur im Wege von Billigkeitsmaßnahmen gewährt werden.

Der Fall illustriert, dass T ihren USA-Aufenthalt ohne weitere und sehr kostenintensive Maßnahmen nicht wird antreten können. Diese umfassen den Versuch, im Vorfeld des Umzugs eine Billigkeitsregelung mit der Finanzverwaltung zu vereinbaren. Ob gegebenenfalls die Rückkehrerregelung zur Anwendung gelangen könnte, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Zwar bietet § 6 Abs. 4 AStG eine Stundungsregelung an. Ob diese letztlich verkraftbar ist, hängt wiederum von der Vermögens- und Liquiditätsposition der T ab. Im Auge zu behalten sind schließlich regelmäßig erforderliche Sicherheitsleistungen im Falle der Stundung, die möglicherweise in der Verpfändung der Anteile oder anderer Vermögenspositionen bestehen könnten. In der Besteuerungswirklichkeit bestehen in derartigen Situationen nicht selten gesellschaftsrechtliche Restriktionen im Hinblick auf die Verpfändung von Anteilen.

Teilweise wird in Schenkungsverträgen geregelt, dass der Wegzugsfall einen Widerrufsgrund für die Schenkung darstellt. Im Beispiel würde dies dazu führen, dass die Anteile von T im

Vorfeld des Umzugs nach USA wieder an A zurückfallen würden, sofern das Widerrufsrecht ausgeübt wird.

Daneben verkörpern sogenannte „Sperrfristbehaftete Anteile“⁹ gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG regelmäßig zugleich Anteile im Sinne von § 17 Abs. 1 S. 1 EStG. Dementsprechend findet § 6 AStG auch auf derartige Anteile Anwendung. Es ist insoweit beispielsweise denkbar, dass ein aufgrund einer umwandlungssteuerrechtlich erfassten Transaktion entstandener Anteil die 1-Prozent-Grenze des § 17 EStG nicht mehr erreicht, gleichwohl aufgrund von § 22 Abs. 1 UmwStG weiterhin als Anteil im Sinne des § 17 EStG – und damit im Sinne des § 6 AStG – qualifiziert.

In einem steuerlichen Betriebsvermögen¹⁰ gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften werden in Wegzugskontexten von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG¹¹ erfasst. Ebenso könnte auch – bei einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne von § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG 1995 – § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 1995 zur Anwendung gelangen. Insgesamt wird die gesetzgeberische Gemengelage selbst von Vertretern der Finanzverwaltung als „Flickenteppich“¹² bezeichnet. Dass dadurch die korrekte steuerliche Behandlung sogenannter Wegzugsfälle erheblich erschwert wird, steht außer Frage. Im Zuge der jüngsten Reform der Wegzugsbesteuerung hat dem Gesetzgeber bedauerlicherweise offensichtlich die Energie gefehlt, den wahrgenommenen „Flickenteppich“ zu beseitigen und in eine konsistente Regelungssystematik zu überführen.

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass Wegzüge der Beteiligungsgesellschaft selbst im Falle der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen aufgrund der Vorbehaltsklausel im Eingangssatz des § 6 Abs. 1 AStG nicht von dieser Bestimmung, sondern vorrangig von § 17 Abs. 5 EStG erfasst werden.

Wenngleich nicht zu negieren ist, dass sämtlichen Facetten der Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung im Vergleich zur Situation bis vor einigen Jahren mittlerweile höchste Praxisrelevanz zukommt, konzentriert sich die nachfolgende Untersuchung auf das durch das ATAD-UmsG¹³ fundamental neu konzipierte System der Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG. Diese

9 Sperrfristbehaftete Anteile sind solche, die aus einer Sacheinlage i. S. v. § 20 UmwStG unter dem gemeinen Wert entstanden sind.

10 Vgl. Kraft/Ungemach, DStZ 2020, 440.

11 Je nach Lage der Dinge im Einzelfall ist denkbar, dass – als Ausnahmefall – bei Wegzug auch die Bestimmung des § 16 Abs. 3a EStG Anwendung finden kann. Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 35.

12 Vgl. Staats (Diskussionsbeitrag) in Kaeser/Holle (Hrsg.), Tagungsband der 2. YIN-Jahrestagung, 2019, Abschn. G.II.2. Zustimmung Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 35.

13 Vgl. BGBl. I 2021, 2056.

grundsätzliche Neuausrichtung der Wegzugsbesteuerung lässt es nicht als übertrieben erscheinen, die Reform als Paradigmenwechsel zu charakterisieren.

III. Fehlende unionsrechtliche Verpflichtung zur Reform der Wegzugsbesteuerung

Das am 1. Juli 2021 in Kraft getretene ATAD-UmsG¹⁴ enthält eine im Vergleich zur bisherigen Regelung tiefgreifende Neufassung des § 6 AStG. Eine sekundärrechtliche Verpflichtung zur Reform der Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG hätte nicht bestanden. Denn die dem ATAD-UmsG¹⁵ zugrunde liegende EU-Richtlinie, die ATAD¹⁶, wendet sich lediglich an juristische Personen.

Zwar könnte der Titel des „ATAD-UmsG“ vermuten lassen, dass die Reform des § 6 AStG auf der Grundlage der ATAD zu erfolgen hatte. Dem ist indessen nicht so, denn die ATAD selbst betrifft nicht die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen. Demzufolge trifft die Aussage zu, dass kein kausaler Zusammenhang zwischen den zwingenden ATAD-Vorgaben und den Änderungen zu § 6 AStG besteht.¹⁷ In Bezug auf die legislatorische Glaubwürdigkeit sowie die rechtsstaatliche Seriosität irritiert, dass die (geänderte) Gesetzesbegründung suggeriert, eine Verpflichtung zur Einführung entsprechender Regelungen ergäbe sich aus dem Sekundärrecht der Europäischen Union.

Als Beleg kann zunächst die Passage aus dem „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) vom 25. März 2020“ angeführt werden. Dort findet sich unter „II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs/1. Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD)“ die folgende Begründung: „**Neben den** (Hervorhebung durch Verfasser, nicht im Original) auf Grund von Artikel 5 ATAD erforderlichen Änderungen sieht der Gesetzentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrerregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG vor.“

Der zeitlich nachfolgende „Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom

14 Vgl. BGBl. I 2021, 2056.

15 Vgl. BGBl. I 2021, 2056.

16 Vgl. EU-Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABL. EU Nr. L 193, 1 vom 19.7.2016 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ATAD; geändert durch Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABL. EU Nr. L 144, 1 v. 7.6.2017).

17 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 11.

Eine unionsrechtliche Verpflichtung zur Reform der Wegzugsbesteuerung bestand nicht. Die gegen- teilige Behauptung in den Gesetzesmaterialien ist unzutreffend.

24. März 2021“ hingegen bedient sich unter „II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs/1. Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD)“ der folgenden Textfassung: „**Wegen der** (Hervorhebung durch Verfasser, nicht im Original) auf Grund von Artikel 5 ATAD erforderlichen Änderungen sieht der Gesetzentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG vor.“

Artikel 5 der ATAD umschreibt unter der Überschrift „Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung“ für verschiedene von „Steuerpflichtigen“ im Sinne der ATAD verwirklichte Sachverhalte bestimmte Entstrickungsrechtsfolgen. Artikel 1 der ATAD definiert deren Anwendungsbereich wie folgt (Fettdruck nicht im Original): „Diese Richtlinie gilt für alle **Steuerpflichtigen**, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten **körperschaftsteuerpflichtig** sind, einschließlich der in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind.“

Somit sind die in Artikel 5 der ATAD angesprochenen Steuerpflichtigen (= juristische Personen) nicht solche, die vom Regelungsbereich des § 6 AStG (= natürliche Personen) erfasst werden. Der Begründungsansatz mit dem Wortlaut „**Wegen der** auf Grund von Artikel 5 ATAD erforderlichen Änderungen (...)“ geht demzufolge fehl. Das Schrifttum¹⁸ identifiziert diesbezüglich zutreffender Weise einen „gewissen faden Beigeschmack“, wenn darauf hingewiesen wird, dass aus einem „Neben“ im Referentenentwurf vom 24. März 2020 kurzerhand ein „Wegen“ im Regierungsentwurf vom 24. März 2021 wurde.

Eine Reform der Wegzugsbesteuerung war indessen seit dem Jahr 2018 zu erwarten.¹⁹ Verschiedene – inoffizielle wie offizielle – Dokumente begleiteten den Weg der erheblich verspätet umgesetzten ATAD. Die Reform der Wegzugsbesteuerung findet sich dabei nicht in sämtlichen im Zusammenhang mit der Umsetzung der ATAD in nationales deutsches Mitgliedstaatenrecht veröffentlichten Gesetzesmaterialien. Die beabsichtigte Wegzugssteuer-Reform kann also nicht von Anfang an in den – teilweise noch inoffiziellen – Dokumenten nachgewiesen werden.

IV. Einzelschritte des Gesetzgebungsverfahrens

Die im Zusammenhang mit der ATAD-Umsetzung öffentlich bekannt gewordenen Dokumente lassen sich chronologisch wie folgt nachzeichnen.

18 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 11.

19 Vgl. Häck/Oertel, ISR 2021, 286; Staats (Diskussionsbeitrag) in Kaeser/Holle, Tagungsband der 2. YIN-Jahrestagung, 2019, Abschn. G.II.2.

1. Kleine Lösung vom 18. Dezember 2018

Eine inoffizielle Version zur ATAD-Umsetzung, die teilweise öffentlich zitiert wurde, datiert vom 18. Dezember 2018 und wurde als „kleine Lösung“ bezeichnet. Darin finden sich noch keine Hinweise auf eine geplante Reform der Wegzugsbesteuerung.

2. Entwurf vom 10. Dezember 2019

Der erste offiziell veröffentlichte Entwurf zur ATAD-Umsetzung ist überschrieben mit „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG) und datiert vom 10. Dezember 2019. Unter diesem Datum leitete das Bundesministerium der Finanzen den Verbänden den „Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ mit einer bemerkenswert kurzen Frist zur Stellungnahme zu.²⁰ Dieser „Erstentwurf“ enthielt neben dem Kern des gesetzgeberischen Anliegens, der Umsetzung der ATAD in den Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung, auch eine vollständige Neufassung des § 6 AStG. Damit wurden der Fachöffentlichkeit erstmalig Einzelheiten zu geplanten erheblichen Verschärfungen der Wegzugsbesteuerung bekannt. Insbesondere wurde die legislatorische Absicht einer Abschaffung der dauerhaften Stundung im Sinne von § 6 Abs. 5 AStG a. F. publik.

Zur Kabinettsbefassung kam es indessen nicht, der Entwurf geriet in Vergessenheit. Im § 6 Abs. 2 AStG ist der später Gesetz gewordene, nachfolgend wiedergegebene Satz 4 noch nicht enthalten: „Entfällt der Steueranspruch nach Absatz 3, gelten der Steuerpflichtige sowie dessen unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger abweichend von den Sätzen 1 bis 3 als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1.“ Ansonsten ist der Entwurfstext vom 10. Dezember 2019 vollumfänglich identisch mit der später Gesetz gewordenen Fassung. Im Begründungsteil des Entwurfs vom 10. Dezember 2019 sind einige Passagen noch nicht enthalten, die in späteren Entwurfsfassungen aufgenommen wurden.

3. Angepasster Referentenentwurf vom 24. März 2020

Am 24. März 2020 wurde auf der Homepage des BMF ein sogenannter „angepasster Referentenentwurf“ publik gemacht. Auch in diesem Entwurf ist der später Gesetz gewordene § 6 Abs. 2 S. 4 AStG enthalten.

4. Bundesrats-Finanzausschuss-Empfehlungen vom 28. September 2020 (BR-Drs. 503/1/20)

Teilweise überraschend finden sich in den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 vom 28. September 2020

²⁰ Vgl. näher Kraft, FR 2020, 105.

Textpassagen, welche die ATAD-Umsetzung vorschlagen. Diese wurden indessen vom Bundesrat in der Sitzung vom 9. Oktober 2020 abgelehnt. In der Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages zum JStG 2020 vom 26. Oktober 2020 war das Thema der ATAD-Umsetzung wohl wieder erfolglos auf der Agenda. In den Empfehlungen der BR-Drs. 503/1/20 vom 28. September 2020 findet sich Regelung zur Wegzugsbesteuerung nicht.

5. „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien“ vom 17. November 2020

Am 17. November 2020 wurde ein „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien“²¹ öffentlich, der von einem Anschreiben der Parlamentarischen Staatssekretärin Ryglewski an die Fraktionen der Regierungskoalition begleitet wurde. Dieser Entwurf enthält die Wegzugsbesteuerung mit dem später Gesetz gewordenen Wortlaut.

V. Konkrete Gesetzgebungsphase

1. Entwürfe der Bundesregierung eines ATADUmsG vom 17. März 2021 bzw. vom 24. März 2021

Angesichts der Unsicherheit, ob das Gesetzgebungsverfahren zur ATAD-Umsetzung noch vor der Bundestagswahl im September 2021 auf den Weg gebracht werden würde, wurde der Gesetzentwurf zum ATAD-UmsG²² am 24. März 2021 überraschend von der Bundesregierung beschlossen und dem Bundesrat als im Sinne von Art. 77 Abs. 2 S. 4 GG besonders eilbedürftig zugeleitet. Damit wurde die finale Phase der Umsetzung der ATAD eingeleitet. Die reformierten Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG waren im vorangegangenen Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17. März 2021 mit dem Titel „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)“ ebenso enthalten wie im modifizierten Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 24. März 2021 mit der Bezeichnung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)“.

2. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. April 2021 (BT-Drs. 19/28652)

In der BT-Drs. 19/28652 wurde mit dem „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)“ das ATAD-Umsetzungsverfahren auf den parlamentarischen Weg gebracht. Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll damit unter anderem die Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung „reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet“ werden.²³

21 Az. IV C 2 - S 1910/19/10057 :019, DOK 2020/1195097.

22 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 24.3.2021, BT-Drucks. 19/28652.

23 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 1.

3. Empfehlung der Bundesratsausschüsse vom 26. April 2021 (BR-Drs. 245/1/21)

Die Empfehlung der Bundesratsausschüsse²⁴, in der Stellungnahme zum ATAD-UmsG für ein Abstandnehmen von der Verschärfung der Stundungsregel zu plädieren, war im Bundesrat wiederum nicht mehrheitsfähig.²⁵ Demgemäß sah die Beschlussempfehlung²⁶ des Finanzausschusses des Bundestages vom 19. Mai 2021 keine Änderungen im Vergleich zur Entwurfsfassung des § 6 AStG vor. Die Fraktion der FDP²⁷ hatte einen sogenannten Entschließungsantrag eingebracht, welcher von Bündnis 90/Die Grünen und AfD unterstützt wurde. Von der Ausschussmehrheit wurde dieser indessen abgelehnt.²⁸ Nach der Annahme des ATAD-UmsG durch den Bundestag am 21. Mai 2021 und der Zustimmung des Bundesrats am 25. Juni 2021 erfolgte die Verkündung am 30. Juni 2021, es trat am Folgetag in Kraft.²⁹

VI. Politisch umstrittene Bewertung der verschiedenen Entwürfe

Die Abschaffung der dauerhaften Stundung wird als zentrale Ursache dafür gesehen,³⁰ dass die geplante Wegzugssteuerreform politisch höchst umstritten war. Die von den Gesetzesmaterialien offensichtlich in Kauf genommene und später Gesetz gewordene besondere Härte einer faktischen sofortigen Substanzbesteuerung bei Tatbestandserfüllung war ursächlich dafür, dass einzelne Bundesländer ihre Skepsis gegenüber der vorgesehenen Abschaffung der dauerhaften Stundung bei EU-/EWR-Sachverhalten betonten.³¹

Die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates vom September 2020 im Hinblick auf die in der politischen Diskussion strittigen Fragen zur Neufassung des § 6 AStG kulminierte darin, eine Reform des § 6 AStG einstweilen zurückzustellen.³² Indessen war eine derartige Empfehlung im Bundesrat nicht mehrheitsfähig.³³

Paradigmatisch für die politische Uneinigkeit steht der von der Fraktion der FDP eingebrachte bereits oben angeführte und von Bündnis 90/Die Grünen und AfD unterstützte sogenannte

24 Vgl. Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates v. 26.4.2021, 245/1/21, 30.

25 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates v. 7.5.2021, BR-Drs. 245/21.

26 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 19.5.2021, BT-Drs. 19/29848.

27 Vgl. in Bezug auf Einzelheiten BT-Drs. 19/29848, 60f.

28 Vgl. BR-Drs. 468/21.

29 BGBl. I 2021, 2056.

30 Vgl. Häck/Oertel, ISR 2021, 286.

31 Vgl. etwa die Erklärung des Ministers Holthoff-Pförtner v. 29.6.2020, Bundesrats-Plenarprotokoll 991, 190.

32 Vgl. Empfehlungen der Ausschüsse v. 28.9.2020 – Ziff. 19; BR-Drs. 503/1/20, 63.

33 Vgl. Bundesrats-Plenarprotokoll 994, 369.

Entschließungsantrag.³⁴ Dort wurde mit ausführlicher Begründung gefordert, der Bundestag wolle beschließen,

1. Zwischen Wegzügen in die EU und EWR-Staaten einerseits und Wegzügen in Drittstaaten andererseits zu differenzieren, dabei aber den Beitreibungsregelungen und dem Informationsaustausch zwischen den Staaten ausreichend Rechnung zu tragen;
2. die Stundungsregeln bei der Wegzugsbesteuerung unionsrechtskonform auszugestalten, indem bei der Entstrickung von Privatvermögen eine unbefristete Stundung ermöglicht und lediglich bei der Entstrickung von Betriebsvermögen eine ratierliche Stundung vorgesehen wird;
3. nur in solchen Fällen Sicherheiten zu fordern, in denen das Risiko der Nichteinziehung insbesondere wegen des Fehlens von Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung besteht und in allen übrigen Fällen auf ein Bestellen von Sicherheiten zu verzichten; und
4. sicherzustellen, dass Wertminderungen, die erst nach Wegzug und vor Erhebung der Steuer eintreten, weiterhin zu berücksichtigen soweit sie nicht bereits vom Aufnahmestaat berücksichtigt werden und zu diesem Zweck in den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ein Wertfeststellungsverfahren einzuführen, das mit Wertfeststellungsbescheid abgeschlossen wird und den Wert der Anteile des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beschränkung beziehungsweise des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts (Wertfeststellungszeitpunkt) feststellt.

Der Entschließungsantrag wurde mit der Ausschussmehrheit abgelehnt.³⁵

34 Vgl. BT-Drs. 19/29848, Entschließungsantrag FDP, 56 f.

35 Vgl. BT-Drs. 19/29848, 57.

B. Tatbestandsstruktur der reformierten Wegzugsbesteuerung

I. Tatbestandsaufbau der Wegzugsbesteuerung

1. Bisherige Regelungskonzeption

Nach bisherigem Recht waren der Wegzug beziehungsweise die Ersatztatbestände anwendbar auf natürliche Personen mit Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Privatvermögen im Sinne des § 17 EStG, die vor Erfüllung des Haupt- oder eines der Nebentatbestände mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig waren. Der Betrachtungszeitraum, innerhalb dessen der Zehnjahresraum unbeschränkter Steuerpflicht erfüllt sein musste, reichte also subjektiv bis zur Geburt der jeweiligen natürlichen Person zurück. Somit war eine sogenannte Lebenszeitbetrachtung vorzunehmen. Nunmehr wird die Lebenszeitbetrachtung ersetzt durch einen abgekürzten Betrachtungszeitraum von zwölf Jahren. Gleichzeitig wird die relevante Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Diese Maßnahmen sollen ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz³⁶ geeignet sein, die Anwendung der Vorschrift zu vereinfachen und die Administrierbarkeit zu verbessern.³⁷

Die Regelungen der reformierten Wegzugsbesteuerung haben deren persönlichen Anwendungsbereich partiell geändert. Im Kern lassen sich graduelle Ansätze einer Neukonzeption bei Beibehaltung der tatbestandlichen Grundstruktur ausmachen.

2. Aus der Neukonzeption resultierende Fragestellungen

Der Tatbestandsaufbau des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG nach der Wegzugssteuerreform unterscheidet sich von der bisherigen Rechtslage. Nach der Regelung des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG werden nunmehr einer Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG drei Tatbestände gleichgestellt. Bei diesen erfolgt im Gegensatz zu § 17 EStG eine Besteuerung, ohne dass eine Markttransaktion und damit ein Zufluss liquider Mittel stattgefunden hat. Dies zieht eine Reihe von Folgeproblemen nach sich, darunter – als nicht abschließend zu verstehen – Bewertungsprobleme, verfassungs- und unionsrechtliche Fragestellungen, Themen des Liquiditätsmanagements oder auch Probleme der Strukturierung der Anteilsinhaberschaftsverhältnisse an eigentümergeleiteten (Familien-) Unternehmen und Unternehmensgruppen.

36 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

37 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 47.

Angesichts der partiellen Neuausrichtung der Tatbestandsstruktur der Wegzugsbesteuerung sind demzufolge auf der Tatbestandsebene zunächst mehrere zentrale Fragestellungen zu klären:

- Wie ist der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift zu umgrenzen?
- Welche Anteilsqualitäten sind unter den Begriff „Anteile im Sinne des § 17 EStG“ zu fassen?
- Welche konkreten Vorgänge und Lebenssachverhalte sollen von der Norm des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG erfasst werden, worin besteht mit anderen Worten die Stoßrichtung der Norm?

II. Analyse der Einzeltatbestände

1. Überblick über die tatbestandliche Grundstruktur

Die Gleichstellung bestimmter Vorgänge mit einer Anteilsveräußerung nach § 17 EStG ist – im Gegensatz zur bisherigen Konzeption – nicht mehr getragen von einer Untergliederung in einen Haupt- und vier Ergänzungstatbestände. Vielmehr stehen nach neuer Rechtslage die drei Tatbestandsgruppen auf gleicher Ebene nebeneinander, wobei indessen im Auge zu behalten ist, dass § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG dabei subsidiär zu den Ersatzrealisationstatbeständen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 und 2 AStG anzuwenden ist.³⁸

Nach Einschätzung der Gesetzesmaterialien wurde § 6 Abs. 1 AStG gestrafft und neu gefasst, allerdings wurde das bislang geltende Grundkonzept unverändert beibehalten.³⁹ Demnach kommt es tatbestandlich primär auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und nicht allein auf den Ausschluss oder die Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten an. Ferner werden im Einklang mit der bisherigen Judikatur sowie der h. M. im Schrifttum ausschließlich Vermögenzuwächse und keine Vermögenminderungen berücksichtigt.

Die in § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 AStG aufgezählten Tatbestände lösen einen Veräußerungstatbestand für Zwecke des § 17 EStG aus. Sie lassen sich stichwortartig in die folgenden Tatbestände unterteilen:

- Beendigungstatbestand
- Übertragungstatbestand
- Ausschluss-/Beschränkungstatbestand

³⁸ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

³⁹ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

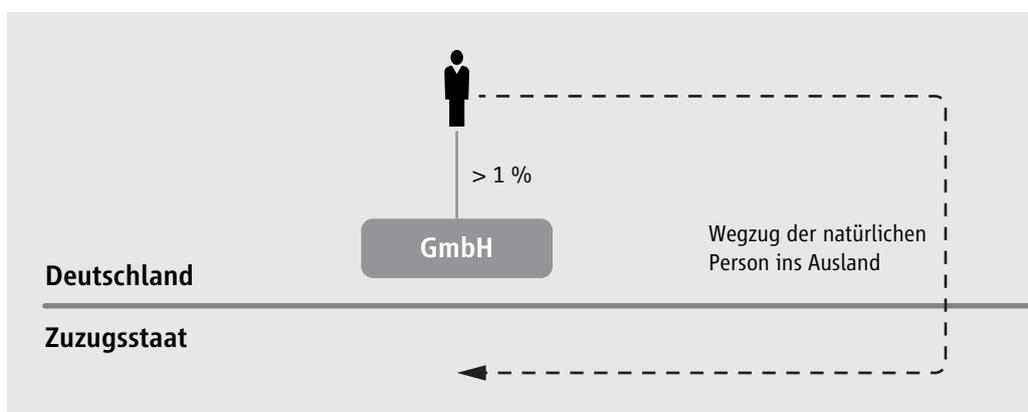
Die Tatbestandsstruktur der reformierten Wegzugsbesteuerung basiert auf der bisherigen Grundkonzeption.

Die reformierte Wegzugsbesteuerung umfasst neben einem Beendigungstatbestand einen Übertragungstatbestand sowie einen Ausschluss- bzw. Beschränkungstatbestand.

Sämtlichen Tatbeständen ist gemein, dass in solchen Fällen, in denen die Übertragung nicht voll unentgeltlich erfolgt, teilentgeltliche Übertragungen für Zwecke der Anwendung des § 6 AStG in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Anteil aufzuteilen sind. Lediglich auf den voll unentgeltlichen Anteil findet § 6 AStG Anwendung. Der voll entgeltliche Anteil wird nach den regulären Bestimmungen behandelt, im Regelfall kommt demgemäß § 17 EStG in Betracht.

In seiner einfachsten Ausprägung lässt sich der Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung wie in der folgenden Abbildung illustrieren.

Abbildung 1: Entstrickung durch Wegzug einer natürlichen Person mit Kapitalgesellschaftsanteilen



2. Beendigungstatbestand

a) Regelungsstruktur

Nach der Regelung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG steht bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG zum gemeinen Wert die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts gleich. Dies gilt vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes. Wird ein Lebenssachverhalt demzufolge sowohl vom Wortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG als auch von einkommensteuerlichen, körperschaftsteuerlichen oder umwandlungssteuerlichen Bestimmungen erfasst, so sind letztere aufgrund der gesetzlichen Rangfolge vorrangig anzuwenden. In Betracht kommen insoweit etwa die Vorschriften des § 17 Abs. 5 EStG, des § 12 Abs. 2 S. 2 KStG sowie des § 13 UmwStG.

b) Gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt

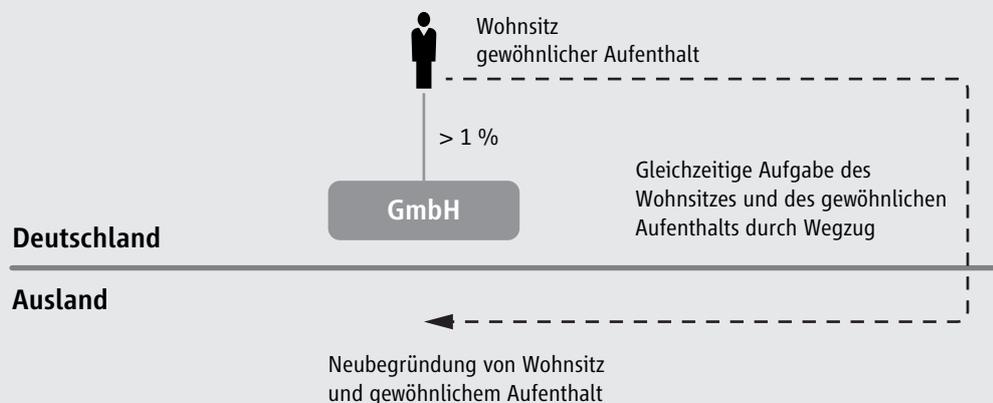
Inhaltlich statuiert der Beendigungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG die Besteuerung solcher stiller Reserven in Anteilen im Sinne des § 17 EStG, die infolge der Beendigung der

unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes (§ 8 AO) oder des gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) als realisiert gelten. Obwohl der Gesetzeswortlaut durch die Verwendung der Konjunktion „oder“ suggerieren mag, dass die Aufgabe des Wohnsitzes alternativ zur Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthaltes zu verstehen sein könnte, bestehen keinerlei Zweifel daran, dass auch die kumulative, also im Regelfall gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt zur Tatbestandserfüllung führt. Das „oder“ ist folglich als „und/oder“ zu lesen.

Beispiel:

Eine natürliche Person, die tatbestandlich § 6 Abs. 1 S. 1 AStG unterfällt, gibt gleichzeitig sowohl ihren Wohnsitz im Sinne des § 8 Abgabenordnung (AO) als auch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO auf, indem sie dauerhaft ins Ausland verzieht und im Ausland sowohl einen Wohnsitz als auch einen gewöhnlichen Aufenthalt neu begründet. Die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung treten ein.

Abbildung 2: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft

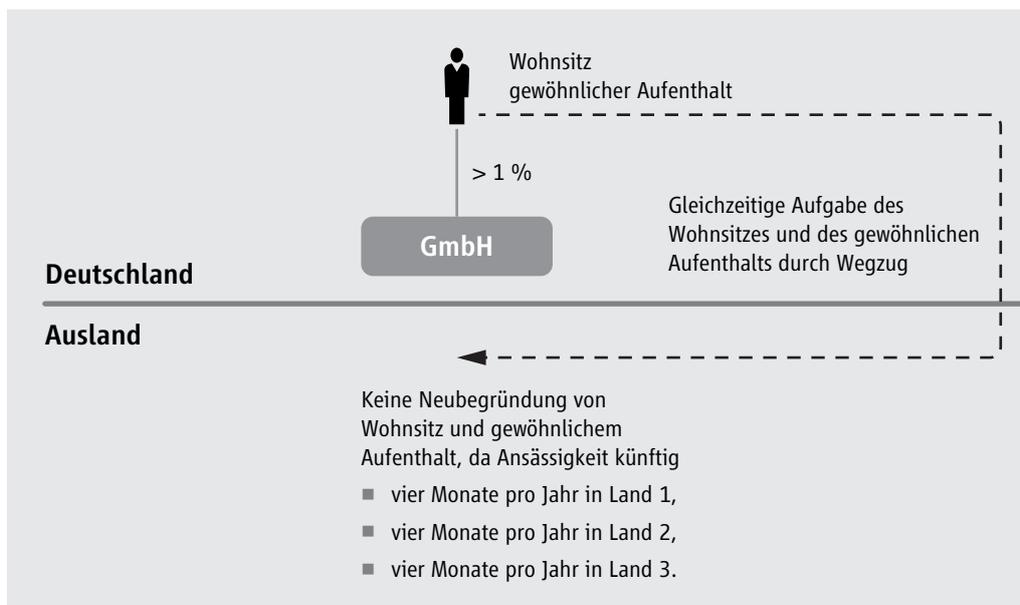


Den Ansässigkeitskriterien des Zuzugsstaats kommt im Übrigen keine Bedeutung für die Anwendung des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG zu. Somit greift diese Vorschrift auch dann, wenn der Wegzügler weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland begründet.

Beispiel:

Der unbeschränkt steuerpflichtige deutsche Staatsangehörige D hält im Privatvermögen 100 Prozent der Anteile an der D-GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland. Er zieht mit Wirkung vom 1.1.23 unter Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt aus Deutschland weg. Die Anschaffungskosten seiner Anteile betragen 100.000 Euro, der gemeine Wert beträgt am 1.1.23 1.000.000 Euro. Fortan hält D sich für vier Monate in Land 1, für vier Monate in Land 2 und für vier Monate eines Kalenderjahres in Land 3 auf. Annahmegemäß soll in keinem der Staaten eine der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbare Steuerpflicht gegeben sein, da die üblichen Ansässigkeitschwellen zur jeweiligen unbeschränkten Steuerpflicht nicht überschritten werden. Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG blendet die Ansässigkeitsmodalitäten in den Zuzugsstaaten nach Wegzug im Ausland aus. Die Wegzugsbesteuerung tritt ein.

Abbildung 3: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ohne steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Staat



Das Beispiel zeigt, dass die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG von der Konzeption getragen ist, dass in der logischen Sekunde des Wegzugs die letzte steuerliche Handlung des Wegzüglers erfolgt.⁴⁰

Hinzuweisen ist darauf, dass die Wegzugsbesteuerung tatbestandlich nicht auf die Motive des Wegzugs abstellt. So sind Fälle realistisch, in denen aus einem lediglich für kurze Zeit

40 Vgl. Kraft/Schmidt, RIW 2011, 758.

geplanten Auslandsaufenthalt ein dauerhafter Wegzug geworden ist. Die Tatbestandsformulierung der Wegzugsbesteuerung stellt nicht auf die Gründe eines gegebenenfalls dauerhaft notwendig gewordenen Wegzugs ab, etwa im Falle eines unbeabsichtigten, krankheitsbedingten Dauerwegzugsfalls.

Beispiel:

Der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige K ist im Sinne des § 17 EStG an Kapitalgesellschaften beteiligt. K fliegt anlässlich einer privaten Feier zu seiner im Nicht-EU-Ausland lebenden Tochter. Dort erleidet K einen Schlaganfall, ist nicht mehr transportfähig und wird hinfort in einem dortigen Pflegeheim betreut. Ein Rücktransport nach Deutschland scheidet aus gesundheitlichen Gründen aus.

Das vom Gesetz nicht behandelte Problem besteht vorliegend darin, dass die Finanzverwaltung gestützt auf die normative Struktur der Wegzugsbesteuerung in einem derartigen Fall davon ausgehen kann, dass K seinen Wohnsitz in das Drittland verlagert hat. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist es zu einem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den von K gehaltenen Anteilen an den Kapitalgesellschaften gekommen. Die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung treten ein.

Normativ kann in einem solchem Fall nur durch eine sehr aufwändige und kostenintensive Billigkeitsregelung mit der Finanzverwaltung eine Lösung angestrebt werden. Die Finanzverwaltung wird in einem solchen Fall die Einkommensteuer aufgrund des Wegzugsbesteuerungstatbestands nach § 6 AStG festsetzen. Ob und unter welchen Umständen sie bereit sein wird, gegebenenfalls in Analogie zu den Regelungen in § 6 Abs. 4 AStG die aus der Wegzugsbesteuerung resultierende Einkommensteuer zinslos zu stunden, ist Gegenstand finanzamtlichen Ermessens. Der Fall zeigt, dass auch völlig unverschuldet ein Wegzugsbesteuerungstatbestand ausgelöst werden kann, der für den Steuerpflichtigen nur in höchstem Maße beratungsintensiv verkräftbar gestaltet werden kann.

Ebenfalls motivunabhängig normiert die Wegzugsbesteuerung ausbildungsbedingte Wegzüge ins Ausland. Dies kann insbesondere Fälle betreffen, in denen Anteilsübertragungen auf die Nachfolgeneration bereits erfolgt sind, jedoch schul- und studiumsbedingte Auslandsaufenthalte mit Wohnsitzbegründung im Ausland noch Bestandteil der Lebensplanung der Übernehmer von Anteilen darstellen.

Beispiel:

An der A-GmbH ist die Familie A sowohl mit der Gründergeneration als auch mit der Nachwuchsgeneration beteiligt. Es liegen keine einbringungsgeborenen Anteile im Sinne des

UmwStG a. F. vor. Die Nachfolgeneration der Familie A, hier Sohn S und Tochter T, ist jeweils mit 10 Prozent an der A-GmbH beteiligt. Sohn S und Tochter T besuchen seit der 10. Klasse ein Internat in der Schweiz. Die Schulausbildung soll im laufenden Jahr beendet werden. Im Anschluss daran ist ein Studium geplant, welches ebenfalls in der Schweiz absolviert werden soll. Während der Schulzeit wurde darauf geachtet, dass die Kinder ihre Ferienzeiten und auch sonstige freie Zeiten gemeinsam mit den Eltern am Familienwohnsitz in Deutschland verbracht haben. Annahmegemäß konnte mit der Finanzverwaltung geklärt werden, dass die Kinder bis zur Beendigung der Schulzeit auch weiterhin als in Deutschland ansässig gelten.

Mit dem Beginn des Studiums würde sich diese Situation gemäß den nachfolgend geschilderten Annahmen fundamental ändern. Nach allgemeiner Lebenserfahrung könnten S und T die Eltern in Deutschland nur noch sporadisch besuchen. Praktika in den Semesterferien wären jeweils entweder am Studienort oder aber im Ausland vorgesehen. Zudem soll das Studium, zumindest teilweise, an einer Partneruniversität in den USA fortgeführt werden.

Die deutsche Finanzverwaltung würde gestützt auf § 6 Abs. 1 AStG vor dem Hintergrund des mit Eintritt in die Studienphase modifizierten Sachverhalts die Ansässigkeit von T und S in Deutschland nicht mehr anerkennen. Die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung würden eintreten. Die Rückkehrregelung würde wohl kaum hilfreich geltend gemacht werden können, da die Rückkehrpläne der Kinder nach Deutschland aufgrund des Studiums und späterer evtl. sich anschließender beruflicher Tätigkeiten im Ausland nicht nachgewiesen werden könnten. Inwieweit die Stundungsregelung zu einer Abmilderung der festgesetzten Wegzugsbesteuerung beitragen könnte, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Ein möglicher Lösungsansatz könnte darauf basieren, dass S und T ihre Anteile an den Schenker (hier den Vater) zurückübertragen. Jedenfalls wäre dies isoliert beurteilt eine Variante, die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden und die Pläne von S und T für ein Studium im Ausland nicht zu unterminieren. Alternativ kommt der Aufbau einer Holdingstruktur in Betracht. Die Etablierung einer Holdingstruktur indessen setzt Einvernehmen innerhalb des Gesellschafterkreises voraus. Kann dies nicht erreicht werden, bleibt den Kindern S und T im Ergebnis nichts anderes übrig, als ihre Ausbildungspläne an die Wegzugsbesteuerung des deutschen Steuerrechts anzupassen.

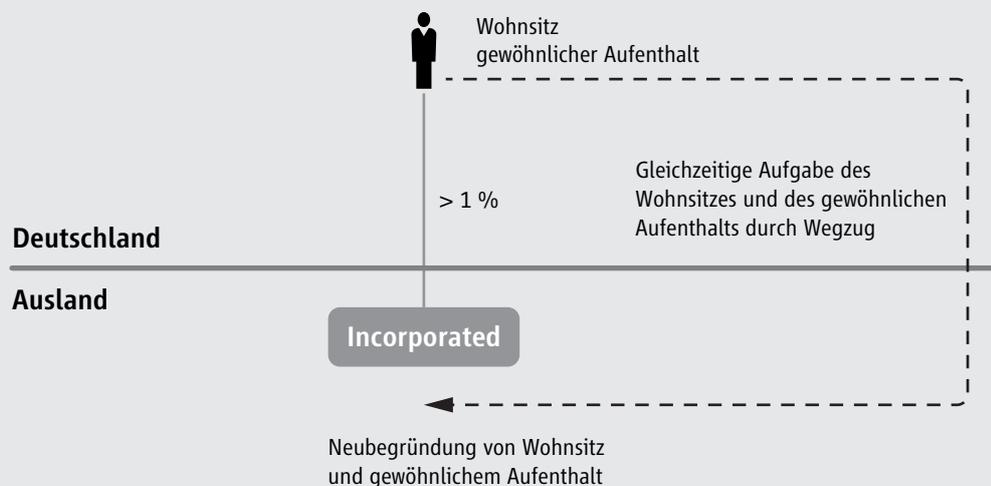
Im Gegensatz zur früheren Rechtslage müssen die Anteile nicht zwangsläufig an einer nach inländischem Recht gegründeten beziehungsweise an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bestehen. Demzufolge unterfallen auch im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen als Anteilseigner an im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften den Regelungen des § 6 AStG.

Dies illustriert das nachfolgende Beispiel, bei dem unterstellt wird, dass die notwendige Vorarbeit der Beurteilung der ausländischen Gesellschaft nach den Kriterien des Rechtstypenvergleichs bereits durchgeführt wurde.

Beispiel:

Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ist im Sinne des § 17 EStG an einer nach Rechtstypengrundsätzen als nach ausländischem Recht qualifizierende Kapitalgesellschaft (Incorporated) beteiligt. Die natürliche Person gibt gleichzeitig sowohl ihren Wohnsitz im Sinne des § 8 AO als auch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO auf, indem sie dauerhaft ins Ausland verzieht. Ob sie im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft und/oder in einem oder mehreren weiteren Staaten oder ob sie in keinem Staat ansässig wird, ist für die Anwendung des § 6 AStG unerheblich. Die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung treten ein.

Abbildung 4: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft



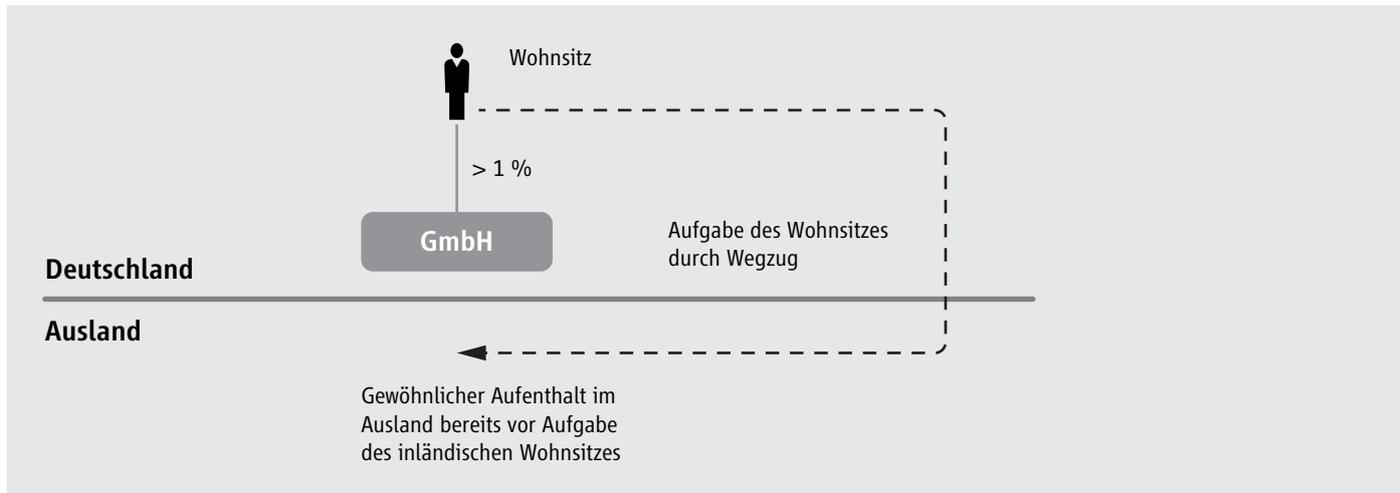
c) Isolierte Aufgabe des Wohnsitzes

Natürliche Personen, die nach den tatsächlichen Gegebenheiten über keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügen, gleichwohl aufgrund ihres Wohnsitzes der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterfallen, verlieren diese Eigenschaft durch Aufgabe des Wohnsitzes. Auch in derartigen Konstellationen ist der Beendigungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG verwirklicht.

Beispiel:

Eine im Inland bislang aufgrund ihres Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ohne gewöhnlichen Aufenthalt ist im Sinne des § 17 EStG an einer nach inländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft beteiligt. Die natürliche Person gibt ihren inländischen Wohnsitz dauerhaft auf. Die Rechtsfolgen des § 6 AStG treten ein.

Abbildung 5: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft

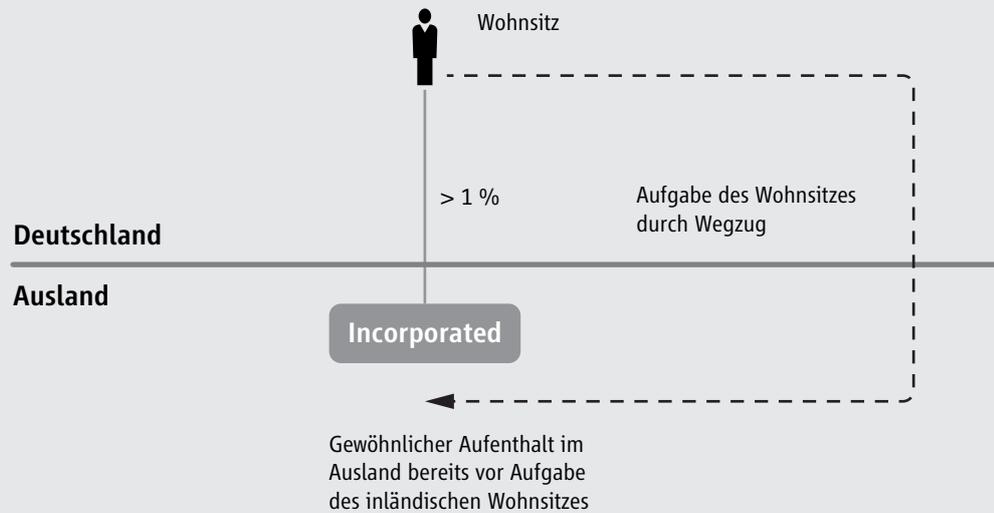


Das nachfolgende Beispiel illustriert, dass auch Beteiligungen an nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaften von der Regelung des § 6 AStG erfasst sind, wenn kein inländischer gewöhnlicher Aufenthalt besteht und der Wohnsitz aufgegeben wird.

Beispiel:

Eine im Inland bislang aufgrund ihres Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ohne inländischen gewöhnlichen Aufenthalt ist im Sinne des § 17 EStG an einer nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft (Incorporated) beteiligt. Die natürliche Person beendet ihren inländischen Wohnsitz dauerhaft. Die Rechtsfolgen des § 6 AStG treten ein.

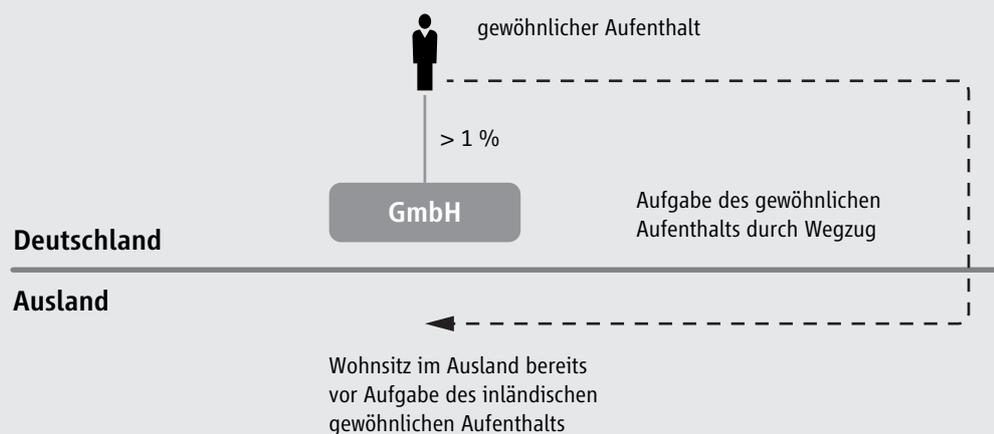
Abbildung 6: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft



d) Isolierte Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts

Natürliche Personen, die nach den tatsächlichen Gegebenheiten über keinen Wohnsitz im Inland verfügen, gleichwohl aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthalts der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterfallen, verlieren diese Eigenschaft durch Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts.

Abbildung 7: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft



Beispiel:

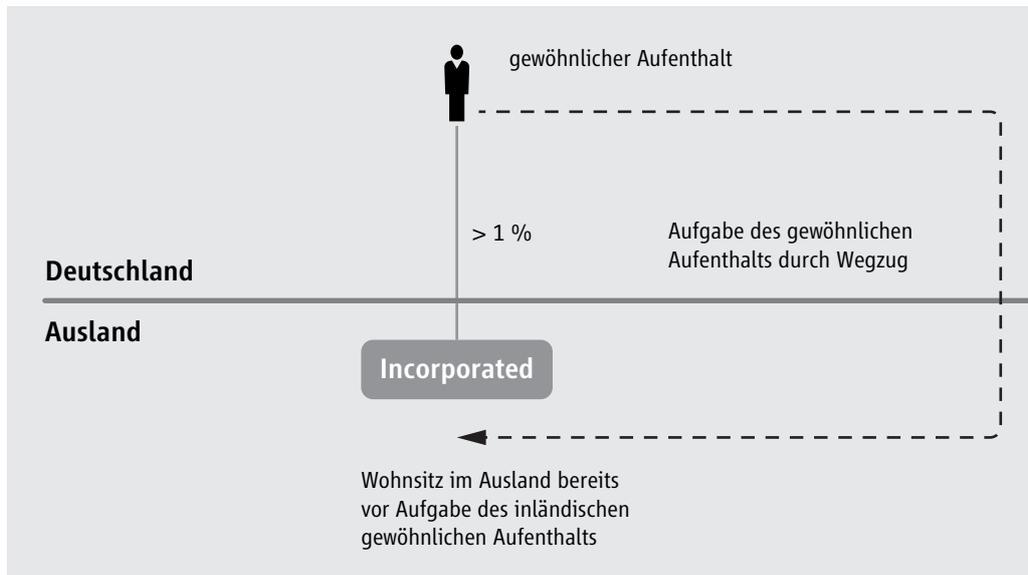
Eine im Inland bislang aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ohne inländischen Wohnsitz ist im Sinne des § 17 EStG an einer nach inländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft beteiligt. Die natürliche Person beendet ihren inländischen gewöhnlichen Aufenthalt dauerhaft. Die Rechtsfolgen des § 6 AStG treten ein.

Das nachfolgende Beispiel illustriert, dass dies auch bei Beteiligung an nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaften gilt.

Beispiel:

Eine im Inland bislang aufgrund ihres gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ohne inländischen Wohnsitz ist im Sinne des § 17 EStG an einer nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft beteiligt. Die natürliche Person beendet ihren inländischen gewöhnlichen Aufenthalt dauerhaft. Die Rechtsfolgen des § 6 AStG treten ein.

Abbildung 8: Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft



3. Übertragungstatbestand

a) Regelungsstruktur

Durch den Übertragungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG zum gemeinen Wert die unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person gleichgestellt. Es ist darauf hinzuweisen, dass damit die Wegzugsbesteuerung tatbestandlich erfüllt wird, obwohl überhaupt kein physischer Wegzug erfolgt. Die Vorschrift

stellt ausschließlich auf die Person des Erwerbers der Anteile ab. Diese darf im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Wie nach bisheriger Rechtslage sollen nach den Vorstellungen der Gesetzesmaterialien⁴¹ von § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG tatbestandlich sowohl Übertragungen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden als auch Übertragungen durch Erwerb von Todes wegen erfasst sein.

b) Unentgeltliche Übertragungen durch Tod

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG durch Tod des Anteilsinhabers stellt sich eine Kumulationswirkung der Erbschaftsteuer einerseits sowie der Einkommensteuer andererseits ein. Nach früherer Rechtslage war eine Ermäßigung oder ein Erlass der aufgrund von § 6 AStG zu entrichtenden Steuer vorgesehen, wenn bei der Anteilsübertragung zusätzlich Erbschaftsteuer erhoben wurde. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage existiert eine solche Remedur nach jetziger Regelung nicht mehr.

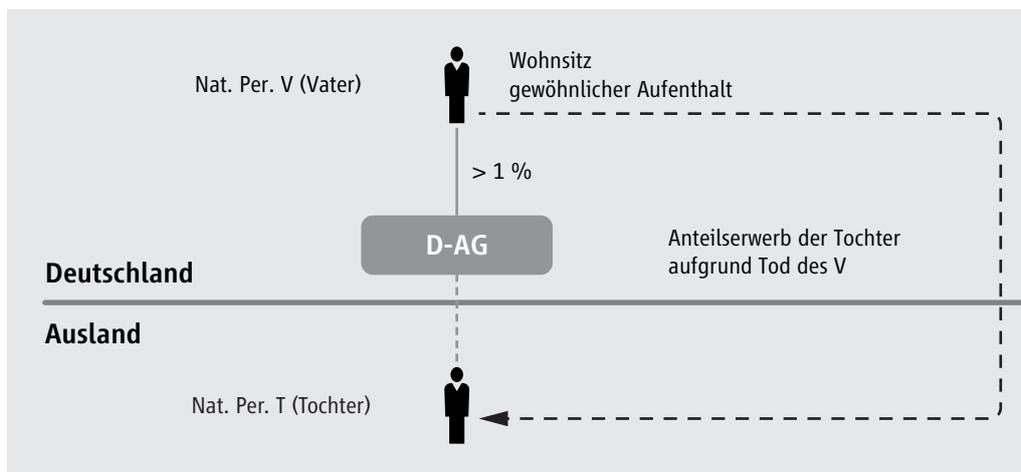
Die Kumulationswirkung der beiden Steuerarten (Erbschaft-/Schenkungsteuer sowie Einkommensteuer) kann im Einzelfall existenzvernichtende beziehungsweise existenzgefährdende und damit dramatische Auswirkungen haben. Dies gilt in besonderem Maße, wenn – wie im nachfolgenden Beispiel – Anteile von Todes wegen übergehen und sich die Bemessungsgrundlagen für die Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer bei börsennotierten Werten an den Kurswerten zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung orientieren.

Beispiel:

Der deutsche Staatsangehörige D ist als Aktionär mit 50,1 Prozent am Grundkapital einer börsennotierten AG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland beteiligt. Außerdem fungiert er als Vorsitzender des Vorstandes und wird im Markt als entscheidender unternehmerischer Impulsgeber mit der positiven Geschäftsentwicklung der AG assoziiert. D hatte seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt immer in Deutschland. Er gerät am 1.3.23 beim Skibergsteigen in eine Gletscherspalte und überlebt den Sturz nicht. Seine Tochter T, Assistenzprofessorin am Medical Center in Johannesburg/Südafrika, erbt die Anteile. Sie verfügt über kein nennenswertes Vermögen. Die Anschaffungskosten der Anteile betragen bei D 50.100 Euro. Der Kurswert der Anteile zum letzten Börsentag des Jahres 2022 betrug 10.000.000 Euro. Am 2.3.23 fällt der Kurs der D-AG als Reaktion auf die Todesnachricht des D auf 5.000.000 Euro. Nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG ist der Übertragungstatbestand der unentgeltlichen Übertragung der Anteile von Todes wegen erfüllt. Grund hierfür ist, dass die Tochter in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

41 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

Abbildung 9: Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch Anteilsübertragung von Todes wegen auf im Ausland ansässige natürliche Person



Der vorliegende Sachverhalt fördert die Problematik der Kumulation von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer deutlich zu Tage. Bei Überschreiten erbschaftsteuerlicher Freibeträge und einkommensteuerlicher Anteilsbewertung im Todeszeitpunkt wird es zum einfachen Rechenexempel, ob die Tochter die kumulativ anfallende Erbschaftsteuer und Einkommensteuer ohne einen Verkauf von Anteilen wird darstellen können. Sollte sich ein derartiger Anteilsverkauf im Paket als notwendig erweisen, lässt dies bereits aus markttechnischen Erwägungen erwarten, dass die zu realisierenden Veräußerungserlöse zusätzlich aufgrund des Verkaufsdrucks nach unten tendieren. Ob die Ratenzahlungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG zur Problemlösung beiträgt, ist eine Frage der quantitativen Verhältnisse des Einzelfalls. Nach zu erwartenden ökonomischen Marktreaktionen erscheint dies – wie ausgeführt – eher unwahrscheinlich. In Fällen der vorliegenden Art sprechen daher gewichtige Argumente dafür, eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO in Betracht zu ziehen.

Insgesamt unterstreichen die je nach Lage der Dinge dramatischen Effekte der Wegzugsbesteuerung die ohnehin schon erhebliche steuerliche Problematik der ungeplanten Erbfolge von Todes wegen. Eine äußerst sorgsame und frühzeitige diesbezügliche Regelung ist daher dringend anzuraten.

c) Unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden

Die Problematik der unentgeltlichen Übertragungen unter Lebenden lässt sich wie folgt exemplifizieren.

Beispiel:

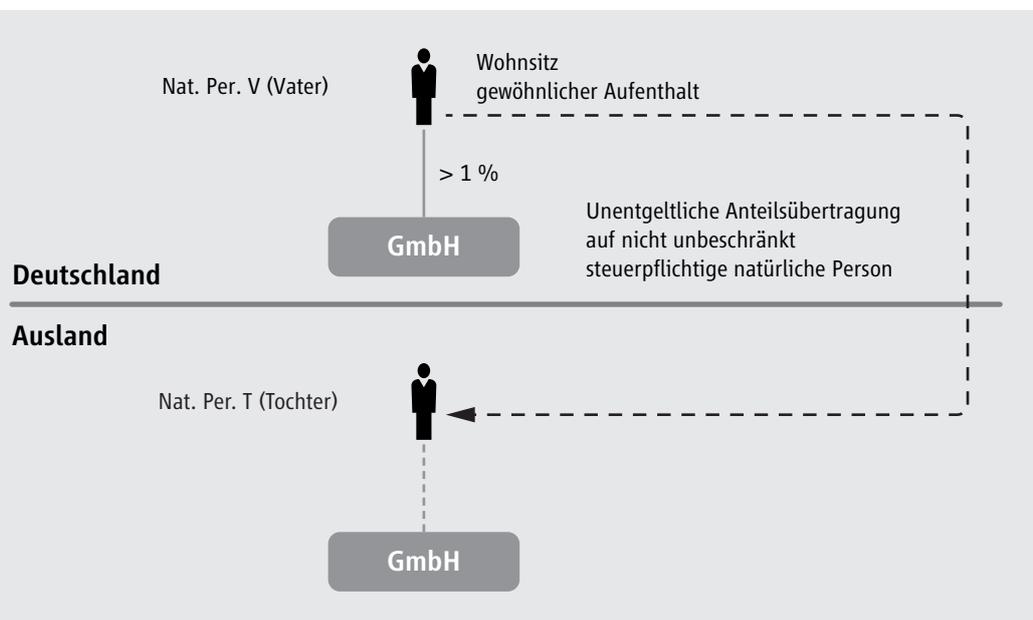
Der deutsche Staatsangehörige D ist als Gesellschafter mit 1,5 Prozent am Stammkapital einer GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland beteiligt. D hatte seinen Wohnsitz und

seinen gewöhnlichen Aufenthalt immer in Deutschland. Er überträgt am 1.1.23 seine Anteile unentgeltlich auf seine in den USA lebende Tochter, die ebenfalls deutsche Staatsangehörige ist. Seine historischen Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro, zum Übertragungszeitpunkt beträgt der gemeine Wert der Anteile 1.000.000 Euro.

Der Übertragungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG der unentgeltlichen Übertragung der Anteile unter Lebenden ist vorliegend erfüllt, weil die Tochter in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich die Differenz zwischen gemeinem Wert und historischen Anschaffungskosten der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen ist.

Hinzuweisen ist darauf, dass der Gesetzgeber es mithin in Kauf nimmt, dass neben dem einkommensteuerlich relevanten Wegzugsteuerstatbestand auch noch ein Schenkungsteuerstatbestand erfüllt sein kann, soweit die Freibeträge des ErbStG überschritten sind (§ 7 i. V. m. § 16 ErbStG).

Abbildung 10: Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige natürliche Person



d) Übertragung auf nicht-natürliche Person

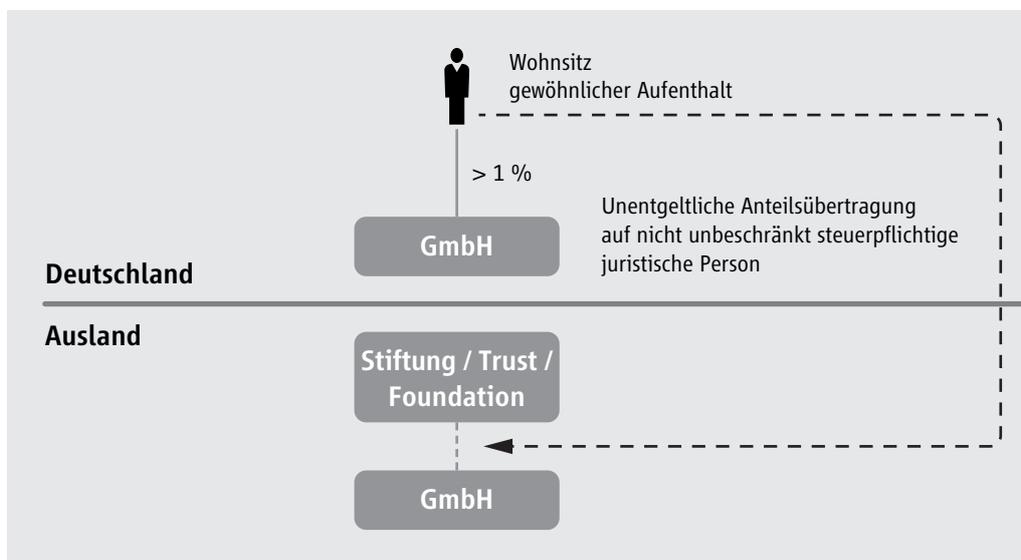
Der Gesetzeswortlaut lässt keine Zweifel daran, dass neben der unentgeltlichen Übertragung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen auch die Übertragung auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen tatbestandlich von § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

AStG erfasst ist.⁴² Bei reorganisierenden Übertragungen von Anteilen beispielsweise auf im Ausland ansässige juristische Personen sollte dies unbedingt beachtet werden.

Beispiel:

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger mit Anteilen im Sinne von § 17 EStG überträgt zum Zweck der Regelung der Unternehmensnachfolge diese Anteile auf eine Stiftung, die nach ausländischem Recht gegründet wurde und weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, mithin die Kriterien der unbeschränkten Steuerpflicht nicht erfüllt. Ob es sich bei der aufnehmenden Stiftung um eine Familienstiftung im Sinne des § 15 AStG, um eine gemeinnützige Stiftung oder um eine nicht als Familienstiftung nach 15 AStG qualifizierende privatnützige Stiftung handelt, ist für die Tatbestandserfüllung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG unerheblich. Ebenso unerheblich sind Satzungsbestimmungen oder sonstige Regularien im Hinblick auf die Destinatäre. In jedem Fall wird durch die Anteilsübertragung aufgrund der nicht gegebenen unbeschränkten Steuerpflicht der Stiftung die Wegzugsbesteuerung in Form des Übertragungstatbestands ausgelöst.

Abbildung 11: Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige juristische Person



Ebenso vermögen familiengruppeninterne Reorganisationsmaßnahmen den Wegzugssteuer-tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG zu erfüllen.

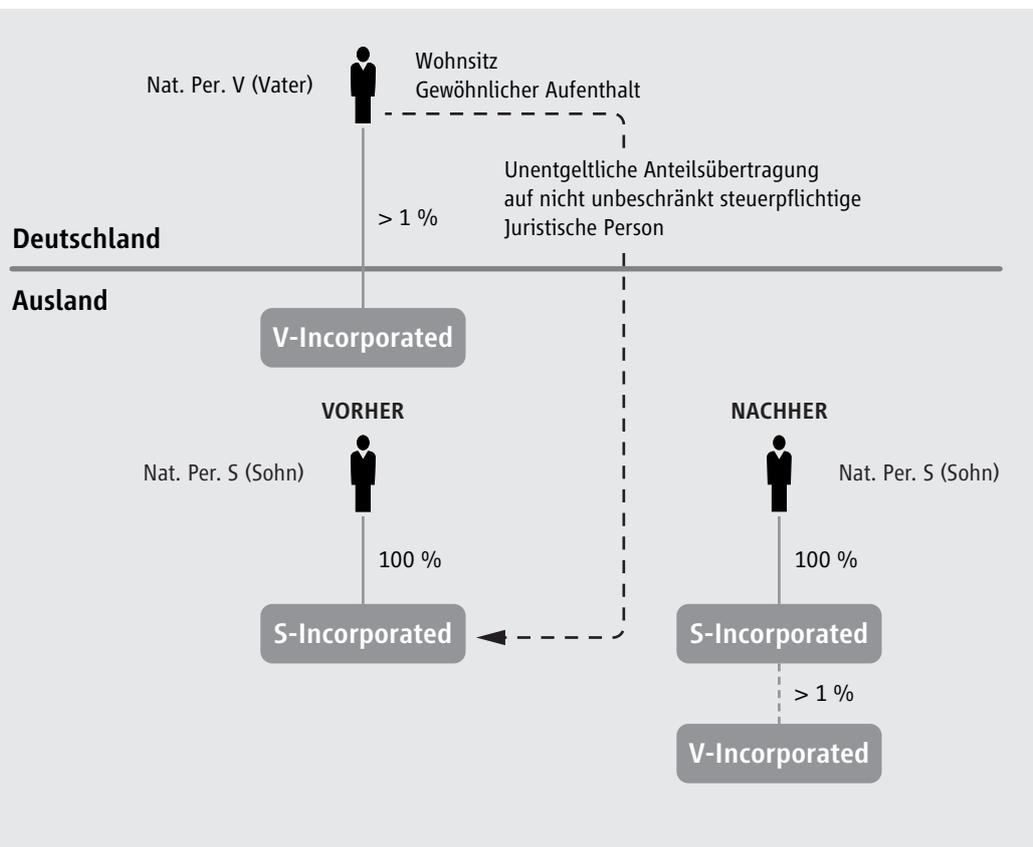
42 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

Beispiel:

Der unbeschränkt steuerpflichtige Vater V hält Anteile an einer unter § 6 Abs. 1 AStG fallenden Kapitalgesellschaftsbeteiligung. Er überträgt die Anteile an dieser Gesellschaft unentgeltlich auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, deren Anteile von einem anderen Familienmitglied gehalten werden. Der Wegzugstatbestand wird ausgelöst.

Hinweis: Eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Fremdvergleichsbedingungen würde nicht als unentgeltlich qualifizieren und aus diesem Grund nicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG erfüllen.

Abbildung 12: Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige juristische Person im Rahmen der Familienerbfolge



4. Beschränkungs-/Ausschlussstatbestand

a) Regelungsstruktur

Die Tatbestandsstruktur des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG ist zweigliedrig konzipiert. Sie untergliedert sich in einen nachfolgend als Ausschlussstatbestand bezeichneten sowie einen als Beschränkungstatbestand bezeichneten Regelungsbereich. Die normative Anordnung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG bewirkt, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der

Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von unter § 17 Abs. 1 S. 1 EStG fallenden Anteilen mit einer Veräußerung zum gemeinen Wert gleichbehandelt werden. Auf ein Zutun oder eine Rechts- oder Tathandlung des Anteilsinhabers kommt es im Kontext des Ausschlussstatbestands beziehungsweise des Beschränkungstatbestands nicht an. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG ist nach der gesetzlichen Rangfolgeanordnung subsidiär (Gesetzeswortlaut: „vorbehaltlich“) zu den Ersatzrealisationstatbeständen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 und 2 AStG anzuwenden.⁴³

Der Anwendungsbereich des Ausschlussstatbestands beziehungsweise des Beschränkungstatbestands erfasst aufgrund des weiten und offenen Wortlauts des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG zahlreiche Situationen, die im analysierenden Schrifttum möglicherweise noch nicht in vollem Umfang herausgearbeitet wurden und die gegebenenfalls auch den Urhebern des Wortlauts der Norm nicht zwangsläufig transparent gewesen sein müssen.

So verweisen die Gesetzesmaterialien darauf, dass die nach bisheriger Rechtslage explizit geregelte Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG durch einen im Inland ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einen ausländischen Betrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte nach der bisherigen Vorschrift des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AStG grundsätzlich eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG in der nunmehr geltenden Gesetzesfassung darstellt. Dies trifft entweder zu, weil die Betriebsstättengewinne nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freizustellen sind oder weil ausländische Steuern nach Doppelbesteuerungsabkommen oder § 34c EStG anzurechnen sind.⁴⁴ Entsprechendes gilt für den Wechsel der Ansässigkeit – gemeint ist in den Gesetzesmaterialien⁴⁵ wohl des Anteilsinhabers – in einen ausländischen Staat. Auch ein solcher Ansässigkeitswechsel kann zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts führen. Aus diesem Grund hat sich die Fortführung der bisherigen Vorschriften des § 6 Abs. 1 S. 2 Nrn. 2 und 3 AStG im Sinne einer gesonderten Auflistung nach Ansicht der Gesetzesbegründung⁴⁶ als verzichtbar erwiesen.

b) Zuordnung zu ausländischer Betriebsstätte

Der von den Gesetzesmaterialien⁴⁷ angeführte Fall einer Einlage in ein ausländisches Betriebsvermögen wird nachfolgend exemplifiziert.

43 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

44 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 48.

45 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 48.

46 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 48.

47 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 48.

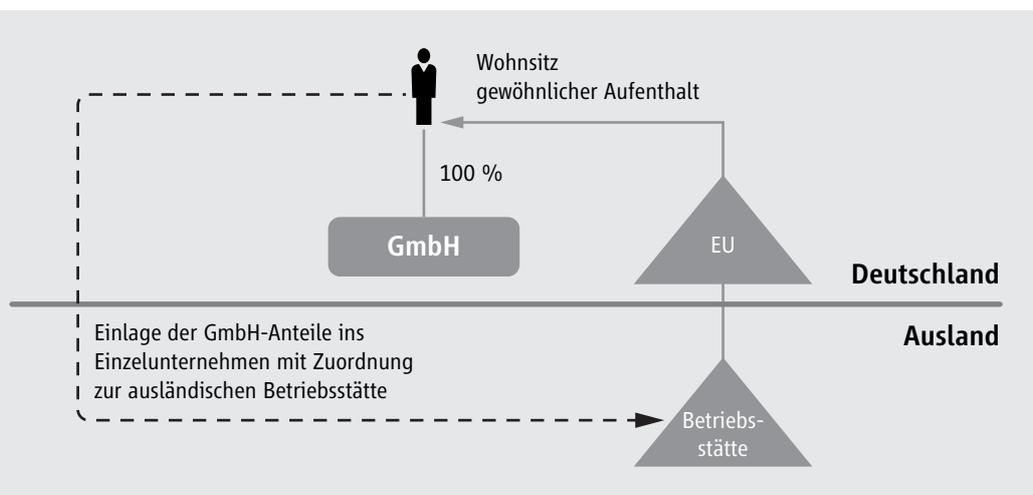
Beispiel:

Der unbeschränkt Steuerpflichtige D hält im Privatvermögen 100 Prozent der Anteile an der D-GmbH, die Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland hat. D hatte seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt immer in Deutschland. Daneben betreibt D ein Einzelunternehmen, welches eine Betriebsstätte im Ausland hat. Annahmegemäß soll keine Betriebsaufspaltung vorliegen.

D legt am 1.1.23 seine Anteile in das Einzelunternehmen ein, wobei aufgrund funktionaler Erwägungen eine Zuordnung der Anteile zur ausländischen Betriebsstätte des Einzelunternehmens unstrittig ist. Der vorliegende Fall erfüllt grundsätzlich den Ausschluss- beziehungsweise den Beschränkungstatbestand. Im Falle der Existenz eines DBA, welches den Grundwertungen der deutschen Verhandlungsgrundlage beziehungsweise dem OECD-Musterabkommen folgt, ist die Ausschlussvariante erfüllt. Denn nach Art. 13 Abs. 2 VG-DE beziehungsweise OECD-MA stellt Deutschland etwaige Beteiligungsveräußerungsgewinne dann frei, wenn es sich bei den veräußerten Wirtschaftsgütern (hier der Anteile an der D-GmbH) um solche handelt, die der im DBA-Ausland existierenden Betriebsstätte zugeordnet sind.

Im Nicht-DBA-Fall (ebenso wie im sogenannten „Anrechnungs-DBA-Fall“) ist die Beschränkungsvariante erfüllt, da etwaige ausländische Ertragsteuern auf Gewinne, die aus Anteilsveräußerungen aus der Betriebsstätte heraus resultieren, zur Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG führen würden.

Abbildung 13: Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung durch Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen in Betriebsvermögen mit Zuordnung zu ausländischer Betriebsstätte



Im Falle der Vorliegens einer Betriebsaufspaltung können sich erhebliche, überaus schwierig zu lösende Gestaltungsfragen stellen. Dies resultiert daraus, dass die Betriebsaufspaltung international-steuerrechtlich im Regelfall nach der BFH-Rechtsprechung⁴⁸ sowie der Position der Finanzverwaltung⁴⁹ nicht als gewerbliches Unternehmen anerkannt wird.

Beispiel:

An der BH-GmbH (Betriebsgesellschaft) und an der B & H GbR (Besitzgesellschaft) sind die Familien B und H je zur Hälfte beteiligt. Es soll angenommen werden, dass steuerlich eine Betriebsaufspaltung vorliegt. Die Geschäftsanteile an der BH-GmbH sind dem steuerlichen Sonderbetriebsvermögen der B & H GbR zuzuordnen. Sowohl in der Familie B als auch in der Familie H sind Anteilsübertragungen auf die nächste Generation geplant. In der Familie B lebt einer der künftigen Gesellschafter in der Schweiz, ein anderer Gesellschafter in Italien.

Hier ergeben sich wegzugsteuerliche Problemstellungen, die indessen nicht in der Bestimmung des § 6 AStG wurzeln. Denn bei einer Übertragung der Anteile auf die im Ausland lebenden Gesellschafter droht vielmehr eine Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. Da wie ausgeführt im internationalen Kontext die Betriebsaufspaltung nicht als gewerbliches Unternehmen anerkannt wird, liegt in Deutschland keine Betriebsstätte beziehungsweise kein Unternehmen im DBA-rechtlichen-Sinne vor. Somit können die Anteile an der B-GmbH keiner inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Im Rahmen der Übertragung der Geschäftsanteile an die im Ausland lebenden Gesellschafter würde nach dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen mit dem jeweiligen Land die deutsche Besteuerung von Gewinnausschüttungen beschränkt und die deutsche Besteuerung eines Veräußerungsgewinns ausgeschlossen werden. Da die Wegzugsbesteuerung lediglich für Anteile gemäß § 17 EStG (Anteile im Privatvermögen) eingreift, sind weder die Rückkehrerregelung noch die Stundungsmöglichkeiten anwendbar. Die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung sieht grundsätzlich keine Stundungsmöglichkeit vor. Lediglich in Ausnahmesituationen (bei Wegzug in ein EU-Land) kann eine Verteilung der Steuer auf fünf Jahre gemäß § 4g EStG erfolgen.

Die gestalterische Herausforderung kann in Situationen der geschilderten Art darin bestehen, eine DBA-rechtlich robuste und anerkannte Holdingstruktur im Vorfeld der schenkweisen Anteilsübertragung aufzubauen. Ein Lösungsansatz könnte darin liegen, die B & H GbR als Besitzgesellschaft zu einer Holdinggesellschaft fortzuentwickeln. Dies würde rein praktisch eine umfangreiche Verlagerung von Aktivitäten der B-GmbH auf die B & H GbR erfordern.

48 Vgl. BFH v. 28.4.2010 - I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; BFH v. 19.5.2010 - I B 191/09, BStBl. II 2011, 156; BFH v. 9.12.2010 - I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; BFH v. 4.5.2011 - II R 51/09, BStBl. II 2014, 751; BFH v. 25.5.2011 - I R 95/10, BStBl. II 2014, 760; BFH v. 24.8.2011 - I R 46/10, BStBl. II 2014, 764.

49 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Rzn. 2.2.1, 2.3.1 u. 4.1.2; anders noch BMF v. 16.4.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Rz. 2.2.1 sowie BMF v. 24.9.1999, IV D 3 - S 1301 Ung - 5/99, IStR 2000, 627.

Möglicherweise müssten dann auch die Anteile an der B-GmbH ins Gesamthandsvermögen der B & H GbR überführt werden. Denn es ist erfahrungsgemäß häufig mit Schwierigkeiten verbunden, nach den Kriterien ausländischer Steuerrechtssysteme die funktionale Zuordnung von Anteilen zur Betriebsstätte einer in Deutschland bestehenden Holding-Personengesellschaft, vorliegend der B & H GbR, zu begründen.

c) Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens

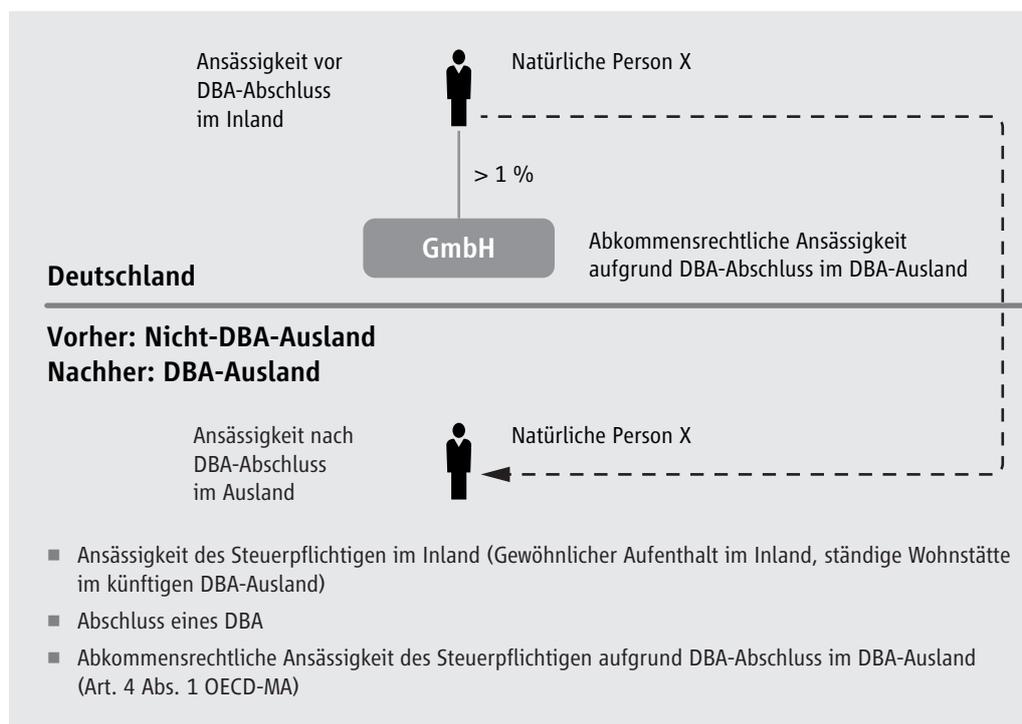
Der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens dürfte der Fall sein, der den Verfassern des Tatbestands des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG am ehesten regelungsbedürftig erschien. Im Kontext des erstmaligen Abschlusses, gegebenenfalls auch der Revision eines Doppelbesteuerungsabkommens, ist es vorstellbar, dass bei Ansässigkeit einer natürlichen Person vor Inkrafttreten eines Doppelbesteuerungsabkommens im Inland eine Situation bestanden hat, die von einem gewöhnlichen Aufenthalt der natürlichen Person im Inland gekennzeichnet war, wobei eine nach abkommensrechtlichen Kriterien gegebene „ständige Wohnstätte“ im künftigen DBA-Ausland gegeben war. Tritt nunmehr ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft und resultiert die abkommensrechtliche Ansässigkeit des Steuerpflichtigen aufgrund des DBA-Abschlusses im DBA-Ausland, etwa nach einer Art. 4 Abs. 2 OECD-MA⁵⁰ nachgebildeten Vorschrift, so verlöre Deutschland für künftige Anteilsveräußerungsgewinne das vor DBA-Abschluss bestehende Besteuerungsrecht.

Beispiel:

Eine im Inland vor Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem ausländischen Staat unbeschränkt steuerpflichtige Person qualifiziert aufgrund der Ansässigkeitskriterien eines in Kraft getretenen Doppelbesteuerungsabkommens als im anderen Vertragsstaat ansässig. Die Person hält Anteile im Sinne des § 17 EStG. Da Deutschland für potenzielle Beteiligungsveräußerungsgewinne in Bezug auf die Anteile nach Inkrafttreten das Besteuerungsrecht verlieren würde, greifen die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG.

⁵⁰ OECD-Musterabkommen (Musterabkommen für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen).

Abbildung 14: Erfüllung des Ausschlusstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund des Abschlusses eines DBA



d) Änderungen der ausländischen Rechtslage

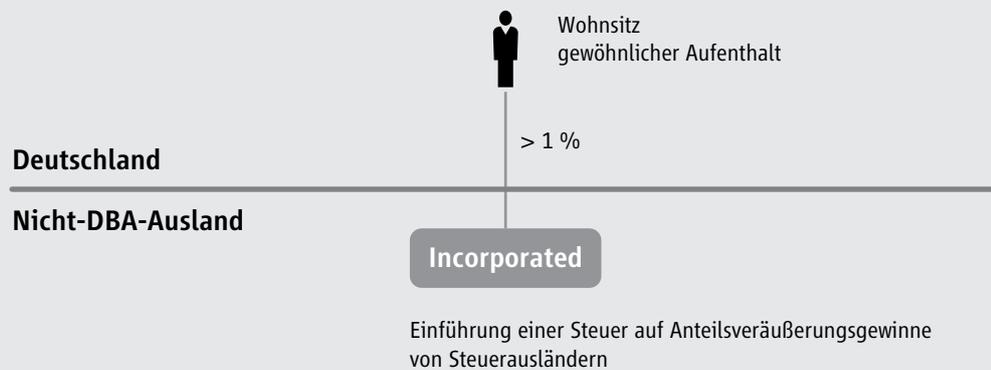
Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG kann auch dann erfüllt sein, wenn ein ausländischer Staat bislang Anteilsveräußerungsgewinne von Steuerausländern in Bezug auf ansässige Kapitalgesellschaften nicht besteuert und nunmehr die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ansässigen Kapitalgesellschaften durch Steuerausländer (entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG) einführt. Da auch in einem solchen Falle eine Verpflichtung Deutschlands zur Anrechnung einer auf potenzielle Anteilsveräußerungsgewinne erhobenen ausländischen Steuer nach §§ 34c i. V. m. 34d Nr. 4 b) aa) EStG resultiert, bewirkt diese Anrechnungsverpflichtung eine „Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“ im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG. Auch insoweit tritt wiederum die Tatbestandserfüllung im Sinne dieser Vorschrift ohne jegliches Zutun des Steuerpflichtigen ein.

Beispiel:

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist im Sinne des § 17 EStG einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft (Incorporated) beteiligt. Der ausländische Ansässigkeitsstaat hat bislang Anteilsveräußerungsgewinne von Steuerausländern nicht besteuert. Der ausländische Staat führt einen entsprechenden Steuertatbestand ein, wonach Anteilsveräußerungsgewinne künftig besteuert werden. Da Deutschland nunmehr die Anrechnungsverpflichtung gemäß §§ 34c i. V. m. 34d Nr. 4 b) aa) EStG zu beachten hat, ist der Beschränkungstatbestand der

Wegzugsbesteuerung mit Einführung des ausländischen Besteuerungstatbestands erfüllt, vergleiche § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AStG.

Abbildung 15: Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund von Rechtsänderungen im Ausland



- Ausländischer Staat besteuert bislang Anteilsveräußerungsgewinne von Steuerausländern in Bezug auf ansässige Kapitalgesellschaften nicht
- Einführung der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ansässigen Kapitalgesellschaften durch Steuerausländer (entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG)
- §§ 34c i. V. m. 34d Nr. 4 b) aa) EStG: Deutschland zur Anrechnung ausländischer Steuer verpflichtet
- Anrechnung ausländischer Steuer bedeutet „Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“ iSd § 6 Abs. 1 AStG

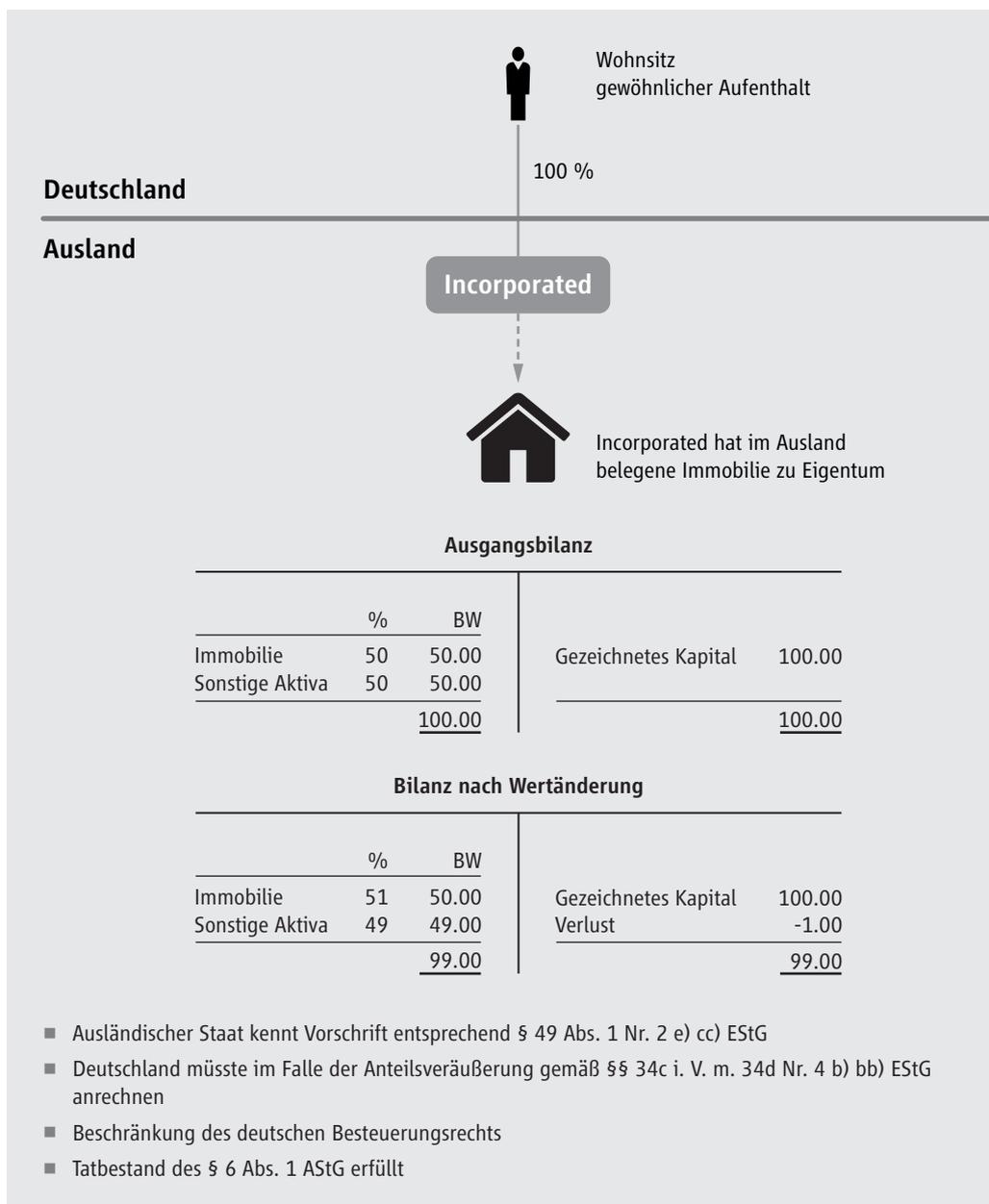
e) Auswirkungen einer abkommensrechtlichen „land-rich-company-clause“

Nach der sogenannten abkommensrechtlichen „land-rich-company-clause“ wird das Besteuerungsrecht in Abkehr von der Grundregel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017 beziehungsweise Art. 13 Abs. 5 DE-VG nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 respektive Art. 13 Abs. 4 DE-VG dem Belegenheitsstaat des Immobilienvermögens zugewiesen. In Situationen, in denen eine Gesellschaft bislang nicht der „land-rich-company-clause“ unterfiel, aber im Zeitablauf aufgrund von Wertveränderungen oder Vermögensumschichtungen unter die Klausel fällt, kann es dazu kommen, dass das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund der Anwendbarkeit der einschlägigen Vorschrift eingeschränkt wird. Denn werden die Beteiligungsveräußerungsgewinne abkommensrechtlich entgegen einer vormaligen Situation künftig dem (ausländischen) Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft und nicht mehr Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers zugewiesen, verliert Deutschland sein vormalig bestehendes Besteuerungsrecht. Auch in solchen Fallkonstellationen kann die Bestimmung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG tatbestandlich eingreifen.

Beispiel:

Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ist im Sinne des § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die im DBA-Ausland domiziliert. Das DBA des ausländischen Staats mit Deutschland enthält eine sogenannte „land-rich-company-clause“, wonach das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen auf den ausländischen Staat übergeht. Der ausländische Staat kennt überdies eine Vorschrift entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) cc) EStG.

Abbildung 16: Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund von Wertänderungen in der Vermögensstruktur einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft



Bei Eintritt der Bedingung des Übergangs des Besteuerungsrechts auf den ausländischen Staat würde Deutschland je nach Ausgestaltung der abkommensrechtlichen „land-rich-company-clause“ im Falle einer Anteilsveräußerung entweder das Besteuerungsrecht vollständig verlieren beziehungsweise müsste gemäß §§ 34c i. V. m. 34d Nr. 4 b) bb) EStG ausländische Steuern anrechnen. Damit wäre im ersten Fall der Ausschlusstatbestand erfüllt, im zweiten Fall würde eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eintreten. Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG ist in einer solchen Situation erfüllt.

Die Wegzugsbesteuerung erfasst nur unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen.

III. Persönliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene

1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AStG

Von der Vorschrift des § 6 AStG – und damit der Wegzugsbesteuerung – erfasste Anteilshaber müssen nach § 6 Abs. 2 S. 1 AStG innerhalb der letzten zwölf Jahre „insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes gewesen“ sein. Sowohl der Siebenjahreszeitraum als auch der Zwölfjahreszeitraum sind weiter unten einer eingehenden Analyse zu unterziehen.

2. Ausschluss nicht unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen

Nicht unbeschränkt Steuerpflichtige, mithin beschränkt Steuerpflichtige sowie überhaupt nicht vom deutschen Steuerzugriff Erfasste, fallen tatbestandlich aus dem Anwendungsbereich der Norm des § 6 AStG heraus. Auch auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt Steuerpflichtige unterfallen aufgrund der eigenständigen Definition des § 6 Abs. 2 S. 1 AStG nicht der Wegzugsbesteuerung. Während bei der Gruppe der überhaupt nicht vom deutschen Steuerzugriff Erfassten völkerrechtliche Grundprinzipien mangels inländischer Anknüpfungsmerkmale einer Besteuerung entgegenstehen würden, wäre der Steuerzugriff auf beschränkt steuerpflichtige Inhaber von im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften völkerrechtlich zulässig. Der Gesetzgeber verzichtet insoweit indessen auf die Formulierung entsprechender Steuertatbestände.

Beispiel:

Eine im Nicht-DBA-Staat A ansässige natürliche Person hält sämtliche Anteile an einer nach inländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft, die sowohl ihren Sitz als auch ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Die stillen Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen wären nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Anteilshabers im Inland steuerlich verhaftet. Eine etwaige Anteilsveräußerung verbunden mit der Realisierung der stillen Reserven wäre mithin im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Anteilshabers steuerpflichtig.

Nunmehr vereinbaren Deutschland und der bisherige Nicht-DBA-Staat A ein den Grundprinzipien des OECD-Musterabkommens folgendes Doppelbesteuerungsabkommen. Nach den Verteilungswertungen für Anteilsveräußerungsgewinne hat nach Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers, also der Staat A, das Besteuerungsrecht. Deutschland ist durch den Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens des Rechts der Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen verlustig gegangen, da kein Auffangtatbestand eine Ersatzrealisation statuiert.

Das Beispiel dokumentiert, dass der Gesetzgeber durchaus Besteuerungslücken in Bezug auf vormals steuerlich verhaftete stille Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen im Kontext von Wegzugssituationen in Kauf nimmt. Ob dies bewusst oder unbewusst erfolgt, kann dahingestellt bleiben. Dies kann, muss aber nicht a priori eine gleichheitsrechtliche Problematik indizieren.

In Konstellationen der im Beispiel vorgestellten Art werden die stillen Reserven für etwaige Anteilsveräußerungsgewinne gleichsam ohne Zutun des Anteilsinhabers steuerfrei entstrickt. Daneben sind auch Situationen denkbar, in denen stille Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen aus der beschränkten Steuerpflicht durch bewusste Wahlhandlungen des Anteilsinhabers entstrickt werden.

Beispiel:

Eine im Nicht-DBA-Staat B ansässige natürliche Person ist im Sinne des § 17 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG an einer nach inländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft beteiligt. Diese Kapitalgesellschaft hat sowohl ihren Sitz als auch ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland. Die stillen Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen wären nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Anteilsinhabers im Inland steuerlich verhaftet. Eine etwaige Anteilsveräußerung verbunden mit der Realisierung der stillen Reserven wäre mithin im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Anteilsinhabers steuerpflichtig.

Nunmehr entschließt sich der Anteilsinhaber zu einer bestimmten ökonomischen Wahlhandlung, nämlich des Wegzugs in einen – aus deutscher Sicht – DBA-Staat. Das einschlägige DBA folgt in Bezug auf die Berechtigung zur Besteuerung von Anteilsveräußerungsgewinnen dem OECD-Musterabkommen.

Da nach dem Wegzug nunmehr das Recht zur Besteuerung der Anteilsveräußerungsgewinne beim DBA-Zuzugsstaat liegt, werden die stillen Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen der beschränkt steuerpflichtigen Person steuerfrei entstrickt.

IV. Zeitliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene

1. Fünfjahreszeitraum (§ 17 Abs. 1 EStG)

Indem der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG sich auf Anteile „im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes“ bezieht und bestimmte Vorgänge der Veräußerung derartiger Anteile zum gemeinen Wert gleichstellt, wird klargestellt, dass der Fünfjahreszeitraum des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG auch im Rahmen des § 6 AStG Bedeutung erlangt.

Im Kontext des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG ist darauf abzustellen, dass zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb des Fünfjahreszeitraums vor der Veräußerung unabhängig von der Haltedauer⁵¹ oder einem Durchgangserwerb⁵² Anteile in Höhe von 1 Prozent vorgelegen haben.⁵³ Dies gilt entsprechend im Rahmen des § 6 AStG. Ebenso wie es im Kontext des § 17 EStG nicht darauf ankommt, wie lange dem Steuerpflichtigen eine wesentliche Beteiligung zuzurechnen war⁵⁴, ist dies im Rahmen des § 6 AStG ohne Bedeutung.

2. Zwölfjahresrückbetrachtungszeitraum

a) Zeitpunktbestimmung der Tatbestandsverwirklichung

Zeitliche Voraussetzung für die Tatbestandsverwirklichung ist gemäß § 6 Abs. 2 AStG, dass unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen innerhalb der letzten zwölf Jahre vor den in § 6 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 bis 3 genannten Tatbeständen insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG gewesen sind. § 6 Abs. 1 S. 2 AStG bestimmt den relevanten Zeitpunkt der Verwirklichung des jeweiligen Tatbestands des Wegzugsfalls beziehungsweise eines Ersatztatbestands. Der Gesetzeswortlaut ist unscharf, wenn er sich der Wendung „Die Veräußerung im Sinne des Satzes 1 erfolgt ...“ bedient. Tatsächlich erfolgt ja gerade keine Veräußerung, sondern es handelt sich um eine Veräußerungsfiktion.

Die in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gekommene Absicht der Formulierung besteht darin, dass die Veräußerungszeitpunkte gesetzlich präzisiert werden sollen.⁵⁵ Tatbestandlich umfasst werden der sogenannte Beendigungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG), der Übertragungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) sowie der Beschränkungs- beziehungsweise Ausschlusstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG). Die relevante Zeitpunktbestimmung ist wie folgt geregelt:

51 Vgl. H 17 Abs. 2 „Kurzfristige Beteiligung“ EStH; vgl. BFH v. 11.12.2012 - IX R 7/12, BStBl. 2013 II 372; BFH v. 2.6.2016 - IX B 10/16 BFH/NV 2016, 1448.

52 Vgl. BFH v. 16.5.1995 - VIII R 33/94, BStBl. 1995 II 870.

53 Vgl. Deutschländer in Kanzler/Kraft/Bäumel/Marx/Hechtner/Geserich, § 17 Rz. 152; s. auch BFH v. 7.7.1992 - VIII R 54/88, BStBl. 1993 II 331; BFH v. 18.1.1999 - VIII B 80/98, BStBl. 1999 II, 486.

54 Vgl. BFH v. 7.7.1992 - VIII R 54/88, BStBl. 1993 II 331.

55 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

- Beim Beendigungstatbestand ist auf den Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht abzustellen (§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG).
- Im Rahmen des Übertragungstatbestands stellt der Zeitpunkt der Übertragung den relevanten Bezug her (§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG).
- Im Kontext des Beschränkungs- beziehungsweise Ausschlusstatbestands ordnet das Gesetz den relevanten Zeitpunkt unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Eintretens des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts an (§ 6 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AStG).

Die Gesetzesmaterialien enthalten den Hinweis, dass erstmals ausdrücklich geregelt wird,⁵⁶ dass bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (z. B. infolge der erstmaligen Anwendbarkeit eines abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommens) der Veräußerungszeitpunkt derjenige Zeitpunkt ist, der unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Eintritts des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts liegt. Ist nach dem dort angeführten Beispiel etwa ein Doppelbesteuerungsabkommen erstmals zum 1. Januar 2001 anzuwenden, erfolgt die fingierte Veräußerung nach § 6 AStG mit Ablauf des 31. Dezember 2000.

b) Zeitraumberechnung

Ist aufgrund der Tatbestandserfüllung der eindeutige Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ermittelt, sollte die Berechnung des rückwärtsgewandten Zwölfjahreszeitraums keine besonderen Schwierigkeiten bereiten. Der relevante Zeitpunkt des Beginns des zwölfjährigen Betrachtungszeitraums ergibt sich dann durch Rückrechnung des Zeitpunkts der Tatbestandserfüllung auf den identischen Tag zwölf Jahre zuvor.

Beispiel:

Wegzug eines unbeschränkt Steuerpflichtigen am 30.5.23 durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Nach § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG stellt dieses Datum den relevanten Zeitpunkt der in die Vergangenheit gerichteten Zwölfjahresfrist dar. Da die letzten zwölf Jahre dann tagesgenau ausschlaggebend wären, beginnt der relevante Zeitraum mit dem 1.6.11.

Im Rahmen der bisherigen Rechtslage erstreckte sich der Rückbetrachtungszeitraum bis zur Geburt. Insoweit erweist sich die neue Regelung unter Praktikabilitätsgesichtspunkten als vorzugswürdig.

⁵⁶ Vgl. Drs. 19/28652, 49.

Auch beim Übertragungstatbestand ergibt sich die Zeitrumberechnung nach dem gleichen Muster.

Beispiel:

Übertragung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG durch die im Inland ansässige Mutter M auf ihre nicht unbeschränkt steuerpflichtige Tochter T am 31.5.23. § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG legt das Datum des relevanten Zeitpunkts auf den 31.5.23 fest. Von diesem Tag an sind die zwölf zurückliegenden Jahre zu berechnen. Die relevante Zwölfjahresfrist beginnt demgemäß mit dem 1.6.11.

Der Abschluss eines DBA dürfte als realisierungsbegründender Tatbestand in Bezug auf die Zeitpunktfeststellung regelmäßig unproblematisch sein. Bei anderen tatbestandserfüllenden Ereignissen im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG, die ohne das Zutun des Steuerpflichtigen eintreten, könnten sich indessen Schwierigkeiten bei der Berechnung des Zwölfjahreszeitraums ergeben.

Beispiel:

Ein im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger X hält 100 Prozent der Anteile an der X-Incorporated im Staat A. Staat A besteuert bislang Anteilsveräußerungsgewinne von Steuerausländern in Bezug auf in A ansässige Kapitalgesellschaften nicht. Nunmehr erfolgt die Einführung der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ansässigen Kapitalgesellschaften durch Steuerausländer (entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG). Da nach §§ 34c i. V. m. 34d Nr. 4 b) aa) EStG Deutschland nunmehr zur Anrechnung ausländischer Steuer verpflichtet ist, bedeutet dies eine „Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“ im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG.

Demzufolge sind die stillen Reserven in den Anteilen bei Erfüllung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich aufzulösen. Zur Prüfung der vollständigen Tatbestandserfüllung muss der Zeitpunkt des Inkrafttretens des im Ausland verabschiedeten Gesetzes eruiert werden, da ab diesem Zeitpunkt die rückwärtige Zwölfjahresfrist zu berechnen ist. Erst mit der Kenntnis des Zeitpunkts des Inkrafttretens des relevanten Gesetzes im Ausland kann somit der in die Vergangenheit reichende Zwölfjahreszeitraum festgestellt werden.

Diesbezüglich verdient der Hinweis Erwähnung, dass nach der BFH-Rechtsprechung⁵⁷ die Feststellung und Würdigung ausländischen Rechts beziehungsweise der ausländischen Rechtslage zu den Tatsachenfeststellungen gehört. Diese liegt im Zuständigkeitsbereich der

⁵⁷ Vgl. BFH v. 19.12.2007 - I R 46/07 (NV), BFH/NV 2008, 930 (NV).

Tatsacheninstanz und kann damit revisionsrichterlich nicht überprüft werden. Im Zweifel ist deshalb anhand einer Expertise zum ausländischen Recht der relevante Zeitpunkt zu ermitteln.

3. Siebenjahreszeitraum unbeschränkter Steuerpflicht

a) Zeitrumberechnung

Nach § 6 Abs. 2 S. 1 AStG kommt es darauf an, dass betroffene Personen „insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes gewesen sind.“ Der Gesetzeswortlaut stellt mithin nicht auf einen zusammenhängenden Siebenjahreszeitraum ab. Vielmehr lässt er es genügen, dass innerhalb des Zwölfjahreszeitraums rückwärts gerechnet ab dem Zeitpunkt des Tatbestandseintritts insgesamt sieben Jahre unbeschränkter Steuerpflicht bestanden haben. Bereits zum früheren Recht entsprach es der Verwaltungsauffassung, Zeiträume zusammenzuzählen, während deren die unbeschränkte Steuerpflicht bestand.⁵⁸ Diese galt in Sachverhaltsvarianten, in denen der Steuerpflichtige beziehungsweise sein Rechtsvorgänger mehrere Male im Inland ansässig war. Es ist nicht zu erwarten, dass die Finanzverwaltung ihre Meinung angesichts der neuen Rechtslage ändern wird.

Demzufolge ist auch nach künftiger ebenso wie nach bisheriger Rechtslage⁵⁹ davon auszugehen, dass bei alternierenden Zeiträumen unbeschränkter und nicht unbeschränkter Steuerpflicht die Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht aus verschiedenen Veranlagungszeiträumen zusammenzurechnen sind. Nach allgemeinen Beweislastregeln wird der Steuerpflichtige dafür beweiserbötig sein, dass er die Siebenjahresfrist innerhalb des abgelaufenen Zwölfjahreszeitraums nicht überschritten hat. In Grenzfällen empfiehlt sich daher eine präzise Dokumentation der diversen Kategorien unterschiedlicher relevanter Zeiträume. In Betracht kommen insoweit Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht, der beschränkten Steuerpflicht sowie Zeiträume, in denen weder unbeschränkte noch beschränkte Steuerpflicht bestanden hat.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger mit Anteilen im Sinne des § 17 EStG war vom 1.1.01 bis zum 31.12.06 (Wegzugszeitpunkt 1: 1.1.07) unbeschränkt steuerpflichtig. Vom 1.1.10 bis zum 31.3.11 (Wegzugszeitpunkt 2) kehrt der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen ins Inland zurück.

Nunmehr ist innerhalb des zwölfjährigen Betrachtungszeitraums der Siebenjahreszeitraum unbeschränkter Steuerpflicht erfüllt. Die Rechtsfolgen des § 6 AStG treten mit Ablauf des 31.3.11

58 Vgl. AEASTG, Rz. 6.1.1.2.

59 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 35 analog zur bisherigen Rechtslage.

(Wegzugszeitpunkt 2) ein. Im Wegzugszeitpunkt 1 waren die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift (noch) nicht erfüllt, daher konnte der seinerzeitige Wegzug ohne Realisierung der stillen Reserven in den Anteilen erfolgen.

Zwar sind einkommensteuerrechtlich verkürzte oder verlängerte Veranlagungszeiträume nicht vorgesehen. Daher entspricht der Veranlagungszeitraum auch dann dem Kalenderjahr, wenn die Steuerpflicht unterjährig beginnt (z. B. Geburt oder Zuzug) beziehungsweise endet (z. B. Tod oder Wegzug). Allerdings ist in derartigen Fällen der – für die Fristberechnung des § 6 AStG relevante – Ermittlungszeitraum des Einkommens verkürzt.⁶⁰ Dies bedeutet, dass für die Ermittlung von Zeiträumen im Kontext der Wegzugsbesteuerung durchaus unterjährige Zeiträume von weniger als einem Jahr Bedeutung erlangen können.

Materiell ist durch die Neuregelung eine Verkürzung von zehn auf sieben Jahre eingetreten, an der grundsätzlichen Berechnungsstruktur hat sich indessen nichts geändert. Während nach früherer Rechtslage der Zehnjahreszeitraum als Ausdruck „der nachhaltigen, persönlichen und wirtschaftlichen Eingliederung einer natürlichen Person in die deutsche Volkswirtschaft“⁶¹ beurteilt wurde, ist nach dem Sinn der nunmehr gültigen Regelung bereits ein Siebenjahreszeitraum ausreichend, um diese besondere Verwurzelung einer natürlichen Person mit der deutschen Volkswirtschaft zu begründen.

Hat ein siebenjähriger zusammenhängender Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht bestanden, ist die Bestimmung des Siebenjahreszeitraums unproblematisch. Dieser hat dann logischerweise auch innerhalb der letzten zwölf Jahre bestanden. Dabei kommt es nicht darauf an, dass ein Zwölfjahreszeitraum insgesamt abgelaufen sein muss. Entscheidend ist, dass der Siebenjahreszeitraum erfüllt ist.

Beispiel:

Einem am 1.1.01 geborenen Steuerpflichtigen werden an seinem Geburtstag (unter Beachtung der zivilrechtlichen Formerfordernisse) neue durch Kapitalerhöhung geschaffene Anteile im Sinne des § 17 EStG übertragen. An seinem neunten Geburtstag, nämlich am 1.1.10, gibt der Steuerpflichtige sowohl seinen inländischen Wohnsitz als auch seinen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt auf.

Obwohl am 1.1.10, also im Wegzugszeitpunkt, die unbeschränkte Steuerpflicht noch keine zwölf Jahre bestanden hat, ist der Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG erfüllt. Der

⁶⁰ Vgl. Scholtz, DStZ 1982, 488.

⁶¹ Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 34.

Siebenjahreszeitraum ist nämlich abgelaufen. Der Umstand, dass der Zwölfjahreszeitraum vor die Geburt des Steuerpflichtigen reicht, ist nach dem Wortlaut der Vorschrift für die Tatbestandserfüllung unerheblich.

Im Vergleich zur bisherigen Regelung ist damit – insoweit möglicherweise entgegen der gesetzgeberischen Intention – eine Verschärfung eingetreten. Nach bisherigem Recht wäre der Steuerpflichtige nicht von der Wegzugsbesteuerung erfasst worden, weil der nach bisheriger Rechtslage relevante Zehnjahreszeitraum im Wegzugszeitpunkt noch nicht abgelaufen war.

b) Keine Notwendigkeit durchgängiger Anteilsinhaberschaft

Das Gesetz geht nicht davon aus, dass die Anteilsinhaberschaft im gesamten Siebenjahreszeitraum bestanden hat. Eine solche Tatbestandsvoraussetzung lässt sich insbesondere weder dem Wortlaut des § 6 AStG entnehmen noch sprechen systematische oder teleologische Erwägungen für eine solche Sichtweise. Vielmehr ist die Anforderung an die Anteilsinhaberschaft im Kontext des § 6 AStG an die des § 17 EStG angelehnt. Auch im Rahmen des § 17 EStG fordert das Gesetz keine länger andauernde Phase der Anteilsinhaberschaft, sondern lässt bereits eine extrem kurze Überschreitung der relevanten Beteiligungsschwelle genügen. Entscheidend ist im Regelungsbereich des § 6 AStG, dass im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung Anteile gehalten werden. Auf Mindestdauern im Hinblick auf Vorbesitzzeiten kommt es nicht an.

Beispiel:

Eine Steuerpflichtige erfüllt in ihrer Person sowohl die Zwölfjahresvoraussetzung als auch die Siebenjahresvoraussetzung des § 6 Abs. 2 S. 1 AStG. Seit Beginn des Zwölfjahreszeitraums war die Steuerpflichtige stets mit 0,99 Prozent an einer GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung Inland beteiligt. Innerhalb des relevanten Siebenjahreszeitraums erwarb die GmbH für zwei Monate eigene Anteile im Umfang von 10 Prozent des gesamten Kapitals.

Der Erwerb eigener Anteile durch die GmbH führt zu einer Beteiligung der Steuerpflichtigen an der GmbH im Sinne des § 17 EStG (nur) für zwei Monate, da in diesen zwei Monaten die relevante Beteiligungsquote mit 1,1 Prozent ($=0,99:90 \cdot 100$) überschritten war. Auch wenn die GmbH die für eine Interimszeit erworbenen eigenen Anteile wieder an außenstehende Anteilseigner veräußert hat, bleibt die Anteilsinhaberin mit ihren danach wieder auf 0,99 Prozent abgesenkten Anteilen von § 17 EStG erfasst. Als Konsequenz ergibt sich, dass bei Erfüllung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1-3 AStG die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung eintreten.

c) Fristübertragung vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen

Nach dem gesetzlichen Leitbild muss die Siebenjahresfrist grundsätzlich vor dem Wegzug in der Person des Wegzüglers erfüllt worden sein. Für Situationen, in denen ein von § 6 AStG betroffener Steuerpflichtiger die relevanten Anteile an einer Kapitalgesellschaft unentgeltlich erworben hat, enthält das Gesetz eine Sonderregelung. So bestimmt § 6 Abs. 2 S. 2 AStG, dass bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen für die Berechnung der maßgebenden Dauer der Steuerpflicht auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers einzubeziehen ist. In der ersten Variante spezifiziert diese Bestimmung somit, dass in Fällen unentgeltlichen Anteilserwerbs der Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsvorgängers in die Zeitraumberechnung der unbeschränkten Steuerpflicht des unmittelbaren Rechtsnachfolgers einzurechnen ist.

In seiner zweiten Variante weitet § 6 Abs. 2 S. 2 AStG die Zeitraumübertragung auf den jeweiligen Rechtsnachfolger in Fällen der unentgeltlichen Kettenübertragung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG gleichsam auf die gesamte Kette unentgeltlich erfolgter Übertragungen aus. Dies ergibt sich aus dem Gesetzesbefehl, dass bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen für die Berechnung der maßgebenden Dauer der Steuerpflicht in Fällen nacheinander erfolgter unentgeltlicher Übertragungen auch die unbeschränkte Steuerpflicht der jeweiligen Rechtsvorgänger einzubeziehen ist.

Die Regelung zur Zeitraumübertragung bei unentgeltlicher Anteilsübertragung kann bewirken, dass relevante Zeiträume nicht erst bei der Geburt einer natürlichen Person beginnen, sondern sich auch auf Phasen vor der Geburt eines Steuerpflichtigen erstrecken.

Beispiel:

Im Alter von zwei Jahren erbte ein (Enkel-)Kind Anteile im Sinne des § 17 EStG von seinen Großeltern, die diese Anteile 40 Jahre gehalten hatten. Das nunmehr vierjährige (Enkel-)Kind verlegt Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt ins Ausland. Da nach § 6 Abs. 2 S. 1 AStG bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen für die Berechnung der Dauer der Steuerpflicht auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers beziehungsweise der Rechtsvorgänger maßgebend ist, wird der Zeitraum der Anteilsinhaberschaft der Großeltern dem (Enkel-)Kind zugerechnet. Rechtsfolge ist, dass der Siebenjahreszeitraum erfüllt ist, obwohl das (Enkel-)Kind erst vier Jahre alt ist.

Auch in Zuzugsfällen nach zuvor nicht bestehender unbeschränkter Steuerpflicht kann die Dauer der Inhaberschaft der Anteile beim Rechtsvorgänger bei der Zeitraumberechnung der unbeschränkten Steuerpflicht des unmittelbaren Rechtsnachfolgers bedeutsam werden.

Beispiel:

Der unbeschränkt steuerpflichtige V (Vater) hat vom 1.1.01 bis zum 1.1.21 ununterbrochen sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehalten. S (Sohn) tritt am 1.1.21 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein, am gleichen Tage überträgt V 50 Prozent der Anteile unentgeltlich auf den S. Mit Wirkung vom 1.1.22 gibt S sowohl seinen inländischen Wohnsitz als auch seine inländischen gewöhnlichen Aufenthalt auf und scheidet damit dauerhaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Obwohl S lediglich ein Jahr unbeschränkt steuerpflichtig war, werden ihm Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht des V zugerechnet, so dass er tatbestandlich die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 S. 2 AStG erfüllt und anlässlich seines Wegzugs von den Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 AStG erfasst wird.

Aus dem Gesetzesbefehl des § 6 Abs. 2 S. 2 AStG folgt zudem, dass bei der Berechnung der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht gegebenenfalls die Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht mehrerer natürlicher Personen zusammenzurechnen sind. Dies ist dann der Fall, wenn zeitlich nacheinander mehrere unentgeltliche Übertragungen erfolgt sind. Solche als Kettenübertragung zu bezeichnende mehrfach zeitlich nacheinander erfolgende unentgeltliche Übertragungen weiten die Zeitraumübertragung auf den jeweiligen Rechtsnachfolger gleichsam auf die gesamte Kette unentgeltlich erfolgter Übertragungen aus.

Beispiel:

GV (Großvater) hat vom 1.1.01 bis zum 1.1.10 ununterbrochen sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehalten. Mit Wirkung vom 1.1.10 hat GV dem V (Vater) sämtliche Anteile übertragen. V hält die Anteile bis zum 1.1.21. S (Sohn) tritt am 1.1.21 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Am gleichen Tage überträgt V dem S 50 Prozent der Anteile unentgeltlich. Mit Wirkung vom 1.1.22 gibt S sowohl seinen inländischen Wohnsitz als auch seinen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt auf und scheidet damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Obwohl S lediglich ein Jahr unbeschränkt steuerpflichtig war, werden ihm sowohl Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht des GV als auch Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht des V zugerechnet, so dass S tatbestandlich die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 S. 2 AStG erfüllt und anlässlich seines Wegzugs von den Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 AStG erfasst wird.

d) Klarstellung der Vermeidung doppelter Berechnungszeiträume

Da es denkbar ist, dass sowohl ein Steuerpflichtiger als auch sein Rechtsvorgänger parallel der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, stellt das Gesetz in § 6 Abs. 2 S. 3 AStG klar,

dass solche Zeiträume, in denen die natürliche Person und der oder die Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, nur einmal angesetzt werden. Die Klarstellung ist notwendig, da sich ansonsten eine Überschreitung des Siebenjahreszeitraums hätte ergeben können, wenn unentgeltliche Übertragungen dazu führen würden, dass die Addition von Zeiträumen den Siebenjahreszeitraum übersteigt, obwohl er subjektiv von keinem Steuerpflichtigen erfüllt wurde.

Beispiel:

V tritt am 1.1.01 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein und erwirbt an diesem Tag sämtliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft. S tritt ebenfalls am 1.1.01 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Am 1.1.05 überträgt V dem S 50 Prozent der Anteile unentgeltlich. Mit Wirkung vom 1.1.06 gibt S sowohl seinen inländischen Wohnsitz als auch seinen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt auf und scheidet damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Zum Zeitpunkt des Wegzugs hatte S insgesamt fünf Jahre der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen. Der Siebenjahreszeitraum ist mithin nicht erfüllt. Ohne die klarstellende Regelung des § 6 Abs. 2 S. 3 AStG würde eine Zusammenrechnung des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht des V mit dem Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht des S erfolgen und die zeitlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Wegzugsbesteuerung wären zusammenrechnungsbedingt erfüllt, obwohl der Siebenjahreszeitraum von keinem der Steuerpflichtigen überschritten wurde.

- e) Fiktion unbeschränkter Steuerpflicht bei Inanspruchnahme der Rückkehrregelung anlässlich vorübergehender Abwesenheit

Sind die Voraussetzungen vorübergehender Abwesenheit nach § 6 Abs. 3 AStG erfüllt, bestimmt § 6 Abs. 2 S. 4 AStG, dass sowohl der Steuerpflichtige selbst als auch seine unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 6 Abs. 1 AStG fingiert werden. Dies hat zur Folge, dass Zeiten außerhalb der unbeschränkten Steuerpflicht bei der Berechnung des Siebenjahreszeitraums gleichwohl als Zeiten (innerhalb) der unbeschränkten Steuerpflicht qualifizieren.

Beispiel:

Eine natürliche Person tritt am 1.1.01 erstmals in die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Mit Wirkung vom gleichen Tage erwirbt die natürliche Person Anteile im Sinne des § 17 EStG. Am 1.1.03 scheidet die natürliche Person für fünf Jahre aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus. Sie substantiiert ihre Absicht zur Rückkehr mit hinreichender Wahrscheinlichkeit und tritt am 1.1.08 wieder in die unbeschränkte Steuerpflicht ein.

Mit Wirkung vom 1.1.09 gibt die natürliche Person endgültig sowohl ihren Wohnsitz als auch ihren gewöhnlichen Aufenthalt auf und scheidet damit dauerhaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Obwohl die natürliche Person lediglich drei Jahre der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag, nämlich vom 1.1.01 bis 1.1.03 (zwei Jahre) sowie vom 1.1.08 bis 1.1.09 (ein Jahr) und somit der Siebenjahreszeitraum nicht erfüllt wäre, werden die fünf Jahre vom 1.1.03 bis zum 1.1.08 als Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht fingiert. Damit ist am Wegzugszeitpunkt, dem 1.1.09, der Siebenjahreszeitraum innerhalb des zurückliegenden Zwölfjahreszeitraums erfüllt und die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung treten ein.

Wie ausgeführt werden nach § 6 Abs. 2 S. 4 AStG Steuerpflichtige, die sich auf die Steuerfreiheit nach der Rückkehrregelung berufen, für die Dauer ihrer nicht unbeschränkten Steuerpflicht gleichwohl als „unbeschränkt Steuerpflichtige“ fingiert. Entsprechendes gilt für deren unmittelbare oder mittelbare Rechtsnachfolger. Die ratio legis dieser Regelung begründen die Gesetzesmaterialien⁶² mit der Sicherstellung des Steueranspruchs sowie der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen. Zu näheren Ausführungen, worin etwaige Umgehungsgestaltungen zu erblicken sein könnten, schweigen die Materialien.

Beispiel:

Der unbeschränkt steuerpflichtige V (Vater) hält seit dem 1.1.01 sämtliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen. Vom 1.1.15 bis zum 31.12.20 unterlag V aufgrund eines temporären Wegzugs ins Ausland nicht der unbeschränkten Steuerpflicht. V kann sich annahmegemäß erfolgreich auf die Inanspruchnahme der Rückkehrregelung berufen.

T (Tochter) unterlag bis zu ihrem erstmaligen Zuzug am 1.7.21 noch niemals der unbeschränkten Steuerpflicht. Am 24.12.21 schenkt V der T 20 Prozent der Kapitalgesellschaftsanteile. Mit Wirkung vom 1.1.24 verlegt T aus familiären Gründen dauerhaft ihren Wohnsitz sowie ihren gewöhnlichen Aufenthalt ins Ausland.

Obwohl T lediglich 2,5 Jahre der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hatte, qualifiziert sie als „fingiert unbeschränkt Steuerpflichtige“ im Sinne des § 6 Abs. 2 S. 4 AStG. Zu der zweieinhalbjährigen Dauer ihrer eigenen unbeschränkten Steuerpflicht werden tatsächliche sowie fingierte Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht des V addiert. Der halbjährige Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht vom 1.1.21 bis zum 30.6.21 wird der T aufgrund des § 6 Abs. 4 S. 2 AStG zugerechnet. Der Zeitraum der nicht unbeschränkten Steuerpflicht des V vom

62 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

1.1.15 bis zum 31.12.20 wird aufgrund der unentgeltlichen Anteilsübertragung ebenfalls der T zugerechnet. T wird somit im Wege der Fiktion als sieben Jahre innerhalb der letzten zwölf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, nämlich vom 1.1.17 bis zum 31.12.23.

V. Inkriminierte Anteilsqualitäten

1. Anteile im Sinne des § 17 EStG

Die Wegzugsbesteuerung erfasst nur Anteile im Sinne des § 17 EStG.

Der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bezieht sich auf Anteile „im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes“ und stellt bestimmte Vorgänge der Veräußerung derartiger Anteile zum gemeinen Wert gleich. Durch diese Verweisung ist eindeutig bestimmt, dass nach der gesetzgeberischen Konzeption der Anteilsbegriff des § 6 AStG mit dem Anteilsbegriff des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG vollumfänglich identisch sein muss.

Der Verweis auf § 17 Abs. 1 S. 1 EStG hat insbesondere zur Folge, dass die Fünfjahresfrist dieser Vorschrift auch im Rahmen des § 6 AStG zu beachten ist.

Beispiel:

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger war vom 1.1.01 bis zum 31.12.12 an einer Kapitalgesellschaft beteiligt. Vom 1.1.01 bis zum 31.12.07 betrug seine Beteiligungsquote 10 Prozent. Mit Ablauf des 31.12.07 veräußerte der Steuerpflichtige 9,01 Prozent seiner Anteile, sodass ab dem 1.1.08 seine Beteiligungsquote 0,99 Prozent betragen hat. Innerhalb der Fünfjahresfrist vom 1.1.08 bis zum 31.12.12 war der Steuerpflichtige demgemäß zu keinem Zeitpunkt im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG an der Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Fünfjahresfrist des § 17 Abs. 1 EStG entfaltet Relevanz auch für § 6 AStG. Demzufolge unterliegen die im verbliebenen Anteilspaket von 0,99 Prozent enthaltenen stillen Reserven im Falle eines Wegzugs nicht der Wegzugsbesteuerung.

Vor dem Hintergrund dieses klaren Verweises stellt sich die Frage, ob von § 17 Abs. 6 (bestimmte Umwandlungsfälle) und Abs. 7 EStG (Genossenschaftsanteile) in den Blick genommene Anteile aus dem Anwendungsbereich des § 6 AStG herausfallen. Falls es dem mutmaßlichen gesetzgeberischen Willen entsprochen haben sollte, dass § 17 Abs. 6 und Abs. 7 EStG in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 AStG einzubeziehen sein sollten, hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit gehabt, dies positiv zu regeln. Es entzündeten sich indessen keinerlei Zweifel daran, dass ein solcher gesetzgeberischer Wille in der Gesetzesformulierung nicht zum Ausdruck kommt. Denn auch nach seiner reformierten Fassung bezieht § 6 AStG nach seinem Wortlaut nur Anteile im Sinne von § 17 Abs. 1 S. 1 EStG ein. Tatbestandlich zählen die in § 17 Abs. 6 und Abs. 7 EStG genannten Anteile dazu aber gerade nicht.

Hätte der Gesetzgeber angesichts der bekannten begrenzten Reichweite des Verweises in § 6 Abs. 1 AStG bereits nach bisheriger Fassung auch Anteile im Sinne des § 17 Abs. 6 und Abs. 7 EStG in die Wegzugsbesteuerung einbeziehen wollen, wäre es ein Leichtes gewesen, die Formulierung des § 6 Abs. 1 AStG in der Neufassung entsprechend anzupassen. Der Gesetzgeber hat darauf eingedenk der einschlägigen Diskussion im Schrifttum verzichtet. Ob es sich dabei um eine bewusste Entscheidung, einen rechtspolitischen Fehler, eine planwidrige Unvollständigkeit oder um ein schlichtes gesetzgeberisches Versehen handelt, kann dahingestellt bleiben. Gegen den Einbezug von Anteilen im Sinne des § 17 Abs. 6 und Abs. 7 EStG in die Regelungskonzeption der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG spricht jedenfalls neben dem klaren Verweiswortlaut des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG der Umstand, dass die Thematik eingehend in der Literatur diskutiert wurde. Angesichts der historischen Entwicklung der Norm des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG hätte vom Gesetzgeber im Rechtsstaat erwartet werden dürfen, entsprechende Anteile bei wahrgenommener Einbeziehungsnotwendigkeit in die Regelungskonzeption des § 6 AStG explizit qua Verweis in Bezug zu nehmen. Zudem zeigt die in Gesetzesmaterialien⁶³ eher ungewöhnliche Berufung auf Literaturstimmen⁶⁴ in der Begründung der Neuregelung der Wegzugsbesteuerung, dass die Urheber der Entwürfe offensichtlich Literaturanalysen im Rahmen der Gesetzesvorbereitung betreiben.

Wäre von einer planwidrigen Lücke des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG auszugehen, würde es sich als überaus problematisch erweisen, diese Lücke zu Lasten des Steuerpflichtigen zu schließen. Denn das Steuerrecht lebt – um eine altbekannte, gleichwohl immer noch gültige Formel der verfassungsgerichtlichen Steuerjudikatur aufzugreifen – aus dem Diktum des Gesetzgebers.⁶⁵

2. Notwendigkeit eines Typenvergleichs bei Anteilen an nach ausländischem Recht gegründeten Rechtsträgern

Die Qualifikation der Rechtsnatur der Beteiligung an im Ausland nach ausländischem Gesellschaftsrecht gegründeten Kapitalgesellschaften ist nach den – nahezu gewohnheitsrechtlich verfestigten – dogmatischen Strukturprinzipien des sogenannten Rechtstypenvergleichs (bzw. Typenvergleichs) vorzunehmen.⁶⁶ Die dogmatische Figur des Rechtstypenvergleichs geht auf die Judikatur des Reichsfinanzhofs⁶⁷ zurück und wird bis heute von höchstrichterlicher

63 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 47. Dort zitieren die Gesetzesmaterialien als Beleg „Wacker, IStR 2017 S. 926“.

64 Vgl. Wacker, IStR 2017 926.

65 Vgl. BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328).

66 Vgl. Kraft in Kraft, AStG-Kommentar, § 6 AStG Rn. 280.

67 Der Reichsfinanzhof hatte am 12.2.1930 darüber zu befinden, wie eine (ausländische) OHG bzw. eine KG für deutsche Steuerrechtszwecke zu behandeln ist, wenn diese nach dem Gründungsstatut der Gesellschaft als juristische Person behandelt wird; vgl. RFH-Urteil vom 12.2.1930 VI A 899/27, RStBl. 1930, 444. Der dort abgedruckte Leitsatz lautet wie folgt: „Die Gesellschafter einer venezolanischen offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft gelten als Mitunternehmer im Sinne des § 29 Nr. 3 EStG., obwohl diese Gesellschaften nach venezolanischem Rechte juristische Personen darstellen und als solche auch nach deutschem Rechte anzuerkennen sind. Die Gewinne sind daher unmittelbar als gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter zur Einkommensteuer heranzuziehen. Für eine Besteuerung der Gesellschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz ist daneben kein Raum.“

Rechtsprechung⁶⁸ und Finanzverwaltung⁶⁹ zur Anwendung gebracht. Auch im Schrifttum konnten – soweit ersichtlich – noch keine ernstzunehmenden Erwägungen gegen die Anwendbarkeit des Rechtstypenvergleichs nachgewiesen werden. Aus diesen Gründen bestehen keinerlei Zweifel daran, dass nach ausländischem Recht gegründete Beteiligungsgesellschaften für Zwecke der Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG an den Kriterien des Rechtstypenvergleichs zu messen sind.

Nach den insoweit einschlägigen Beurteilungskriterien ist jegliche nach ausländischem Recht gegründete „Entität“ im Kontext der Anwendung des § 6 AStG daraufhin zu beurteilen, ob sie nach den im Einzelfall abzuwägenden Merkmalen als Kapitalgesellschaft – und damit § 6 AStG unterfallend – oder als Personengesellschaft – und damit nicht von § 6 AStG erfasst – qualifiziert.

Die Merkmale für Kapitalgesellschaften lassen sich in typisierender, gleichwohl nicht abschließend zu verstehender Aufzählung wie folgt auflisten:

- Klare Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterosphäre
- Haftungsbeschränkung
- Fungibilität der Anteile
- Fremdorganschaft
- Fortbestehen der Gesellschaft bei Ausscheiden eines Gesellschafters.

Als Kriterien für Personengesellschaften kommen folgende in Betracht:

- unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters
- Personalistische Struktur (Gesellschafter führen die Geschäfte – Selbstorganschaft)
- Übertragung von Anteilen an der Gesellschaft nur mit Zustimmung der Gesellschafter
- Keine Mindesteinlagenverpflichtung bei der Kapitalaufbringung

68 Vgl. (Auswahl) BFH-Urteil vom 4. Mai 2021, VIII R 14/20; Urteil vom 4. Mai 2021, VIII R 17/18; BFH-Beschluss vom 18. Mai 2021, I B 75/20 (AdV); BFH-Beschluss vom 18. Mai 2021, I B 76/20 (AdV); BFH-Urteil vom 18. Mai 2021, I R 12/18; BFH-Urteil vom 11.10.2017 I R 42/15; BFH-Urteil vom 19.1.2017, IV R 50/13; RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl. 1930, 444; BFH v 3.2.1988, I R 134/84, BStBl. II 1988, 588; BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; BFH v. 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 23.6.1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; BFH v. 16.12.1998, I R 138/97, BStBl. II 1999, 437.

69 Vgl. Hinweis 2 KStH; BMF-Schreiben v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 (US-LLC); Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 10, Tz. 1.1.5.2. sowie Tabellen 1 und 2 mit Listen ausländischer Rechtsformen, die inländischen Kapitalgesellschaften entsprechen; BMF-Schreiben vom 26.9.2014 „Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften“, BStBl. I 2014, 125, Tz. 1.2.

- Teilrechtsfähigkeit des Rechtsgebildes nach ausländischem Gesellschaftsrecht.

Nach der Rechtsordnung zahlreicher Staaten besteht seit langem die Möglichkeit, nach einem „check-the-box“-Verfahren als Personengesellschaft für das Besteuerungsregime einer Kapitalgesellschaft auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu optieren. Es stellt sich die Frage, ob Anteile an einem derartigen nach ausländischem Gesellschaftsrecht als Personengesellschaft gegründeten, nach den Steuerrechtswertungen des Ansässigkeitsstaats indes wie eine Kapitalgesellschaft behandelten Rechtsträger als Anteile im Sinne des § 17 EStG und damit des § 6 AStG qualifizieren. Zwar orientiert sich der Typenvergleich im Ausgangspunkt am ausländischen Gesellschaftsrecht. Gleichwohl spricht die Überlegung der Vermeidung von zwischenstaatlichen Wertungswidersprüchen dafür, eine nach ausländischem Recht zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung optierende Personengesellschaft für deutsche Steuerrechtswürde – und damit auch im Rahmen der Anwendung der §§ 17 EStG, 6 AStG – auf Gesellschafts- wie auf Gesellschafterebene nach Kapitalgesellschaftskriterien zu behandeln. Eine dadurch erreichte Qualifikationsverkettung verdient gegenüber divergierender Behandlung in verschiedenen Jurisdiktionen den Vorzug.

Diese Meinung wird auch von der Finanzverwaltung geteilt. Diese vertritt unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung⁷⁰ die Auffassung⁷¹, § 17 EStG gelte auch für Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Voraussetzung ist nach Auffassung des BMF, dass die ausländische Gesellschaft mit einer deutschen AG oder GmbH vergleichbar ist beziehungsweise dass es sich in einem konkreten Fall um die Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft handelt.

3. „Inländische“ Optionsanteile nach § 1a KStG

Gelten nach Vorstehendem die Typenvergleichskriterien für „ausländische“ Optionsanteile, stellt sich das Problem, wie nach inländischem Recht zur Besteuerung als Kapitalgesellschaften optierende Personengesellschaften und ihre Gesellschafter für Zwecke des § 6 AStG zu behandeln sein sollten. Nunmehr räumt die Bestimmung des § 1a KStG Personenhandels-gesellschaften (Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern die Möglichkeit ein, ertragsteuerlich und demzufolge auch verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden.⁷² Allerdings ändert die optierende Gesellschaft zivilrechtlich und somit gesellschaftsrechtlich ihr

70 Vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1999 I R 43, 44/98, BStBl. 2000 II, 424; BFH-Urteil vom 22.2.1989 I R 11/85, BFHE 156, 170, BStBl. II 1989, 794, m. w. N.

71 Vgl. EStH H 17 (2) (Zu § 17 EStG).

72 Vgl. BT-Drs. 19/28656, 20 f.

Rechtsstatut nicht. Mithin gelten für sie die gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben auch nach Ausübung der Option fort.

Demzufolge liegt es nahe, § 6 AStG auch auf die optierende Gesellschaft anzuwenden. Diese Auffassung ist vom Wortlaut des § 1a KStG gedeckt, die Finanzverwaltung hat sie sich ebenfalls zu Eigen gemacht.⁷³ Sie entspricht der sich im Schrifttum herausbildenden herrschenden Meinung.⁷⁴ Danach sind solche Personengesellschaften von § 6 AStG erfasst, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optieren. Diese Einschätzung ergibt sich bereits aus § 17 Abs. 1 S. 3 EStG (n. F.), wonach Anteile an einer optierten Gesellschaft in den Anwendungsbereich von § 17 EStG und damit auch in den des § 6 AStG einbezogen werden.

In der Literatur⁷⁵ wird zutreffender Weise darauf hingewiesen, dass die Beurteilung der Anteile an einer optierenden Personengesellschaft als solche im Sinne des § 17 EStG und demzufolge auch im Sinne des § 6 AStG bei vielen mittelständischen Unternehmen ein deutliches Argument gegen die Option zur Körperschaftsteuer darstellen dürfte.

Der Einbezug von Anteilen an einer optierten Gesellschaft in den Anwendungsbereich des § 6 AStG zeitigt gestalterische Konsequenzen. Zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach dieser Vorschrift wird es regelmäßig angeraten sein, die zeitliche Reihenfolge bei Wegzugswilligen so zu gestalten, dass in der zeitlichen Abfolge zuerst umgezogen werden sollte und im Anschluss optiert werden sollte. Denn bei einer Personengesellschaft mit inländischem Betriebsvermögen greift die Wegzugsbesteuerung nicht. Die nachfolgende Option der Personengesellschaft zur Körperschaftbesteuerung löst im Regelfall keine Realisierung aus.

4. Nicht von § 6 AStG erfasste Anteilstypen – bewusste „Flucht ins Betriebsvermögen“

In einem Betriebsvermögen gehaltene Anteile können unter keinen Umständen als Anteile im Sinne des § 17 EStG respektive nach § 6 AStG qualifizieren. Die Anwendung des § 6 AStG wird vermieden, indem das Tatbestandsmerkmal der „Anteile i.S.v. § 17 EStG“ ausgeschlossen wird. Häufig werden im steuerrechtlichen Privatvermögen gehaltene Anteile in eine Betriebsvermögensstruktur überführt. Demzufolge stellt die Einlage beziehungsweise die Einbringung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG in ein Betriebsvermögen eine bewusst gewählte Strategie

73 Auch das BMF-Schreiben vom 10. November 2021 betreffend die Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) geht in Rz. 62 davon aus, dass Anteile an optierenden Gesellschaften von § 6 AStG erfasst sein können.

74 Vgl. Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 (949); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); Dreßler/Kompolek, Ubg 2021, 301 (309); Demuth, KÖSDI 2021, 22230 Rz. 25; Häck/Oertel, ISR 2021, 286 (289); Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 13; Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 (271); Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1443); Müller/Lucas/Mack, IWB 2021, 528 (538); Opiel, IWB 2021, 509 (511); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (356); Schrader/Uhl-Ludäscher, NWB-EV 2021, 263 (265).

75 Vgl. Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (356).

dar, um der Wegzugsbesteuerung zu entgehen. Auch wenn derartige Gestaltungsansätze mitunter als „Flucht ins Betriebsvermögen“⁷⁶ bezeichnet werden, steht außer Frage, dass sie über jeglichen Missbrauchsvorwurf⁷⁷ erhaben sind.

Wie das nachfolgende Beispiel zeigt, stellt sich eine derartige Umstrukturierungsstrategie in der Praxis alles andere als trivial dar. Insbesondere sollten in diesem Kontext auch die entstehenden Transaktionskosten einer entsprechenden Umstrukturierung nicht unterschätzt werden.

Beispiel:

M ist alleiniger Gesellschafter der M-GmbH mit Sitz in Deutschland. Die M-GmbH stellt zugleich die Holdinggesellschaft für in – und ausländische Tochtergesellschaften dar. M beabsichtigt gemeinsam mit seiner bereits in der Schweiz lebenden Ehefrau dort einen Wohnsitz zu begründen. Er erwirbt eine in Grenznähe in der Schweiz belegene Immobilie, von der er täglich zur M-GmbH in Deutschland pendeln kann.

Da mit dem Bezug der Liegenschaft in der Schweiz M dort ansässig im Sinne des DBA/D-CH wird und keine Rückkehrabsicht besteht, ist der Wegzugsbesteuerungstatbestand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG erfüllt. Zum Zweck der Vermeidung der Liquiditätsbelastung durch eine ratenweise Zahlung der festgesetzten Einkommensteuer nach § 6 Abs. 4 AStG sind geeignete Strategien zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung zu erwägen.

Hierzu erweist es sich als notwendig, dass die Unternehmensgruppe in erheblichem Maße umstrukturiert werden muss. Beispielsweise bietet es sich an, die Anteile der M-GmbH in eine nach deutschem Recht gegründete GmbH & Co. KG einzulegen. Eine derartige GmbH & Co. KG darf allerdings nicht nur auf dem „Papier“ existieren.⁷⁸ Es ist nach der Judikatur des BFH⁷⁹ und der Auffassung der Finanzverwaltung⁸⁰ zweifelsfrei, dass die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG geregelte gewerbliche Prägung einer dem Grunde nach nur vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft nicht auf das Abkommensrecht durchschlägt. Demzufolge schirmt eine oftmals als „Familienpool“ verwendete steuerlich vermögensverwaltende GmbH & Co. KG nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht vor der Wegzugsbesteuerung ab.

76 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 177.

77 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 178.

78 Vgl. zur Problematik auch Kraft/Ungemach, DStZ 2020, 440 (452).

79 Vgl. BFH v. 28.4.2010, I R 81/09, BStBl. II 2010, 754; v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl. II 2010, 156; v. 9.12.2010, I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 4.5.2011, II R 51/09, BStBl. II 2011, 751; v. 25.5.2011, I R 95/10, BStBl. II 2011, 760; v. 24.8.2011, I R 46/10, BStBl. II 2011, 764.

80 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. 2014 I, 1258, Rzn. 2.2.1, 2.3.1 u. 4.1.2; anders noch BMF v. 16.4.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. 2010 I, 354, Rz. 2.2.1 sowie BMF v. 24.9.1999, IV D 3 - S 1301 Ung - 5/99, IStR 2000, 627.

Dies hat zur Folge, dass die die Anteile an der M-GmbH aufnehmende GmbH & Co. KG ihrerseits als Trägerin einer Betriebsstätte im Sinne der DBA-Regelungen fungieren muss. Dies bedingt, dass eine solche Betriebsstätte eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit entfalten muss, soll diese abkommensrechtlich als solche anerkannt werden. Ferner muss nachgewiesen werden können, dass die Anteile an der M-GmbH dieser Betriebsstätte auch funktional zuzuordnen sind.

In der Unternehmenswirklichkeit stellt diese Anforderung ein durchaus nicht zu bagatellisierendes Problem dar. Das angestrebte Ziel kann im Regelfall dadurch erreicht werden, dass in der neuen Holdinggesellschaft der Rechtsform der GmbH & Co. KG diverse Funktionen angesiedelt werden. In Betracht kommen exemplarisch Marketingaktivitäten, IT-Aktivitäten, Finanzbuchhaltung, Controlling, Produktmanagement, Personalwesen und ggf. auch der strategische Einkauf. Derartige funktionale Substanz sichert die (originäre) Gewerblichkeit der GmbH & Co. KG ab. Soll darüber hinaus von der Möglichkeit der Begründung einer geschäftsleitenden Holding Gebrauch gemacht werden, muss unter der GmbH & Co. KG eine weitere Tochtergesellschaft angesiedelt werden.

Da es keinerlei Automatismus gibt, wonach die Existenz einer GmbH & Co. KG zwangsläufig eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet, kommt es diesbezüglich erfahrungsgemäß in Deutschland zu sehr aufwändigen Abstimmungsarbeiten mit der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung verlangt zum Teil zur Anerkennung der Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte im Rahmen der Tätigkeit einer GmbH & Co. KG erhebliche Substanz, die durch die Betriebsstätte zu gewährleisten ist. Hier lässt sich keine bundeseinheitliche Vorgehensweise feststellen. Vielmehr werden seitens der einzelnen Bundesländer sehr unterschiedliche Anforderungen an den Nachweis beziehungsweise die Anerkennung einer Betriebsstätte/unternehmerischen Tätigkeit gestellt. Es fehlen handhabbare und verlässliche Kriterien, die zumindest aus deutscher Sicht die Chance einer Anerkennung der Tätigkeit als Betriebsstätte/unternehmerische Tätigkeit nachvollziehbar definieren.⁸¹ In der Besteuerungspraxis kommt häufig erschwerend hinzu, dass die deutsche Finanzverwaltung auch aus dem jeweiligen Zugzugsstaat eine Bescheinigung der zuständigen Steuerbehörde verlangen wird, dass diese das Besteuerungsrecht Deutschlands im Hinblick auf die in der GmbH & Co. KG erzielten Gewinne anerkennt. Dies umfasst selbstverständlich auch und gerade solche Gewinne, die aus einer möglichen Veräußerung der Anteile an der M-GmbH entstehen.

81 Vgl. zu dieser Problematik Kraft/Ungemach, PStB 2017, 257.

VI. Rechtsfolgen

1. Grundsatz: Realisierung des fiktiven Gewinns

Die wesentliche Rechtsfolge der Wegzugsbesteuerung besteht im Ergebnis in einer Anwendung des § 17 EStG ohne Veräußerung. Demzufolge bildet die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert die Bemessungsgrundlage der Wegzugstatbestände. Dabei gelangt das Besteuerungsregime des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG zur Anwendung.

Eine Kompensation von nicht realisierten fiktiven Anteilsveräußerungsgewinnen und von nicht realisierten fiktiven Anteilsverlusten findet nach gefestigter höchstrichterlicher Judikatur⁸² nicht statt.

*Beispiel:*⁸³

Die natürliche Person Y verzieht am 31.1.04 in einen anderen EU-Staat. Sie verfügt über Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG an zwei verschiedenen Kapitalgesellschaften, der Y-GmbH und der Z AG. Anschaffungszeitpunkte, Anschaffungskosten und gemeine Werte im Wegzugszeitpunkt können der nachfolgenden Tabelle entnommen werden.

Tabelle 1: Zusammenfallen von Wertsteigerungen und Wertminderungen

	Anschaffungszeitpunkt	Anschaffungskosten in €	Gemeiner Wert in €	Wertänderung in €
Y-GmbH	1.1.01	1.000.000	10.000.000	+9.000.000
Z-AG	1.1.01	10.000.000	1.000.000	-9.000.000

Der wirtschaftliche Vermögenszuwachs im Wegzugszeitpunkt beträgt mithin 0 Euro.

Das relevante wegzugsteuerliche Problem auf der Rechtsfolgeseite besteht somit darin, ob der im Anteil an der Z-AG eingetretene fiktive Wertverlust kompensatorisch bei der nach § 6 AStG vorzunehmenden Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns im Sinne des § 17 EStG zu berücksichtigen ist. Nach der oben wiedergegebenen Judikatur des BFH besteht der primäre Gesetzeszweck des § 6 AStG darin, stille Reserven beim Wegzug steuerlich zu erfassen. Stille Lasten können keine kompensatorische Berücksichtigung finden. Hinzuweisen ist darauf, dass der BFH⁸⁴ weder unionsrechtliche noch verfassungsrechtliche Bedenken erkennen konnte.

82 Vgl. BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, BStBl. II 2017, 1194; in diese Richtung bereits BFH v. 28.2.1990 – I R 43/86, BStBl. II 1990, 615.

83 Vgl. Kraft, AStG, 2. Aufl., 2019, § 6 Rn. 293; Kraft, IStR 2018, 289; vgl. zur Vorinstanz Kraft/Gräfe NWB 2016, 384.

84 Vgl. BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, BStBl. II 2017, 1194; BFH v. 28.2.1990 – I R 43/86, BStBl. II 1990, 615.

Im Ergebnis lehnt der BFH damit die Ansicht ab, die „besseren Gründe“ sprächen „dafür, korrespondierend zu einer Entstrickungsgewinnbesteuerung die Realisierung fiktiver Verluste zuzulassen.“⁸⁵ Inzidenter hielt er auch die argumentative Linie der wohl herrschenden Meinung⁸⁶ nicht für überzeugend, sondern stützte sich auf die Mindermeinung im Schrifttum.⁸⁷

§ 6 Abs. 4 S. 1 AStG ordnet als weitere zentrale Rechtsfolge die Sofortzahlung der festgesetzten Steuer an, die sich aufgrund der in § 6 Abs. 1 S. 1 AStG normierten fiktiv als realisiert behandelten Einkünfteerträge ergibt. Dieser gesetzliche Regelfall wird von der Ausnahme der Ratenzahlungsmöglichkeit flankiert. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die festgesetzte Steuer in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden.

2. Anschaffungskostenfiktion zum gemeinen Wert

a) Kernaussage der Bestimmung des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG

§ 6 Abs. 1 S. 3 AStG normiert eine Fiktion („gelten“) für die Bestimmung des steuerlich maßgeblichen Werts der Anteile nach Verwirklichung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG. Danach gelten „im Fall des Satzes 1“ – richtig müsste es heißen „in den Fällen des Satzes 1“⁸⁸ – die Anteile vom Steuerpflichtigen als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist. Bei unentgeltlicher Übertragung gelten die Anteile als vom Rechtsnachfolger zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist. Der Verweis des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG auf § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bezieht sich somit auf Situationen, bei denen es um die Anschaffungskostenermittlung nach Eintritt eines der Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG geht. Historische Anschaffungskosten vor der Verwirklichung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG können damit nicht gemeint sein.

Nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG wird also ein Anteilserwerb zum gemeinen Wert fingiert. Beim Beendigungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG) sowie beim Beschränkungs-/Ausschlussstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG) bezieht sich diese Bewertungsfiktion auf die Anteilshaberschaft des Steuerpflichtigen selbst. Beim Übertragungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) kann sich die Bewertungsfiktion nur auf die Anteilshaberschaft des Rechtsnachfolgers beziehen, da der Überträger über die übertragenen Anteile verfügt hat.

85 Vgl. Riedel ISR 2016, 193 (198).

86 Nachweise bei Kraft, IStR 2018, 289, Fußnote 17.

87 Vgl. Kraft, AStG, 2. Aufl., 2019, § 6 Rn. 293; Kraft, IStR 2018, 289 (291); s. auch Kraft/Schmidt, RIW 2011, 758.

88 Sprachlich formuliert der Gesetzeswortlaut einmal mehr unsauber, denn der Verweis auf Satz 1 soll denklogisch nicht nur „den“ Fall (Singular) umfassen, sondern sämtliche Fälle des Satzes 1, also neben dem Beendigungstatbestand auch den Übertragungstatbestand sowie den Beschränkungs-/Ausschlussstatbestand. Da mithin eine Mehrheit in Bezug genommen wird, müsste grammatikalisch richtigerweise der Plural stehen.

Als konstitutive Voraussetzung formuliert das Gesetz in sämtlichen fiktiven Realisierungsfällen, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist. Gemeint sein kann nicht der „tatsächliche Veräußerungsgewinn“, weil es den ja gar nicht gibt. Gemeint ist selbstverständlich der „fiktive Veräußerungsgewinn“.

Der Gesetzeswortlaut geht somit beim Beendigungstatbestand sowie beim Beschränkungs-/ Ausschlussstatbestand von der Personenidentität des Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG und des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG aus. Beim Übertragungstatbestand erfolgt ein Rechtsträgerwechsel bezüglich der Anteile, daher nennt das Gesetz in § 6 Abs. 1 S. 3 AStG für diesen Fall der fiktiven Realisierung beim Übertragungstatbestand den Rechtsnachfolger als Steuersubjekt, auf dessen Ebene die Anschaffungskostenfiktion zum gemeinen Wert Anwendung findet.

Soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer nicht entrichtet worden ist, gelten die inkriminierten Anteile nach § 6 Abs. 1 S. 3 HS 2 AStG weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.

Die Begründung in den Gesetzesmaterialien weist darauf hin, dass mit der Norm des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG die Folgen einer fiktiven Veräußerung nach § 6 AStG (ebenfalls) konzeptionell neu geregelt werden.⁸⁹ Demgemäß soll eine Aufstockung der Anschaffungskosten (im praktischen Sprachgebrauch häufig mit der englischsprachigen Terminologie „step-up“ in Bezug genommen) nur erfolgen, „soweit die auf den Vermögenszuwachs nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet wird.“ Gemeint ist allerdings nicht, dass die nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich irgendwann entrichtet wird, sondern, wie der Gesetzeswortlaut es zutreffend vorschreibt, dass die geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet worden ist. Ähnliche Aufstockungsregeln finden sich im Umwandlungssteuerrecht, beispielhaft angeführt wird in den Gesetzesmaterialien § 23 UmwStG.⁹⁰

Im Umkehrschluss ergibt sich, dass keine Aufstockung vorzunehmen ist, soweit die Steuer tatsächlich nicht entrichtet worden ist. Dies stellt die Begründung in den Gesetzesmaterialien klar, wenn sie ausführt, dass die Anteile weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben gelten, soweit die Steuer gestundet wird.⁹¹ Verfahrensrechtlich stellt die spätere Entrichtung eines nach § 6 AStG geschuldeten Steuerbetrags insoweit ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 AO für einen der Wegzugsbesteuerung nachfolgenden Veräußerungsvorgang durch den Steuerpflichtigen dar.

89 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

90 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

91 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

b) Anschaffungskostenfiktion beim Beendigungstatbestand

Die Regelungsintention des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG lässt sich anhand der nachfolgenden Exemplifizierungen erschließen. Der zunächst erörterte Grundfall wird mutmaßlich nur vergleichsweise geringe empirische Relevanz entfalten, gleichwohl dient er dazu, die Grundproblematik zu illustrieren.

Beispiel:

Eine unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person (Steuerpflichtiger) hält sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH. Die historischen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro. Die natürliche Person verzieht dauerhaft ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt beläuft sich der gemeine Wert der Anteile auf 11.000.000 Euro.

Der Steuerpflichtige entrichtet die auf die stillen Reserven in Höhe von 10.000.000 Euro anfallende Steuer auf den – fiktiven – Veräußerungsgewinn unmittelbar im Anschluss an die Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids.

Die Rechtsfolge der unmittelbaren Entrichtung der Steuer besteht darin, dass die Anschaffungskosten für Zwecke des deutschen Ertragsteuerrechts nunmehr mit 11.000.000 Euro bemessen werden.

Diese fiktive Anschaffungskostenregelung entfaltet in verschiedenen Sachverhaltskonstellationen Bedeutung. Zu denken ist zunächst an einen Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat. In einem solchen Falle bleiben die stillen Reserven in den Anteile für Zwecke des deutschen Besteuerungszugriffs erhalten (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG). In Fortführung des obigen Beispiels lässt sich die Thematik wie folgt exemplifizieren:

Beispiel (Fortführung):

Der in einen Nicht-DBA-Staat weggezogene Steuerpflichtige veräußert nach einigen Jahren sämtliche Anteile an der unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH zum Preis von 12.000.000 Euro. Der dann im Inland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beträgt nicht etwa 11.000.000 Euro, sondern lediglich 1.000.000 Euro. Grund dafür ist, dass die fiktiven Anschaffungskosten und nicht die tatsächlichen (historischen) Anschaffungskosten dem erzielten Veräußerungspreis gegenübergestellt werden (12.000.000 Euro - 11.000.000 Euro = 1.000.000 Euro).

Auch beim Wegzug in einen DBA-Staat kann die fiktive Anschaffungskostenbemessung Bedeutung erlangen.

Beispiel:

In der Variante wird davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige in einen DBA-Staat weggezogen ist. Das einschlägige DBA folgt dem OECD-Musterabkommen mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen berechtigt ist, die Anteilsveräußerungsgewinne zu besteuern (analog Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017).

Nach einigen Jahren wird das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Folge eines abkommenslosen Zustands von einem Vertragsstaat gekündigt oder es wird durch die beiden Vertragsstaaten dahingehend geändert, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft (im Fallbeispiel Deutschland) das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungsgewinne hat. Auch in derartigen Situationen ist für deutsche Besteuerungszwecke eine Ermittlung der Anschaffungskosten notwendig. Denn künftige tatsächliche Realisierungen stiller Reserven in den Anteilen unterliegen infolge der Kündigung des Abkommens oder der Änderung des Abkommens der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Um die steuerbaren Anteilsveräußerungsgewinne anlässlich einer künftigen Anteilsveräußerung zutreffend zu erfassen, ist die Ermittlung der fortgeführten (fiktiven) Anschaffungskosten notwendig.

Der zu erwartende realistischere Fall in Wegzugssituationen dürfte in der Beantragung der Entrichtung in Raten gemäß § 6 Abs. 4 S. 1 AStG liegen. In Fällen, in denen dem Antrag entsprochen und eine Ratenzahlung gewährt wird und die Raten entrichtet werden, hat dies Auswirkungen auf die Entwicklung der Anschaffungskosten der inkriminierten Anteile. Aus der gesetzlichen Formulierung „soweit“ ergibt sich, dass – wie die Gesetzesmaterialien ausführen – die Anteile weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben gelten, soweit die Steuer gestundet wird.⁹² Die Formulierung „soweit“ indiziert ferner, dass eine rätierliche Aufstockung der fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen ist. Diese hat in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem die Steuer gezahlt wird. Wird demgemäß die Ratenzahlung gewährt, erhöhen sich die Anschaffungskosten mit jeder Zahlung einer anteiligen Steuerrate um ein Siebtel der realisierten stillen Reserven.

Beispiel:

Eine unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person (Steuerpflichtiger) hält sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH. Die historischen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro. Die natürliche Person verzieht

92 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

am 31.12.01 dauerhaft ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt beläuft sich der gemeine Wert der Anteile auf 8.000.000 Euro, die als realisiert geltenden stillen Reserven betragen somit 7.000.000 Euro.

Die Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids erfolgt am 1.10.02, die im Steuerbescheid festgesetzte erste Rate wird am 1.11.02 entrichtet. An diesem Datum erhöhen sich die fiktiven Anschaffungskosten von 1.000.000 Euro um 1.000.000 Euro auf 2.000.000 Euro. Zu den weiteren Entrichtungsterminen der anteiligen Steuerraten erhöht sich der Wert der Anschaffungskosten entsprechend. Der Tabelle kann die Entwicklung der fortgeführten fiktiven Anschaffungskosten bis zur Entrichtung der letzten Rate entnommen werden.

Tabelle 2: Zusammenhang zwischen Ratenzahlungen und Anschaffungskosten

Datum	Ereignis		Anschaffungskosten
31.12.01	Wegzug		1.000.000 €
1.11.02	1. Rate	1.000.000 €	2.000.000 €
31.07.03	2. Rate	1.000.000 €	3.000.000 €
31.07.04	3. Rate	1.000.000 €	4.000.000 €
31.07.05	4. Rate	1.000.000 €	5.000.000 €
31.07.06	5. Rate	1.000.000 €	6.000.000 €
31.07.07	6. Rate	1.000.000 €	7.000.000 €
31.07.08	7. Rate	1.000.000 €	8.000.000 €

Kehrt ein vormalig unbeschränkt Steuerpflichtiger entgegen seiner ursprünglichen Absicht wieder nach Deutschland zurück, unterliegt er ab dem Rückkehrzeitpunkt wieder der unbeschränkten Steuerpflicht. Die Rückkehrerregelung des § 6 Abs. 3 AStG findet in solchen Fällen keine Anwendung, da der Steuerpflichtige ursprünglich dauerhaft wegziehen wollte. Auch wenn die Gesetzesmaterialien die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen lassen⁹³, besteht in Situationen der geschilderten Art keine Möglichkeit, die Rückkehrerregelung in Anspruch zu nehmen. Denn objektiv hatte im Wegzugszeitpunkt keine Absicht zur Rückkehr bestanden. Gleichwohl entsteht bei Wiedereintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht Deutschlands. Eine eindeutige Regelung, welcher Wert den Anteilen in einem solchen Fall beizulegen ist, kann dem Gesetz nicht entnommen werden.

⁹³ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Beispiel:

Am 1.1.01 hat eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person 100 Prozent der Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH im Wege der Gründung übernommen. Die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro.

Am 31.12.08 verzieht der Steuerpflichtige dauerhaft ohne Rückkehrabsicht ins Ausland. Der gemeine Wert der Anteile zu diesem Zeitpunkt beträgt 11.000.000 Euro.

Am 1.1.11 kehrt der Steuerpflichtige – entgegen seiner ursprünglichen Absicht – wieder nach Deutschland zurück. Im Zuzugszeitpunkt beträgt der gemeine Wert der Anteile 15.000.000 Euro. Gesetzliche Bestimmungen des Wegzugsstaats, die den Wegzug im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterwerfen würden, existieren nicht.

Hier stellt sich die Frage, welcher Betrag für eine spätere Anteilsveräußerung bei Ansässigkeit des wieder zugezogenen Steuerpflichtigen im Inland relevant werden soll. In Betracht kommen insoweit die historischen Anschaffungskosten oder der im (früheren) Wegzugszeitpunkt festgestellte gemeine Wert. Der Wert, den § 17 Abs. 2 S. 3 EStG konzidiert (im vorliegenden Fall 15.000.000 Euro) vermag keine Anwendung zu finden, da die von dieser Norm verlangte Voraussetzung einer im Wegzugsstaat existierenden, der Steuer nach § 6 des AStG vergleichbaren Steuer nicht erfüllt ist.

Die historischen Anschaffungskosten (im Beispielsfall 1.000.000 Euro) als Referenzbetrag einer künftigen Veräußerungsgewinnbesteuerung zugrunde zu legen, vermag auch nicht zu befriedigen, da dann stille Reserven im Ausmaß von 10.000.000 Euro doppelt der deutschen Besteuerung unterliegen würden. Daher ist es angezeigt, den im Wegzugszeitpunkt festgestellten gemeinen Wert in Höhe von 11.000.000 Euro (bei vollständiger Entrichtung der Steuer nach § 6 Abs. 4 S. 1 AStG) als relevanten Wert auf den Zuzugszeitpunkt festzustellen. Zum einen erweist sich eine solche Lösung als wirtschaftlich sinnvoll, da sie eine Anschaffungskostenkontinuität gewährleistet. Zum anderen vermeidet sie eine doppelte deutsche Besteuerung ein- und derselben stillen Reserven. Schließlich sind keine Gründe ersichtlich, warum die – fiktiv – aufgestockten Anschaffungskosten keine Relevanz für einen späteren Zuzugsfall ins Inland entfalten sollten.

Kennt das Steuerrecht des ausländischen nunmehrigen Wegzugsstaats indessen eine dem § 6 AStG vergleichbare Regelung, könnte § 17 Abs. 2 S. 3 EStG – mit seiner Bezugnahme auf die Bewertung durch den ausländischen Wegzugsstaat zum Zeitpunkt des dortigen Wegzuges

– zur Ermittlung der anlässlich des Zuzugs relevant werdenden fiktiven Anschaffungskosten Anwendung finden.

Beispiel:

Am 1.1.01 hat eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person 100 Prozent der Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH im Wege der Gründung übernommen. Die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro. Am 31.12.08 verzieht der Steuerpflichtige dauerhaft ohne Rückkehrabsicht ins Ausland. Der gemeine Wert der Anteile zu diesem Zeitpunkt beträgt 11.000.000 Euro.

Am 1.1.11 kehrt der Steuerpflichtige – entgegen seiner ursprünglichen Absicht – wieder nach Deutschland zurück. Im Zuzugszeitpunkt beträgt der gemeine Wert der Anteile 15.000.000 Euro. Im Wegzugsstaat existieren gesetzliche Bestimmungen, die den Wegzug im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterwerfen. Der Wegzugsstaat unterwirft demgemäß die im Zeitraum der Ansässigkeit der natürlichen Person entstandene Differenz zwischen dem Verkehrswert der Anteile (in deutscher Terminologie der „gemeine Wert“) im Wegzugszeitpunkt (15.000.000 Euro) und dem gemeinen Wert im Zuzugszeitpunkt (11.000.000 Euro) einer strukturell § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsteuer. Somit unterliegen die in dieser Phase aufgebauten stillen Reserven der (ausländischen) Wegzugsbesteuerung.

Da in einem derartigen Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 2 S. 3 EStG erfüllt sind, tritt für Zwecke der deutschen Besteuerung an die Stelle der historischen Anschaffungskosten der Wert, den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer angesetzt hat. Im vorliegenden Beispielfall wäre dies der Betrag des gemeinen Werts in Höhe von 15.000.000 Euro.

Die **Berücksichtigung von Wertminderungen** im Zeitraum zwischen Wegzug und Wiedereinzug wurde ebenfalls keiner expliziten gesetzlichen Regelung zugeführt.

Beispiel:

Am 1.1.01 hat eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person 100 Prozent der Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH im Wege der Gründung übernommen. Die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro. Am 31.12.08 verzieht der Steuerpflichtige dauerhaft ohne Rückkehrabsicht ins Ausland. Der gemeine Wert der Anteile zu diesem Zeitpunkt beträgt 11.000.000 Euro.

Am 1.1.11 kehrt der Steuerpflichtige – entgegen seiner ursprünglichen Absicht – wieder nach Deutschland zurück. Im Zuzugszeitpunkt ist der gemeine Wert der Anteile auf 6.000.000 Euro gefallen. § 17 Abs. 2 S. 3 EStG findet in derartigen Fällen wohl keine Anwendung, da kein Wertzuwachs, sondern eine Wertminderung eingetreten ist. Damit ist diese Bestimmung bereits nach ihrem Wortlaut nicht erfüllt.

Somit stellt sich die Frage, welcher Wert der relevante „Zugangswert“ für Zwecke der Besteuerung nach § 17 EStG beziehungsweise – im Falle eines weiteren Wegzugs – nach § 6 AStG sein soll. Eine explizite gesetzliche Regelung findet sich für derartige Situationen nicht. Gewichtige Argumente sprechen jedoch dafür, den relevanten Wert mit dem „Wegzugswert“ von 11.000.000 Euro anzunehmen. Denn dieser Wert stellt eine Bewertungskontinuität für Zwecke der deutschen Ertragsbesteuerung her und vermeidet, dass letztlich nicht realisierte stille Reserven besteuert würden. Dieser Fall würde eintreten, wenn in der vorliegenden Sachverhaltskonstellation als „Zugangswert“ der Wert von 6.000.000 Euro angesetzt werden würde. Im Übrigen lässt sich für einen solchen Wert keine Rechtsgrundlage identifizieren.

c) Anschaffungskostenfiktion beim Übertragungstatbestand

Im Kontext des Übertragungstatbestands entfaltet die Bewertungskonzeption des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG sowohl bei unentgeltlichen Übertragungen auf nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche als auch auf nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen Relevanz. Die Übertragung auf eine nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person lässt sich wie folgt illustrieren.

Beispiel:

Die unbeschränkt einkommensteuerpflichtige M (Mutter) hält sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH. Die historischen Anschaffungskosten der Anteile betragen 100.000 Euro. M überträgt am 1.1.01 die Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die dauerhaft im Ausland lebende T (Tochter). Im Übertragungszeitpunkt beläuft sich der gemeine Wert der Anteile auf 10.100.000 Euro.

Die M entrichtet die auf die stillen Reserven in Höhe von 10.000.000 Euro anfallende Steuer auf den – fiktiven – Veräußerungsgewinn unmittelbar im Anschluss an die Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids. Die Rechtsfolge der unmittelbaren Entrichtung der Steuer besteht darin, dass die Anschaffungskosten bei T für Zwecke des deutschen Ertragssteuerrechts nunmehr mit 10.100.000 Euro bemessen werden.

Entsprechendes gilt für die unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige juristische Person.

Beispiel:

Der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige V (Vater) hält sämtliche Anteile an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH. V überträgt die GmbH-Anteile unentgeltlich auf eine im Ausland gegründete und dort steuerlich ansässige Familienstiftung. Im Übertragungszeitpunkt beläuft sich der gemeine Wert der Anteile auf 11.000.000 Euro, die historischen Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.000.000 Euro.

V entrichtet die auf die stillen Reserven in Höhe von 10.000.000 Euro anfallende Steuer auf den – fiktiven – Veräußerungsgewinn unmittelbar im Anschluss an die Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids. Die Rechtsfolge der unmittelbaren Entrichtung der Steuer besteht darin, dass die Anschaffungskosten auf Ebene der Stiftung für Zwecke des deutschen Ertragssteuerrechts nunmehr mit 11.000.000 Euro bemessen werden.

Sowohl die unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche als auch auf nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen entfaltet Praxisrelevanz für Zwecke der deutschen Besteuerung.

Beispiel (Fortführung):

In Fortführung des Beispiels veräußert die in einem Nicht-DBA-Staat ansässige ausländische Familienstiftung mehrere Jahre nach der Übertragung die Anteile an der im Inland ansässigen GmbH für 15.000.000 Euro. Folglich unterliegen nach § 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1, 2, § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG aufgrund der vorherigen Buchwertaufstockung lediglich 4.000.000 Euro der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Familienstiftung im Inland.

d) Anschaffungskostenfiktion beim Beschränkungs-/Ausschlusstatbestand

Die Grundsystematik der Aufstockung der relevanten Werte bei vorheriger Entrichtung der Wegzugssteuer findet auch im Rahmen des Beschränkungs-/Ausschlusstatbestands Anwendung. Dies gilt in sämtlichen Fällen, in denen derartige Tatbestände verwirklicht werden. Exemplifiziert werden sie nachfolgend am Beispiel des Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen.

Beispiel:

Eine im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person hält sämtliche Anteile an einer im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH. Die natürliche Person hat neben einem Wohnsitz im Inland noch einen ständigen Aufenthalt in einem anderen Staat, mit dem Deutschland bisher kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte. Nunmehr vereinbaren beide Staaten den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens,

Die Rückkehrerregelung wird in der Besteuerungspraxis aufgrund des Fortfalls der Ewigkeitsstundung deutlich an Bedeutung gewinnen.

nach dessen Ansässigkeitsregeln die abkommensrechtliche Ansässigkeit der natürlichen Person im ausländischen Staat angenommen werden muss. Rechtsfolge ist die Erfüllung des Tatbestandes des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG. Demzufolge tritt eine Wegzugsbesteuerung in Bezug auf die Anteile ein.

Soweit die natürliche Person die Wegzugsteuer entrichtet, tritt als Rechtsfolge die Aufstockung der Anschaffungskosten der Anteile um die anteiligen stillen Reserven ein.

C. Abmilderung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung

I. Ratenzahlungskonzept

1. Vorbemerkung

Ein zentrales Anliegen der reformierten Wegzugsbesteuerung besteht ausweislich der in der BT-Drs. 19/28652 abgedruckten Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz⁹⁴ darin, „die verschiedenen Stundungsmöglichkeiten in § 6 AStG“ zu vereinheitlichen. Dieses Bestreben wird mit dem englischsprachigen Allgemeinplatz der „One-Fits-All-Lösung“ in Parenthese erläutert. Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz lässt sich offensichtlich von der Grundannahme leiten, eine Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten sowie Wegzügen in EU-/ EWR-Staaten sei unionsrechtlich nicht geboten. Daher werde diese Differenzierung aufgegeben, was die Administrierbarkeit und den Verwaltungsvollzug der künftigen Konzeption der Wegzugsbesteuerung verbessere.⁹⁵

Vor diesem Hintergrund ist zunächst das auf Ratenzahlungen basierende Entrichtungskonzept darzustellen, welches das Regel-Ausnahme-Verhältnis von Sofortzahlung und zeitlich gestreckter ratierlicher Steuerentrichtung umkehrt. Im Anschluss daran ist ein Augenmerk auf die Voraussetzungen der Sofortfälligkeit trotz vorher gewährter Ratenzahlung zu richten.

2. Das wegzugssteuerliche Entrichtungskonzept

a) Grundsatz der Sofortzahlung

Nach § 6 Abs. 4 S. 1 AStG kann die festgesetzte Steuer, die sich aufgrund der nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG normierten, fiktiv als realisiert behandelten Einkünftebestände ergibt, auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Der gesetzliche Regelfall besteht somit in der Sofortzahlung. Als Ausnahme bietet das Gesetz dem Wegzügler unter bestimmten Voraussetzungen die zeitlich gestreckte Ratenzahlung an. Das vom Gesetz vorgesehene Regel-Ausnahme-Verhältnis wird sich realistisch in der Besteuerungswirklichkeit umkehren. Denn es ist zu erwarten, dass eine sofortige Besteuerung ohne unmittelbaren Liquiditätszufluss von der Mehrzahl der wegziehenden Steuerpflichtigen nicht finanziert werden können.

Zur Illustration der Wirkungsweise einer Sofortzahlung dient der folgende Fall.

94 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 47-51.

95 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 47-51.

Beispiel:

Betrachtet wird die zeitlich weit zurückliegende Gründung einer GmbH am 1.1.01 verbunden mit der Übernahme von 100 Prozent der Anteile. Die Anschaffungskosten der ledigen konfessionslosen Alleingeschafterin betragen zu diesem Zeitpunkt 1.000.000 Euro.

Die Alleingeschafterin realisiert einen Wegzug ins Ausland mit Ablauf des 31.12.10. Der gemeine Wert der Anteile zu diesem Zeitpunkt beträgt 11.000.000 Euro. Unter Vernachlässigung von Veräußerungskosten, weiterer Einkünfte und etwaiger die Bemessungsgrundlage mindernder Abzüge weist der Steuerbescheid einen fiktiven Veräußerungsgewinn in Höhe von 10.000.000 Euro aus. Dieser ist nach dem Teileinkünfteverfahren⁹⁶ zu besteuern. Somit beträgt die Bemessungsgrundlage 60 Prozent von 10.000.000 Euro, also 6.000.000 Euro. Unter Zugrundelegung des für den Veranlagungszeitraum 2022 gültigen Einkommensteuertarifs beträgt die sofort fällige Einkommensteuer der Wegzüglerin mithin 2.682.398 Euro zuzüglich 147.532 Euro Solidaritätszuschlag. Der Durchschnittssteuersatz beträgt 44,71 Prozent, unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags 47,17 Prozent.

b) Ausnahme zeitlich gestreckter Ratenzahlung

aa) Grundkonzeption der Ratenzahlungsregelung

Nach der gesetzgeberischen Konzeption des § 6 Abs. 4 S. 1 AStG besteht die Möglichkeit, die festgesetzte Wegzugssteuer in sieben gleichen Jahresraten zu entrichten. Diese Möglichkeit ist antragsgebunden. Die wegziehende beziehungsweise die von den sonstigen Tatbeständen der Vorschrift betroffene Person muss demzufolge einen entsprechenden Antrag bei der zuständigen Finanzbehörde stellen.

Unter der Annahme, dass sämtliche Formalvoraussetzungen erfüllt sind, ergibt sich in der Abwandlung des obigen Falls die folgende Berechnung.

*Die Inanspruchnahme
der Stundungsregelung bedingt eine
äußerst sorgsame
Liquiditätsüberwachung.*

Beispiel:

Gemäß § 6 Abs. 4 S. 1 AStG ist die erste Jahresrate innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31.7. der Folgejahre fällig. Unter Zugrundelegung identischer Daten und der Annahme, dass der Steuerbescheid für den Veranlagungszeitraum am 31.8.11 zugeht und die Ratenzahlung beantragt wurde, ergibt sich die Fälligkeit der gerundeten Folgeraten wie folgt:

⁹⁶ Vgl. AEASTG 6.0.1.; Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 21.1.

Tabelle 3: Exemplifizierung der Ratenzahlungskonzeption

Datum	Est in €	SolZ in €
30.9.11	383.200	21.076
31.7.12	383.200	21.076
31.7.13	383.200	21.076
31.7.14	383.200	21.076
31.7.15	383.200	21.076
31.7.16	383.200	21.076
31.7.17	383.198	21.076
Summe	2.682.398	147.532

Wie weiter unten begründet wird, sind die jeweiligen Fälligkeitstermine äußerst sorgsam zu überwachen, was bedeutet, dass die Liquiditätssteuerung unbedingt an diesen Terminen orientiert sein muss.

bb) Antragsgebundenheit

Das Ratenentrückungskonzept des § 6 Abs. 4 S. 1 AStG basiert auf einem Antrag der Steuerpflichtigen. Diesem soll in der Regel⁹⁷ nur gegen Sicherheitsleistung stattgegeben werden, § 6 Abs. 4 S. 2 AStG. Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz⁹⁸ ist das Antragsverfahren auf Zahlung in Jahresraten als Ermessensvorschrift ausgestaltet.⁹⁹

In Bezug auf die Ausübung verwaltungsmäßigen Ermessens ist § 5 AO einschlägig. Diese Bestimmung regelt, dass soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln, sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten hat. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz soll die Ermessensausübung im Kontext der Beantragung der Ratenzahlung zu einer „Ermessensreduzierung auf Null“ führen.¹⁰⁰ Dies dünkt seltsam, sollte es doch nicht Anliegen einer Begründung geplanter gesetzlicher Vorschriften sein, dem Verwaltungsvollzug in Gestalt handelnder Finanzämter Vorgaben zur Ermessensausübung zu machen.

97 Kritisch zu dieser Gesetzespassage Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152 (159).

98 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

99 Vgl. Wilke, IStR 2020, 366 (370).

100 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Für Anweisungen vorgesetzter an nachgeordnete Behörden bezüglich der Anwendung und Auslegung von Steuerrechtsnormen kommen die dafür vorgesehenen Direktiven in Betracht, insbesondere BMF-Schreiben. Eine Bundestags-Drucksache ist dafür sicherlich nicht das geeignete Instrument. Daher wird die Besteuerungspraxis zeigen, ob die zuständigen Finanzämter den in der BT-Drs. 19/28652 enthaltenen Auslegungsvorschlägen folgen werden. Da Ermessen primär am Einzelfall – in der Form des konkreten, aber auch des typischen Einzelfalls – ausgerichtet ist¹⁰¹, ist wegziehenden Steuerpflichtigen zu raten, sich nicht primär auf die Ausführungen der BT-Drs. 19/28652 zu verlassen. Verantwortungsvolles Risikomanagement sollte daher im Vorhinein auf die verbindliche Verbescheidung der Ratenzahlungsregelung durch die zuständige Behörde drängen. Jedenfalls muss wegziehenden Steuerpflichtigen klar sein, dass sie alleine aufgrund der Ausführungen in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz keine „Ermessensreduktion auf Null“ beanspruchen können.

Welche Gründe für eine Nicht-Gewährung der Ratenzahlung den Ideatoren der Gesetzesbegründung vorschweben, kann der BT-Drs. 19/28652 nicht entnommen werden. Gleichheitsrechtliche Erwägungen sprechen wohl dafür, derartige Situationen eher als vernachlässigbar einzustufen. Wenn das aber die Absicht war, fragt sich, warum nicht gleich der Weg einer eindeutigen Gesetzesformulierung gewählt wurde. Grauzonen im Bereich der Ermessenausübung wären dann vermieden worden.

cc) *Form des Antrags*

Das Gesetz sieht weder eine bestimmte Form noch einen bestimmtem Vordruck für den Antrag vor. Daher ist davon auszugehen, dass die Antragstellung formlos möglich ist. Die mündliche Kommunikation gegenüber der Finanzbehörde, insbesondere auch telefonisch oder – sollte zu einem künftigen Zeitpunkt die Digitalisierung der Verwaltung verwirklicht worden sein – mittels Videokonferenzplattform reicht aus. Aus Beweissicherungsgründen sollte für praktische Zwecke eine formlose schriftliche Beantragung jedoch die Regel sein. Diese kann vor, während und nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens erfolgen. Der Antrag kann mit weiteren Verfahrenshandlungen kombiniert werden. So ist keinesfalls ausgeschlossen, den Antrag mit einem Einspruch zu verbinden. Ob ein Antrag nach bereits erfolgter Vollzahlung der Wegzugssteuer einen Erstattungsanspruch begründet, ist gesetzlich nicht geregelt. Im Hinblick darauf, dass das behördliche Ermessen bezüglich der Gewährung der Ratenzahlung auf Null reduziert sein soll, erscheint dies nicht abwegig. Ob in solchen Fallkonstellationen die bereits entrichteten Steuerbeträge von der Finanzverwaltung als Sicherheitsleistung interpretiert werden dürfen, erscheint zu weitgehend. Dies lässt sich mit dem Telos der Ratenzahlung begründen, denn immanent ist ihr der Grundgedanke der Liquiditätsschonung angesichts einer Steuerbelastung ohne Zufluss liquider Mittel.

101 Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 05.2021, § 5 AO Rz. 2.

dd) Antragsfrist; Widerruflichkeit

Auch in Bezug auf Fristenregelungen im Zusammenhang mit dem Antrag kann dem Gesetz keine Aussage entnommen werden. Insbesondere ist nicht geregelt, wann beziehungsweise bis wann der Antrag zu stellen ist. Folglich ist nach allgemeinen Grundsätzen das Antragsrecht in zeitlicher Hinsicht einerseits durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung und andererseits durch den Eintritt der Bestandskraft eines Einkommensteuerbescheids begrenzt. Im finanzgerichtlichen Verfahren kann der Antrag bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung gestellt werden, vgl. §§ 65, 96 FGO.¹⁰² Im Revisionsverfahren ist die Stellung des Antrags nicht mehr statthaft.¹⁰³

Mangels entgegenstehender Bestimmung kann der Antrag innerhalb der Antragsfrist jederzeit widerrufen werden.¹⁰⁴ Dies belegt der Umkehrschluss aus Vorschriften, die explizit die Unwiderruflichkeit eines gestellten Antrags dekretieren, vgl. etwa §§ 4g Abs. 1 S. 4, 5a Abs. 1 S. 1 EStG.

ee) Sicherheitsleistung als Regelfall

§ 6 Abs. 4 S. 2 AStG bestimmt, dass dem Antrag in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben ist.¹⁰⁵ Der Passus „in der Regel“ ist auslegungsbedürftig¹⁰⁶, zudem geht er davon aus, dass Ausnahmen von der Regel denkbar sind. Es stellt sich daher die Frage, wie der Ausdruck zu verstehen ist. Ihm kann einerseits die Bedeutung zukommen, in der Regel soll dem Antrag stattzugeben sein, allerdings gegen Sicherheitsleistung. Bei diesem Verständnis wäre die Ausnahme lediglich dann vorstellbar, wenn keinerlei Sicherheiten geleistet werden können. Dem Antrag wäre dann gleichsam stets stattzugeben, im Regelfall mit Sicherheitsleistung. In geringfügig schärferer Auslegung ist „in der Regel“ – also im Normalfall – Ratenzahlung zu gewähren, aber von der Sicherheitsleistung sollen im Grunde keine Ausnahmen zulässig sein. Diese Auslegung würde der Verwendung des Adverbs „nur“ eine besondere Bedeutung konzederen. Das – auf Null reduzierte – Ermessen bestünde dann im Bereich der Gewährung der Ratenzahlung, die Sicherheitsleistung würde zum Regelfall ohne nennenswerte praktische Ausnahme.

Andererseits kommt eine Auslegung in Betracht, wonach die Sicherheitsleistung als Regelfall anzusehen ist und Ausnahmen von der Sicherheitsleistung lediglich in eng umgrenzten

102 Vgl. BFH v. 19.10.2011 - X R 65/09, BStBl. 2012 II, 345.

103 Vgl. BFH v. 13.8.1997 - I R 65/95, BStBl. 1998 II, 21; BFH v. 17.4.1996 - I R 78/95, BStBl. 1996 II, 571.

104 Vgl. BFH v. 24.5.2012 - III R 14/10, BStBl. 2012 II, 897.

105 Vgl. Kahlenberg, IStR 2020, 378 (384), der diese „erhebliche (zusätzliche) Verschärfung“ im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit Primärrecht als „fragwürdig“ beurteilt.

106 Nach Duden, Das Synonym-Wörterbuch, S.717 bedeutet „in der Regel“: „(für) gewöhnlich, im Allgemeinen, im Großen und Ganzen, meistens, normalerweise, üblicherweise, weitgehend“.

Ausnahmefällen denkbar sein sollen. Einem solchen Verständnis ist immanent, dass Stundungsgewährung und Verlangen einer Sicherheitsleistung zwei selbstständig voneinander getrennt zu beurteilende Ermessenshandlungen voraussetzen. Dann wäre die Entscheidung über die Ratenzahlung einer eigenständigen Ermessensentscheidung zugänglich. Die Entscheidung über das Verlangen der Gestellung von Sicherheiten wäre eine weitere, davon losgelöste Ermessensentscheidung.

Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ATAD-Umsetzungsgesetz scheint der zuerst dargestellten Auslegungsvariante zuzuneigen. Ob sich diese Auffassung in der Verwaltungs- und Gerichtspraxis durchzusetzen vermag, ist eine andere Frage. Die judizielle Bindung an das Gesetz zwingt nicht dazu, die Gesetzesmaterialien als entscheidende Auslegungsmaxime zu begreifen.¹⁰⁷ Vielmehr ist sie der juristischen Methodenlehre verpflichtet, weshalb im vorliegenden Kontext bei der Nachprüfung des Ermessens durchaus unterschiedliche Ergebnisse denkbar sind.

Eine eng am Wortlaut orientierte Interpretation suggeriert, dass nach den Wertungen des Gesetzes „im Grundsatz“, also „im Normalfall“, das heißt „im Gros der praxisrelevanten Fälle“, Sicherheiten zu leisten sind. Lediglich in Fällen, in denen eine Gefährdung des Steueranspruchs des inländischen Fiskus ausgeschlossen ist, greift die Ausnahme vom Grundsatz der Stundung mit Sicherheitsleistung. Dies kann der Fall sein, wenn durch im Inland belegenes Vermögen ausreichend Möglichkeit der zwangsweisen Befriedigung des Steueranspruchs besteht.¹⁰⁸ Zu ergänzen ist, dass bei ratenweiser Tilgung der Steuerschuld die Sicherheiten im Ausmaß des Wertes der jeweiligen Tilgungsrate freizugeben sind.¹⁰⁹

Wie das bisherige Recht¹¹⁰ enthält die neue Vorschrift des § 6 Abs. 4 S. 2 AStG keine Aussage zur Art der Sicherheitsleistung. Aus diesem Grund beanspruchen die Bestimmungen des §§ 241 ff. AO Geltung. Die wegziehende natürliche Person kann der Finanzbehörde die dort genannten Sicherheiten nach eigener Wahl offerieren.

107 So plastisch BVerfG vom 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (284), wonach keine Zweifel daran bestehen, dass eine objektive Gesetzesauslegung Vorrang vor der Berücksichtigung der Äußerungen an der Gesetzgebung Beteiligter hat. Vgl. Kanzler, FR 2007, 525.

108 Vgl. Kraft, AStG-Kommentar, § 6 Rz. 482.

109 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 185; Kraft, AStG-Kommentar, § 6 Rz. 482.

110 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 185.

3. Vorgezogene Fälligkeit noch nicht entrichteter Steuer

a) Überblick über die Grundkonzeption

§ 6 Abs. 4 S. 5 AStG ordnet für den Eintritt näher bestimmter Ereignisse die Fälligkeit noch nicht entrichteter Steuer trotz vorher gewährter Ratenzahlung innerhalb eines Monats an („Sofortfälligkeit“ bzw. „vorgezogene Fälligkeit“).¹¹¹ Diese Ereignisse lassen sich wie folgt umschreiben:

- Nicht fristgemäße Entrichtung der Jahresrate (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 AStG).
- Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten seitens der Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 2 AStG).
- Insolvenzanmeldung des Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 3 AStG).
- Anteilige Anteilsveräußerung oder anteilige Anteilsübertragung (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG).
- Übersteigen bestimmter Schwellenwerte bei Gewinnausschüttungen und einer Einlagenrückgewähr (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG).

Der Entwurfsbegründung¹¹² sind keine Erwägungen zur *ratio* der Sofortfälligkeitstatbestände zu entnehmen. Ein Motiv mag in der Sicherstellung des Steueranspruchs begründet sein, zumindest suggerieren dies die Tatbestände des § 6 Abs. 4 S. 5 Nrn. 1-3 AStG. Weitere Motive können darin gesehen werden, dass die weggezogene Person die Kontrolle über die Anteile nicht aus der Hand gibt (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG) beziehungsweise die Gesellschaft keine substantiellen Vermögenstransfers an die Gesellschafter vornimmt (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG).

Die gesetzgeberische Regelung der Sofortfälligkeit stellt sich in Einzelfällen als in höchstem Maße streng dar. Ob sich diese vom Gesetz vorgesehene strenge Handhabe in der Besteuerungswirklichkeit durchsetzen wird, kann derzeit nicht abgesehen werden. In jedem Fall übt dieser Teilbereich der Ratenzahlungskonzeption der Wegzugsbesteuerung auf das „Nachwegzugsmanagement“ höchsten Einfluss aus und ist unbedingt zu beachten.

b) Nicht fristgemäße Entrichtung der Jahresrate

Die Bestimmung des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 AStG ordnet an, dass die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats fällig ist, wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird. Diese Sofortfälligkeitsbestimmung bei Nicht-Entrichtung der fälligen Rate bis zum jeweiligen 31.7. eines Jahres entpuppt sich als überaus strenge Regel mit Fallbeileffekt. Denn bei

111 Vgl. auch Opperl, IWB 2021, 509 (516).

112 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Nichtentrichtung der Rate bis zum Ablauf des jeweiligen 31.7. eines Jahres tritt Fälligkeit innerhalb einer Einmonatsfrist ein, mithin bis zum 31.8. des gleichen Jahres.

Nach dem Gesetz tritt diese Fälligkeit ohne weiteres Verwaltungshandeln ein. Demzufolge ist kein (zusätzlicher) Bescheid Voraussetzung der Fälligkeitsbestimmung. Es handelt sich auch nicht um eine Ermessensvorschrift, denn die Wortwahl des Gesetzes ist eindeutig. Das Gesetz verwendet nämlich keine Formulierung der Art „die Fälligkeit kann angeordnet werden“. Vielmehr „ist“ nach dem Wortlaut die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats fällig. Aufgrund dieser strengen Formulierung tritt die Fälligkeit ex lege ein.

Daraus lässt sich als Praxishinweis formulieren, dass neben höchster Sorgfalt im Liquiditätsmanagement strengste Überwachung der jeweiligen Fälligkeitstermine angezeigt ist. Es empfiehlt sich, eine Bank mit der Einrichtung eines entsprechenden Dauerauftrags zu beauftragen und bei Fälligkeit der jeweiligen Rate für hinreichende Kontendeckung zu sorgen.

Die Wirkung des Tatbestands des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 AStG illustriert der nachfolgende Fall.

Beispiel:

Die Alleingeschafterin einer von ihr am 1.1.01 gegründeten GmbH zieht mit Ablauf des 31.12.10 ins Ausland und realisiert einen fiktiven Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt stimmt der Ratenzahlung zu. Die beiden ersten Raten werden fristgemäß gezahlt, mit der am 31.7.13 fälligen Rate ist die Alleingeschafterin in Verzug.

Nach der Konzeption des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 AStG tritt *ipso iure* die Fälligkeit der gesamten Steuerschuld bis zum 31.8.13 ein. Dies bedeutet unter Zugrundelegung des Zahlenmaterials des obigen Beispiels und dessen Fortführung, dass die noch nicht entrichteten Raten für die Jahre 2013 bis 2017 in Höhe von 1.915.998 Euro an Einkommensteuer und 105.380 Euro an Solidaritätszuschlag innerhalb der Monatsfrist bis zum 31.8.13 zu entrichten wären.

Ob eine derart scharfe Rechtsfolge bei geringfügigen Fristüberschreitungen angezeigt ist und ob diese in Ansehung des innerstaatlichen Vergleichsfalls unionsrechtlich haltbar ist, wird mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von der zukünftigen gerichtlichen Praxis beurteilt werden müssen.¹¹³

¹¹³ Kritisch dazu auch Opperl, IWB 2021, 509 (516).

c) Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen

Gemäß § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 2 AStG folgt die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats, wenn Steuerpflichtige ihre in § 6 Abs. 5 AStG näher spezifizierten Mitwirkungspflichten nicht erfüllen. Diese Mitwirkungspflichten bestehen in der Verpflichtung, der im Wegzugszeitpunkt beziehungsweise im Zeitpunkt der sonstigen Tatbestandserfüllung zuständigen Finanzbehörde nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 4 S. 5 oder 7 AStG mitzuteilen.

Die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht führt zu einer Hypertrophie der Sofortfälligkeit. Denn die Fälligkeit innerhalb eines Monats ergibt sich bereits aufgrund der Erfüllung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG. Zusätzlich ordnet der Gesetzgeber die Mitteilungspflicht innerhalb eines Monats an und knüpft deren Verletzung an die Fälligkeit innerhalb eines Monats. Mithin ergibt sich die Fälligkeit der ausstehenden Raten in derartigen Konstellationen aufgrund zweier Tatbestandsvoraussetzungen.

Die Mitteilung des § 6 Abs. 5 S. 1 AStG ist nach § 6 Abs. 5 S. 2 AStG innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten. Sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Auch die Verletzung der Pflicht zur eigenhändigen Unterschrift kann die Fälligkeit ausstehender Steuerraten innerhalb eines Monats auslösen.

§ 6 Abs. 5 S. 3 AStG enthält weitere Mitwirkungspflichten, deren Verletzung die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats zur Folge hat. Demgemäß hat die weggezogene Person jährlich bis zum 31. Juli schriftlich ihre aktuelle Anschrift mitzuteilen. Andererseits ist sie zu einer Zurechnungsbestätigung verpflichtet, in welcher der Nichteintritt von Tatbeständen versichert werden muss, die die Fälligkeit innerhalb eines Monats auslösen könnten. Exemplifiziert wird dies nachfolgend anhand der nicht ordnungsgemäßen Mitteilung der aktuellen Anschrift.

Beispiel:

Die Alleingesellschafterin einer von ihr am 1.1.01 gegründeten GmbH zieht mit Ablauf des 31.12.10 ins Ausland und realisiert einen fiktiven Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt stimmt der Ratenzahlung zu. Die beiden ersten Raten werden fristgemäß gezahlt. Die Alleingesellschafterin hat es versäumt, dem zuständigen Finanzamt bis zum 31.7.13 ihre aktuelle Anschrift mitzuteilen.

Nach der Konzeption des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG tritt aufgrund automatischen Gesetzesbefehls die Fälligkeit der gesamten Steuerschuld bis zum 31.8.13 ein. Somit wären – wiederum unter

Heranziehung des Zahlenwerks des obigen Beispiels – bis zu diesem Datum an Einkommensteuer 1.916.161 Euro und an Solidaritätszuschlag 105.389 Euro zu entrichten.

Der Fall dokumentiert, dass nicht nur die materiellen Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung überaus streng sind. Auch den Formalvoraussetzungen der Aufrechterhaltung einer einmal gewährten Ratenzahlung ist ein unerbittlicher Charakter zu konzедieren.

d) Insolvenzanmeldung des Steuerpflichtigen

§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 3 AStG bestimmt für den Fall der Insolvenzanmeldung durch den Steuerpflichtigen die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats. Die Gesetzesmaterialien schweigen dazu, ob damit der Insolvenzbegriff der deutschen Rechtsordnung gemeint sein soll. Ebenso könnte die Verwendung des Begriffs „Insolvenz“ in dem Sinne auszulegen sein, dass darunter ein der Insolvenz nach deutscher Rechtsordnung ähnliches Verfahren der Schuldnerreorganisation nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der weggezogenen natürlichen Person zu verstehen ist. Letzteres würde in der Sache einen insolvenzrechtlichen Typenvergleich voraussetzen.

Der Insolvenzbegriff der deutschen Rechtsordnung würde im Fall der Ausprägung der Wegzugsbesteuerung in der Form des Beendigungstatbestands (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG) wohl kaum praktische Anwendung haben, da ein derartiges Verfahren nach der *lex fori* des Ansässigkeitsstaats der weggezogenen natürlichen Person vollzogen würde. Folglich käme die Insolvenz nach deutscher Rechtsordnung primär in Fällen des Übertragungstatbestands (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) in Betracht. Derartige Konstellationen setzen die Übertragung von Anteilen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person voraus, wobei vom Verbleib der Ansässigkeit des die Anteile übertragenden Steuerpflichtigen im Inland auszugehen ist. Die Insolvenz einer solchen Person ist von den Regeln der deutschen Rechtsordnung – konkret der Insolvenzordnung – erfasst.

Beispiel:

Die Alleingesellschafterin M der von ihr am 1.1.01 gegründeten M-GmbH überträgt mit Ablauf des 31.12.10 50 Prozent ihrer Anteile auf ihre im Ausland lebende Tochter T. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert. Nachdem M die beiden ersten Raten fristgemäß gezahlt hat, gerät sie in Vermögensverfall und meldet am 1.4.13 Insolvenz nach der InsO an.

Rechtsfolge der Insolvenzanmeldung ist die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuern innerhalb der Monatsfrist des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG bis zum 1.5.13.

Aufgrund der mutmaßlichen Zweckbestimmung der Vorschrift ist eher nicht zu unterstellen, dass das Gesetz lediglich die Insolvenz nach deutscher Rechtsordnung meint. Vielmehr spricht der Sicherungszweck der Bestimmung dafür, auch Insolvenzprozeduren nach den Rechtsregeln des Zuzugsstaats unter den von § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 3 AStG verwendeten Insolvenzsbegriff zu fassen. Diese Überlegung soll mittels des nächsten Falls illustriert werden.

Beispiel:

Wegzug der Alleingesellschafterin einer von ihr am 1.1.01 gegründeten GmbH mit Ablauf des 31.12.10 ins Ausland. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert. Die beiden ersten Raten werden fristgemäß gezahlt. Die Alleingesellschafterin meldet nach den insolvenzprozeduralen Regeln des Zuzugsstaats am 1.4.13 „Insolvenz“ an.

Rechtsfolge dieser „Insolvenzanmeldung“ ist die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuern innerhalb der Monatsfrist des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG bis zum 1.5.13.

e) Anteilige Anteilsveräußerung oder Anteilsübertragung

Nach der Regelung des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG ergibt sich die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats, soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden. Die Vorschrift ist der Fassung des § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 AStG nach früherer Rechtslage nachgebildet. Allerdings fällt die Neuregelung sprachlich wenig sorgfältig aus. Denn der Begriff der Übertragung als Oberbegriff umfasst bereits die Veräußerung. Übertragung wird steuerlich in den Ausprägungen der entgeltlichen und der unentgeltlichen Übertragung verwendet. Die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger wird – insbesondere von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung¹¹⁴ wie auch von der Finanzverwaltung¹¹⁵ – als Veräußerung bezeichnet.¹¹⁶

Diese weite Veräußerungsdefinition umschließt auch gesellschaftsrechtliche Reorganisationsmaßnahmen, insbesondere sämtliche Umwandlungs- und Einbringungsmaßnahmen.¹¹⁷ Demgemäß beurteilt die Finanzverwaltung¹¹⁸ Umwandlungen und Einbringungen ertragsteuerlich unter Bezugnahme auf höchstrichterliche Judikate¹¹⁹ auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge

114 Vgl. BFH v. 11.7.2006 - VIII R 32/04, BStBl. 2007 II, 296.

115 Vgl. EStR H 17 (4) Allgemeines.

116 Vgl. Deuschländer in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich, § 17 Rz. 161.

117 Vgl. zu dieser Problematik Bron, IStR 2020, 361 (364), der zu Recht einen Konflikt mit der Fusionsrichtlinie sieht.

118 Vgl. UmwStE 00.02.

119 Vgl. BFH v. 15. 10. 1997 - I R 22/96, BStBl. 1998 II, 168; BFH v. 16. 5. 2002 - III R 45/98, BStBl. 2003 II, 10; BFH v. 17. 9. 2003 - I R 97/02, BStBl. 2004 II, 686.

hinsichtlich des übertragenen Vermögens. Dies gilt nach der Auffassung sowohl des BMF¹²⁰ als auch des BFH¹²¹ abweichend von den zivilrechtlichen Wertungen im UmwG für ertragsteuerliche Zwecke auch für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und umgekehrt.

Dieses Begriffsverständnis kann nicht ohne Auswirkung auf die Beurteilung der Monatsfälligkeit im Rahmen der Wegzugsbesteuerung bleiben, wie der folgende Fall illustriert.

Beispiel:

Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Alleingesellschafterin X hat am 1.1.01 die X-Incorporated nach dem Recht eines Drittstaats gegründet. Mit Ablauf des 31.12.10 erfolgt der Wegzug der Alleingesellschafterin X in den Drittstaat durch gleichzeitige Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und des inländischen gewöhnlichen Aufenthalts. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert. Die Raten werden fristgemäß gezahlt. Mit Ablauf des 31.12.12 wird die X-Incorporated auf die Y-Incorporated verschmolzen, die bisherige Alleingesellschafterin X der aufgrund der Verschmelzung erlöschenden X-Incorporated erhält 30 Prozent der Anteile an der Y-Incorporated.

Rechtsfolge der als Veräußerung im Sinne des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG qualifizierenden Verschmelzung ist die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuern innerhalb der Monatsfrist bis zum 31.1.13.

f) Schwellenwerte bei Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr

§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG enthält den Gesetzesbefehl der sofortigen Fälligkeit noch nicht entrichteter Steuer, „soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel“ des gemeinen Werts der Anteile im Wegzugszeitpunkt beziehungsweise des Zeitpunkts der sonstigen Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG beträgt.¹²²

Das erste „soweit“ ist fehlerhaft verwendet. Entweder es erfolgen Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr oder sie erfolgen nicht, es handelt sich gewissermaßen um eine binäre Entscheidung. Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr können – als unbestimmbare Quantität – dem Grund nach denkllogisch nicht „soweit“ erfolgen. Sie können allenfalls in einem kausalen Verhältnis zur Rechtsfolgeanordnung stehen. Diese besteht darin,

120 Vgl. UmwStE 00.02.

121 Vgl. BFH v. 19.10.2005 - I R 38/04, BStBl. 2006 II, 568.

122 Vgl. hierzu von Oertzen/Bärsch/Kühn/Lindermann, DStR 2021, 1841 (1843), die insoweit eine drastische Verschärfung in Bezug auf die Behaltensregeln konstatieren.

dass die – gesamte – noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt der Gewinnausschüttungen oder einer Einlagenrückgewähr fällig wird. Es steht sprachwissenschaftlich außer Frage, dass „soweit“ eine Konjunktion ist, die einen Nebensatz einleitet. Die Verwendung der Konjunktion „soweit“ schränkt die Aussage des übergeordneten Satzes regelmäßig ein. Der wirtschaftliche Lebenssachverhalt von Gewinnausschüttungen oder einer Einlagenrückgewähr kann indessen aus logischen Gründen überhaupt nicht eingeschränkt werden. Entweder sind sie erfolgt oder sie sind nicht erfolgt. Für eine relativierende Einschränkung, wie sie durch die Verwendung der Konjunktion „soweit“ ausgedrückt werden soll, ist bei Gewinnausschüttungen oder einer Einlagenrückgewähr kein Raum.

Die Verwendung der ersten Konjunktion „soweit“ erweist sich daher aus logischen wie aus grammatikalischen Erwägungen als falsch. Richtig müsste der Gesetzeswortlaut daher lauten: „Die noch nicht entrichtete Steuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig, (5.) **wenn** Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt.“

Das zweite „soweit“ hingegen kann quantitativ-konditional verwendet werden. Denn in dem Umfang, in dem Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen, kann auch in der Rechtsfolgenanordnung ein Betrag an zu zahlender Steuer fällig werden.

Auch aus weiteren Gründen erheben sich Zweifel, ob der Wortlaut den Sorgfaltsmaßstäben genügt, die an gute Gesetzgebung zu stellen sind. Denn eine rationale Erklärung dafür, wieso Gewinnausschüttungen im Plural verwendet werden, der Begriff der Einlagenrückgewähr hingegen im Singular, erschließt sich auf den ersten Blick zumindest nicht. Die Verwendung des Begriffs „insgesamt“ spricht für eine Auslegung, wonach Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr(ungen) zusammen zu addieren sind. Dies bedeutet, dass die Überschreitung des Schwellenwerts von einem Viertel durch die Kategorie Gewinnausschüttungen, durch die Kategorie Einlagenrückgewähr sowie durch eine Kombination der Kategorien Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr möglich ist.

Darüber hinaus lässt der Wortlaut die Auslegung zu, dass Gewinnausschüttungen anteilig kumulativ zu rechnen sind. Die Verwendung des Begriffs „Einlagenrückgewähr“ im Singular lässt demgegenüber den Schluss zu, dass von einer singulären Vermögensübertragung von der Gesellschaft auf den Gesellschafter auszugehen ist. Ob eine derartige Interpretation indessen mit dem Telos des Gesetzes vereinbar ist, erscheint zweifelhaft. Sie hätte zur Folge, dass eine Einlagenrückgewähr unschädlich für die Ratenzahlung wäre, soweit sie unter der vom Gesetz angeordneten Schwelle 25 Prozent bleibt. Dies würde – aufgrund der verwendeten

Begrifflichkeit im Singular – auch für mehrere Einlagenrückgewährungen gelten müssen, sofern diese nur jeweils einzeln unter der Schwelle blieben.

Die Begriffe „Gewinnausschüttungen“ sowie „Einlagenrückgewähr“ sind offensichtlich nach deutschen Kriterien zu beurteilen. Jedenfalls suggerieren dies die Gesetzesmaterialien. Danach „kommt es für die Festschreibung der Steuer (...) auf eine Differenzierung zwischen Gewinnausschüttung, Nennkapitalrückzahlung oder Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto und damit verbundener formaler Anforderungen grundsätzlich nicht mehr an.“¹²³ Dort wird betont, dass auch ausländische Kapitalgesellschaftsanteile unter § 6 AStG fallen können und somit weder der Steuerpflichtige noch die Kapitalgesellschaft in der Zwischenzeit einer Steuerpflicht unterliegen müssen.¹²⁴ Die Beurteilung nach deutschen Steuerrechtskriterien führt dazu, dass sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen erfasst werden sollen.

Beispiel:

Wegzug der Alleingeschafterin einer von ihr am 1.1.01 gegründeten Z-SA¹²⁵ mit Ablauf des 31.12.10 in den (hispanischen) Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert. Die Alleingeschafterin bildet mit der Gesellschaft nach den Gruppenbesteuerungsregeln des Ansässigkeitsstaats eine „tax group“ (spanisch: grupo fiscal) ähnlich einer deutschen Organschaft.

Am 1.4.13 veräußert die Gesellschaft der Geschafterin ein Grundstück zum Buchwert. Die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert des Grundstücks soll annahmegemäß 30 Prozent des gemeinen Werts der Gesellschaftsanteile im Wegzugszeitpunkt betragen. Die Transaktion soll annahmegemäß nach den Gruppenbesteuerungsregeln des Ansässigkeitsstaats nicht zur Gewinnrealisierung führen.

Nach deutschen Rechtswertungen indessen liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form einer Vermögensminderung vor. Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung ist aufgrund des Überschreitens des relevanten Schwellenwerts von einem Viertel die Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuern innerhalb der Monatsfrist des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG bis zum 1.5.13.

Berechnungsgrundlage der 25 Prozent-Schwelle bildet das Verhältnis der Gewinnausschüttungen beziehungsweise der Einlagenrückgewähr zu dem im Wegzugszeitpunkt beziehungsweise

123 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

124 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

125 Beispielsweise eine Kapitalgesellschaft des hispanischen Sprach- und Rechtsraums.

im sonstigen Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung festgestellten gemeinen Wert der Anteile.

Beispiel:

Die Alleingeschafterin M hat die M-GmbH am 1.1.01 gegründet. Sie überträgt mit Ablauf des 31.12.10 50 Prozent ihrer Anteile auf ihre im Ausland lebende Tochter T. In Bezug auf diese Anteilsquote von 50 Prozent wird ein fiktiver Veräußerungsgewinn festgestellt, der auf Antrag der M nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert wird. Zum 31.12.10 verfügt die M-GmbH über keine Gewinnrücklagen, aber über hohe Kapitalrücklagen. Am 1.4.13 werden Kapitalrücklagen im Ausmaß von 30 Prozent des auf den 31.12.10 festgestellten gemeinen Werts der Anteile an die Geschafterinnen M und T von der M-GmbH gezahlt.

Vorliegend wird bezüglich der übertragenen Anteile der Schwellenwert von einem Viertel des gemeinen Werts der Anteile überschritten. Soweit dieser Wert überschritten wird, im Beispiel also zu 5 Prozent (30 bis 25 Prozent), wird bis zum 1.5.13 noch nicht entrichtete Steuer auf den fiktiven Wegzugsgewinn fällig.

Der Gesetzeswortlaut lässt es zu, dass ausgeschüttete Gewinne, die nach Wegzug in der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet werden, eine bereits gewährte Ratenzahlung nachträglich zerstören.

Beispiel:

Eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Alleingeschafterin A hat am 1.1.01 die A-SA nach dem Recht eines ausländischen Staats gegründet. Das Wirtschaftsjahr der A-SA stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Mit Ablauf des 31.12.10 erfolgt der Wegzug der Alleingeschafterin A in den ausländischen Staat durch gleichzeitige Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und des inländischen gewöhnlichen Aufenthalts. Die A-SA weist in der auf den Wegzugszeitpunkt aufgestellten Bilanz keine Gewinnrücklagen aus. Der auf diesen Zeitpunkt festgestellte gemeine Wert der Anteile an der A-SA beträgt 1.000.000 Euro. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird nach dem Ratenzahlungskonzept besteuert. Die Raten werden fristgemäß gezahlt.

Die A-SA erwirtschaftet ab dem 1.1.11 hohe Gewinne. Am 1.9.12 schüttet sie 200.000 Euro, am 1.9.13 schüttet sie 300.000 Euro Gewinn an die Alleingeschafterin A aus.

Zur Feststellung, ob nach § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG die Rechtsfolge der Zahlungsverpflichtung der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb der Monatsfrist eintritt, ist der Wert der

Gewinnausschüttung zum gemeinen Wert im Wegzugszeitpunkt in Bezug zu setzen. Demgemäß berechnet sich das Verhältnis der am 1.9.12 erfolgenden Gewinnausschüttung zum gemeinen Wert der Anteile am 31.12.10 auf 20 Prozent (200.000 Euro : 1.000.000 Euro). Der gemeine Wert dieser Gewinnausschüttung beträgt mithin nicht mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile im Wegzugszeitpunkt. Die Rechtsfolge der Monatsfälligkeit tritt nicht ein.

Fraglich ist, wie die weitere am 1.9.13 vorgenommene Gewinnausschüttung zu beurteilen ist. Kumuliert liegen nunmehr insgesamt 500.000 Euro Gewinnausschüttungen vor, sodass der Schwellenwert von einem Viertel des gemeinen Werts der Anteile überschritten wurde. Der Umstand, dass die ausgeschütteten Gewinne unstrittig nach dem Wegzug erwirtschaftet wurden, ist nach dem strengen Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG unerheblich. Nach der Beendigungskonzeption der Ratenzahlungsgewährung tritt mit der Gewinnausschüttung am 1.9.13 die Rechtsfolge der Fälligkeit sämtlicher noch ausstehender Steuerbeträge innerhalb der Monatsfrist ein.

Gemessen am Zweck der Wegzugsbesteuerung und der Konzeption der Ratenzahlungsregelung erscheint dieses Ergebnis auf den ersten Blick überschießend und aus diesem Grund unionsrechtlich nicht frei von Bedenken.

4. Thesenförmige Zusammenfassung der Problembereiche der Ratenzahlungskonzeption

Die vorstehende Analyse illustriert, dass das bislang geltende Stundungskonzept der Wegzugsbesteuerung von einem Ratenzahlungskonzept abgelöst wurde. Dieses differenziert – im Gegensatz zur vorherigen Regelungskonzeption – nicht mehr zwischen Drittstaaten und Mitgliedsstaaten der EU beziehungsweise des EWR. Ob sich die in der Begründung der Gesetzentwürfe geäußerte Rechtsansicht bestätigen wird, wonach eine solche Differenzierung unionsrechtlich nicht mehr geboten sein soll, werden künftige gerichtliche Musterverfahren zeigen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit den Gerichtshof der Europäischen Union befassen werden¹²⁶.

Im Vergleich zur vorherigen Rechtslage stellt sich das neue Ratenzahlungskonzept als vielfach überschießend dar. Zudem lassen sich in zahlreichen praxisnahen Konstellationen krude Fallbeileffekte identifizieren. Da sich diese auch bei nur marginaler Verletzung von Mitwirkungspflichten einstellen, entzünden sich doch erhebliche Zweifel am Wahrheitsgehalt verharmlosender Aussagen der Begründung, wonach mit „dem vorliegenden Gesetzentwurf“ (lediglich, der Verfasser) „der Artikel 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung)“ der ATAD umgesetzt werde. Die Gesamtkonzeption des neu eingeführten Ratenzahlungskonzepts stellt

126 Ähnlich die Mutmaßung bei Opper, IWB 2021, 509 (519).

nichts weniger als einen Paradigmenwechsel dar, dessen unionsrechtliche Überprüfungsnotwendigkeit mit den Händen zu greifen ist.

II. Rückkehrerregelung

1. Wesentlicher Regelungsgehalt

a) Allgemeines

Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, enthält § 6 Abs. 3 S. 1 AStG die Regelung, dass der eigentlich durch den Wegzug aufgrund von § 6 Abs. 1 S. 1 AStG begründete Steueranspruch entfällt. Zum Merkmal der zeitlich begrenzten Abwesenheit treten weitere Voraussetzungen hinzu. So formuliert das Gesetz zum einen die Bedingung, dass der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. § 6 Abs. 3 S. 3 AStG legt eine Verlängerungsoption in das Ermessen des nach § 19 AO zuständigen Finanzamtes. Diese Behörde kann die Frist auf Antrag des Steuerpflichtigen um insgesamt höchstens fünf Jahre verlängern, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. In Fällen unentgeltlicher Übertragungen von Todes wegen kann das zuständige Finanzamt auf Antrag des Rechtsnachfolgers des Steuerpflichtigen die Frist entsprechend um höchstens fünf Jahre verlängern. Der maximale Zeitraum vorübergehender Abwesenheit beläuft sich dann auf zwölf Jahre.

Zum anderen kommt durch die Verwendung des quantitativ-konditionalen „soweit“ zum Ausdruck, dass die Nicht-Erfüllung der weiteren Voraussetzungen umfangmäßig zur anteiligen Schädlichkeit des Entfallens des Steueranspruchs führen. Die Gesetzesmaterialien sehen in der als Rückkehrerregelung bezeichneten Bestimmung im Verhältnis zum bisherigen Rechtszustand eine sprachlich klarer gefasste Regelung.¹²⁷

Sachlogisch kann zwar weder beim Übertragungstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) noch beim Beschränkungs-/Ausschlusstatbestand (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG) eine Rückkehrerregelung eingreifen. Dies liegt darin begründet, dass bei diesen Tatbeständen vorher kein Wegzug erfolgt war. Allerdings hält das Gesetz für bestimmte Rückkehrerfälle eine Sonderregelung bereit. Diese greift nach § 6 Abs. 3 S. 4 AStG einerseits dann ein, wenn ein Ausschluss des Besteuerungsrechts im Kontext des Beschränkungs-/Ausschlusstatbestands auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen beruht. Dann gelten die grundsätzlichen Bestimmungen der Rückkehrerregelung (§ 6 Abs. 3 S. 1-3 AStG) entsprechend. Andererseits bestimmt § 6 Abs. 3 S. 5 AStG, dass die grundsätzliche Rückkehrerregelung (§ 6 Abs. 3 S. 1-3 AStG) entsprechend gilt, wenn im Fall der unentgeltlichen Übertragung im Kontext

¹²⁷ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

des Übertragungstatbestands bei Übertragungen auf eine natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig wird. Davon sind auch Konstellationen umfasst, in denen die betreffende Person erstmals überhaupt unbeschränkt steuerpflichtig wird.

b) Normtelos der Rückkehrerregelung

Im Wesentlichen lassen sich vier Zweckrichtungen der neukonzipierten Rückkehrerregelung identifizieren:

Erstens besteht ein Anliegen in der semantischen Vereinfachung der Bestimmung, was sich darin manifestiert, dass die Gesetzesmaterialien betonen, die Neufassung sei sprachlich klarer formuliert.

Zweitens dürfte die Verringerung der Streitanzahl das gesetzliche Telos geleitet haben.

Drittens ist ein zentrales Normtelos der Rückkehrerregelung darin zu sehen, dass ein Vereinfachungseffekt erzielt werden soll. Dies kommt darin zum Ausdruck, dass es entgegen bisheriger Rechtslage auf eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht oder auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit nicht mehr ankommt.¹²⁸ Die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen.

Viertens wohnt der Norm das Telos inne, dem Steuerpflichtigen – angesichts des Wegfalls der Ewigkeitsstundung – ein nach Auffassung der Gesetzesmaterialien „ausreichendes“ Maß an Flexibilität und Mobilität zu bieten.

c) Steuerfestsetzung als Tatbestandsvoraussetzung der Rückkehrerregelung

§ 6 Abs. 3 S. 1 AStG setzt voraus, dass ein Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG entstanden ist. Nur ein entstandener Steueranspruch kann im Nachhinein entfallen. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis abstrakt, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dies ist im Fall des § 6 Abs. 1 AStG konkret dann gegeben, wenn entweder der Beendigungstatbestand (S. 1 Nr. 1), der Übertragungstatbestand (S. 1 Nr. 2) oder der Beschränkungs-/Ausschlusstatbestand (S. 1 Nr. 3) verwirklicht wird.

Das Gesetz regelt zwar nicht explizit, dass auch bei einem Wegzug mit Rückkehrabsicht, also bei vorübergehender Abwesenheit, eine Anteilsbewertung zwingend vorzunehmen ist. Allerdings wird durch die Verwendung des Passus „Entfallen des Steueranspruchs“ vorausgesetzt,

¹²⁸ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

dass auch bei zweifelsfrei bestehender Rückkehrabsicht eine Steuerfestsetzung mit Anteilsbewertung vorgenommen werden muss. Denn schon die Formulierung des § 6 Abs. 3 S. 1 AStG setzt voraus, dass im Wegzugszeitpunkt eine Steuerfestsetzung erfolgt ist. Zum Zweck der Steuerfestsetzung muss auch zwingend eine Bewertung der Anteile im Wegzugszeitpunkt vorgenommen werden, falls nicht bereits zweifelsfrei Klarheit über den gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung (typischerweise im Wegzugszeitpunkt) besteht.

Auch wenn auf den ersten Blick Zweifel an der Sinnhaftigkeit einer Anteilsbewertung in solchen Fällen aufkeimen könnten, ist diese dennoch notwendig. Denn es kann im Wegzugszeitpunkt nicht ausgeschlossen werden, dass der Wegzügler von seiner ursprünglichen Rückkehrabsicht Abstand nimmt und dauerhaft im Ausland verbleibt. Ebenso wenig kann es trotz bestehender Rückkehrabsicht ausgeschlossen werden, dass Schädlichkeitstatbestände das Entfallen des Steueranspruchs unmöglich machen. Auch für derartige Sachverhaltskonstellationen muss eine vorsorgliche Bewertung der Anteile erfolgen. Eine solche zeitnah zum Wegzugszeitpunkt erfolgende Anteilsbewertung reduziert auch nach rein praktischen Erfahrungssätzen spätere Meinungsdivergenzen über die relevanten Anteilswerte.

Die Notwendigkeit der Steuerfestsetzung mit Anteilsbewertung besteht nach diesen Ausführungen auch dann, wenn der Wegzügler dem zuständigen Finanzamt seine feste und mit hinreichender Wahrscheinlichkeit substantiierte Rückkehrabsicht kommuniziert.

Beispiel:

Die unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person X hält Anteile im Sinne des § 17 EStG an einer unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH. X verzieht ins Ausland und kann bereits im Wegzugszeitpunkt sowohl die Rückkehrabsicht als auch deren hinreichende Wahrscheinlichkeit substantiieren. Dies teilt X im Wegzugszeitpunkt dem zuständigen Finanzamt mit.

Die Voraussetzungen für den späteren Wegfall des Steueranspruchs nach § 6 Abs. 3 S. 1 AStG sind damit erfüllt. Gleichwohl ist auf den Wegzugszeitpunkt eine Steuerfestsetzung durchzuführen, ebenso ist der gemeine Wert der Anteile zu ermitteln.

d) Entfallen von Jahresraten auf Antrag des Steuerpflichtigen

§ 6 Abs. 4 S. 7 AStG bestimmt im durch Semikola abgetrennten dritten Satzteil, dass in den Fällen des § 6 Abs. 3 AStG die Erhebung von Jahresraten auf Antrag des Steuerpflichtigen entfällt. Diese Regelung gilt demgemäß für Fälle der vorübergehenden Abwesenheit. In solchen Situationen erscheint es unbillig, den vorübergehend abwesenden Steuerpflichtigen mit Ratenzahlungen zu belasten, die bereits entrichteten Jahresraten sind nach tatsächlich erfolgter Rückkehr wieder zu erstatten.

Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person X unterfällt tatbestandlich deswegen § 6 Abs. 1 S. 1 AStG, weil sie 100 Prozent der Anteile an einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH hält. Die natürliche Person verzieht vorübergehend ins Ausland, sie kann ihre Rückkehrabsicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit substantiieren.

Rechtsfolge ist, dass aufgrund der Verwirklichung des Beendigungstatbestands des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG eine Steuerfestsetzung zu erfolgen hat. Nach § 6 Abs. 4 AStG kann X die Option beanspruchen, statt einer Sofortentrichtung des gesamten Steuerbetrags die Ratenzahlung zu beantragen. Für diesen Fall statuiert der dritte Satzteil des § 6 Abs. 4 S. 7 AStG, dass die Erhebung von Jahresraten auf Antrag des Steuerpflichtigen entfällt.

Nicht geregelt ist der Fall, wenn der Wegzügler mit Rückkehrabsicht die Ratenzahlung nicht beantragt, sondern unmittelbar im Anschluss an den Erlass des Steuerbescheids die gesamte Steuer entrichtet. Solche Fälle dürften eher selten sein, gleichwohl können sie nicht ausgeschlossen werden. In derartigen Fällen stellt bei tatsächlicher späterer Rückkehr und Wiedereintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht § 37 Abs. 2 AO die Rechtsgrundlage für die Steuererstattung dar.

e) Verzicht auf Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht

aa) Erleichterung im Vergleich zur bisherigen Rechtslage

Wie die Gesetzesmaterialien¹²⁹ betonen, ist es nunmehr nicht mehr erforderlich, die Rückkehrabsicht glaubhaft zu machen oder berufliche Gründe für eine Abwesenheit anzuführen, um die Rückkehrerregelung in Anspruch nehmen zu können. Diese Neuregelung steht im dezidierten Widerspruch zur bisherigen Rechtslage. Eine Glaubhaftmachung verlangte das Gesetz in § 6 Abs. 3 S. 2 AStG a. F. bislang für eine Verlängerung der Rückkehrfrist um höchstens fünf Jahre. Vom Steuerpflichtigen wurde verlangt darzutun, dass berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend waren und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbestand.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung¹³⁰ war in Bezug auf die bisherige Rechtslage darüber hinaus eine vorübergehende Abwesenheit bei Rückkehr innerhalb von fünf Jahren nur anzunehmen, wenn bereits im Zeitpunkt des Wegzugs die Rückkehrabsicht bestand. Eine entsprechende Rückkehrabsicht sollte nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen sein, wobei bloße Absichtserklärungen seitens des Steuerpflichtigen nicht als ausreichend erachtet wurden.

¹²⁹ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

¹³⁰ Vgl. AEASTG, 6.4.1.

bb) Revisionsverfahren zum bisherigen Recht (I R 55/19)

Die bislang seitens der Finanzverwaltung verlangten strengen Anforderungen an die Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht entfallen künftig. Sie führten in der Vergangenheit immer wieder zu Streitfragen darüber, ob die Rückkehrabsicht im Zeitpunkt des Wegzugs bereits bestand und wie diese konkret zu substantiieren war.

Zur Frage der Anwendung der bisherigen Fassung der Rückkehrregelung ist auf ein anhängiges Revisionsverfahren beim BFH (I R 55/19) hinzuweisen, dem eine erstinstanzliche Entscheidung des FG Münster¹³¹ zugrunde liegt. Der Sachverhalt ist davon geprägt, dass ein bislang unbeschränkt steuerpflichtiger Inhaber von Anteilen im Sinne des § 17 EStG im Veranlagungszeitraum 2014 aus beruflichen Gründen unter Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in die Vereinigten Arabischen Emirate zog. Mit Abgabe seiner Steuererklärung 2014 zeigte der Steuerpflichtige an, dass die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer vorübergehenden Abwesenheit im Sinne des § 6 Abs. 3 AStG beruhe. Ab dem 1. Januar 2016 werde der Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegt. Tatsächlich erfolgte im Jahr 2016 die Rückkehr des Steuerpflichtigen nach Deutschland. Das Finanzamt vertrat in der Folge die Auffassung, dass die Voraussetzungen für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt seien, und ermittelte fiktive Veräußerungsgewinne im Sinne des § 17 EStG.

Das Finanzgericht konzidierte, zwar sei der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren nach seinem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig geworden. Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht habe aber nicht auf vorübergehender Abwesenheit beruht. Den Grund erblickte der erkennende Senat des Finanzgerichts Münster darin, dass der Steuerpflichtige nicht glaubhaft gemacht habe, dass er bei seinem Wegzug in die Vereinigten Arabischen Emirate die Absicht hatte, nach Deutschland zurückzukehren. Das Finanzgericht verlangte vielmehr, ein bei Wegzug bestehender Wille des Steuerpflichtigen zur Rückkehr sei subjektiv zu substantiieren. Es schloss sich damit der sogenannten „subjektiven Theorie“ an und entschied sich gegen die Anwendbarkeit der im Schrifttum präferierten „objektiven Theorie“.

Der Entscheid des Finanzgerichts Münster wirft etliche Fragestellungen auf, mit denen sich der BFH auseinandersetzen muss. Zum einen geht es um die zu erfüllenden Voraussetzungen für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 AStG, im Kontext der bisherigen Rückkehrregelung. Zum anderen wird der BFH mit Wirkung für die Vergangenheit und damit für sämtliche noch offenen Fälle zu entscheiden haben, ob der Vorschrift als subjektives Tatbestandsmerkmal eine Rückkehrabsicht des Steuerpflichtigen immanent ist oder ob es auf den objektiven Befund der Rückkehr ankommt.

131 Vgl. FG Münster v. 31.10.2019 - 1 K 3448/17 E, EFG 2020, 19.

Die Rückkehrerregelung wird von Schädlichkeitstatbeständen ergänzt.

2. Die Schädlichkeitstatbestände der Rückkehrerregelung

a) Regelungskonzeption

Den Streit zwischen „objektiver“ und „subjektiver“ Theorie hat der Gesetzgeber für die künftige Rechtslage im Sinne letzterer entschieden. Dies kommt in den Gesetzesmaterialien¹³² dadurch zum Ausdruck, dass auf das Erfordernis verzichtet wird, die Rückkehrabsicht glaubhaft zu machen oder berufliche Gründe für eine Abwesenheit anzuführen.

Das Entfallen des Steueranspruchs aufgrund einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen tritt nach der gesetzlichen Regelungskonzeption des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG nur ein, soweit drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind. Demnach dürfen erstens die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sein. Zweitens darf die Gesellschaft, um deren Anteile es geht, keine substantiellen Vermögenstransfers in Form von Gewinnausschüttungen oder in Form einer Einlagenrückgewähr geleistet haben. Drittens muss das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet werden, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

Der Verzicht auf die Wegzugsteuer ist mithin an strenge Bedingungen geknüpft, die in der konkreten Rechtsanwendung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit Zweifelsfragen aufwerfen und Kontroversen verursachen werden.

b) Veräußerung, Übertragung, Einlage der Anteile

aa) Veräußerung

Nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 Alt. 1 AStG entfällt der Steueranspruch, soweit im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert wurden. Diese Regelung unterstreicht das Leitbild, dass die Rückkehrerregelung nur in Anspruch genommen werden darf, soweit in Bezug auf die Anteile keine Statusänderungen eintreten. Derartige Statusänderungen könnten sowohl mit Blick auf die Zurechnung zum Steuerpflichtigen als auch hinsichtlich der Zugehörigkeit zum Privatvermögen eintreten.¹³³

Beispiel:

Eine natürliche Person unterfällt tatbestandlich deswegen § 6 Abs. 1 S. 1 AStG, weil sie 100 Prozent der Anteile an einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH hält. Die natürliche Person verzieht vorübergehend ins Ausland, sie kann ihre Rückkehrabsicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit substantiieren.

132 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

133 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Im dritten Jahre ihres vorübergehenden Aufenthalts im Ausland veräußert die natürliche Person 55 Prozent der Anteile an der GmbH. Diese Veräußerung löst die Rechtsfolge einer Steuerpflicht auf 55 Prozent der im Wegzugszeitpunkt bestehenden stillen Reserven aus.

bb) Übertragung

Nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 Alt. 2 AStG entfällt der Steueranspruch, soweit im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit die Anteile in der Zwischenzeit nicht übertragen wurden. Danach kann die Rückkehrerregelung nur insoweit in Anspruch genommen werden, als keine Übertragung der Anteile erfolgt ist. Unerheblich ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut, auf welche Person übertragen wird beziehungsweise in welcher Jurisdiktion der Empfänger der Übertragung ansässig ist. Das Gesetz stellt allein auf die Zurechnungsänderung ab.

Beispiel:

Vater V hält Anteile im Sinne des § 17 EStG an einer GmbH. Er verzieht zusammen mit Sohn S ins Ausland, beide können ihre Rückkehrabsicht und deren hinreichende Wahrscheinlichkeit substantiieren. Im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit beider Steuerpflichtiger überträgt V 30 Prozent der GmbH-Anteile auf S. Vor Ablauf der Siebenjahresfrist der Vorschrift kehren beide Steuerpflichtige, V und S, ins Inland zurück und werden somit wieder unbeschränkt steuerpflichtig.

Obwohl nunmehr gegebenenfalls von S realisierte stille Reserven der inländischen Besteuerung unterliegen würden, ist die angeordnete Rechtsfolge eindeutig. Im Ausmaß von 30 Prozent der gesamten im Wegzugszeitpunkt bestehenden stillen Reserven tritt rückwirkend die Rechtsfolge des § 6 Abs. 1 AStG ein. Verfahrensrechtlich liegt insoweit ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor. Hinzuweisen ist darauf, dass § 6 Abs. 3 S. 2 AStG nicht hilft, weil im Beispielsfall die Übertragung nicht von Todes wegen erfolgt.

Selbst wenn die Übertragung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige juristische Person erfolgt und stille Reserven in den Anteilen nicht dem inländischen Besteuerungszugriff verlustig gehen können, kann die Rechtsfolge der Steuerfreiheit der vorübergehenden Abwesenheit nach dem strengen Gesetzeswortlaut nicht in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S hält sämtliche Anteile im Sinne des § 17 EStG an einer GmbH. Er verzieht vorübergehend ins Ausland, wobei er seine Rückkehrabsicht und deren hinreichende Wahrscheinlichkeit zu substantiieren imstande ist. Im Zeitraum der Abwesenheit bringt S die GmbH-Anteile im Rahmen einer Reorganisation des Familienkonzerns nach § 21 UmwStG in eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Holding-AG ein.

Obwohl eine derartige Anteilseinbringung grundsätzlich steuerneutral erfolgen könnte, verhindert die Spezialvorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 Alt. 2 AStG in Konstellationen der vorliegenden Art die Steuerneutralität der Anteilseinbringung.

cc) Einlage der Anteile in ein Betriebsvermögen

Nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 Alt. 3 AStG entfällt der Steueranspruch, soweit im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit die Anteile in der Zwischenzeit nicht in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden. Das Gesetz unterscheidet nicht danach, ob die Einlage in ein im Inland oder im Ausland bestehendes oder neu gegründetes Betriebsvermögen erfolgt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S hält sämtliche Anteile im Sinne des § 17 EStG an einer GmbH. Er verzieht vorübergehend ins Ausland, wobei er seine Rückkehrabsicht und deren hinreichende Wahrscheinlichkeit zu substantiieren imstande ist. Im Zeitraum der Abwesenheit bringt S die GmbH-Anteile in eine nach inländischem Recht gegründete GmbH & Co. KG ein. Die GmbH-Anteile sollen nach der Einbringung der inländischen Betriebsstätte der GmbH & Co. KG zuzuordnen sein.

Obwohl die inländische Erfassung der stillen Reserven in den GmbH-Anteilen vorliegend nicht gefährdet wäre, löst § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 Alt. 3 AStG rückwirkend die Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG aus.

c) Vermögenstransfers der Gesellschaft

aa) Gewinnausschüttungen

Die zweite kumulativ zu erfüllende Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der sogenannten Rückkehrerregelung besteht nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Alt. 1 AStG darin, dass im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit keine substantiellen Gewinnausschüttungen erfolgen. Die relevante Grenze legt das Gesetz bei einem Viertel des Werts der Gewinnausschüttungen in Bezug auf den Anteilswert im Wegzugszeitpunkt fest.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter einer GmbH verzieht vorübergehend ins Ausland. Die Rückkehrabsicht und deren hinreichende Wahrscheinlichkeit kann er substantiieren. Der Anteilswert zum Wegzugszeitpunkt beträgt 10.000.000 Euro. Innerhalb des Zeitraums vorübergehender Abwesenheit schüttet die GmbH Gewinn in Höhe von 3.000.000 Euro aus. Damit ist der Schwellenwert des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Alt. 1 AStG von einem Viertel überschritten, da eine Gewinnausschüttung im Ausmaß von 30 Prozent des Anteilswerts im Wegzugszeitpunkt den Schwellenwert übersteigt.

*Vermögenstransfers
der Gesellschaft an
die Gesellschafter
sind unter bestimmten
Voraussetzungen
rückkehrschädlich.*

bb) Einlagenrückgewähr

Neben einer Gewinnausschüttung kann auch eine Einlagenrückgewähr für die Inanspruchnahme der sogenannten Rückkehrerregelung schädlich sein. Übersteigt eine Einlagenrückgewähr nämlich 25 Prozent des Anteilswerts im Wegzugszeitpunkt, so ordnet § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 AStG an, dass insoweit die Steuerfreiheit im Wegzugszeitraum nicht gewährt werden kann.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter einer GmbH verzieht vorübergehend ins Ausland. Die Rückkehrabsicht und deren hinreichende Wahrscheinlichkeit kann er substantiieren. Der Anteilswert zum Wegzugszeitpunkt beträgt 10.000.000 Euro. Innerhalb des Zeitraums vorübergehender Abwesenheit nimmt die GmbH eine Einlagenrückgewähr an den Gesellschafter in Höhe von 4.000.000 Euro vor. Damit ist der Schwellenwert des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 AStG von einem Viertel überschritten, da die Einlagenrückgewähr im Ausmaß von 40 Prozent des Anteilswerts im Wegzugszeitpunkt den Schwellenwert des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 AStG übersteigt.

d) Umfangmäßige Mindestwiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts

Die dritte kumulativ zu erfüllende Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung formuliert das Gesetz in § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AStG. Nach dieser Bestimmung muss das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet werden, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand. Die Gesetzesmaterialien enthalten insoweit keine Handreichung für das Verständnis der Norm. Im Grunde wiederholen sie den Gesetzeswortlaut, wenn sie ausführen, dass mindestens das im Wegzugszeitpunkt bestehende Besteuerungsrecht wiedererlangt werden soll.¹³⁴

Letztlich dürfte die Vorschrift so zu verstehen sein, dass die Beurteilung der steuerlichen Gesamtsituation nach Wiedereinzug im Vergleich mit der Beurteilung der steuerlichen Gesamtsituation unmittelbar vor Wegzug nicht zum Ergebnis führen darf, es habe sich im Hinblick auf das deutsche Steueraufkommen eine Statusverbesserung zugunsten des Weg- und Wiedereinzüglers ergeben. Anders ausgedrückt darf es also im Verhältnis zur Situation vor dem Wegzug weder qualitativ noch quantitativ zu einer Statusverschlechterung für die Berechtigung der Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf die Berechtigung zur Anteilsveräußerungsgewinnbesteuerung gekommen sein.

134 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter der nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft X-Inc. verzieht vorübergehend in einen DBA-Staat. Das DBA folgt dem OECD-Musterabkommen, insbesondere im Hinblick auf die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Veräußerungsgewinne. Der Gesellschafter kann sowohl seine Rückkehrabsicht als auch deren hinreichende Wahrscheinlichkeit substantiiieren. Im Wegzugszeitpunkt hat die X-Inc. keinerlei Immobilien zu Eigentum, die Aktiva bestehen im Wesentlichen aus materiellen und immateriellen Anlagegegenständen, wobei der Geschäftsbetrieb in gemieteten Gebäuden erfolgt. Das Besteuerungsrecht für etwaige Anteilsveräußerungsgewinne ist somit aufgrund von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen.

Für unentgeltliche Übertragungen von Todes wegen bestehenden Erleichterungsvorschriften bei der Rückkehrerregelung.

Der Alleingesellschafter kehrt innerhalb des Siebenjahreszeitraums nach Deutschland zurück. Zum Rückkehrzeitpunkt hat sich die Vermögensstruktur der X-Inc. geändert. Nunmehr überwiegen im Ansässigkeitsstaat der X-Inc. belegene Immobilien die restlichen Vermögensgegenstände. Demzufolge hat der Belegenheitsstaat der Immobilien nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungsgewinne an den Anteilen der X-Inc. Damit kann das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 AStG nicht mindestens in dem Umfang wieder begründet werden, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand. Rechtsfolge ist, dass die Rückkehrerregelung nicht mehr angewendet werden kann. Der fiktive Veräußerungsgewinn im Wegzugszeitpunkt ist rückwirkend somit der Besteuerung zu unterwerfen.

3. Unentgeltliche Übertragung von Todes wegen im Abwesenheitszeitraum

a) Normstruktur

Erfolgt eine unentgeltliche Übertragung durch den (vorübergehend weggezogenen) Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen, so ist diese „unbeachtlich“. Die entsprechende Regelung des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG enthält damit eine Ausnahme zur prinzipiellen anteiligen („soweit“) Steuerpflicht aufgrund von Übertragungen im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG. Unbeachtlich heißt, dass die Übertragung im Hinblick auf die fiktive Realisierung stiller Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen unschädlich ist. Geknüpft ist die Unschädlichkeit allerdings daran, dass in der Person des Übertragungsempfängers sowohl die Voraussetzung der vorübergehenden Abwesenheit als auch die Voraussetzung der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb von sieben Jahren seit deren Beendigung erfüllt sind.

§ 6 Abs. 3 S. 4 und 5 AStG erweitern die Rückkehroption auf die Fälle des Ausschlusses des Besteuerungsrechts und der Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person. Somit sind auch im Kontext des Beschränkungs-/Ausschlusstatbestands (§ 6 Abs. 1

S. 1 Nr. 3 AStG) sowie des Übertragungstatbestands (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) Ausnahmen von der grundsätzlichen anteiligen Steuerpflicht im Rückkehrfall denkbar.

Entsprechende Regelungen gelten, wenn infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragungen zwischen natürlichen Personen von Todes wegen die Voraussetzungen durch den unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger des vorübergehend abwesenden, im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit verstorbenen Steuerpflichtigen erfüllt sind.

Betont werden muss, dass die unentgeltliche Übertragung nach dem Normwortlaut auf eine nicht-natürliche Person von Todes wegen schädlich bleibt. Diese Regelung betrifft beispielsweise Fälle, in denen die Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile auf eine Familienstiftung testamentarisch angeordnet ist. In den Gesetzesmaterialien wird dies dadurch bekräftigt, dass eine Beschränkung des Besteuerungsrechts oder Übertragungen auf eine ausländische juristische Person grundsätzlich keine Rückkehroption eröffnen.¹³⁵

b) Grundfälle

Ist nach § 6 Abs. 3 S. 2 AStG eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen erfolgt und begründet der Empfänger der unentgeltlichen Übertragung innerhalb der Siebenjahresfrist die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland, so tritt die Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AStG nicht ein. Eine Realisierung stiller Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen wird in derartigen Fällen nicht statuiert. Das Gesetz fingiert insoweit keinen schädlichen Übertragungstatbestand. Unrealisierte stille Reserven in den Anteilen bleiben unbesteuert.

Erfolgt demgemäß eine unentgeltliche Anteilsübertragung von Todes wegen, müssen zum Entfallen des Steueranspruchs in der Person des Erben beziehungsweise des in sonstiger Weise Bedachten die Rückkehrvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 AStG erfüllt sein.

Beispiel:

Mutter M und Tochter T verziehen mit Wirkung vom 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält M 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft. M verstirbt im Jahr 2003, also innerhalb des Siebenjahreszeitraums, testamentarische Alleinerbin wird die Tochter T. T begründet im Jahr 2006, also innerhalb des Siebenjahreszeitraums, wieder die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland.

¹³⁵ Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Die eigentlich anlässlich einer unentgeltlichen Anteilsübertragung vorgesehene Rechtsfolge, nämlich die rückwirkende Steuerpflicht der Anteilsübertragung, tritt im vorliegenden Sachverhalt nicht ein, weil sich nach § 6 Abs. 3 S. 2 AStG in der Person der T eine Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland vollzieht und die Anteilsübertragung von Todes wegen erfolgte.

Ebenfalls rückkehrunschädlich sind – nach dem Wortlaut wohl auch mehrere – aufeinanderfolgende unentgeltliche Weiterübertragungen zwischen natürlichen Personen von Todes wegen. Voraussetzung ist lediglich, dass die Rückkehrbedingung durch unmittelbare oder mittelbare Rechtsnachfolger des vorübergehend abwesenden Steuerpflichtigen erfüllt werden.

Beispiel:

Eine Familie besteht aus Mutter M, Tochter T und Enkelin E. M, T und E verziehen mit Wirkung vom 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält M 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, in den Anteilen ruhen erhebliche stille Reserven. M verstirbt innerhalb des Siebenjahreszeitraums im dritten Jahr, testamentarische Alleinerbin wird die Tochter T. T stirbt im fünften Jahr innerhalb des Siebenjahreszeitraums. Sie wird von der noch vorübergehend im Ausland weilenden E als Alleinerbin beerbt. Vor Ablauf der ursprünglichen Siebenjahresfrist verzieht E nach Deutschland und begründet die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

Der vorliegende Fall qualifiziert trotz der mehrfachen unentgeltlichen Anteilsübertragung für das Entfallen des Steueranspruchs aufgrund des von § 6 Abs. 3 S. 2 AStG formulierten Ausnahmetatbestands. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG sind in den Personen der Rechtsnachfolger (T und E) der Steuerpflichtigen (M) erfüllt. Zum einen erfolgen die mehrfach hintereinander eintretenden Übertragungen von Todes wegen. Weiterhin erfolgt in der Person der E als zweiter Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen vorübergehenden Wegzüglerin M eine Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland innerhalb des vom Gesetz gewährten Zeitraums.

Von der Rückkehrerregelung sind auch Konstellationen umfasst, in denen ein Rechtsnachfolger (nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG „die betreffende Person“) erstmals überhaupt unbeschränkt steuerpflichtig wird. Fallvariationen dieser Art sind von der Bestimmung des § 6 Abs. 3 S. 5 AStG. erfasst. Diese Vorschrift bestimmt im Fall einer unentgeltlichen Übertragung auf eine natürliche Person von Todes wegen, dass die Rückkehrerregelung auch dann zur Anwendung kommt, wenn die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung (auch erstmals) unbeschränkt steuerpflichtig wird. Solchen Konstellationen

kommt angesichts zunehmend internationalisierter Familienstrukturen in der Zukunft mit hoher Wahrscheinlichkeit erhebliche Praxisrelevanz zu.

Beispiel:

Eine Familie besteht aus Mutter M, Tochter T und Enkelin E. T lebt im Ausland, E hat seit ihrer Geburt im Ausland gelebt. M verzieht mit Wirkung vom 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält M 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, in den Anteilen ruhen erhebliche stille Reserven. M verstirbt innerhalb des Siebenjahreszeitraums im dritten Jahr, testamentarische Alleinerbin wird die Tochter T. T stirbt im fünften Jahr innerhalb des Siebenjahreszeitraums. Sie wird von der im Ausland weilenden E als Alleinerbin beerbt. Vor Ablauf der ursprünglichen Siebenjahresfrist verzieht E nach Deutschland und begründet damit erstmals überhaupt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

Der geschilderte Fall der erstmaligen unbeschränkten Steuerpflicht der E wird im Beispiel von § 6 Abs. 3 S. 5 AStG erfasst. Danach kommt es nicht darauf an, dass eine natürliche Person als Empfängerin einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen „wieder“ (wie etwa in § 6 Abs. 3 S. 1 AStG) unbeschränkt steuerpflichtig wird. Vielmehr lässt es diese Vorschrift genügen, dass die betreffende Person überhaupt, also auch erstmals, unbeschränkt steuerpflichtig wird.

c) Unbeschränkte Steuerpflicht des Erben bzw. Bedachten

Die unentgeltliche Übertragung von Todes wegen auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen Übertragungsempfänger im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit des verstorbenen Wegzüglers hat keine Regelung erfahren. Ob dies eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung ist oder ob versehentlich eine Regelung unterblieben ist, lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Klarstellend wäre eine Regelung angezeigt, denn die unentgeltliche Übertragung von Anteilen des vorübergehend Abwesenden von Todes wegen auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen Übertragungsempfänger sollte schon deshalb realisierungsunschädlich sein, weil unter keinen denkbaren Umständen deutsches Besteuerungssubstrat gefährdet sein kann.

Das nachfolgende Beispiel illustriert einen Fall, den der Gesetzgeber womöglich nicht im Blick hatte, der gleichwohl von der Regel des Entfallens des Steueranspruchs erfasst sein sollte.

Beispiel:

Vater V verzieht am 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält V 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft. V stirbt im Jahr 2004, mithin innerhalb des Siebenjahreszeitraums. Alleinerbe wird sein im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Sohn S. Da S im Übertragungszeitpunkt bereits der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegt,

kann er die von § 6 Abs. 3 S. 2 AStG verlangten Voraussetzungen in seiner Eigenschaft als Rechtsnachfolger, nämlich die Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb des Siebenjahreszeitraums, denklösig nicht erfüllen. Damit erfüllt S gewissermaßen ein „wesensgleiches Mehr“. Bei wörtlicher Auslegung des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG würde daher die Zwangsrealisierung eintreten. Demzufolge sind die Tatbestandsvoraussetzungen teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass der Verzicht auf die fiktive Realisierung bei Eintritt des Todes im vorübergehenden Abwesenheitszeitraum auch dann eintritt, wenn in der Person des Übertragungsempfängers als Rechtsnachfolger im Übertragungszeitraum bereits die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 AStG erfüllt sind. Dies ist im vorliegenden Fall aufgrund der im Todeszeitpunkt des V bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht des S gegeben.

d) Schädlichkeit unentgeltlicher Übertragungen

Aus der Formulierung des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG lassen sich im Umkehrschluss Schädlichkeitstatbestände ableiten, bei denen trotz Rückkehr im Siebenjahreszeitraum verbunden mit unentgeltlichen Übertragungen von Todes wegen die Rückkehrerregelung keine Anwendung findet. Schädlich sind demgemäß unentgeltliche Übertragungen, die zwar ursprünglich von Todes wegen erfolgten, denen indessen noch innerhalb des Siebenjahreszeitraums eine weitere schädliche Übertragung folgt.

Beispiel:

Eine Familie besteht aus Mutter M, Tochter T und Enkelin E. M, T und E verziehen mit Wirkung vom 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält M 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, in den Anteilen ruhen erhebliche stille Reserven. M verstirbt innerhalb des Siebenjahreszeitraums im Jahr 2003, testamentarische Alleinerbin wird die Tochter T. T schenkt E im Jahr 2005 die Anteile. Vor Ablauf der ursprünglichen Siebenjahresfrist verzieht E nach Deutschland.

Die unentgeltliche Anteilsübertragung von Todes wegen würde zwar für sich genommen für das Entfallen des Steueranspruchs qualifizieren. Indessen ist im vorliegenden Fall der ungeschädlichen unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen eine schädliche unentgeltliche Übertragung durch Schenkung unter Lebenden nachgefolgt. Aus diesem Grunde ist eine Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung vorliegend nicht möglich. Die Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht durch E ändert daran nichts, die Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland hilft somit nicht für das Entfallen des Steueranspruchs.

Schließlich ergibt sich eine Schädlichkeit bei unentgeltlicher Übertragung von Todes wegen auf eine nicht-natürliche Person. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG eröffnen Übertragungen auf juristische Personen grundsätzlich keine Rückkehroption. Erwähnung verdient,

dass die in den Gesetzesmaterialien¹³⁶ geäußerte Rechtsauffassung den Ausschluss der Rückkehroption bei Übertragungen auf **ausländische** juristische Personen begrenzt.

Beispiel:

Mutter M verzieht am 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält M 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft. M verstirbt innerhalb des Siebenjahreszeitraums im Jahr 2003. Testamentarisch hat sie angeordnet, dass die Kapitalgesellschaftsanteile mit Eintritt ihres Todes auf eine ausländische Familienstiftung übertragen werden sollen. Nach Vollzug dieser Anordnung kann die Rückkehrerregelung nicht mehr in Anspruch genommen werden, da mit der Übertragung auf die ausländische Familienstiftung als juristische Person das von § 6 Abs. 3 S. 2 AStG geforderte Tatbestandsmerkmal der „Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen“ nicht erfüllt ist.

Erfolgt die Übertragung durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen auf eine im Inland ansässige nicht-natürliche Person, lässt sich eine Diskrepanz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung identifizieren. Die in den Gesetzesmaterialien¹³⁷ geäußerte Rechtsauffassung begrenzt den Ausschluss der Rückkehroption bei Übertragungen auf ausländische juristische Personen. Dies dünkt seltsam, ist doch der Gesetzeswortlaut eindeutig. § 6 Abs. 3 S. 2 AStG befiehlt: „Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich (...)“. Juristische Personen fallen damit unabhängig von ihrer Ansässigkeit von Vorneherein aus dem Anwendungsbereich der Rückerstattung heraus.

Beispiel:

Vater V verzieht am 1.1.01 vorübergehend ins Ausland. Im Wegzugszeitpunkt hält V 100 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft. V verstirbt innerhalb des Siebenjahreszeitraums im Jahr 2003, testamentarisch hat er angeordnet, dass die Kapitalgesellschaftsanteile mit Eintritt seines Todes auf eine im Inland ansässige Familienstiftung übertragen werden sollen. Nach Vollzug dieser Anordnung könnte die Rückkehrerregelung nicht mehr in Anspruch genommen werden, da mit der Übertragung auf die Familienstiftung als juristische Person das von § 6 Abs. 3 S. 2 AStG geforderte Tatbestandsmerkmal der „Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen“ nicht erfüllt ist. Dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut steht vorliegend die kryptische Aussage der Gesetzesmaterialien¹³⁸ entgegen, wonach die Schädlichkeit der Übertragung von Todes wegen auf ausländische juristische Personen beschränkt sein könnte.

136 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

137 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

138 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

Zwar sprechen valide Gründe dafür, mangels Gefährdung inländischen Steuersubstrats bei Übertragungen von Todes wegen auf inländische juristische Personen derartige Schädlichkeitsbeschränkungen auf ausländische juristische Personen zu dekretieren. Jedoch darf nicht verkannt werden, dass die einseitige Inkriminierung ausländischer juristischer Personen ein unkontrollierbares unionsrechtliche Risiko zu Folge hat. Aus diesem Grunde ist es vorzuziehen, trotz der kryptischen Formulierung in den Gesetzesmaterialien und ihrer scheinbaren Beschränkung auf ausländische juristische Personen, dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes zu folgen und auch Übertragungen von Todes wegen auf inländische juristische Personen als schädlich zu verstehen.

D. Kritik

I. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

1. Einleitung

Die Tatbestandssystematik der reformierten Wegzugsbesteuerung untergliedert in den Beendigungstatbestand, den Übertragungstatbestand sowie den Ausschluss- beziehungsweise Beschränkungstatbestand. Sie basiert in sämtlichen Fällen darauf, dass ein wie auch immer gearteter Sachverhalt mit Auslandsbezug ungünstiger behandelt wird als ein vergleichbarer Sachverhalt mit bloßem Inlandsbezug. Beim Beendigungstatbestand lassen sich Umzüge im Inland mit Wegzügen ins Ausland vergleichen. Gegenstand der Vergleichspaarprüfung beim Übertragungstatbestand ist ein Vergleich unentgeltlicher Vermögensübertragungstransaktionen von unbeschränkt Steuerpflichtigen auf unbeschränkt Steuerpflichtige mit solchen von unbeschränkt Steuerpflichtigen auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtige. Beim Ausschluss-/ Beschränkungstatbestand ist ein reiner Inlandsfall denklogisch nicht möglich. Zu vergleichen ist beim Ausschluss-/Beschränkungstatbestand der rechtsfolgenlose Inlandsfall mit dem von belastenden Steuerzahlungsfolgen belegten Fall mit Auslandsbezug.

Die sämtlichen Tatbeständen aus unionsrechtlicher Optik mithin immanente Diskriminierungs- beziehungsweise Beschränkungsproblematik wurde nach bisheriger Regelung mit der Konzeption der sogenannten Ewigkeitsstundung gelöst. Flankiert wurde die Ewigkeitsstundung einerseits vom Verzicht auf die Einforderung von Zinsen und andererseits auf die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten. Damit konnten unionsrechtliche Schwachstellen im Sinne der EuGH-Rechtsprechung remediert werden.

Mit der nunmehr in Kraft getretenen Wegzugsbesteuerung hat sich der Gesetzgeber zu einem Paradigmenwechsel in mehrerlei Hinsicht entschlossen. Aus unionsrechtlicher Perspektive als besonders problematisch erweist sich der Ersatz der Ewigkeitsstundung durch das Ratenzahlungskonzept.¹³⁹ Diese legislatorische Entwicklung wird nachfolgend neben weiteren Problembereichen einer unionsrechtlichen Würdigung unterzogen.

2. Ein Streifzug durch die Wegzugsjudikatur des EuGH

a) EuGH vom 11. März 2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138

Den Ausgangspunkt der Beschäftigung des EuGH mit der Wegzugsbesteuerung bildet die sogenannte Lasteyrie-Entscheidung.¹⁴⁰ Spätestens mit dieser Entscheidung wurde der Meinungsstreit zur Europarechtsverträglichkeit des § 6 AStG in der Fassung vor 2006 beendet.

139 Vgl. Oppel, IWB 2021, 508.

140 Vgl. EuGH v. 11.3.2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138.

Der EuGH war seinerzeit zu dem Ergebnis gelangt, dass die entsprechende Vorschriftengruppe des französischen Steuerrechts nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar war. Bei der französischen handelte es sich um eine mildere, das heißt den Steuerpflichtigen weniger belastende Regelung. Daraus wurde allgemein abgeleitet, dass das Ende des § 6 AStG in seiner früheren Ausgestaltung absehbar war.¹⁴¹ Der Detailvergleich der französischen mit der deutschen Wegzugsteuer hatte nämlich zutage gefördert, dass zwar zwischen beiden Vorschriften etliche Gemeinsamkeiten bestanden, dass aber dort, wo Unterschiede auszumachen waren, die für den Steuerpflichtigen belastenderen Regelungen zumeist in Deutschland existierten.

b) EuGH vom 23. Februar 2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131

Der Kern der EuGH-Entscheidung „van Hilten“¹⁴² besteht darin, dass diese Rechtsprechung den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit einschränkt, ihn aber keineswegs völlig beseitigt. Die seinerzeitige Bewertung des Verhältnisses von Wegzugsbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit dürfte aufgrund der mittlerweile eingetretenen Entwicklungen in der Judikatur des EuGH heute differenzierter zu sehen sein.

c) EuGH vom 7. September 2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525

Nur wenige Monate nach der Entscheidung „van Hilten“ hat der EuGH die Anwendung der Niederlassungsfreiheit in einem Wegzugsfall bejaht.¹⁴³ Dem Ausgangsverfahren lag der Fall eines Unionsbürgers zugrunde, der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnte und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hielt. Bemerkenswert daran war, dass der EuGH die Niederlassungsfreiheit herangezogen hatte, obwohl die Steuerpflicht erst durch den die Anwendung dieser Grundfreiheit begründenden Umzug ausgelöst worden war.

Im Urteil „N“ stellt der EuGH in Fortführung der „Lasteyrie“-Doktrin fest, dass die Bindung eines möglichen Zahlungsaufschubs beim innergemeinschaftlichen Wegzug natürlicher Personen an Voraussetzungen wie zum Beispiel die Hinterlegung von Sicherheiten eine beschränkende Wirkung hat. Die Begründung ist darin zu sehen, dass sie den Steuerpflichtigen an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hindern kann. Auch darf der Zahlungsaufschub nicht an die Bedingung geknüpft sein, dass im Ursprungsland ein Vertreter benannt wird. Nach Einschätzung des EuGH müssen die Maßnahmen zur Sicherstellung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu diesem Ziel stehen und dürfen nicht mit unverhältnismäßigen Kosten für den Steuerpflichtigen verbunden sein.

141 Vgl. statt vieler Kraft/Müller, RIW 2004, 366.

142 Vgl. EuGH v. 23.2.2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131.

143 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.

- d) EuGH vom 29. November 2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785

Im Verfahren National Grid Indus hatte die niederländische National Grid Indus BV ihren Verwaltungssitz aus den Niederlanden (NL) nach Großbritannien (GB) verlegt.¹⁴⁴ Konsequenterweise war sie nunmehr nach Art. 4 Abs. 3 DBA NL-GB in GB ansässig. Die niederländische Finanzverwaltung knüpfte an den Wechsel der steuerlichen Ansässigkeit eine sog. Schlussrechnungssteuer. Diese Schlussrechnungssteuer wurde erhoben auf einen (latenten) Kursgewinn einer auf britische Pfund Sterling lautenden Forderung, die die weggezogene Gesellschaft in ihrem Betriebsvermögen hielt. Außer dieser Forderung verfügte die BV über keinerlei weiteres Betriebsvermögen.

Die National Grid Indus BV machte geltend, dass diese Schlussrechnungssteuer eine Beschränkungswirkung entfalte und sie hierdurch an der Ausübung ihrer Grundfreiheiten gehindert wäre, da bei der Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb der Niederlande keine solche Schlussrechnungssteuer vorgesehen war.

Die zentrale Aussage des EuGH hinsichtlich der Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit einer Entstrickungsbesteuerung ist darin zu sehen, dass zwischen Festsetzung und Einziehung der Steuer eine Unterscheidung geboten ist. Eine Festsetzung auf den Zeitpunkt der Sitzverlegung ist zulässig, wohingegen ein sofortiger Einzug der Steuer unverhältnismäßig wäre. Die zweite zentrale Forderung des EuGH bezüglich der Ausgestaltung von Systemen der Wegzugs- beziehungsweise Entstrickungsbesteuerung besteht darin, dass dem Steuerpflichtigen zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit ein Wahlrecht zwischen einer sofortigen Zahlung der Wegzugssteuer und einer Nachversteuerung der grundsätzlich zu entstrickenden Vermögensgegenstände einzuräumen ist.

- e) EuGH vom 12. Juli 2012 - C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439

Die diesem Verfahren¹⁴⁵ zugrunde liegende Klage wurde von der Kommission betrieben und hatte zum Gegenstand, ob Spanien dadurch gegen grundfreiheitlich garantierte Mobilitätsrechte der Unionsbürger verstoßen hatte, dass es Bestimmungen erlassen und beibehalten hatte, die beim Wegzug natürlicher Personen zur sofortigen Schlussbesteuerung führten.

Der EuGH bejahte das Vorliegen von Beschränkungen der fraglichen Grundfreiheiten, indem er festhielt, dass ein Verstoß gegen die Art. 21 (Allgemeine Freizügigkeit), 45 (Arbeitnehmerfreizügigkeit), 49 (Niederlassungsfreiheit) des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen

144 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785; dazu Kraft/Gebhardt FR 2012, 403 mwN.

145 Vgl. EuGH v. 12.7.2012 - C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439.

Union (AEUV) vorliege, wenn die Anwendung einer steuerlichen Regelung dazu führt, dass Personen, die aus einem Mitgliedstaat wegziehen, ihre Steuern früher bezahlen müssen als Personen, die im Inland wohnhaft bleiben. Ebenso bestätigt der EuGH seine ständige Rechtsprechung, wonach Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, seinen Herkunftsstaat zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, Beeinträchtigungen dieser Freiheit darstellen.

f) EuGH vom 21. Dezember 2016 - C-503/14, Europäische Kommission/Portugiesische Republik, ECLI:EU:C:2016:979

Das Kernproblem des Vertragsverletzungsverfahrens gegen Portugal bestand darin, ob die Vorgaben für die Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, die der EuGH im Urteil National Grid Indus¹⁴⁶ aufgestellt hatte, auch für natürliche Personen Geltung beanspruchen könne. Da das Verfahren von der Kommission initiiert worden war, war kein konkreter Sachverhalt zu beurteilen.

Materiell ging es um portugiesische Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung beim Wegzug natürlicher Personen, wobei sich die Frage der Vereinbarkeit der sofortigen Besteuerung von Wertzuwachsen mit dem Recht auf Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV, 45 AEUV und 49 AEUV und Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens konkret im Fall des Tausches von Gesellschaftanteilen stellte.

In Bezug auf diese Problematik stellt der EuGH fest, dass die fragliche portugiesische Vorschrift die Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit beschränkt, indem sie wegziehende Steuerpflichtige ungünstiger behandelt als im Inland verbleibende Steuerpflichtige. Dabei genügt dem EuGH bereits der Liquiditätsnachteil, um im Vergleich zum Inlandsfall, einen Grundfreiheitenverstoß auszumachen. Für diesen vermag der EuGH auch keine Rechtfertigung zu erkennen.

Daneben ging es in diesem Verfahren um die bislang noch offengebliebene Frage, ob bei der Wegzugsbesteuerung zwischen natürlichen Personen¹⁴⁷ (Lasteyrie du Saillant; N) einerseits und Kapitalgesellschaften¹⁴⁸ (National Grid Indus BV) andererseits zu differenzieren ist. Die EU-Kommission hatte geltend gemacht, dass sich Portugal nicht auf die National Grid Indus-Doktrin stützen könne. Der EuGH überträgt demgegenüber die Grundsätze des Urteils National Grid Indus zu Kapitalgesellschaften auch auf die Besteuerung von nicht realisierten Wertzuwachsen bei natürlichen Personen. Insoweit stellt er ausdrücklich fest, dass sein Urteil

146 Vgl. EuGH v. 29.11.2011, Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

147 Vgl. EuGH v. 11.3.2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138; EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.

148 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785.

National Grid Indus zwar im Kontext der Besteuerung von Wertzuwächsen bei Unternehmen erging. Gleichwohl habe er die in diesem Urteil aufgestellten Grundsätze in der Folgezeit aber auch auf die Besteuerung von Wertzuwächsen bei natürlichen Personen übertragen. In einer späteren Entscheidung stellte der Gerichtshof klar, dass bei der Anwendung der National Grid Indus-Grundsätze zwischen Steuereinzahlung und Besteuerungsaufschub differenziert werden müsste.¹⁴⁹

g) EuGH vom 15. März 2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184

In der Entscheidung „Picart“ hatte sich der EuGH¹⁵⁰ mit einem Randbereich der steuerlichen „Exit“-Regeln auseinanderzusetzen, nämlich mit deren Geltung im Verhältnis zur Schweiz. Da das Freizügigkeitsabkommen EU/CH Rechte enthält, die zumindest teilweise mit den Grundfreiheiten des AEUV vergleichbar sind, kommt dieser Problematik in Wegzugsfällen in die Schweiz immer wieder Bedeutung zu (vgl. Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit v. 21.6.1999, ABl. EU 2002 L 114, 6). In der Rechtssache C-355/16 – Picart – wurden französische Bestimmungen auf den unionsrechtlichen beziehungsweise den freizügigkeitsrechtlichen Prüfstand gehoben, die zur Besteuerung der Wertsteigerungen der Anteile eines beherrschenden Anteilseigners an einer französischen Gesellschaft bei seinem Wegzug in die Schweiz führten. Der Umzug erfolgte aus privaten Gründen. Daher war fraglich, ob die wirtschaftlichen Freiheiten einschlägig sind. Dies hatte der EuGH im Urteil N in einer ähnlichen Situation für die Niederlassungsfreiheit schon einmal bejaht.¹⁵¹ In den Schlussanträgen des Generalanwalts¹⁵² wurde der Anwendungsbereich der Rechte des Freizügigkeitsabkommens EU/CH jedoch enger interpretiert. Verneint wurde nämlich ein Verstoß der französischen „Exit“-Besteuerung gegen dieses Abkommen. In der „Picart-Entscheidung“ hat sich der Gerichtshof der Sichtweise des Generalanwalts angeschlossen.

h) EuGH vom 22. März 2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210

Bei den verbundenen französischen Rechtssachen C-327/16 und C-421/16 – Jacob/Lassus ging es vor dem Hintergrund der früheren Fusions-Richtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung (Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG 1990 L 225, 1) im Fall des Steuerpflichtigen Jacob um eine sogenannte „Exit“-Situation. Umstritten war vor dem vorliegenden Conseil d’État, ob eingedenk der in bestimmten Umwandlungsfällen steuerneutralen

149 Vgl. EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210, Rz. 82.

150 Vgl. EuGH v. 15.3.2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184.

151 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 24 bis 30.

152 Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Mengozzi v. 26.7.2017, C-355/16 – Picart, EU:C:2017:610.

Zuteilung von neuen Anteilen nach Art. 8 Abs. 1 der früheren Fusions-Richtlinie dessen Abs. 2 UAbs. 2 dem betreffenden Mitgliedstaat eine Besteuerung mit sofortiger Stundung der Steuerschuld erlaubte oder der Vorgang gar nicht als steuerbar behandelt werden durfte. Diese Fragestellung kann dann von erheblicher Bedeutung sein, wenn der Anteilseigner seine Anteile erst nach Wegzug in einen anderen Staat veräußert und jenem Staat aufgrund des Umzugs das Besteuerungsrecht zusteht. Eine derartige Situation war Gegenstand des Ausgangsverfahrens. Generalanwalt Wathelet sah in diesem Fall den Ursprungsmitgliedstaat zwar weiter im Besteuerungsrecht, verlangte jedoch eine Berücksichtigung von Wertveränderungen der Beteiligung bis zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung.¹⁵³ In seiner Entscheidung vom 22. März 2018 hat sich die Erste Kammer des EuGH der Sichtweise des Generalanwalts angeschlossen und dessen Argumentation in der Jacob/Lassus-Entscheidung nunmehr explizit bestätigt.¹⁵⁴ So stellt der Gerichtshof sehr deutlich klar, dass der im Ausgangsverfahren dieser Entscheidung in Rede stehende Sachverhalt sich von den Konstellationen unterscheidet, zu denen die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Wegzugsbesteuerung von Wertsteigerungen ergangen ist.¹⁵⁵

Daneben betont der Gerichtshof, dass die Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 49 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen steht, nach denen in dem Fall, dass die spätere Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile nicht unter die Steuerhoheit dieses Mitgliedstaats fällt, die Besteuerung der unter Besteuerungsaufschub stehenden Wertsteigerung zum Zeitpunkt dieser Veräußerung erfolgt, ohne eine etwaige, bei dieser Veräußerung realisierte Wertminderung zu berücksichtigen, während eine solche Wertminderung berücksichtigt wird, wenn der steuerpflichtige Anteilsinhaber zu ihrem Zeitpunkt seinen steuerlichen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat hat.¹⁵⁶ Es ist nach der EuGH-Judikatur Sache der Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts, im vorliegenden Fall insbesondere der Niederlassungsfreiheit, Modalitäten zur Anrechnung und Berechnung dieser Wertminderung vorzusehen.

Das deutsche Recht kannte mit § 6 Abs. 6 AStG a. F. eine Regelung, die den EuGH-Anforderungen entsprach. Daher hätte der Gesetzgeber entgegen im Schrifttum geäußerten Vermutungen nicht tätig werden müssen.¹⁵⁷ So erweist sich insbesondere die Interpretation der National Grid-Entscheidung, wonach der Herkunftsstaat (Wegzugsstaat) nicht verpflichtet sei, einen späteren Wertverlust im Aufnahmemitgliedstaat zu berücksichtigen, und zwar selbst dann, wenn dieser nachträgliche Verlust im Zuzugsstaat nicht geltend gemacht werden könne, als von den Grundsätzen der Jacob/Lassus-Entscheidung nicht gedeckt.¹⁵⁸

153 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2017:865.

154 Vgl. EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210, Rz. 82.

155 Vgl. etwa EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785.

156 Vgl. EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210, Rzn. 84, 86.

157 Vgl. Mitschke IStR 2017, 77; Wacker IStR 2017, 926 (927).

158 So aber Wacker IStR 2017, 926 (927), auf den sich die Gesetzesmaterialien berufen.

i) EuGH vom 26. Februar 2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138

Mit der aktuell noch nicht vollständig abgeschlossenen Streitsache „Wächtler“ hat der EuGH nach seinem Urteil in der Rechtssache Picart¹⁵⁹ einen Grundstein für die Auslegung und Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens (FZA) zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Schweiz vom 21. Juni 1999 im Hinblick auf das Eingreifen der Wegzugsbesteuerungsregelungen eines Mitgliedstaates gelegt.¹⁶⁰ Inhaltlich geht es darum, dass ein deutscher Staatsangehöriger mit Anteilen im Sinne des § 17 EStG seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt hat. Eine Stundung seiner Steuerschuld nach § 6 Abs. 5 AStG a. F. bleibt dem Anteilsinhaber auch im Einspruchsverfahren verwehrt.¹⁶¹

Auf das Vorabentscheidungsersuchen¹⁶² hin empfahl der Generalanwalt Wathelet dem Gerichtshof, das Fehlen einer Stundungsregelung bei Wegzug in die Schweiz als mit dem FZA unvereinbar anzusehen.¹⁶³ Der Gerichtshof folgt dem Generalanwalt im Kern, wenn er die Vorlagefrage dahin beantwortet, dass die sofortige Steuererhebung bei der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen bei Wegzug in die Schweiz gegen das FZA verstößt.¹⁶⁴ Der Begründungsansatz des Gerichtshofs überrascht nicht. Denn es entspricht robuster Judikatur des EuGH, dass die im FZA garantierte Freizügigkeit weitgehend Makulatur wäre, wenn ein Staatsangehöriger eines Vertragsstaats in seinem Herkunftsstaat allein deshalb benachteiligt werden dürfte, weil er sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat.

Im fortgesetzten Klageverfahren folgt das vorlegende Gericht der EuGH-Entscheidung.¹⁶⁵ Dies veranlasste die Finanzverwaltung, die beim BFH unter I R 35/20 anhängige Revision einzulegen.

3. Identifikation massiver Unionsrechtsprobleme der reformierten Wegzugsbesteuerung im Schrifttum

a) Zentrale Positionen zur grundfreiheitsrechtlichen Würdigung der reformierten Wegzugsbesteuerung in der Literatur

Wie der nachfolgende Literaturüberblick zutage fördert, finden sich im bisherigen Schrifttum nahezu ausschließlich solche Stimmen, die die Neuregelung für unionsrechtswidrig halten. So stellen Schönfeld/Erdem¹⁶⁶ fest: „Im Nachgang zur EuGH-Entscheidung in der Rs. Wächtler

159 Vgl. EuGH v. 15.3.2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184.

160 Vgl. Hohenwarter-Mayr, EWS 2019, 129.

161 Vgl. Zimmermann, in Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, 15. Aufl., Berlin 2021, 87.

162 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 14.6.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18.

163 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 27.9.2018 –C-581/17, Wächtler, EU:C:2018:779, Rn. 111.

164 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 69.

165 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 - 2 K 835/19.

166 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527.

Es dürfte lediglich eine Frage der Zeit sein, dass sich die Gerichte mit der Unionsrechtskompatibilität der reformierten Wegzugsbesteuerung befassen werden müssen.

hat sich die bereits langanhaltende Diskussion um die Europarechtskonformität der deutschen Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) nochmals deutlich verschärft.“ Ihre Empfehlung an die betroffenen Steuerpflichtigen formulieren sie wie folgt: „Man kann daher nur dazu auffordern, die Finanzgerichte mit künftigen Wegzugsfällen zu befassen.“¹⁶⁷

Oppel¹⁶⁸ geht davon aus, dass es nicht lange dauern wird, „bis die Gerichte (einschließlich des EuGH) sich erneut mit der Unionsrechtskonformität von § 6 AStG n. F. beschäftigen werden.“ Seine Analyse beschließt er mit der Feststellung, der Ersatz der unbegrenzten Stundung durch ein Ratenzahlungskonzept sei „erheblichen unionsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt.“¹⁶⁹

Oertel¹⁷⁰ – zwar nicht in dienstlicher Eigenschaft, gleichwohl als der Finanzverwaltung zuzurechnende Autorin – äußert: „Die zinslose und unbefristete Stundung war konzeptionell in die Jahre gekommen und bedurfte einer Überarbeitung.“ Ihr Ko-Autor Häck¹⁷¹ – der Beraterzunft angehörig – betont, dass es einer „Abschaffung der dauerhaften Stundung i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a. F. (...) nicht bedurft“ hätte. Die von ihm¹⁷² bereits an anderer Stelle diskutierte Frage, „ob die Abkehr von einer dauerhaften Stundung in EU-/EWR-Fällen (§ 6 Abs. 5 AStG a. F.) hin zu einer einheitlichen Ratenzahlung über sieben Jahre (§ 6 Abs. 4 AStG n. F.) (noch) im Einklang mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten und der Rechtsprechung des EuGH steht“, verneint er und weist darauf hin¹⁷³, dass der Gesetzgeber ebenso wie bereits das BMF¹⁷⁴ aus der Wächtler-Entscheidung des EuGH¹⁷⁵ keine dauerhafte Stundungsverpflichtung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung ableitete. Zutreffend führt er aus, dies stehe im Gegensatz zur ganz überwiegenden Auffassung des Schrifttums¹⁷⁶, des FG Baden-Württemberg in der Wächtler-Anschlussentscheidung¹⁷⁷ und des FG Köln¹⁷⁸.

167 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (533).

168 Vgl. Oppel, IWB 2021, 508 (518).

169 Vgl. Oppel, IWB 2021, 508 (519).

170 Vgl. Oertel in Häck/Oertel, ISR 2021, 286 (288).

171 Vgl. Häck in Häck/Oertel, ISR 2021, 286.

172 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 153 ff. (Stand: April 2020); Häck, ISR 2020, 17; Häck/Kahlenberg, IStR 2019, 253; Häck, ISR 2018, 189.

173 Vgl. Häck in Häck/Oertel, ISR 2021, 286 (288).

174 Vgl. BMF v. 13.11.2019 – IV B 5 - S 1325/18/10001:001, BStBl. I 2019, 1212; hierzu Häck, ISR 2020, 17.

175 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138.

176 Vgl. Schönfeld in FS Lüdicke, 2019, S. 567 (570); Oppel, IWB 2021, 508 (516 f.); Oellerich, EFG 2021, 25; Zimmermann, IStR 2021, 352 ff.; Pohl, Ubg 2020, 212 (214); Häck, ISR 2020, 17; Wilke, IStR 2020, 366 (370); Kahlenberg, IStR 2020, 378 (383 f.); Kühn/Weiss, IWB 2020, 46 (53); Schiefer, ISR 2020, 84 (86 ff.); Hohenwarther-Mayr, EWS 2019, 129 (137); Schlücke, IStR 2019, 264 ff.; Weiss, EStB 2019, 117; Häck/Kahlenberg, IStR 2019, 253 (257 ff.). A. A. – soweit ersichtlich – lediglich D. Hummel, ISR 2019, 436 ff.

177 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 – 2 K 835/19, EFG 2021, 20 (Revision beim BFH I R 35/20); hierzu Oellerich, EFG 2021, 25; Hörnicke, ISR 2021, 97.

178 Vgl. FG Köln v. 11.5.2021 – 2 V 1929/20, ECLI:DE:FGK:2021:0511.2V1929.20.00.

Zimmermann¹⁷⁹ konstatiert unter Verweis auf vorangegangene Äußerungen im Schrifttum,¹⁸⁰ die „Einschränkung der Stundung in EU/EWR-Fällen auf eine ratierliche Stundung“ widerspreche „dem in Wächtler bekräftigten Gebot einer unbefristeten Stundung bei der Entstrickung von Privatvermögen“ und sei „daher auf dieser Grundlage unionsrechtswidrig.“ Ferner verweist er darauf, dass die nunmehr gesetzlich verfügte Nichtberücksichtigung von Wertminderungen während der Stundung in Einzelfällen unionsrechtswidrig sein könnte.

Kahlenberg¹⁸¹ begrüßt das Aufgeben der Unterscheidung zwischen EU/EWR- und Drittstaatenfällen im Grundsatz. Die damit verbundene komplette Abschaffung einer dauerhaften Stundungsmöglichkeit dagegen aus unionsrechtlichen Gründen soll aber abzulehnen sein. Der Autor¹⁸² gelangt zu dem Ergebnis, im Kontext der Sofortzahlungsanordnung des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG „dürfte sich also weiterhin eine vorzeitige Fälligkeit der Wegzugssteuer infolge von Umwandlungsvorgängen aus unionsrechtlichen Gründen verbieten.“

Jesic/Leucht¹⁸³ fassen ihre Analyse damit zusammen, „dass der Wegfall des § 6 Abs. 5 AStG aF nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist.“

Hörnigke/Quilitzsch¹⁸⁴ betonen die offensichtlichen Zweifel der Verfasser der Gesetzesmaterialien an der Unionsrechtskonformität der Neuregelungen zur Wegzugsbesteuerung im Hinblick auf die Wächtler-Rechtsprechung des EuGH: „Unter Berufung auf diese ergangene Rechtsprechung erachtet das BMF nun auch die Neuregelung des § 6 Abs. 4 AStG-E **als wahrscheinlich unionsrechtskonform** (Hervorhebung durch Verf., nicht im Original).“ Ferner warnen sie:¹⁸⁵ „Diese Aussage ist nunmehr angesichts der Ausführungen zur Rechtssache Wächtler mit Vorsicht zu genießen.“ Zudem verweisen sie darauf, dass im Unionsfall im Rahmen der Amtshilfe die Beitreibung in Steuersachen immanent ist, so dass auch die Stellung von Sicherheiten unverhältnismäßig erscheine.¹⁸⁶

Wilke¹⁸⁷ vertritt im Kontext der Abschaffung der Verpflichtung Deutschlands als Wegzugsstaat zur Berücksichtigung nach Wegzug im Zuzugsstaat realisierter Wertminderungen die Meinung,

179 Vgl. Zimmermann, IStR 2021, 352 ff.

180 Vgl. Hörnigke/Quilitzsch ISR 2020, 152 (158 f.); Kahlenberg IStR 2020, 378 (383 f.); Schiefer ISR 2020, 84 (86 ff.); Wilke IStR 2020, 366 (369 f.).

181 Vgl. Kahlenberg, IStR 2020, 378 (383).

182 Vgl. Kahlenberg, IStR 2020, 378 (386).

183 Vgl. Jesic/Leucht, DStR 2021, 1913 (1918).

184 Vgl. Hörnigke/Quilitzsch, ISR 2020, 152 (154).

185 Vgl. Hörnigke/Quilitzsch, ISR 2020, 152 (154).

186 Vgl. Hörnigke/Quilitzsch, ISR 2020, 152 (159).

187 Vgl. Wilke, IStR 2020, 366 (369).

„dass die fehlende Möglichkeit, Wertminderungen zu berücksichtigen, gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV verstoßen dürfte.“

Schiefer¹⁸⁸ konstatiert, „die Berücksichtigung von Wertminderungen“ sei „in § 6 AStG-E nicht vorgesehen.“ Seine Einschätzung fasst er wie folgt zusammen: „Auch aufgrund der fehlenden Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen dürfte die Neuregelung des § 6 AStG-E erheblichen unionsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt sein.“

Nürnberg¹⁸⁹ betont: „Daneben ist im Gesetzentwurf neu, dass keine nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen mehr vorgesehen ist, wenn der Wegzug im EU- oder Europäischen Wirtschaftsraum erfolgt.“ Er beschließt seine Analyse mit folgender Einschätzung: „Ob der EuGH dies ebenfalls so werten wird, wird sich zeigen müssen.“

Nach Böskens¹⁹⁰ lässt sich ein Wertungsunterschied zwischen Betriebs- und Privatvermögen nicht begründen. Er gelangt daher zum Schluss, die „gefestigte und in Art. 5 Abs. 2 ATAD aufgegangene Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen“ ließe sich „mangels Wertungsunterschieds auf Anteile im Privatvermögen übertragen“. Daher habe die Reform der Wegzugsbesteuerung „von der bisher beim Wegzug ins EU/EWR-Ausland gewährten dauerhaften Stundung Abstand nehmen und eine ratierliche Zahlung über sieben Jahre vorsehen“ dürfen. Überdies wird die Auffassung vertreten, „Wertminderungen nach dem Wegzug werden richtigerweise nicht nachträglich berücksichtigt.“¹⁹¹

Häck¹⁹² gelangt in der Kommentierung des § 6 AStG zum Schluss, in der Fassung des ATAD-UmsG werde die Vorschrift den sich aus der EuGH-Rechtsprechung ergebenden unionsrechtlichen Rahmenbedingungen in EU-/EWR-Fällen nicht gerecht. Er verweist darauf, dass mit Schreiben vom 21. Juli 2021 bereits Beschwerde bei der Europäischen Kommission mit dem Ziel eingereicht wurde, ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV gegen Deutschland einzuleiten. Unter anderem erweise sich § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG insoweit als unionsrechtswidrig, als er auch eine Wegzugsbesteuerung in solchen Fällen auslöse, in denen das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile weder ausgeschlossen noch beschränkt werde. Das Ratenzahlungskonzept des § 6 Abs. 4 AStG verletze die Grundfreiheiten. Unionsrechtskonform sei allein die dauerhafte Stundung der Wegzugsbesteuerung bis zu einer tatsächlichen Realisation der in den Anteilen verhafteten

188 Vgl. Schiefer, *ISR* 2020, 84 (89).

189 Vgl. Nürnberg, *IWB* 2020, 330.

190 Vgl. Böskens, *Ubg* 2021, 589 (596).

191 Vgl. Böskens, *Ubg* 2021, 589 (597).

192 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., *Außensteuerrecht*, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 171.

stillen Reserven. Da der EuGH den Vergleich zum Steuerinländer anstelle und nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Wegzählern abstelle, könne die „Europarechtswidrigkeit auch nicht dadurch vermieden werden, dass § 6 Abs. 4 einheitlich für alle Wegzugsfälle“ gelte. Ebenso stelle die Sicherheitsleistung gegenüber einer Ratenzahlung stets ein milderes Mittel dar. Soweit § 6 Abs. 4 S. 2 AStG die Stundung nach § 6 Abs. 4 AStG „in der Regel“ von der Stellung einer Sicherheit abhängig machte, sei dies für EU-/EWR-Fälle unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass auf eine Sicherheitsleistung zu verzichten sei.

b) Zusammenfassung des unionsrechtlich fokussierten Literaturbefunds zur reformierten Wegzugsbesteuerung

Wie die vorstehende Analyse des existierenden Schrifttums gezeigt hat, konstatieren die einschlägigen Beiträge zwar mit verschiedenen Begründungsansätzen, im Ergebnis indessen nahezu einhellig die Unionsrechtswidrigkeit der reformierten Wegzugsbesteuerung. Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen soll es daher sein, den Diskussionsstand um einige Facetten zu erweitern und die unionsrechtliche Analyse zu ergänzen.

4. Ausgewählte Problembereiche der reformierten Wegzugsbesteuerung aus unionsrechtlicher Perspektive

a) Offenbarung massiver Zweifel an der Unionsrechtskonformität in den Gesetzesmaterialien

Die Gesetzesmaterialien führen an, dass die „im Gesetzentwurf nicht mehr vorgesehene Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten und EU-/EWR-Wegzügen bei der Stundungsdauer sowie der Verzicht auf die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen (...) der geänderten Rechtsprechung des EuGH entspreche.“¹⁹³ Zur Begründung werden die EuGH-Entscheidungen¹⁹⁴ National Grid Indus vom 29. November 2011 sowie Kommission/Portugiesische Republik vom 21. Dezember 2016 angeführt. Ferner stützen sich die Gesetzesmaterialien¹⁹⁵ auf einen Autor¹⁹⁶, der zum Zeitpunkt der fachwissenschaftlichen Veröffentlichung seiner Ausführungen als Vorsitzender Richter an einem Obersten Bundesgericht Vertreter der Judikative war. Dass es eher selten ist, dass sich Gesetzesmaterialien mit dem Fachschrifttum auseinandersetzen oder gar einzelne Beiträge zitieren und auswerten, muss nicht betont werden. Dass sie sich aber zur Begründung einer fundamentalen Abkehr von der bisherigen Rechtslage auf eine Meinungsäußerung eines exponierten Vertreters der Judikative stützen, mutet fragwürdig an. Eine literarische Einzelmeinung des Vorsitzenden Richters ausgerechnet desjenigen Senats des obersten deutschen Steuergerichts zu zitieren, der nach dem

Im wissenschaftlichen Schrifttum wird der Reform der Wegzugsbesteuerung nahezu einhellig die Unionsrechtskonformität abgesprochen.

193 Vgl. BT-Drs. 19/28652, S. 52.

194 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785; EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Europäische Kommission/Portugiesische Republik, ECLI:EU:C:2016:979.

195 Der folgende Passus des Zitats findet sich in sämtlichen Versionen des Gesetzgebungsverfahrens: „(... vgl. hierzu auch Wacker, IStR 2017 S. 926)“.

196 Wacker, IStR 2017, 926.

Geschäftsverteilungsplan über entsprechende Streitfälle zu judizieren hätte, wirft die Frage auf, ob den Verfassern der Gesetzesbegründung selbst keine überzeugenden Argumente für die gewandelte gesetzliche Regelung gewärtig waren. Angesichts des alleinigen Zitats einer Einzelmeinung ohne differenzierte Auseinandersetzung mit davon abweichenden Auffassungen in der Literatur setzen sich die Gesetzesmaterialien dem Vorwurf bewusster Einseitigkeit aus.

Am Text der Begründung der Gesetzesmaterialien¹⁹⁷ erstaunen ferner die dort formulierten Zweifel an der Unionsrechtskompatibilität der Neuregelungen, wenn dort ausgeführt wird: „Die Aussage des EuGH in seinem jüngsten Urteil zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz vom 26. Februar 2019, Rs. C-581/17 (Wächtler), Tz. 68, wonach die rätierliche Stundung „kostspieliger“ als eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei, scheint hierzu in Widerspruch zu stehen. Unter Berücksichtigung der Aussagen in der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zu EU-Wegzügen (vgl. EuGH-Urteile vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12 (DMC), und vom 21. Mai 2015, Rs. C-657/13 (Verder LabTec)), wonach eine zeitlich begrenzte Stundung als verhältnismäßig angesehen wird, dürfte eine rätierliche Stundung dennoch unionsrechtskonform sein. Im Übrigen sind auch keine Gründe für eine abweichende Verhältnismäßigkeitsprüfung hinsichtlich der Dauer der Stundung im Zusammenhang mit dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz oder hinsichtlich einer differenzierten Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen oder von Gesellschaftsanteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern erkennbar.“

Die Verwendung der konjunktivischen Form „dürfte“ lässt die Zweifel an der Unionsrechtskonformität deutlich hervortreten. Es ist eine sprachwissenschaftliche Banalität, dass durch die Verwendung von „dürfte“ im Konjunktiv II eine Vermutung ausgedrückt wird.¹⁹⁸ Eine Gesetzgebung, die auf Vermutungen der Unionsrechtskonformität basiert, bei denen sich der Gesetzgeber bereits im Verabschiedungszeitpunkt nicht sicher ist, ob diese gegeben ist, trägt weder zur Rechtssicherheit bei noch eröffnet sie Steuerpflichtigen eine rechtsstaatlich abgesicherte Planungsgrundlage. Ebenso leidet die Akzeptanz einer belastenden Vorschrift bei betroffenen Steuerbürgern, wenn bereits die Fachbeamten des dem Gesetzgeber die Feder führenden Bundesfinanzministeriums unionsrechtliche Zweifel an einer solchen belastenden Vorschrift für nicht unbegründet halten. Umso mehr irritiert, dass vom Gesetzgeber willentlich und wissentlich das Risiko der Unionsrechtswidrigkeit in Kauf genommen wird.

Dass nach Auffassung der Autoren der Gesetzesbegründung „keine differenzierte Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen oder von Gesellschaftsanteilen und sonstigen

197 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 48.

198 Vgl. <https://www.wortbedeutung.info/dürfte/>, besucht am 19.9.2021. Nach Heurung/Ferdinand/Kremer, IStR 2020, 90 (94), vermutet (Hervorhebung durch Verf., nicht im Original) der Gesetzgeber, dass „eine rätierliche Stundung dennoch unionsrechtskonform sein [dürfte]“.

Wirtschaftsgütern erkennbar¹⁹⁹ sein soll, lässt sich weder durch die EuGH-Judikatur noch durch das Schrifttum belegen. Denn bereits aufgrund der im Ertragsteuerrecht systematisch angelegten Dichotomie der Einkunftsarten sprechen überzeugende Gründe für eine unterschiedliche Besteuerung der Entstrickung von Betriebsvermögen im Vergleich zur steuerlichen Behandlung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen.²⁰⁰ Ein die Sichtweise der Gesetzesmaterialien unterstützendes Postulat hat der EuGH niemals formuliert. Im Gegenteil, in der Rechtssache National Grid Indus²⁰¹ begründete der EuGH die Nichtberücksichtigungspflicht von nachträglichen Wertminderungen in ausdrücklicher Abgrenzung zur Rechtssache N²⁰² damit, dass die überführten Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft National Grid Indus im Aufnahmestaat zur Erwirtschaftung von „Gewinnen“ eingesetzt werden und die Bewertung der Wirtschaftsgüter zudem steuerlich berücksichtigungsfähig ist. Dies kann beispielsweise durch Abschreibungen erfolgen.²⁰³ Im Zuzugsstaat geschaffenes Abschreibungspotenzial ist zweifelsfrei geeignet, den Liquiditätsnachteil aus einer Ratenzahlung in den Folgejahren abzumildern.²⁰⁴

Angesichts dieses Befundes enttäuscht, dass die Gesetzesmaterialien eine tiefergreifende Auseinandersetzung im Hinblick auf die Behandlung von Betriebs- respektive Privatvermögen vermissen lassen. Insgesamt ist festzuhalten, dass diese sich lediglich auf EuGH-Entscheidungen berufen, die die vom Gesetzgeber eingeführte Position vermeintlich stützen. Judikate des EuGH²⁰⁵, die Anlass für eine deutlich differenziert gelagerte unionsrechtliche Bewertung der Neuregelungen geben könnten, werden weder zitiert noch ausgewertet.

b) Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages

Die Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages hat am 29. Juli 2021 eine Ausarbeitung mit dem Titel „Zur Frage der Vereinbarkeit der Abschaffung der bisherigen Stundungsmöglichkeit bei der Wegzugsbesteuerung mit Unionsrecht“ vorgelegt.²⁰⁶ In der Expertise wird darauf hingewiesen, dass die Arbeiten des Fachbereichs Europa nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wiedergeben. Sie liegen vielmehr in der fachlichen Verantwortung

199 Vgl. BT-Drs. 19/28652, S. 52.

200 Vgl. Kraft, IStR 2018, 289 (295).

201 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785.

202 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.

203 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785. S. hierzu auch Kraft, IStR 2018, 289 (295); Mechtler/Spies, ISR 2017, 9 (10).

204 Vgl. Jesic/Leucht, DStR 2021, 1913 (1916).

205 Beispielsweise die EuGH v. 22.3.2018 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210 zu Fragen nach Wegzug im Zuzugsstaat realisierter Wertminderungen.

206 Vgl. Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa v. 29.7.2021, Az.: PE 6 3000 – 041/21, S. 14. Im Internet zugänglich unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/859798/eb29b457116becb2ac34f3fb7e6dbaec/PE-6-041-21-pdf-data.pdf>, zuletzt besucht am 6.1.2022.

der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Einzelne Passagen der Ausarbeitung geben indessen Aufschluss über mögliche unionsrechtliche Problembereiche.

So wird der Expertise entnommen, nach „Ansicht des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages (Unterabteilung Europa) dürfte wegen der durch die Beitreibungsrichtlinie gewährleisteten gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen in diesen Fällen ein konkretes Nichteinbringungsrisiko aber grundsätzlich ausscheiden.“²⁰⁷

In der Ausarbeitung selbst wird die Wächtler-Entscheidung des EuGH²⁰⁸ unter Berufung auf eine Auffassung im Schrifttum²⁰⁹ wie folgt interpretiert: „Möglicherweise wollte der EuGH so zu erkennen geben, dass er bei der Entstrickung von Privatvermögen auch weiterhin an dem Gebot einer unbefristeten Stundung festhalte.“

Die Einschätzungen der Expertise des Wissenschaftlichen Diensts des Bundestages zur Vereinbarung der Neuregelung mit den Grundfreiheiten lassen sich im Kern wie folgt zusammenfassen. Im Rahmen der Niederlassungsfreiheit gelangt die Ausarbeitung unter Gliederungspunkt 3.1.3.2.1. (Erforderlichkeit der ratiellen Stundung)/Seite 12 zu folgender Schlussfolgerung: „Eine abschließende Bewertung der Verhältnismäßigkeit der ratiellen Stundung obliegt daher dem EuGH.“

Ebenfalls im Rahmen der Diskussion der Vorgaben der Niederlassungsfreiheit unter Gliederungspunkt 3.1.3.2.2. (Erforderlichkeit der regelmäßigen Sicherheitsleistung)/Seite 14 weist die Expertise auf folgenden Aspekt hin: „Im Gesetzesentwurf wird die Einführung des regelmäßigen Erfordernisses einer Sicherheitsleistung nicht begründet. (Zimmermann, IStR 2021, 352, 358; vgl. BT-Drs. 19/28652.) Eine abschließende Bewertung ihrer Verhältnismäßigkeit obliegt dem EuGH.“

Die Analyse im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit²¹⁰ beschließt die Untersuchung in Gliederungspunkt 3.2.2. (Eingriff und Rechtfertigung)/Seite 15 mit folgender Erkenntnis: „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. (Vgl. Schlussanträge GA Mischo, 13.3.2003,

207 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 171.

208 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138.

209 Vgl. Zimmermann, IStR 2021, 352, 354.

210 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Mischo v. 13.3.2003 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2003:159.

Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), I – 2418.) Eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit von § 6 AStG n.F. mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit obliegt daher dem EuGH.“

Und schließlich formuliert die Studie im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit unter Gliederungspunkt 3.3.2. (Eingriff und Rechtfertigung)/Seite 18 als Quintessenz: „Eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit von § 6 AStG n.F. mit der Kapitalverkehrsfreiheit obliegt daher dem EuGH.“

Die wiederholte Wendung, wonach eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit von § 6 AStG mit den Grundfreiheiten des AEUV dem EuGH obliegt, mag einerseits als Selbstverständlichkeit gedeutet werden. Andererseits lässt sich daraus auch schließen, dass die Verfasser der Expertise immerhin solche Zweifel an der Unionsrechtskonformität der reformierten Wegzugsbesteuerung haben, dass sie eine Überprüfungsnotwendigkeit durch den EuGH für in höchstem Maße wahrscheinlich halten.

c) Ersatz des Stundungskonzepts durch das Ratenzahlungskonzept

Der Ersatz des bisherigen Stundungskonzepts durch das künftig geltende Ratenzahlungskonzept wird in der Literatur als von der Judikatur des EuGH nicht gedeckt und demzufolge nahezu einhellig als unionsrechtswidrig angesehen. Dabei stellt die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV die einschlägige Grundfreiheit dar. Zusätzlich prüft der Gerichtshof²¹¹ in einschlägigen Fallkonstellationen „das allgemeine Freizügigkeitsrecht des Art. 21 AEUV (ex-Artikel 18 EG-V), wonach jeder Unionsbürger das Recht hat, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten.

Bereits die Gesetzesmaterialien selbst weisen darauf hin, dass eine ratierliche Stundung als „kostspieligere“ Variante mit den vom EuGH entwickelten Leitprinzipien in Konflikt stehen könnte. Dieser Einschätzung ist im Kern nichts hinzuzufügen, hat der EuGH²¹² doch klar und eindeutig festgestellt, dass die Möglichkeit einer Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen „für den Steuerpflichtigen kostspieliger (ist, Einfügung durch Verf.) als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsähe.“

Dass die Gesetzesmaterialien die EuGH-Entscheidungen „DMC“²¹³ und „Verder LabTec“²¹⁴ als Belege anführen und diese zudem noch als „Aussagen in der jüngeren EuGH-Rechtsprechung

211 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.

212 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächter, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 68.

213 Vgl. EuGH v. 23.1.2014 - C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20.

214 Vgl. EuGH v. 21.5.2015 - C-657/13, Verder LabTec, ECLI:EU:C:2015:331.

zu EU-Wegzügen“ bezeichnen, stellt ein weiteres Rätsel der Gesetzesmaterialien dar. Denn eine EuGH-Entscheidung (Wächtler) aus dem Jahre 2019 ist nach der Logik der Zeitmessung „jünger“ als zwei Entscheidungen (DMC, Verder LabTec) aus den Jahren 2014 beziehungsweise 2015. Die Bezeichnung dieser beiden letztgenannten Judikate als „jüngere Rechtsprechung“ kann im Vergleich zur Wächtler-Entscheidung daher nur irritieren. Ob eine derartige Irritation mit Bedacht in Kauf genommen wurde oder ob sie unbeabsichtigt erfolgte, kann an dieser Stelle unerörtert bleiben. Gleichwohl ist der Einschätzung im Schrifttum beizupflichten, „dass die jüngsten und sich explizit auf § 6 AStG beziehenden Aussagen der Großen Kammer in der Rs. Wächtler den unionsrechtlichen Maßstab bilden.“²¹⁵ Die zu Betriebsvermögensfragestellungen ergangenen EuGH-Entscheidungen DMC beziehungsweise Verder LabTec vermögen insoweit gerade keine Referenzpunkte zu bilden.

In der Literatur²¹⁶ wird geschlussfolgert, angesichts der Erwägungen des EuGH in der Rechtsache „Wächtler“ sprächen kaum Argumente für das Petikum der Regierungsbegründung, dass „eine rätierliche Stundung dennoch unionsrechtskonform sein“ dürfte. Die Erläuterung in der Regierungsbegründung, dass kein Verstoß gegen europäisches Primärrecht vorliege, erweist sich mithin als nicht nachvollziehbar.²¹⁷

Zu betonen ist zusammenfassend schließlich, dass immerhin die Große Kammer des EuGH ausdrücklich hervorgehoben hat, dass eine Beschränkung des Niederlassungsrechts auch nicht durch ein Ratenzahlungskonzept gerechtfertigt werden könne.²¹⁸ Der deutsche Gesetzgeber hat sich bewusst dafür entschieden, diesen von der Großen Kammer des EuGH entwickelten Leitlinien die Gefolgschaft zu verweigern.

Die bewusste Inkaufnahme der Behinderung der grenzüberschreitenden Mobilität von Personen auch im Kontext eines EU/EWR-Wegzugs wirkt binnenmarktschädigend, wenn man sich vergegenwärtigt, dass die Personenfreizügigkeit als Eckpfeiler der Europäischen Union eine der zentralen Garantien der europäischen Integrationsidee darstellt.²¹⁹ Dass die in Art. 21 AEUV unmittelbar hinter der Unionsbürgerschaft geregelte Personenfreizügigkeit nach dem Grundverständnis der EU-Kommission eine besonders hervorgehobene Bedeutung hat, bedarf keiner besonderen Betonung, es handelt sich um das „wichtigste Merkmal der

215 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (530).

216 Vgl. Oppel, IWB 2021, 508 (518).

217 Vgl. Oppel, IWB 2021, 509.

218 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (528).

219 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (530).

Unionsbürgerschaft“.²²⁰ Demgemäß betont die EU-Kommission²²¹: „Das von den Bürgern am stärksten mit der Unionsbürgerschaft assoziierte Recht ist das Recht auf Freizügigkeit.“ Vor dem Hintergrund einer solch programmatischen Aussage steht es außer Frage, jedwede Beschränkung beziehungsweise Einschränkung des Freizügigkeitsrechts innerhalb der EU durch nationale Gesetzgeber besonders sensibel zu handhaben. Diesen Grundsatz hat der deutsche Gesetzgeber mit der reformierten Wegzugsbesteuerung allgemein und mit dem Ratenzahlungskonzept speziell missachtet.

Als Schlussfolgerung lässt sich daher zusammenfassen, dass das neu eingeführte Ratenzahlungskonzept in seiner Gesamtheit weder mit niederlassungsrechtlichen Grundprinzipien noch mit den von der EuGH-Judikatur konkret entwickelten Leitprinzipien in Einklang zu bringen ist. Basierend auf diesem Befund wird es lediglich eine Frage der Zeit sein, bis den deutschen Gerichten²²² und angesichts der jüngsten Vorgaben des BVerfG²²³ auch dem EuGH Gelegenheiten eröffnet werden, die unionsrechtliche Dimension des Ratenzahlungskonzepts zu überprüfen.

d) Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in der vom EuGH entwickelten Dimension

Bereits früh in seiner Rechtsprechungsgeschichte hat der EuGH festgestellt, dass in allen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten Eingriffe der öffentlichen Gewalt in die Sphäre jeder natürlichen oder juristischen Person einer Rechtsgrundlage bedürfen und verhältnismäßig sein müssen.²²⁴ Vom einzelnen Mitgliedstaat wird damit eine kohärente und substantiierte Darlegung der Verhältnismäßigkeit verlangt.²²⁵

Exemplifizieren lässt sich die Perspektive des EuGH in Bezug auf Angemessenheit und Verhältnismäßigkeit in einem von der Kommission gegen Belgien angestrebten Vertragsverletzungsverfahren.²²⁶ Der Gerichtshof musste dabei eine belgische Regelung überprüfen, wonach die nicht fristgerechte Vorlage der erforderlichen Nachweise für die Erteilung einer Aufenthaltsgenehmigung automatisch den Erlass einer Ausweisungsverfügung zur Folge hatte.

220 Vgl. EU-Kommission, Zweiter Bericht der Kommission über die Unionsbürgerschaft v. 27.5.1997 - COM(97) 230 final S. 29; EU-Kommission, Bericht über die Unionsbürgerschaft v. 8.5.2013 - COM(2013) 269 final S. 2. S auch Oppel, IWB 2021, 508 (517).

221 Vgl. BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT, DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN, Bericht über die Unionsbürgerschaft 2013 Rechte und Zukunft der Bürgerinnen und Bürger der EU; S. 2.

222 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (533): „Man kann daher nur dazu auffordern, die Finanzgerichte mit künftigen Wegzugsfällen zu befassen.“ S. auch Oppel, IWB 2021, 508 (518): „Vor diesem Hintergrund wird es nicht lange dauern, bis die Gerichte (einschließlich des EuGH) sich erneut mit der Unionsrechtskonformität von § 6 AStG n. F. beschäftigen werden.“

223 Vgl. BVerfG v. 4.3.2021 – 2 BvR 1161/19, IStR 2021, 363.

224 Nachweise bei Kokott, Europäisches Steuerrecht, § 2 Rz. 13 a.E.

225 Vgl. Frenz, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, S. 1309 f., 4103.

226 Vgl. EuGH, Rs. C-408/03, Slg. 2006, I-2647 – Kommission/Belgien; hierzu Frenz, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, S. 1309 f., 4168.

Der EuGH erkannte in diesem strengen Automatismus einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Recht aus Art. 21 AEUV und bewertete es konkret als unverhältnismäßig im engeren Sinne, an ein bloßes Fristversäumnis eine so schwere Sanktion zu knüpfen.

Die Widerrufsregelungen einer gewährten Ratenzahlung nach § 6 Abs. 4 S. 5 AStG greifen bereits bei geringen Verstößen gegen die Entrichtungspflichten (Nr. 1), die Mitwirkungspflichten (Nr. 2), bei Insolvenzanmeldung (Nr. 3), in der Folge von Anteilsübertragungen (Nr. 4) sowie beim Überschreiten von Vermögenstransfers der Gesellschaft an den oder die Gesellschafter ein (Nr. 5). Diese Tatbestände lösen eine nachfolgend als „Kurzfristfälligkeit“ bezeichnete Sofortzahlung noch ausstehender Steuerzahlungsraten aus. Durch die auf einen Zeitpunkt fällig werdenden Restraten können Fallbeileffekte eintreten. Diese Gefahr ist besonders dann virulent, wenn die zur Begleichung der noch ausstehenden Raten notwendige Liquidität kurzfristig nicht vorhanden oder nicht zu beschaffen ist.

Folglich stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber dem vom EuGH statuierten Verhältnismäßigkeitsgebot genügt. Diese Frage wird angesichts des Umstandes relevant, dass bei vergleichbaren im Inland verwirklichten Sachverhalten die Fallbeilwirkungen des § 6 Abs. 4 S. 5 AStG nicht eintreten.

Wird eine fällige Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet, so stellt § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 AStG die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats fällig. Diese Rechtsfolgeanordnung erweist sich als unverhältnismäßig im Sinne der EuGH-Wertungen. Denn sie knüpft die schwere Sanktion der Kurzfristfälligkeit sämtlicher noch ausstehender Raten an ein bloßes Fristversäumnis. Der Vorwurf der Unverhältnismäßigkeit der Rechtsfolgeanordnung ist insbesondere deshalb berechtigt, weil dem Steuerpflichtigen keine Exkulpation ermöglicht wird.

Die in § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 2 AStG geregelte Verletzung von Mitwirkungspflichten im Sinne des § 6 Abs. 5 AStG mit der schwerwiegenden Sanktion der Kurzfristfälligkeit sämtlicher noch ausstehender Raten zu belegen, erscheint ebenfalls überzogen. Diese Einschätzung drängt sich jedenfalls dann auf, wenn die vom EuGH entwickelten Verhältnismäßigkeitserwägungen den Maßstab bilden. Nach dem Wortlaut der Vorschrift kommt es auf die Gründe der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten nicht an. Da die einschlägigen Normen nicht als Ermessensvorschriften ausgestaltet sind, lassen sie der vollziehenden Behörde im Grunde genommen auch keinen Wertungsspielraum in Bezug auf die Gründe für nicht erfüllte Mitwirkungspflichten. Diese können sowohl in vom Steuerpflichtigen zu vertretenden Gründen ihre Ursache finden, ebenso aber bedingt sein durch Ereignisse, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat. Zu denken ist an familiäre Schicksalsschläge, an Krankheitssituationen, an objektive Unmöglichkeiten und weitere vom Steuerpflichtigen nicht zu vertretende Kalamitäten.

Im Hinblick auf die Insolvenzanmeldung (§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 3 AStG) besteht erhebliche Rechtsunsicherheit. Denn bislang ist nicht geklärt, ob sich der Begriff der Insolvenz auf die deutsche InsO bezieht oder ob auch Verfahren anderer Staaten, die einer Insolvenzprozedur vergleichbar sind, gemeint sein können. Auch setzt sich diese Regelung dem Vorwurf aus, nicht zu Ende gedacht zu sein. Ob es darüber hinaus ökonomisch sinnvoll ist, einen Anteilseigner zur Sofortentrichtung sämtlicher noch ausstehender Raten zu verpflichten, wenn er sich ohnedies bereits in einem Zustand der insolvenzbedingten Zahlungsunfähigkeit befindet, mag fraglich erscheinen. Dass sich durch die gesetzliche Anordnung der Rechtsfolge der Kurzfristfälligkeit die Beitreibungswahrscheinlichkeit wohl kaum erhöhen wird, muss als ebenso fragwürdig postuliert werden.

§ 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG schließlich dekretiert die Kurzfristfälligkeit ausstehender Raten, soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden. Neben der zu monierenden sprachlichen Ungenauigkeit ist der Regelung materiell in mehrfacher Hinsicht überschießende Tendenz zu attestieren. Diese liegt etwa vor, wenn eine unentgeltliche Übertragung durch einen Wegzügler auf einen unbeschränkt Steuerpflichtigen vorliegt. In einem solchen Fall entfällt die Rechtfertigung für eine Kurzfristfälligkeit, weil die stillen Reserven in den Anteilen im Inland verhaftet bleiben beziehungsweise deren steuerliche Erfassung neu begründet wird. Daher entzündeten sich auch bei dieser Regelung unionsrechtliche Zweifel an der Wahrung der Verhältnismäßigkeit der Bestimmung.

Werden Anteile im Zuge einer gesellschaftsrechtlichen Reorganisationsmaßnahme, beispielsweise einer Verschmelzung, einer Spaltung oder eines Anteilstauschs, veräußert und erhält der Veräußerer dafür Anteile an einer anderen Gesellschaft, ist ebenfalls der Tatbestand des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG verwirklicht. Auch insoweit besteht weder aus Sicherheitsgründen hinsichtlich des Zugriffs auf stille Reserven in den Ursprungsanteilen noch aus wegzugssteuerlichen Überlegungen die Notwendigkeit einer Kurzfristfälligkeit. Eine wegzugssteuerliche Sperre einer aus betriebswirtschaftlichen Gründen angezeigten Reorganisationsmaßnahme ohne Gefährdung des deutschen Steueranspruchs verstößt daher gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, zumal vergleichbare Inlandsfälle nicht zu entsprechenden scharfen Besteuerungsfolgen führen.

Schließlich kommt der Vermögenstransferregelung des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG überschießende Tendenz und damit im Hinblick auf den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erhebliche Fragwürdigkeit zu. Dies trifft insbesondere in solchen Fällen zu, in denen Ausschüttungen von Gewinnen erfolgen, die nachweislich betriebswirtschaftlich erst nach Wegzug des Anteilshabers von der Gesellschaft erwirtschaftet worden sind. Ebenso finden sich keine Rechtfertigungsgründe dafür, wieso nach Wegzug erbrachte Einlagen und deren Rückgewähr

zur Kurzfristfälligkeit Anlass geben könnte. Auch insoweit ist die scharfe Konsequenz der Kurzfristfälligkeit angesichts von Verhältnismäßigkeitserwägungen nicht zu rechtfertigen.

Die Vorschriftengruppe der § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1 bis 5 AStG birgt somit aufgrund überschießender Tendenzen gemessen am Maßstab des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in sämtlichen Varianten unionsrechtliche Defizite.

Schließlich konfligiert der prinzipielle Liquiditätsnachteil mit dem Verhältnismäßigkeitsgebot. Dieser Konflikt tritt dann zutage, wenn – wie empirisch zu beobachten ist – im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nicht in einem unternehmerischen Zusammenhang zur Erzielung regelmäßiger Einnahmen eingesetzt werden und typischerweise das wesentliche Vermögen einer Privatperson ausmachen.²²⁷ Anteilshaber von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen als wesentliches Vermögen verfügen im Regelfall nicht über eine solche Liquidität, wie sie bei Unternehmen typischerweise besteht.²²⁸ Auch anhand derartiger Erwägungen offenbart sich die Fragwürdigkeit der Gesamtregelung vor dem Hintergrund von Verhältnismäßigkeitserwägungen.

e) Nicht-Berücksichtigung realisierter Wertminderungen nach Wegzug

Werden nach Wegzug Anteilswertminderungen realisiert, weist der Steuerpflichtige nach, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht steuerlich erfasst, so berücksichtigt nach bisheriger Rechtslage Deutschland als Wegzugsstaat die Wertminderungen, vgl. § 6 Abs. 6 a. F. AStG. Zu einer derartigen Berücksichtigung hatte sich der deutsche Gesetzgeber nicht aus freien Stücken entschlossen, sondern weil die eindeutige Vorgabe durch die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache „N“ bestand. In der Rechtssache „N“ hatte der EuGH an eine verhältnismäßige Ausgestaltung einer Wegzugssteuer die Anforderung gestellt, dass nach dem Wegzug im Zuzugsstaat eingetretene Wertminderungen im Wegzugsstaat zu berücksichtigen sind.²²⁹

Diese Möglichkeit ist nach neuer Rechtslage nicht mehr vorgesehen. Begründet wird der Verzicht auf die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen

227 Vgl. Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 527 (531).

228 Vgl. dazu EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächter, ECLI:EU:C:2019:138.

229 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 55.

mit der – von den Gesetzesmaterialien behaupteten – geänderten Rechtsprechung des EuGH.²³⁰ Diese legislative Entwicklung gibt Anlass zur Verwunderung, haben doch sowohl Generalanwalt Wathelet in seinen Schlussanträgen²³¹ als auch der Gerichtshof²³² in der Entscheidung Jacob/Lassus eine fundamental entgegengesetzte Position für unionsrechtlich geboten gehalten.

In den Schlussanträgen²³³ wird darauf hingewiesen, die französische Regierung sei „der Auffassung, dass der Gerichtshof in dem Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 56), bereits anerkannt habe, dass die Nichtberücksichtigung der Wertminderungen, die nach der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft eingetreten seien, durch den Herkunftsmitgliedstaat dieser Gesellschaft im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten nicht als unverhältnismäßig betrachtet werden könne.“ Aufgrund der weiteren Analyse gelangt der Generalanwalt²³⁴ zu folgender Einschätzung: „Der Herkunftsmitgliedstaat durfte somit einem Steuerpflichtigen, der sein Niederlassungsrecht in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt hatte, die Anrechnung der unter dem Einfluss seiner nationalen Rechtsvorschriften entstandenen Wertminderung nicht verweigern, wenn dieser Vorteil einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt werden würde.“

Der Entscheidungsvorschlag des Generalanwalts²³⁵ liest sich nach den vorherstehenden Ausführungen erwartungsgemäß wie folgt: „Art. 49 AEUV verwehrt es einem Mitgliedstaat, in dem die Besteuerung der mit dem Austausch von Anteilen verbundenen Wertsteigerung nach Art. 8 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 90/434 bis zur späteren Veräußerung der erworbenen Anteile aufgeschoben wurde, diese Wertsteigerung zum Zeitpunkt dieser Veräußerung zu besteuern, ohne die nach dem Austausch eingetretene Wertminderung zu berücksichtigen, obwohl dieser Vorteil einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt werden würde. Dass die spätere Veräußerung der erworbenen Anteile nicht der Steuerhoheit dieses Mitgliedstaats unterliegt, rechtfertigt diese Diskriminierung nicht.“

230 Als Belege angeführt werden: EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785; EuGH v. 21.12.2016 - C-503/14, Europäische Kommission/Portugiesische Republik, ECLI:EU:C:2016:979. Zudem berufen sich die Gesetzesmaterialien auf Wacker, IStR 2017 S. 926, eine Auseinandersetzung mit anderweitiger Rechtsprechung bzw. anderweitigen Meinungen im Schrifttum erfolgt nicht. Vgl. BT-Drs. 19/28652, S. 47.

231 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2017:865.

232 Vgl. EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210.

233 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2017:865, Rz. 77.

234 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2017:865, Rz. 77.

235 Vgl. EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 – C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2017:865, Rz. 102, dritter Spiegelstrich.

Der Gerichtshof²³⁶ hat sich die rechtlichen Ausführungen des Generalanwalts zu eigen gemacht und seine Rechtsauffassung wie folgt zusammengefasst: „Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach, falls die spätere Veräußerung der erworbenen Anteile nicht in die Steuerhoheit dieses Mitgliedstaats fällt, die Wertsteigerung, deren Besteuerung aufgeschoben ist, zum Zeitpunkt dieser Veräußerung ohne Berücksichtigung einer dabei gegebenenfalls realisierten Wertminderung besteuert wird, während eine solche Wertminderung berücksichtigt wird, wenn der steuerpflichtige Anteilshaber zum Zeitpunkt der Veräußerung seinen steuerlichen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat hat. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts, im vorliegenden Fall insbesondere der Niederlassungsfreiheit, Modalitäten zur Anrechnung und Berechnung dieser Wertminderung vorzusehen.“

In diesem vom Gerichtshof entwickelten Rechtsgrundsatz kommt klar und eindeutig zum Ausdruck, dass der Wegzugsmitgliedstaat die nach Wegzug realisierte Wertminderung in Kapitalgesellschaftsanteilen jedenfalls dann nicht verweigern darf, wenn bei nicht weggezogenen Gebietsansässigen eine entsprechende Wertminderung steuerlich berücksichtigungsfähig ist. Nach positiver Rechtslage findet bei einem Umzug innerhalb Deutschlands auf den Umzugszeitpunkt keine Anteilsbewertung statt. Werden die Anteile zeitlich danach veräußert, also nach dem Umzugszeitpunkt, bildet der dann am Markt erzielte Veräußerungspreis die Bemessungsgrundlage für die Veräußerungsgewinnbesteuerung. Ist dieser Wert niedriger als der – nicht festgestellte – Anteilswert im Wegzugszeitpunkt, liegt es in der Natur der Veräußerungsgewinnermittlung, dass sich eine – fiktive – zwischen Umzugs- und Veräußerungszeitpunkt eingetretene Anteilswertminderung im Rahmen der Besteuerung eines Gebietsansässigen, hier eines Umzüglers innerhalb Deutschlands, steuermindernd auswirkt.

Fundamental anders stellt sich die Situation beim Wegzug ins Ausland dar. Bei einem Umzug in einen anderen Mitgliedstaat sind die Anteile zu bewerten. Neben der Grundregel der Sofortfälligkeit kommt künftig gegebenenfalls das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung. Hier gewährt das reformierte Gesetz keinerlei Berücksichtigung der zwischen Wegzugszeitpunkt und tatsächlichem Veräußerungszeitpunkt eingetretenen und realisierten Wertminderung. Da der Verzicht auf die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen gerade nicht der geänderten Rechtsprechung des EuGH entspricht, sondern klar mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs in Konflikt steht, stellt sie eine Verletzung des Rechts auf freie Wahl der Niederlassung von Inhabern von Kapitalgesellschaftsanteilen dar. Die Abschaffung der Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen könnte einen Unionsbürger von der Entscheidung über die freie Wahl seiner Niederlassung abhalten und stellt daher eine Beschränkung im Sinne der Grundfreiheitsdogmatik dar.

236 Vgl. EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210, Rz. 87, Dritter Leitsatz.

f) Drittstaat-fokussierte Kapitalverkehrsfreiheit im Kontext der Wegzugsbesteuerung

aa) *Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit*

In der Literatur²³⁷ besteht Einigkeit, dass die Grundsatzfrage ungeklärt ist, ob beziehungsweise inwiefern hinsichtlich der von § 6 AStG erfassten Konstellationen die Kapitalverkehrsfreiheit eingreift. Im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten beschränkt sich Art. 63 Abs. 1 AEUV (Ex-Art. 56 EGV) nicht nur auf das Verbot von Diskriminierungen **zwischen den Mitgliedstaaten**, sondern umfasst auch die **Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten**.²³⁸ Bei der Kapitalverkehrsfreiheit handelt es sich um die jüngste, im Jahre 1993 mit der Binnenmarktvollendung eingeführte Grundfreiheit.²³⁹ Vor dem Hintergrund der Drittstaatenerstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit erweist sich die Frage, ob diese Grundfreiheit im Bereich der Wegzugsbesteuerung zur Anwendung gelangen kann, als in höchstem Maße praxisrelevant.

Traditionell wurde unter dem primär unionsrechtlich geprägten Begriff des Kapitalverkehrs die Übertragung von Sach- oder Geldkapital zu Anlagezwecken über die Grenzen eines Mitgliedstaates verstanden. Mithin bestand nie ein Zweifel daran, dass grenzüberschreitende Transaktionen von Geld- und Sachkapital ohne Gegenleistung (Kapitalverkehr) umfasst waren, ebenso grenzüberschreitende Transaktionen von liquiden Mitteln im Rahmen von Austauschverträgen (Zahlungsverkehr), zum Beispiel Zahlung von Kaufpreisen, Löhnen und Gehältern etc. Der Gerichtshof²⁴⁰ hat ebenfalls darauf hingewiesen, dass vom Kapitalverkehr im Sinne von Art. 63 AEUV insbesondere direkte Investitionen in Form der Beteiligung an einem Unternehmen durch den Besitz von Aktien umschlossen sind, wenn dieser Aktienbesitz die Möglichkeit verschafft, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und an deren Kontrolle zu beteiligen (sogenannte Direktinvestitionen). Ebenso ist der Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt allein in der Absicht einer Geldanlage, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen (sogenannte Portfolioinvestitionen), unter den Begriff der Kapitalverkehrsfreiheit zu fassen.²⁴¹ Zum anderen entspricht es der mittlerweile als ständig zu bezeichnenden Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen sind.²⁴²

237 Nachweise bei Pohl in Brandis/Heuermann, § 6 AStG Rz. 8.

238 An frühen Verfahren in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten sind zu nennen EuGH v. 10.5.2007 - C-492/04, Lasertec, ECLI:EU:C:2007:273; EuGH v. 23.2.2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131; EuGH v. 30.6.2005 - C-452/04, Fidium Finanz AG, ECLI:EU:C:2006:631; FG Baden-Württemberg v. 14.10.2004 - 3 K 62/99, EFG 2005, 309.

239 Vgl. Kraft/Kraft, Unionsrecht wird Weltsteuerrecht – zum Siegeszug der Kapitalverkehrsfreiheit, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 405.

240 Vgl. EuGH 26.2.2019 – C-135/17, EU:C:2019:136 – X, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung.

241 Vgl. Kraft/Kraft, Unionsrecht wird Weltsteuerrecht – zum Siegeszug der Kapitalverkehrsfreiheit, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 405.

242 Vgl. u. a. EuGH v. 24.11.2016 - C-464/14, SECIL, ECLI:EU:C:2016:896, und die dort angeführte Rechtsprechung sowie EuGH v. 10.4.2014 - C-190/12, Emerging Markets, ECLI:EU:C:2014:249.

Im Schrifttum wurde – unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidung van Hilten-van der Heijden²⁴³ – lange Zeit kontrovers diskutiert, ob die bloße Verlegung des Wohnsitzes, also der Wegzug des Steuerpflichtigen, unter „Mitnahme“ der Beteiligung der Kapitalverkehrsfreiheit unterliege. Nach heutigem Stand der Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung wird zutreffend darauf hingewiesen²⁴⁴, dass der Wegzug ins Ausland in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Jedenfalls erscheint dieses Ergebnis zwangsläufig, wenn man mit der Rechtsprechung des EuGH eine Ungleichbehandlung zu Lasten der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Höhe von 1 Prozent in den Fällen des § 17 EStG unter die Kapitalverkehrsfreiheit fasst.²⁴⁵

Als Fragestellung verbleibt somit, ob eine unionsrechtswidrige Diskriminierung gleichwohl deshalb ausscheiden soll, weil durch den Wegzug kein Kapital bewegt wird. Unter Verweis auf die EuGH-Entscheidung van Hilten-van der Heijden²⁴⁶ wurde mitunter argumentiert, beim Wegzug erfolge keine finanzielle Transaktion, keine Übertragung von Eigentum und auch keine anderweitige Bewegung von Kapital.²⁴⁷ Die letztgenannte Sichtweise, wonach beim Wegzug kein Kapital bewegt werden soll, keine finanzielle Transaktion, keine Übertragung von Eigentum und auch keine anderweitige Bewegung von Kapital erfolgen soll, ist angesichts jüngerer Entwicklungen indessen als überholt zu qualifizieren.²⁴⁸ Denn der Europäische Gesetzgeber selbst hat in der ATAD den Begriff der „Übertragung von Vermögenswerten“ präzisiert.²⁴⁹ Art. 2 Abs. 6 ATAD definiert die Übertragung von Vermögenswerten als „den Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben.“²⁵⁰ Und Art. 2 Abs. 1 Buchst. c ATAD bestimmt, unter welchen Bedingungen der Steuerpflichtige in Höhe eines Betrags besteuert wird, der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht. Dies ist nach Buchst. c dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland verlegt, mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind.

243 Vgl. EuGH v. 23.2.2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131.

244 Vgl. Oellerich in Schaumburg/Englisch Europäisches Steuerrecht, 8.83 unter Verweis auf Bron, IStR 2006, 296; Köhler/Eicker, DStR 2006, 1871.

245 Vgl. EuGH v. 18.12.2007 - C-436/06, Grønfeldt, ECLI:EU:C:2007:820.

246 Vgl. EuGH v. 23.2.2006, Rs. C-513/03, IStR 2006, 309.

247 Vgl. Hahn DStZ 2000, 14 (17 f.); Lausterer BB-Spezial 8, BB 2006, 83; deutlich differenzierter mittlerweile Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 166.

248 Vgl. Kraft in Kraft, § 6 Rz. 112.

249 Richtlinie 2016/1164 des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts v. 12.7.2016, ABl. 2016 L 193, 1. („Anti Tax Avoidance Directive“ – ATAD).

250 Vgl. Kraft in Kraft, § 6 Rz. 112; zustimmend Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 164.

bb) Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit

Die vorstehenden Ausführungen belegen, dass Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und aus solchen Beteiligungen resultierende Dividenden unionsrechtlich nach der Rechtsprechung des EuGH von der Kapitalverkehrsfreiheit (*erga omnes*) geschützt sind. Daneben schützt die Niederlassungsfreiheit (intra-kommunitär) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und aus solchen Beteiligungen resultierende Dividenden. Anders gewendet überlappen sich die Schutzbereiche der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit. Demzufolge war der Gerichtshof bereits seit langem mit der Aufgabe konfrontiert, eine Abgrenzungsdogmatik zu entwickeln.

Die Abgrenzung, welche der beiden Verkehrsfreiheiten im Einzelfall zur Anwendung zu gelangen hat, verlief weder in der Rechtsprechung des EuGH noch in der des BFH immer geradlinig.²⁵¹ Gleichwohl hat der EuGH das Format einer Abgrenzungsformel entwickelt, die sich verkürzt und vereinfacht dahin umschreiben lässt, dass die – in einer Rechtsnorm angelegte – Voraussetzung der Ausübung eines „sicheren Einflusses auf die Entscheidungen einer Gesellschaft“ zur Anwendung der Niederlassungsfreiheit führt, die in einer fraglichen Rechtsnorm vorausgesetzte „Absicht der Geldanlage“ zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit.²⁵² Im Auge zu behalten ist insoweit, dass sich der sichere Einfluss in der Diktion des Gerichtshofs keinesfalls an der konkreten Beteiligungsquote in einem konkret zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt orientiert. Ausschlaggebend ist vielmehr nach der Judikatur des EuGH der Gegenstand der nationalen Norm, also gewissermaßen ihr „steuerrechtliches Design“. Unerheblich ist die tatsächliche Beteiligungsquote in einem konkret zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt. Angesichts dieses Befundes überrascht es nicht, dass der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit in Fällen für anwendbar gehalten hat, in denen eine Alleinbeteiligung vorlag oder die tatsächliche Beteiligungsquote nahezu 100 Prozent betrug.²⁵³ Eine im konkreten Fall in der relevanten nationalen Norm angelegte Beteiligungsquote von beispielsweise 10 Prozent hat der EuGH²⁵⁴ nicht für einen sicheren Einfluss genügen lassen. Dennoch ist bislang immer noch davon auszugehen, dass die Frage der relevanten Beteiligungsquote im Abgrenzungskontext der beiden Grundfreiheiten noch keine abschließende Klärung durch den EuGH gebracht hat.²⁵⁵

Die Abgrenzung dieser beiden Grundfreiheiten voneinander lässt sich verkürzt, vereinfacht und formelhaft wie folgt umschreiben: „Ausübung eines sicheren Einflusses auf die Entscheidungen

251 Vgl. Kraft, IStR 2017, 327 (328); Kraft, IStR 2018, 82 (83).

252 Vgl. Kraft, IStR 2017 327 (328).

253 Vgl. EuGH v. 20.9.2018 - C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743.

254 Vgl. EuGH v. 24.11.2016 - C-464/14, SECIL, ECLI:EU:C:2016:896.

255 Aus diesem Grunde kann es nur als „mutig“ bezeichnet werden, wie sich der BFH in seiner Entscheidung vom 19.7.2017 - I R 87/15, HFR 2018, 151, eingelassen hat: „Die Frage nach der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ist danach für das in Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 DBA-Belgien enthaltene Mindestbeteiligungserfordernis von 25 % zu beantworten. Bei einem solchen Quorum ist jedoch grundsätzlich die Niederlassungsfreiheit einschlägig (EuGH-Urteil *Idryma Typou* vom 21.10.2010 C-81/09, EU:C:2010:622; EuGH-Beschluss *Lasertec* vom 10.5.2007 C-492/04, EU:C:2007:273; jeweils für Beteiligungsschwellen von 25 %).“

einer Gesellschaft“, dann Niederlassungsfreiheit, „Absicht der Geldanlage“, dann Kapitalverkehrsfreiheit. Zu betonen ist nochmals, dass es nicht auf eine konkrete Beteiligungsquote ankommt, sondern auf das „Design“ einer grundfreiheitsrechtlich zu beurteilenden Rechtsnorm des nationalen Steuerrechts.

cc) *Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit im Kontext der Wegzugsbesteuerung*

Unabhängig von der weiteren, an Beteiligungsquoten orientierten Entwicklung der „Abgrenzungsdogmatik“ der Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit in der Judikatur des EuGH zeigen die vorstehenden Überlegungen, dass die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit mit guten Gründen auch in „echten“ Wegzugsfällen²⁵⁶ mit Drittstaatenbezug im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG zu bejahen ist. Dafür spricht neben der Bezugnahme des § 6 AStG auf § 17 EStG, der eine 1 Prozent-Beteiligung als relevantes Quorum genügen lässt, auch die nunmehr sekundärrechtlich erfolgte Präzision des Begriffs der „Übertragung von Vermögenswerten“. Wenn auch der EuGH bislang noch keine Gelegenheit hatte, über die Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit in Wegzugsfällen beziehungsweise im Kontext von Ersatztatbeständen zu judizieren, steht in jedem Falle fest, dass die 1 Prozent-Grenze des § 17 EStG in jedem Falle weit unter sämtlichen bislang diskutierten Quoten liegt.

In der Praxis kommt zunehmend solchen Konstellationen Bedeutung zu, in denen durch Erbschaft und/oder Schenkungen die Wegzugsbesteuerung im Sinne des Übertragungstatbestands des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG ausgelöst wird. Erfasst werden insoweit sämtliche Varianten der unentgeltlichen Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person. Dass sich diesbezüglich unionsrechtliche Bedenken anbringen lassen, sollte außer Frage stehen.²⁵⁷ Denn bei den durch den Übertragungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG erfassten Vorgängen (Schenkungen und Erbschaften) handelt es sich um „Kapitalbewegungen“²⁵⁸, die unter den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV fallen. Dass der Übertragungstatbestand bereits nach seinem Wortlaut auch grenzüberschreitende Schenkungen an ausländische juristische Personen, insbesondere (Familien-)Stiftungen erfasst, die konsequenterweise unionsrechtlich am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen sind, steht ebenfalls außer Frage.²⁵⁹

256 So die Terminologie bei Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 164.

257 Vgl. Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152 (154).

258 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 164 mit zahlreichen weiteren Nachweisen. Allgemein zu Schenkungen/Erbschaften und EuGH v. 30.6.2016 - C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496; EuGH v. 8.6.2016 - C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412 - Hünnebeck; EuGH v. 4.9.2014 - C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148 - Kommission/Deutschland; EuGH v. 23.2.2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131.

259 Vgl. zu dieser Problematik im Kontext des § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG Hessisches FG v. 7.3.2019 - 10 K 541/17, EFG 2019, 930; die zwischenzeitlich beim BFH unter II R 25/19 anhängige Revision wurde zurückgenommen.

Dieser Befund hat weitreichende Konsequenzen. Im Drittstaatenkontext vermag als relevante Grundfreiheit lediglich die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig zu sein. Nach dem klassischen Prüfschema des EuGH, Einschlägigkeit der Grundfreiheit – Vergleichspaarbildung – Rechtfertigung einer Beschränkung/Diskriminierung, hat die Untersuchung einer eventuellen Verletzung des Art. 63 AEUV einzelfallbezogen zu erfolgen. Erfolgt im Drittstaatenkontext mithin eine Übertragung, kann sich aufgrund der Anwendung des Art. 63 AEUV die Besteuerung aufgrund des Übertragungstatbestands des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG als unionsrechtswidrig erweisen.

In der Entscheidung X-GmbH²⁶⁰ verlangt der Gerichtshof das Bestehen eines rechtlichen Rahmens, der insbesondere vertragliche Verpflichtungen²⁶¹ vorsieht, die es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats ermöglichen können, die Richtigkeit von Informationen in einem Drittstaat zu überprüfen. Davon ist zumindest dann auszugehen, wenn Übertragungsfälle mit Bezug zu solchen Staaten erfolgen, die mit Deutschland Doppelbesteuerungsabkommen mit sogenannten „Großen Auskunfts-klauseln“ vereinbart haben.²⁶² Denn dann ermöglicht der rechtliche Rahmen – wie vom EuGH verlangt – dem deutschen Fiskus, sämtliche relevanten Informationen in Bezug auf die Durchführung der Besteuerung nach § 6 AStG zu erhalten. In derartigen Situationen erweist sich eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsieht, als geeignete Regelung. In der Terminologie des EuGH würde sich nämlich eine wie auch immer strukturierte Ratenzahlungskonzeption für den Steuerpflichtigen als kostspieliger erweisen.

5. Zusammenfassender Befund: Neuregelung der reformierten Wegzugsbesteuerung in weiten Bereichen unionsrechtswidrig

Die vorstehende Analyse hat zutage gefördert, dass – insbesondere gemessen an etablierter Judikatur des EuGH – die reformierten Bestimmungen teils evident gegen die vom EuGH entwickelten Maximen verstoßen, teils erheblichen unionsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt sind. Es hat sich – einmal mehr – bewahrheitet, was in jeweils anderem Zusammenhang Kofler²⁶³ anlässlich der 34. DStJG-Tagung im Jahre 2009 formuliert und Gosch²⁶⁴ bei der 36. DStJG-Tagung im Jahre 2012 weiterentwickelt hat: Der deutsche Gesetzgeber nimmt „sehenden Auges das Risiko der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auf sich.“²⁶⁵

260 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 - C-135/17, X-GmbH, ECLI:EU:C:2019:136.

261 Gemeint sind völkervertragliche Verpflichtungen.

262 Vgl. BFH v. 22.5.2019 - I R 11/19, BStBl. 2021 II, 265, Rz. 34.

263 Vgl. Kofler, DStJG Band 33 (2010), 213 (230).

264 Vgl. Gosch, DStJG Band 36 (2013), 201 (222).

265 Vgl. Gosch, DStJG Band 36 (2013), 201 (222); Kofler, DStJG Band 33 (2010), 213 (230).

Betrüblich erweist sich dieser Befund insbesondere vor dem Hintergrund des in Art. 4 Abs. 3 AEUV verorteten Loyalitätsgebots. Dieses bewirkt nach der Judikatur des EuGH²⁶⁶ die Pflicht des nationalen Gesetzgebers, in seinem innerstaatlichen Recht die Konsequenzen aus seiner Zugehörigkeit zur Union zu ziehen („effet utile“). Dass darunter auch die Beachtung der Judikatur des EuGH fällt, steht außer Frage.

II. Verfassungsrechtliche Analyse der reformierten Wegzugsbesteuerung

1. Befund zum Spannungsfeld zwischen Verfassungsrecht und reformierter Wegzugsbesteuerung

Die von der ATAD nicht verlangte, gleichwohl vom deutschen Gesetzgeber ins Werk gesetzte „Reform“ der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG wird in den Gesetzesmaterialien ausschließlich von unionsrechtlichen Erwägungen getragen. Eine verfassungsrechtliche Auseinandersetzung mit Problembereichen findet – trotz literarischer Vorarbeiten in sämtlichen Standardkommentaren zur Wegzugsbesteuerung – nicht statt. Selbstverständlich besteht keine Verpflichtung für die Verfasser der Gesetzesmaterialien, verfassungsrechtliche Problembereiche aufzuzeigen.

Bemerkenswert ist, dass der überaus langwierige Gesetzgebungsprozess der reformierten Wegzugsbesteuerung – auch nach deren Abschluss – zwar von einer „Flut“ von Stellungnahmen zu deren Unionsrechtskompatibilität gekennzeichnet ist, fast stets – wie vorstehend ausführlich begründet – mit der Konstatierung des Ergebnisses der Unionsrechtswidrigkeit. Verfassungsrechtlichen Erwägungen wird im aktuellen Schrifttum – soweit ersichtlich – nahezu kein Raum eingeräumt. Angesichts der teilweise dramatischen Verschärfungen der reformierten Wegzugsbesteuerung drängt sich eine grundrechtlich fokussierte Analyse auf.

Es ist Anliegen der nachfolgend skizzierten Überlegungen, die identifizierte literarische Lücke zumindest partiell zu schließen und den Blick auf einen gebotenen verfassungsrechtlich fokussierten Diskussionsprozess zu lenken.

2. Bisherige verfassungsrechtliche Rezeption der Wegzugsbesteuerung

a) Judikatur

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung hatte bislang lediglich in einer überschaubaren Anzahl von Fällen Gelegenheit zu einer allgemeinen Positionierung zur Verfassungsmäßigkeit der Wegzugsbesteuerung. Im Aussetzungsbeschluss vom 23. September 2008, I B 92/08, hat der BFH den nachfolgend wiedergegebenen Leitsatz entwickelt: „Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die sog. Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 AStG i.d.F. bis zur Änderung durch das

266 Vgl. EuGH v. 31.1.1984 - 286/82 und 26/83, Luisi und Carbone, ECLI:EU:C:1984:35; EuGH v. 10.4.1984 - 14/83, von Colson/Kamann, ECLI:EU:C:1984:153.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Wegzugsbesteuerung haben sich mit der Reform signifikant erhöht.

SEStEG vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) i.V.m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG i.d.F. der Änderungen durch das SEStEG vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) weder gegen Gemeinschaftsrecht noch gegen Verfassungsrecht verstößt.“

Insbesondere vermochte der Senat nicht zu erkennen, dass „§ 6 Abs. 1 AStG a.F. i.V.m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG n.F. (...) in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise zurück“ wirkt. Die Vorschrift stehe den Rechtsstaatserfordernissen des Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht entgegen. Schließlich lehnte der I. Senat ein – aus verfassungsrechtlichen Erwägungen – schützenswertes Vertrauen in die Beibehaltung einer nicht anwendbaren, gemeinschaftsrechtswidrigen Norm – hier: des als gemeinschaftsrechtswidrig erkannten § 6 AStG – ab.

Seine Judikatur hat der I. Senat des BFH in einem späteren Urteil²⁶⁷ bestätigt: „Die sog. Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 AStG i. d. F. bis zur Änderung durch das SEStEG v. 7. 12. 2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68) i. V. m. § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG i. d. F. der Änderungen durch das SEStEG verstößt weder gegen Abkommensrecht noch Gemeinschaftsrecht oder gegen Verfassungsrecht.“

Gleichheitsrechtliche Erwägungen standen im Fokus einer BFH-Entscheidung, in der unter anderem über die ungleiche Behandlung von Wegzug und Zuzug im Kontext der Wegzugsbesteuerung zu judizieren war. Der BFH²⁶⁸ hat im ersten Leitsatz des diesbezüglichen Beschlusses aus dem Jahre 1997 formuliert, § 6 Abs. 1 AStG verstoße nicht deshalb gegen Art. 3 GG, weil der Wegzug anders als der Zuzug besteuert werde. Diese Einschätzung dürfte auch nach geltender Rechtslage Gültigkeit beanspruchen, zumal der Wegzug eines steuerpflichtigen Inhabers von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sich a priori nicht als geeignet erweist, als Vergleichsmaßnahme mit dem Zuzug eines Inhabers von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft verglichen zu werden, welcher erstmalig durch den Zuzug in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt.

Schließlich konnte sich die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung zur vorgetragenen gesetzgeberischen Willkürproblematik in Bezug auf die Wahl der relevanten Beteiligungsschwelle positionieren. Bereits in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 1997 hat der BFH²⁶⁹ die Auffassung entwickelt, wonach § 6 Abs. 1 AStG insbesondere deshalb nicht gegen Art. 3 GG verstoße, als die Vorschrift des § 6 AStG (seinerzeit, der Verfasser) nur wesentliche Beteiligungen an

267 Vgl. BFH v. 25.8.2009 - I R 88, 89/07, BStBl. 2016 II, 438.

268 Vgl. BFH v. 17.12.1997 - I B 108/97, BStBl 1998 II, 558.

269 Vgl. BFH v. 17.12.1997 - I B 108/97, BStBl 1998 II, 558.

inländischen Kapitalgesellschaften erfasse. Zwar widerspreche die Differenzierung (zwischen Beteiligungen an inländischen und Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften) dem Welteinkommensprinzip, wie es mit der unbeschränkten Steuerpflicht verbunden sei. Am Welteinkommensprinzip sei auch § 6 AStG orientiert. Dennoch sei die getroffene Regelung nicht willkürlich²⁷⁰. § 6 AStG baue vielmehr auf der Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften auf, wie sie auch für andere Bereiche des deutschen Ertragsteuerrechts von Bedeutung sei.²⁷¹ Die in § 6 Abs. 1 AStG getroffene Regelung beschränke die Besteuerung auf die stillen Reserven, die nach einem Wegzug bei beschränkter Steuerpflicht im Falle einer Beteiligungsveräußerung als inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG erfasst werden könnten, für die jedoch die Vorschriften der DBA eine Besteuerung bei nur beschränkter Steuerpflicht häufig ausschlossen.²⁷² § 6 Abs. 1 AStG verlagere damit die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG grundsätzlich vorgesehene Besteuerung lediglich zeitlich vor. In diesem Kontext verdient der Hinweis Erwähnung, dass die Entscheidung zur Rechtslage erging, als der Gesetzgeber Beteiligungsveräußerungsgewinne noch nicht „flächendeckend“ nach § 20 Abs. 2 EStG der Besteuerung unterwarf und die für die Anwendung des § 17 EStG relevante Beteiligungsquote 25 Prozent betrug.

b) Literatur

Im Schrifttum²⁷³ zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Wegzugssteuernorm des § 6 AStG wird darauf hingewiesen, dass der BFH die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des § 6 AStG lediglich in einigen Sonderfragen beantwortet habe. Die Literatur identifiziert Teilbereiche der Wegzugsbesteuerung mit verfassungsrechtlichen Bezügen, die höchstrichterlich bislang noch nicht beurteilt werden konnten. Zutreffend wird ausgeführt, dass die verfassungsrechtlichen Fragen rund um § 6 AStG in der Praxis verhältnismäßig wenig Beachtung fänden und dass es an der Zeit sei, diese Diskussion zu intensivieren, da § 6 AStG verschiedene verfassungsrechtliche Berührungspunkte habe.²⁷⁴ Mithin kommt der These Berechtigung zu, dass die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG verschiedene verfassungsrechtliche Fragen aufwirft, deren abschließende Beantwortung durch das Bundesverfassungsgericht noch ausstehe.²⁷⁵

Dieser Bewertung ist eingedenk der verfassungsrechtlich noch nicht aufgearbeiteten Neukonzeption der reformierten Wegzugsbesteuerung in vollem Umfang zuzustimmen. Vor dem

270 A. A. Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 8 (16).

271 Der BFH exemplifiziert dies mit Verweis auf §§ 34c, 34d EStG, § 26 KStG.

272 Nach heutiger Fassung des OECD-Musterabkommens 2017 handelt es sich um solche Bestimmungen, die Art. 13 Abs. 5 des OECD-MA nachgebildet sind.

273 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 135.

274 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 135.

275 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 135.

Hintergrund einer fundamental geänderten Stundungskonzeption der Wegzugsbesteuerung sind verfassungsrechtliche Überlegungen gegebenenfalls unter völlig modifiziertem Blickwinkel neu zu beleuchten. Denn die Gesetzesmaterialien bemühen ausschließlich Ansatzpunkte des Unionsrechts. Angesichts dieses Befundes könnte der Prüfung der Vereinbarkeit der Wegzugssteuerreform mit Leitlinien des Verfassungsrechts gestiegene Bedeutung zukommen.

Zutreffend wird in der Literatur begründet, dass Art. 11 GG und Art. 12 GG eher nicht erfolgreich gegen eine Wegzugsbesteuerung aktiviert werden könnten,²⁷⁶ bezüglich Art. 11 GG finden sich insoweit auch Belege in der finanzgerichtlichen Judikatur.²⁷⁷ Ebenso wenig sei vor dem Hintergrund der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG eine (zwar) grundsätzlich vorstellbare Übermaßbesteuerung im Kontext der Wegzugsbesteuerung regelmäßig nicht zu beobachten.²⁷⁸ Ob sich ein solcher Befund in dieser Allgemeinheit unter dem Regime der reformierten Wegzugsbesteuerung noch aufrechterhalten lässt, ist zu untersuchen.

Es lassen sich verfassungsrechtlich nicht unproblematische Bereiche identifizieren, die bereits nach bisheriger Rechtslage und erst recht aufgrund der Konzeption der reformierten Wegzugsbesteuerung eine nähere Untersuchung erfordern. Dies gilt angesichts des Befundes, dass sie von höchstrichterlicher Judikatur bislang noch nicht thematisiert wurden beziehungsweise werden konnten.

Demnach sind zu diskutieren:

- die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes;
- die signifikante Beschränkung der Ausreisefreiheit in ihrer Wirkung als „Wegzugssperre“;
- die Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch eine Schlussbesteuerung unrealisierter Wertzuwächse;
- die Wirkung des verfassungsrechtlich begründeten Übermaßverbots im Hinblick darauf, ob nicht mildere Mittel zum gleichen steuerlichen Belastungserfolg führen können;
- eine mögliche Erdrosselungswirkung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts;
- die vom Gesetzgeber in Kauf genommene Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaft-/Schenkungsteuer.

Aus verfassungsrechtlicher Perspektive erweist sich die reformierte Wegzugsbesteuerung aus mehreren Gründen als problematisch.

276 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 135.

277 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 4.12.2007 - 12 K 19/04, DStRE 2008, 620 (622).

278 S. auch Kudert/Hagemann/Kahlenberg in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017, 27.

3. Verfassungsrechtliche Argumentationstopoi im Rahmen der Beurteilung der reformierten Wegzugsbesteuerung

a) Gleichheitsrechtliche Erwägungen

Ansatzpunkte zur verfassungsrechtlichen Analyse einer etwaigen Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG lassen sich im Kontext der reformierten Wegzugsbesteuerung gleich auf mehreren Ebenen identifizieren. Einer diesbezüglichen Problematisierung bedürfen die folgenden Themenbereiche:²⁷⁹

- Die unterschiedliche Behandlung verschiedener „Asset-Klassen“ im Wegzugskontext
- Die ungleiche Besteuerung innerstaatlicher Umzüge und zwischenstaatlicher Wegzüge
- Die unterschiedliche Behandlung von realisierten Anteilswertminderungen nach innerstaatlichem Um- beziehungsweise zwischenstaatlichem Wegzug

aa) *Ungleichbehandlung bestimmter Kapitalgesellschaftsanteile und anderer Vermögensgegenstände („Asset-Klassen“) im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Entstrickung*

Bezüglich der wegzugsteuerlichen Behandlung bestimmter Kapitalgesellschaftsanteile und anderer Vermögensgegenstände („Asset-Klassen“) bestehen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der sogenannten Entstrickung Unterschiede, die nachfolgend unter zweierlei Gesichtspunkten diskutiert werden. Ein erster gleichheitsrechtlicher Ansatzpunkt könnte darin gesehen werden, dass sich steuerlich verhaftete Wirtschaftsgüter des Privatvermögens²⁸⁰ ausmachen lassen, die anlässlich eines Wegzugs nicht unter eine Entstrickungsregelung fallen. Dies zeigt der Vergleich von Kapitalgesellschaftsanteilen im Sinne des § 17 EStG als inkriminierte „Asset-Klasse“ mit Wirtschaftsgütern, die vor Wegzug steuerlich verhaftet waren, indessen durch Wegzug steuerfrei entstrickt werden können.

So können in einem Nicht-DBA-Staat belegene Grundstücke des Privatvermögens, bei denen im Wegzugszeitpunkt die zehnjährige Frist für private Veräußerungsgewinne noch nicht abgelaufen ist, durch den Wegzug steuerfrei entstrickt werden, eine unmittelbare Besteuerung ist nicht vorgesehen. Eine dem § 6 AStG vergleichbare Realisierungsvorschrift anlässlich des Wegzugs für nach §§ 22 Nr. 3, 23 EStG verhaftete Grundstücke des Privatvermögens existiert nicht.

Diese Überlegung lässt sich steigern, wenn der Fall analysiert wird, in dem solche Grundstücke von einer Kapitalgesellschaft gehalten würden, an der ein wegzugswilliger Steuerpflichtiger

279 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 135.

280 Also solche Vermögensgegenstände, bei denen stille Reserven im Realisierungsfall der Besteuerung unterliegen würden.

mit mehr als 1 Prozent beteiligt wäre. In einer solchen Situation würde § 6 AStG greifen, die Wegzugsbesteuerung würde eintreten. Bestünde das Vermögen einer solchen Kapitalgesellschaft ausschließlich aus im Ausland belegenen Grundstücken, wären zwei wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte evident unterschiedlich besteuert. Denn direktes Eigentum an im Ausland belegenen Grundstücken dürfte als wirtschaftlich mit solchen Grundstücken vergleichbar erachtet werden, die über eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung gehalten werden. Der Gesetzgeber nimmt es mithin in Kauf, verschiedene „Asset-Klassen“ wegzugsteuerlich extrem unterschiedlich zu behandeln.

Zum Vergleich erscheint noch ein Blick auf die ertragsteuerliche Behandlung inländischer Grundstücke anlässlich eines Wegzugs angezeigt. Im Inland belegene Grundstücke des Privatvermögens bleiben nach Wegzug innerhalb der Frist für private Veräußerungsgewinne steuerlich verhaftet, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Entsprechendes gilt im Übrigen ohne zeitliche Befristung für Anteile an „inländischen“ Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG, bei denen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland besteht, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG.

Ein weiterer gleichheitsrechtlicher Ansatzpunkt besteht darin, dass unabhängig vom absoluten Wert eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG stets in den Anwendungsbereich des § 6 AStG fällt, eine Beteiligung hingegen, die die Schwelle des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG nicht erreicht, prinzipiell vom Anwendungsbereich des § 6 AStG ausgenommen bleibt.

Zum einen sind die Schwellenwerte zu thematisieren, die über § 17 EStG auf § 6 AStG durchschlagen.

Beispiel:

Die unbeschränkt Steuerpflichtige X ist zu 100 Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt. Im Wegzugszeitpunkt bestehen stille Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen in vergleichsweise geringem Umfang, beispielsweise in Höhe von 200.000 Euro. Ohne Zweifel sind diese stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt von den Rechtsfolgen des § 6 AStG erfasst, das heißt die Wegzugsbesteuerung greift.

Die unbeschränkt Steuerpflichtige Y ist zu 0,1 Prozent an einer (börsennotierten) Kapitalgesellschaft mit hoher Marktkapitalisierung beteiligt. Im Wegzugszeitpunkt bestehen stille Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen in überaus hohem Umfang, beispielsweise in Höhe von 20.000.000 Euro. Ohne Zweifel sind diese stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt von den Rechtsfolgen des § 6 AStG nicht erfasst, das heißt der Wegzug kann ohne Besteuerung erfolgen.

Ob dieses Ergebnis als sachgerecht beurteilt werden kann, erscheint diskutabel. Denn durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007²⁸¹ wurde § 20 Abs. 2 EStG in der heute noch geltenden Struktur eingeführt mit der Folge, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gemäß § 20 Abs. 2 EStG auch negative und positive Kapitalerträge aus Veräußerungen im Privatvermögen zum steuerpflichtigen Einkommen gehören.²⁸² Demzufolge sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen unabhängig von der Beteiligungsquote sämtliche kapitalgesellschaftlichen Anteilsveräußerungsgewinne im Privatvermögen basierend auf verschiedenen Rechtsgrundlagen – einerseits § 17 EStG, andererseits § 20 Abs. 2 EStG – der Ertragsbesteuerung unterworfen. Wegzugssteuerlich indessen formuliert § 6 Abs. 1 AStG lediglich für Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG einen Tatbestand, und zwar unabhängig von der absoluten Höhe stiller Reserven in den Anteilen.

Dieser Befund mag als unbefriedigend erachtet werden, insbesondere fällt es schwer, die substantiell unterschiedliche Besteuerung entstandener stiller Reserven vor dem Hintergrund gleichheitsgerechter Besteuerung zu rechtfertigen. Diese Einschätzung beansprucht insbesondere dann Berechtigung, wenn man sich wie oben skizziert eine Kapitalgesellschaft mit ausschließlich im Nicht-DBA-Ausland belegenen Grundstücken als Aktivvermögen vorstellt. In Bezug auf eine gleichheitsadäquate Steuerbehandlung zeigt ein solches Vergleichsobjekt, dass die steuerfreie Entstrickung bei direktem Halten der Grundstücke einerseits und die steuerpflichtige Entstrickung beim Halten der Grundstücke im Gewand einer Kapitalgesellschaft kaum rationalen Rechtfertigungsargumenten zugänglich ist.

Ferner ist es unbestritten, dass der Gesetzgeber im Bereich der Wegzugsbesteuerung wie allgemein im Unternehmenssteuerrecht nicht wohlfeil agieren kann und genötigt ist, verfassungsrechtliche Grundkoordinaten im Auge zu behalten.²⁸³ Gleichwohl dürfte die gesetzgeberische Wertentscheidung noch in dem Rahmen liegen, den das Bundesverfassungsgericht üblicherweise mit dem weiten politischen Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers umschreibt.

bb) Ungleiche Besteuerung innerstaatlicher Umzüge und zwischenstaatlicher Wegzüge

Das Ertragssteuerrecht basiert auf dem Markteinkommensprinzip, das bei den Gewinneinkunftsarten durch das Realisationsprinzip und bei den Überschusseinkunftsarten durch das Zuflussprinzip konkretisiert wird. Abweichungen vom Markteinkommensprinzip im Rahmen der Gewinneinkunftsarten sind durch explizite gesetzliche Grundlagen legitimiert, vgl. etwa § 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG im Kontext der Entstrickungsbesteuerung. Ausnahmen von dem für die Überschusseinkunftsarten geltenden Zufluss-/Abflussprinzip sind nur in engem Rahmen bei

281 BGBl. 2007 I, 1912.

282 Vgl. Schmidt/Levedag, EStG-Kommentar, § 20 Rz. 145; Kempf in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich, § 20 Rz. 5.

283 Vgl. Gosch, GmbHR 2017, 695.

wiederkehrenden Zuflüssen vorgesehen. Bei den von § 6 AStG i. V. m. § 17 EStG erfassten Tatbeständen handelt es sich um Einkunftstatbestände des Privatvermögens, die aufgrund gesetzlicher Fiktion als gewerblich behandelt werden. Qualifiziert man die dem § 6 AStG zugrundeliegende Beteiligung ihrem Charakter nach als Privatvermögen, dann ist die steuerliche Erfassung nach dem Zuflussprinzip zu beurteilen. Berücksichtigt man dagegen die Umqualifizierung im Rahmen des § 17 EStG als gewerbliche Einkünfte, ist als Beurteilungsmaßstab das Realisationsprinzip heranzuziehen. Den von § 6 Abs. 1 AStG formulierten Tatbeständen liegt weder eine Realisation durch eine Markttransaktion noch ein Zufluss zugrunde. Demzufolge bedarf eine Besteuerung ohne Markttransaktion im Kontext einer Qualifizierung als Betriebsvermögen (Gewinneinkunftsart) beziehungsweise eine Besteuerung ohne Zufluss liquider Mittel im Kontext einer Qualifizierung als Privatvermögen (Überschusseinkunftsart) in beiderlei Hinsicht einer besonderen Rechtfertigung. Eine solche Rechtfertigung fehlt für den Fall der Wegzugsbesteuerung.

Basierend auf diesem Ausgangsbefund könnte die systemkonforme Nichtbesteuerung rein innerdeutscher Um- beziehungsweise Wegzüge gegenüber der systemdurchbrechenden Besteuerung transnationaler Ansässigkeitsveränderungen ihre besondere Rechtfertigung allenfalls in einer Sicherstellung des deutschen Besteuerungsanspruchs finden. Dieser kann anlässlich eines innerdeutschen Umzugs unproblematisch verwirklicht werden. Innerhalb der EU kann der deutsche Besteuerungsanspruch ohne jegliche überbordende administrative Hürden einerseits durch Erklärungspflichten sowie Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen, andererseits durch sekundärrechtlich begründete Sicherungsmechanismen gewährleistet werden. Durch die Umsetzung der sekundärrechtlichen Instrumente der EU-Amtshilferichtlinie²⁸⁴ sowie der EU-Beitreibungsrichtlinie²⁸⁵ in deutsches Mitgliedstaatenrecht durch das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG)²⁸⁶ sowie das EU-Beitreibungsgesetz²⁸⁷ beziehungsweise vergleichbare nationale Regelungen in den Mitgliedstaaten sind insoweit die Voraussetzungen einer effektiven Vollstreckung²⁸⁸ geschaffen worden. Vom EU-Amtshilfegesetz beziehungsweise EU-Beitreibungsgesetz sowie entsprechenden Regelungen in anderen Mitgliedstaaten sind auch wegzugssteuerliche Tatbestände erfasst. Dies gilt sowohl für den Beendigungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG als auch für den Übertragungstatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG. Demzufolge sind keinerlei Gründe ersichtlich, ein Sonderregime für Wegzüge ins EU-Ausland zu normieren.

284 RL 2011/16/EU des Rats v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG, ABl. EU 2011, L 64/1, zuletzt geändert durch RL (EU) 2018/822 des Rats v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. EU 2018, L139/1.

285 RL 2010/24/EU v. 16.3.2010, ABl. EU 2010 L 84, 1.

286 EU-Amtshilfegesetz v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; Änderungen Art. 4 des Ges. v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.

287 EU-Beitreibungsgesetz v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

288 Vgl. Czakert, in Schönfeld/Ditz, 1867.

Dem Risiko einer Nichteinziehbarkeit der wegzugsbedingten Steuer ist mithin im EU-Rahmen hinreichend effektiv begegnet worden.

Vergleichbar stellt sich die Rechtslage im Kontext von Wegzügen in Staaten dar, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen mit großer Auskunftsklausel vereinbart hat. Nach dem zwischenstaatlich anerkannten Territorialitätsprinzip endet das Recht eines Staats, steuerrelevante Informationen zu den in seinem Hoheitsgebiet der Steuerpflicht Unterworfenen zu beschaffen, prinzipiell an den eigenen Staatsgrenzen. Vor diesem Hintergrund ist es das Anliegen der abkommensrechtlichen Klausel zum Informationsaustausch (Art. 26 OECD-Musterabkommen), für eine effektive Durchsetzung abkommensrechtlicher Regelungen als Bestandteil internationaler Amtshilfe zu sorgen. Die Vorschrift unterstützt demgemäß den notwendigen Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den Finanzverwaltungen der jeweiligen Vertragsstaaten.

Der zentrale Wesensgehalt der sogenannten großen Auskunftsklausel des Art. 26 Abs. 1 OECD-Musterabkommen besteht darin, Informationen bereitzustellen, die nicht lediglich einen Auskunftsverkehr zur Durchsetzung des jeweiligen DBA ermöglichen (sog. kleine Auskunftsklausel), sondern auch einen solchen zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts.

Erfolgt mithin ein Wegzug in einen DBA-Staat mit großer Auskunftsklausel, stellt angesichts des von § 6 AStG formulierten Steuertatbestands ohne Liquiditätszufluss eine Stundung das verfassungsrechtlich gebotene wesentlich mildere Mittel dar, um die in Deutschland entstandenen stillen Reserven in den Anteilen bei finaler Anteilsveräußerung zu besteuern. Dem Risiko eines Steuerausfalls bei Weiterzug in einen Staat ohne Auskunftsverpflichtung könnte legislatorisch ebenfalls mit im Vergleich zur jetzigen Konzeption der Steuererhebung bei Wegzug dem milderen Mittel der Stellung einer Sicherheit begegnet werden.

cc) Realisierte Anteilswertminderungen nach Wegzug

Im Hinblick auf die aufgehobene Berücksichtigung von Wertminderungen, die nach Wegzug im Vergleich mit der Bewertung zum Wegzugszeitpunkt realisiert wurden, führen gleichheitsrechtliche Erwägungen dazu, dass zwei wesentlich gleiche Sachverhalte signifikant ungleich besteuert werden. Beim Wegzug innerhalb Deutschlands erfolgt eine steuerliche Berücksichtigung der Wertminderungen, wohingegen eine solche beim Wegzug ins Ausland ausgeschlossen ist. Für diese Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte ist keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich. Demzufolge verlangen verfassungsrechtliche, insbesondere gleichheitsrechtliche, Erwägungen die Berücksichtigung entsprechender nach Wegzug realisierter Wertminderungen.²⁸⁹

289 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 144.

b) Verunmöglichung des Grundrechts auf Ausreisefreiheit („Wegzugssperre“)

In der seinerzeit zu Berühmtheit gelangten „Elfes-Entscheidung“²⁹⁰ hatte das Bundesverfassungsgericht²⁹¹ Gelegenheit, sich zum Schutzbereich des Art. 11 GG (Grundrecht auf Freizügigkeit) zu äußern. Es kam zur – im Schrifttum weithin geteilten – Auffassung, dass die Ausreisefreiheit beziehungsweise die Auswanderungsfreiheit von dieser Norm nicht geschützt werden. Schon der Wortlaut spreche nicht dafür, dass auch ein Grundrecht auf freie Ausreise aus dem Bundesgebiet von Art. 11 GG gewährt werden sollte, auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift gebe dafür keinen Anhalt. Ausreisefreiheit beziehungsweise Auswanderungsfreiheit sollen nur von der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) umfasst werden.²⁹²

Mithin ist sowohl nach verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung²⁹³ als auch nach ganz überwiegender Auffassung in der Literatur²⁹⁴ davon auszugehen, dass die Ausreisefreiheit als Bestandteil der allgemeinen Handlungsfreiheit grundrechtlich geschützt ist. Art. 2 Abs. 1 GG wird dahingehend verstanden,²⁹⁵ dass dieses Grundrecht „bei richtiger (aber auch nur bei richtiger) Auslegung im Übrigen auch eine angemessene, der Bedeutung des Schutzgutes Rechnung tragende Gewährleistung der Ausreisefreiheit sicherstellen“ könne.

Im Hinblick auf steuerliche Problemlagen im Zusammenhang mit der Ausreisefreiheit deutet das BVerfG²⁹⁶ in seinem Judikat zu § 2 AStG an, dass es die Verfassungswidrigkeit des § 2 AStG bejaht hätte, wenn diese Norm dem Steuerpflichtigen praktisch die Entscheidungsfreiheit über eine (dauerhafte) Ausreise genommen hätte. Da keine Gründe ersichtlich sind, warum diese Entscheidung insoweit nicht auf § 6 AStG übertragbar sein sollte, lohnt ein näherer Blick auf die Ausführungen des BVerfG: „[...] Auf den Entschluß, den Wohnsitz zu verlegen, dadurch einzuwirken, daß eine fortwirkende inländische Steuerpflicht nach der Wohnsitzverlegung eintritt, ist jedenfalls dann kein unverhältnismäßiges Mittel zur staatlichen Steuerung des Verhaltens Einzelner, wenn diese Wohnsitzverlegung [...] auch nicht annähernd dem Handeln des typischen Auswanderers gleichkommt. Dieses Handeln ist dadurch gekennzeichnet, daß auch alle wesentlichen wirtschaftlichen Bindungen zu dem bisherigen Wohnsitzstaat beendet werden; diese Auswanderer nimmt § 2 Abs. 1 und Abs. 5 Satz 2 AStG von der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht gerade aus. Je mehr sich demgegenüber der Betreffende

290 Vgl. grundlegend BVerfG v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 34 (Elfes).

291 Vgl. BVerfG v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 34 (Elfes); BVerfG v. 14.5.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, unter 4) b) und 4) b) aa).

292 Vgl. Epping, Grundrechte, 9. Auflage, 2021, Rz. 746.

293 Vgl. BVerfG v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 34 (Elfes); BVerfG v. 14.5.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, unter 4) b) und 4) b) aa).

294 Vgl. Rossi, Beschränkungen der Ausreisefreiheit im Lichte des Verfassungs- und Europarechts, Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 127, No. 4 (2002), pp. 612-654 (616) mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

295 Vgl. Epping, Grundrechte, 9. Auflage, 2021, Rz. 746 mit weiteren Nachweisen.

296 Vgl. BVerfG v. 14.5.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

noch am inländischen wirtschaftlichen Leben beteiligt, zugleich aber sich steuerliche Vorteile aus der Verlegung seines Wohnsitzes zu verschaffen sucht, umso weniger geht es ihm darum, die von Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Ausreisefreiheit zu verwirklichen. [...] Andererseits will er aber zugleich auch im Inland in erheblicher Weise wirtschaftlich tätig bleiben, anstatt auch diese Tätigkeiten ins Ausland zu verlegen (und damit möglicherweise seiner dort besonders günstigen steuerlichen Lage verlustig zu gehen). Ein solches Verhalten eigener oder ehemals eigener Staatsangehöriger muß kein Staat tatenlos hinnehmen. Vielmehr ist es zulässig, ja konnte dem Gesetzgeber zur Aufrechterhaltung gerechter Besteuerungsverhältnisse im Inland nachgerade als geboten erscheinen, den Anreiz für ein solches „Doppelspiel“ zu vermindern, indem dessen inländische steuerliche Vorteile auf das unvermeidliche Mindestmaß zurückgeführt werden. § 2 Abs. 1 und Abs. 5 S. 2 AStG halten sich der Sache nach in diesem Rahmen des rechtsstaatlich Zulässigen und verstoßen daher insoweit auch nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG. Ebenso läßt der von der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht ausgehende – und beabsichtigte – steuerliche Druck dem Betreffenden noch genügend Spielraum, sich für oder gegen die Wohnsitzverlegung zu entscheiden. Auch wenn er bei seinem Entschluß zur Wohnsitzverlegung bleibt, wird durch die neue Steuerpflicht nicht der gesamte, bei der Pflege der wirtschaftlichen Inlandsinteressen erzielte Ertrag zugunsten des deutschen Staates abgabepflichtig, geschweige denn die Substanz der hierfür verwendeten Wirtschaftsgüter entzogen.“

Diese Ausführungen des BVerfG wurden im Kontext der bisherigen Wortlautfassung des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG zutreffend dahin interpretiert,²⁹⁷ dass jedenfalls dann die Ausreisefreiheit des Wegziehenden verletzt sein könne, wenn dieser angesichts der drohenden Steuerfolgen faktisch gezwungen ist, von einem Wegzug Abstand zu nehmen. In jedem Falle beanspruchten derartige Bedenken nach bisheriger Rechtslage Gültigkeit bei Wegzügen, die nicht für die besondere Stundung des § 6 Abs. 5 AStG qualifizierten.²⁹⁸ Eine unmittelbare Besteuerung wurde schon nach bisheriger Rechtslage lediglich dann für verfassungsrechtlich zulässig gehalten,²⁹⁹ wenn durch den Wegzug die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet erscheine und kein milderer Mittel zur Sicherstellung dieses Anspruchs existiere.

Die Problematik einer derartigen faktischen „Wegzugssperre“ hat sich nach nunmehr geltender Rechtslage drastisch verschärft. Dies lässt sich anhand eines einfachen Beispiels illustrieren:

297 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 138.

298 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 138.

299 Vgl. Kraft, AStG-Kommentar, § 6 Rz. 37.

Beispiel:

Die Alleingesellschafterin einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH möchte von ihrem Grundrecht auf Ausreisefreiheit Gebrauch machen. Über weiteres nennenswertes Vermögen verfügt die Gesellschafterin nicht. Ihren Lebensunterhalt bestreitet sie mit einem angemessenen Geschäftsführergehalt.

Eine Anteilsbewertung führt zur Erkenntnis, dass die Anteile stille Reserven in Höhe von 3.000.000 Euro tragen, die im Wegzugsfall als realisiert gelten würden, vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG. Unter Vernachlässigung weiterer Einkünfte und etwaiger die Bemessungsgrundlage mindernder Abzüge wären die als realisiert geltenden stillen Reserven nach dem Teileinkünfteverfahren³⁰⁰ zu besteuern. Mithin beträgt die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage 1.800.000 Euro.

Die sich aus dieser Bemessungsgrundlage nach dem für den Veranlagungszeitraum 2022 gültigen Einkommensteuertarif (Grundtabelle) errechnende Einkommensteuer beträgt 792.398 Euro zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 43.582 Euro. Diese Beträge sind prinzipiell sofort fällig, alternativ kommt die Entrichtung in sieben Jahresraten aufgrund einer positiven Ermessensentscheidung durch die Finanzverwaltung in Betracht.

Beide Fallkonstellationen – Sofortfälligkeit wie Ratenzahlung – bergen das unmittelbar einsichtige wirtschaftliche Potenzial, die Anteilsinhaberin von ihren Wegzugsplänen abzubringen. Denn mangels weiteren Vermögens und angesichts der absehbaren Steuerbelastung wird es im Bereich des Wahrscheinlichen liegen, dass die Anteilsinhaberin ihr grundrechtlich geschütztes Wegzugsvorhaben aufgibt.

Die exemplifizierte Konstellation illustriert, dass der These einer durch den Gesetzgeber geschaffenen „Wegzugssperre“ Berechtigung zuzusprechen ist. Es liegt nahe, diese verfassungsrechtlich (wie unionsrechtlich) als unzulässig abzulehnen.³⁰¹ Das Beispiel zeigt weiter, dass sich die reformierte Wegzugsbesteuerung mithin im Einzelfall als geeignet erweist, eine Verunmöglichung des Grundrechts auf Ausreisefreiheit zu bewirken. In einem solchen Fall verletzt die reformierte Wegzugsbesteuerung das Grundrecht auf Ausreisefreiheit.

300 Vgl. AEASTG 6.0.1.

301 Vgl. Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 157.

c) Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips

In der Literatur³⁰² wird weiterhin geltend gemacht, § 6 AStG missachte das Leistungsfähigkeitsprinzip durch eine Schlussbesteuerung von Wertzuwächsen in Kapitalgesellschaftsanteilen, ohne dass ein Zufluss liquider Mittel vorläge. Der Steuerzugriff belastet die Zahlungsfähigkeit³⁰³, für die entsprechende Liquidität erforderlich ist. Liquidität fließt indessen weder im Rahmen der Grundform noch im Rahmen der Ersatztatbestände der Wegzugsbesteuerung zu. Dies ist vor dem unbestrittenen Hintergrund zu würdigen, dass der Leistungsfähigkeitsgrundsatz gerade in seiner Funktion als Schutzprinzip³⁰⁴ grundsätzlich Liquidität voraussetzt.³⁰⁵ Mangels Liquiditätszuflusses kann die von der Wegzugsbesteuerung vorgesehene Schlussbesteuerung nicht gerechtfertigt werden. Dass dies im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip problematisch ist, weil mit dem Wegzug kein leistungsfähigkeitssteigernder Geldzufluss erfolgt, steht außer Frage.³⁰⁶ Denn seiner legislatorischen Intention nach und im Hinblick auf seine unmittelbaren Wirkungen stellt der Steuerzugriff zusätzlichen Liquiditätsentzug dar.³⁰⁷

Eingedenk dieses Befundes ist zu konzedieren, dass § 6 AStG deutsche Steueransprüche zeitlich vor eine tatsächliche Anteilsveräußerung zieht, die beim eigentlichen Grundtatbestand des § 17 EStG erst durch eine Transaktion am Markt entstehen würden. Angesichts dieser vom Gesetzgeber in Kauf genommenen Besteuerung ohne Liquiditätszufluss verletzt die Formulierung eines Steuertatbestands ohne Liquidität eine zentrale Grundvoraussetzung der Fähigkeit zur Steuerzahlung.³⁰⁸ Denn wie bereits herausgestellt sieht der Leistungsfähigkeitsgrundsatz vorhandene Liquidität als Grundvoraussetzung der Fähigkeit zur Steuerzahlung an. Dieser grundlegende Befund wird von der Wegzugsbesteuerung durchbrochen. Ein Besteuerungstatbestand wird geschaffen, indem eine gewinnrealisierende Anteilsveräußerung durch eine Form der „Entstrickung“ ohne Liquiditätszufluss substituiert wird. Die Wegzugsbesteuerung bereits in ihrer bisherigen Ausprägung verletzt somit – vorbehaltlich der Ewigkeitsstundung des § 6 Abs. 5 a. F. AStG – das Leistungsfähigkeitsprinzip. Gelegenheit zur Stellungnahme zu einer derartigen Fragestellung hatte zumindest das BVerfG bislang allerdings noch nicht.

Nach der Rechtslage unter der reformierten Wegzugsbesteuerung ist die Ewigkeitsstundung weggefallen. Gesetzlicher Regelfall ist nunmehr die Sofortzahlung, ausnahmsweise kommt ein ermessenabhängiges Ratenzahlungskonzept in Betracht. Dass die Sofortzahlung geeignet ist,

302 Vgl. Pohl in Brandis/Heuermann, § 6 AStG Rz. 13.

303 Vgl. P. Kirchhof 57. DJT 1988, Bd. 1, Gutachten F, S. 12 f.

304 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 521.

305 Vgl. Kirchhof, StuW 1985, 319, 322, 324 f.; Kirchhof, StuW 1984, 297, 298 f., 305, 313; Tipke FS Kruse, 2001, S. 215, 220; Dziadkowski, BB 2000, 399, 400.

306 Vgl. Kraft, AStG-Kommentar, § 6 Rz. 36.

307 Vgl. Wendt, NJW 1980, 2111, 2113.

308 Vgl. Vogel, StuW 1974, 193, 199.

mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu kollidieren, ist evident. Denn ohne Liquiditätszufluss fehlen im Normalfall die liquiden Mittel zur Steuerentrichtung. Ob eine von der Rechtsprechung³⁰⁹ dem Steuerpflichtigen zugemutete Fremdkapitalaufnahme immer möglich ist, hängt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Anteilnehmers ab.

Aber auch das ermessenabhängige Ratenzahlungskonzept birgt Konfliktpotenzial mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Einfache Berechnungsbeispiele in realistischen Szenarien demonstrieren, dass bei entsprechender Vermögensstruktur auch in Ratenzahlungskonstellationen nicht zwangsläufig über die zur Steuerzahlung notwendigen liquiden Mittel verfügt wird. Mag eine von der Rechtsprechung geforderte Kreditaufnahme noch zumutbar erscheinen, würde sich ein aufgrund der Wegzugsbesteuerung faktisch einstellender Zwang, die Anteile zu veräußern, um die Steuerzahlung leisten zu können, verfassungsrechtlich begründete Grundsätze verletzen. Eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre jedenfalls dann gegeben, wenn der Anteilnehmer zur Veräußerung seiner Existenzgrundlage in Form seiner Beteiligung gezwungen wäre, um seine Steuerzahlungsverpflichtungen zu erfüllen.

d) Mildere Mittel zur Erreichung des Belastungserfolgs

Die konzeptionelle Fundierung der steuerlichen Belastungsidee der Wegzugsbesteuerung basiert darauf, dass eine Aufteilung von Besteuerungsrechten in Bezug auf entstandene stille Reserven zwischen dem Wegzugs- und dem Zuzugsstaat erfolgt. Bis zum Wegzugszeitpunkt entstandene stille Reserven sollen dem Steuerregime des Wegzugsstaats zuzuordnen sein, ab dem Zuzugszeitpunkt entstehende stille Reserven sollen der Besteuerungshoheit des Zuzugsstaats zugehörig sein. In Bezug auf die normative Umsetzung im § 6 AStG steht bezüglich der Durchsetzung der steuerlichen Belastungsidee der Wegzugsbesteuerung außer Frage, dass sie zwar geeignet ist, den Besteuerungsanspruch zu formulieren und durchzusetzen. Angesichts einer Liquiditätsbelastung ohne Zufluss liquider Mittel erweist sich eine Diskussion als angezeigt, ob nicht auch mildere Mittel zur Erreichung desselben Belastungserfolgs denkbar sind. Diese Frage wird mehrheitlich klar bejaht, denn mildere Mittel zur Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs anstelle einer Sofortbesteuerung stehen dem Gesetzgeber zur Verfügung.³¹⁰

So kommt eine tatbestandliche Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht in Betracht. Diese müsste so konzipiert sein, dass sie auch von ehemals unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilnehmern in Zeiträumen ihrer nach Wegzug eingetretenen beschränkten Steuerpflicht erzielte Beteiligungsveräußerungsgewinne dem Regime der beschränkten Steuerpflicht unterstellt.

309 Vgl. BFH v. 29.9.1994 - III S 5/94, BFH/NV 1995, 370; BFH v.8.3.1990 - IV R 34/89, BStBl. II 1990, 67.

310 Vgl. Kudert/Hagemann/Kahlenberg in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie - Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017, 33.

Angeregt wird ferner, die vom Bundesverfassungsgericht³¹¹ entwickelte Treaty-Override-Doktrin im Rahmen der Wegzugsbesteuerung konsequent zur Anwendung zu bringen. Der vom Bundesverfassungsgericht gebilligte „Treaty Override“ könnte so eingesetzt werden,³¹² dass bei einer nach Wegzug erfolgenden tatsächlichen Veräußerung eine deutsche Besteuerung des Anteilsveräußerungsgewinns eintritt. Daraus wird abgeleitet, die ultima-ratio-Besteuerung des § 6 AStG könne nur dann als Rechtfertigungsgrund überzeugen, wenn abkommensrechtliche Regelungen dem deutschen Besteuerungsrecht tatsächlich entgegenstünden.³¹³ Dies aber tun sie eingedenk der Judikatur des BVerfG zum „Treaty Override“ gerade nicht.

e) Erdrosselungswirkung

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BVerfG³¹⁴ und ist im Schrifttum³¹⁵ wohl auch akzeptiert, dass die Auferlegung von Geldleistungspflichten die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, also die Garantie des privatnützigen Eigentums, zwar grundsätzlich unberührt lässt. Aus diesem thesenartigen Programmsatz der verfassungsgerichtlichen Judikatur kann indessen nicht abgeleitet werden, dass der steuerliche Zugriff auf das privatnützige Eigentum nicht an Art. 14 GG zu messen sein sollte und nicht gegen ein Übermaß zu mäßigen wäre.³¹⁶ Denn das BVerfG betont wiederholt den Grundsatz, dass eine die Steuerquelle beeinträchtigende Belastung, die nicht durch die aus der Quelle sprudelnden Erträge finanzierbar ist und deshalb erdrosselnd wirkt, gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG verstößt.³¹⁷ Anders gewendet³¹⁸ bedeutet dies, dass die Besteuerung gegen Art. 14 GG verstößt,³¹⁹ soweit sie die Vermögenssubstanz berührt, also nicht mehr nur aus den Erträgen, sondern nur durch Verwertung der Steuerquelle selbst beglichen werden kann.

Der für die nachfolgende Analyse relevante Befund lautet daher, dass eine Steuer erdrosselnd ist, wenn die steuerliche Belastung nicht aus den Erträgen einer Steuerquelle, sondern nur durch Verwertung der Quelle selbst erbracht werden kann.³²⁰ Ein faktischer Zwang zur Verwertung einer Steuerquelle zur Begleichung der Steuerschuld kann in eine Konfiskation münden, die als entschädigungslose Entziehung von Vermögenswerten verstanden wird.³²¹ Auch bereits

311 Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

312 Vgl. Schnitger, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 104.

313 Vgl. Kudert/Hagemann/Kahlenberg in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017, 33.

314 Vgl. Kirchhof, NJW 1987, 3224, der darauf hinweist, dass dies der ständigen Rechtsprechung des BVerfG entspreche.

315 Vgl. z. B. Buschmann ZRP 2020, 186 (188); Reifarth-Belli/Lechtenberg, DStR 2021, 2222; Kirchhof, NJW 1987, 3224.

316 Vgl. Kirchhof, NJW 1987, 3224.

317 Vgl. Kirchhof, NJW 1987, 3224 mit Nachweisen aus der BVerfG-Judikatur.

318 Vgl. Reifarth-Belli/Lechtenberg, DStR 2021, 2222.

319 Vgl. Reifarth-Belli/Lechtenberg, DStR 2021, 2222; Kirchhof, NJW 1987, 3224 f.; BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; Nachreiner ZEV 2005, 1 (3); Buschmann ZRP 2020, 186 (188).

320 Vgl. Nachreiner, ZEV 2005, 1; Kirchhof, NJW 1987, 3217, 3224.

321 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 426.

eine bloß teilweise Konfiskation des Besteuerungsgegenstands hat zur Folge, dass ein Verstoß gegen Art. 14 GG gegeben ist.³²² Dies lässt sich damit begründen, dass es sich bei einer – auch teilweisen – Konfiskation um einen Substanzeingriff handelt, der im System des Art. 14 GG nicht vorgesehen ist,³²³ da es sich weder um eine Inhalts- und Schrankenbestimmung noch um eine – entschädigungspflichtige – Enteignung handelt.

Im Schrifttum³²⁴ findet sich die wohl auch empirisch erhärtete Vermutung, wonach die Anteile an Kapitalgesellschaften insbesondere in inhabergeleiteten Familienunternehmensstrukturen häufig die einzigen nennenswerten Vermögensbestandteile ausmachen. In derartigen Konstellationen ist es ohne besondere Phantasie vorstellbar, dass die Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung betroffene Steuerpflichtige mangels anderweitig verfügbarer Liquiditätsressourcen dazu nötigen könnte, die Anteile zur Begleichung der wegzugstatbestand-sinduzierten Steuerverbindlichkeit zu veräußern. Eine derartige Verwertungsnotwendigkeit der Steuerquelle, nämlich der Anteile an der Kapitalgesellschaft, käme im Sinne der obigen Definition einer Konfiskation gleich. Die Steuerschuld könnte also nicht mehr nur aus den Erträgen selbst beglichen werden, sondern nur durch die Verwertung der Steuerquelle. Nach der Rechtsprechung des BVerfG wäre insoweit eine „Erdrosselungssituation“ gegeben.³²⁵ Denn da die beeinträchtigende Belastung sich als nicht durch die aus der Quelle sprudelnden Erträge finanzierbar erweisen würde, wäre ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG zu besorgen.³²⁶

Somit lässt sich zusammenfassen, dass – entgegen der bislang wohl mehrheitlichen Sichtweise in der Literatur – die reformierte Wegzugsbesteuerung in nicht zwangsläufig atypisch gelagerten Fällen geeignet sein kann, erdrosselnd zu wirken und demgemäß gegen die verfassungsrechtlich verbürgte Eigentumsgarantie verstößt. Denn ein „Eingriff in die Kapitalsubstanz“³²⁷ läge vor, die Auferlegung der Steuerpflicht würde im Sinne der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung „den Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen“.³²⁸

322 Vgl. Nachreiner ZEV 2005, 1 (3); Buschmann ZRP 2020, 186 (188).

323 Vgl. Nachreiner ZEV 2005, 1 (3) mit Verweis auf Papier, DVBl 1980, 787, 790 sowie auf verfassungsgerichtliche Rechtsprechung.

324 Vgl. Häck in Häck/Oertel, ISR 2021, 286 (292).

325 Vgl. Kirchhof, NJW 1987, 3224.

326 Vgl. die Nachweise aus der Rechtsprechung des BVerfG bei Kirchhof, NJW 1987, 3224.

327 Vgl. BVerfG v. 19.12.1978 - 1 BvR 335, 427, 811/76, BVerfGE 50, 57 (104 ff.).

328 Vgl. BVerfG v. 24.7.1962 - 2 BvL 15/61, 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221 (241).

f) Kumulation von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer

Die Kumulation von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer wird vom Gesetzgeber prinzipiell in Kauf genommen. Die als Remedur gedachte Norm des § 35b EStG vermag nicht in sämtlichen denkbaren Fällen das Kumulationsproblem zu lösen.

Im Schrifttum wird diskutiert, im Hinblick auf § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a. F. zu überlegen, ob es im Einzelfall eventuell durch Kumulation von Vermögenszuwachssteuer und (Erbschaft- bzw.) Schenkungsteuer nicht zu einem Verstoß gegen den sogenannten „Halbteilungsgrundsatz“ oder zu einer „erdrosselnden“ Besteuerung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kommen könne.³²⁹ Da indessen das Gericht selbst Abstand von einem wie auch immer gearteten „Halbteilungsgrundsatz“ genommen hat, dürften sich derartige Rügen von Verfassungsverstößen als mit hoher Wahrscheinlichkeit haltlos erweisen. Es überrascht daher nicht, dass sich das Schrifttum³³⁰ mit Verfassungsvorwürfen diesbezüglich eher als zurückhaltend verstehen lässt.³³¹ Verwiesen wird – insbesondere bei Schenkungen – auf eine Einzelfallanalyse. Im Erbfall wird jedenfalls für den Regelfall gemutmaßt, dass die durch die Berücksichtigung der Vermögenszuwachssteuer als Nachlassverbindlichkeit eintretende Milderung ausreicht, einen Verstoß gegen das Übermaßverbot zu verhindern.³³²

4. Verfassungsrechtliche Gesamtbewertung der reformierten Wegzugsbesteuerung

Im Ausgangspunkt bedarf eine Sofortbesteuerung ohne Liquiditätszufluss bei Wegzug – auch im Gewand der Ratenzahlungskonzeption – einer besonderen Rechtfertigung. Denn offensichtlich verstößt eine entsprechende Besteuerungsregelung gegen das Markteinkommensprinzip. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die jeweils in Rede stehende Kapitalgesellschaftsbeteiligung das wesentliche Vermögen des Inhabers darstellt und nennenswerte weitere liquide Vermögensgegenstände nicht oder in nicht ausreichendem Maße vorhanden sind, muss die Ertragsbesteuerung an einen leistungsfähigkeitserhöhenden Zufluss liquider Mittel geknüpft werden. Abweichungen davon bedürfen einer besonderen Rechtfertigung und müssen verhältnismäßig sein. Der hier entwickelte Lösungsansatz stellt sich als dreigliedrig dar. Im EU-Wegzugsfall ist aus verfassungsrechtlichen Erwägungen die Besteuerungskonzeption der reformierten Wegzugsbesteuerung abzulehnen. Dies kann damit begründet werden, dass hinreichende Sicherungsmechanismen zur Durchsetzung des staatlichen Besteuerungsanspruchs existieren und damit mildere Mittel als die Sofortbesteuerung das gleiche gesetzgeberische

329 Vgl. Haase, DBA/AStG, § 6 AStG Rz. 11.

330 Vgl. etwa Häck/Böhmer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021, § 6 AStG Rz. 139.

331 Ebenfalls zurückhaltend hinsichtlich eines Verfassungsverstößes bei gleichzeitiger Belastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer BFH v. 25.6.2021, II R 31/19, BeckRS 2021, 49568 sowie BFH v. 25.6.2021, II R 32/19, BeckRS 2021, 49568.

332 Vgl. Haase, DBA/AStG, § 6 AStG Rz. 11.

Ziel erreichen. Neben den von § 6 Abs. 5 AStG auferlegten Sicherungsmechanismen ist im EU-Kontext insoweit auf EU-Amtshilfegesetz³³³ sowie das EU-Beitreibungsgesetz³³⁴ zu verweisen. Eine effektive Sicherstellung des deutschen Besteuerungsanspruchs für in Deutschland entstandene stille Reserven in den jeweiligen Kapitalgesellschaftsanteilen ist – bis hin zur Vollstreckung – somit gewährleistet.

Im DBA-Fall mit großer Auskunftsklausel außerhalb des EU-Kontextes stellt sich der Lösungsansatz ähnlich dar. Hier kann in Einzelfällen eine Sicherheitsleistung geboten sein, wenn die Gefahr des Entzugs der in Deutschland entstandenen stillen Reserven durch Weiterwegzug besteht.

In allen anderen Fällen, DBA-Situationen ohne große Auskunftsklausel sowie Nicht-DBA-Fälle, kann die Rechtsfolge der reformierten Regelung im Einzelfall zwar überschießend wirken. Durch das neu eingeführte Ratenzahlungskonzept wird aber für das Gros dieser Fälle eine zeitliche Streckung erreicht und damit die scharfe Rechtsfolge einer Sofortbesteuerung partiell abgemildert. Im Einzelfall sind geeignete Billigkeitsmaßnahmen zu erwägen.

In keinem Fall zu rechtfertigen ist der Verzicht auf die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen. Ohne eine – dringend gebotene – Nachjustierung setzt sich der Gesetzgeber mit einer solchen Regelung dem Vorwurf einer nicht leistungsfähigkeitsadäquaten Tatbestandsformulierung aus.

III. Legislatorsische Sorgfalt

1. Grammatikalische und sprachliche Unsauberkeiten durch inkonsistente Bezüge

a) Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 S. 1 in § 6 Abs. 1 S. 2 und 3: „Im Fall“

§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG enthält drei Tatbestandsgruppen, nämlich den Beendigungstatbestand, den Übertragungstatbestand sowie den Beschränkungs-/Ausschlusstatbestand. § 6 Abs. 1 S. 2 AStG bezieht sich durch die Verwendung des Begriffs „im Fall“ bei der fiktiven Festlegung des relevanten Zeitpunkts der Tatbestandsverwirklichung deshalb – eindeutig – im Singular auf jede einzelne Tatbestandsgruppe. Die Zuordnung von fiktiver Zeitpunktbestimmung (Satz 2) und Tatbestandsumschreibung (Satz 1) erweist sich somit in beiden Richtungen als stimmig. Dies kommt durch die zutreffende Verwendung des Begriffs „im Fall“ zum Ausdruck.

Insgesamt lässt die Sorgfalt im Gesetzgebungsverfahren zur reformierten Wegzugsbesteuerung sehr zu wünschen übrig.

333 EU-Amtshilfegesetz v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; vgl. Änderungen Art. 4 des Ges. v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.

334 Vgl. EU-Beitreibungsgesetz v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

§ 6 Abs. 1 S. 3 AStG nimmt auch auf § 6 Abs. 1 S. 1 AStG Bezug, indem er eine Erwerbsfiktion zum gemeinen Wert anordnet, falls weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Allerdings soll sich diese Erwerbsfiktion auf sämtliche drei Tatbestandsgruppen beziehen, also eine Mehrheit möglicher Konstellationen. Unklar bleibt daher, warum § 6 Abs. 1 S. 3 AStG durch die Singular-Konstruktion „Im Fall des Satzes 1“ suggeriert, es gäbe dort nur einen Fall. Tatsächlich gibt es indessen drei verschiedene Fälle. Eine nachvollziehbare Erklärung für diese inkonsistente Bezugnahme erschließt sich nicht. Sprachlich formuliert der Gesetzeswortlaut somit unsauber, denn der Verweis auf Satz 1 soll denkllogisch nicht nur „den“ Fall (Singular) umfassen, sondern sämtliche Fälle des Satzes 1. In Bezug nehmen will die Norm nämlich den Beendigungstatbestand, den Übertragungstatbestand sowie den Beschränkungs-/Ausschlussstatbestand. Da mithin eine Mehrheit in Bezug genommen wird, müsste grammatikalisch richtigerweise der Plural stehen.

Fraglich ist, wie die inkonsistente Bezugnahme zu beurteilen ist. Sie sollte möglicherweise deshalb nicht überbewertet werden, weil trotz der Verwendung des Singulars „Im Fall“ schon aufgrund der Systematik der Tatbestandsgruppen logisch sein dürfte, dass die Bezugnahme auf sämtliche Fälle (Plural) abzielt und nicht nur „einen Fall“ des Satzes 1 ansprechen wollte. Weshalb es den Urhebern der Textfassung gleichwohl nicht gelungen ist, den grammatikalisch korrekten Bezug im Plural zu nutzen, verbleibt indessen als Enigma.

b) Bezugnahme auf § 6 Abs. 3 AStG im § 6 Abs. 4 S. 7 AStG: „In den Fällen“

Dass der Gesetzgeber die Phrase „in den Fällen“ richtig anzuwenden imstande ist, stellt er an anderer Stelle der gleichen Norm, nämlich in § 6 Abs. 4 S. 7 AStG, unter Beweis. Dort heißt es: „In den Fällen des Absatzes 3 gelten die vorstehenden Sätze entsprechend (...).“ Die in Bezug genommenen Fälle des § 6 Abs. 3 AStG regeln schädliche Ereignisse, vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 AStG. Zum Ersten sind Veräußerungen, Übertragungen sowie Einlagen in ein Betriebsvermögen schädlich. Zum Zweiten legt das Gesetz bestimmte Relationen von Vermögenstransfers in Form von Gewinnausschüttungen (Plural!) oder einer Einlagenrückgewähr (Singular!) dann als schädlich fest, wenn deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung beträgt. Und drittens formuliert das Gesetz zur Vermeidung eines Schädlichkeitstatbestands, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand. Sämtliche dieser schädlichen Tatbestandsgruppen werden von § 6 Abs. 4 S. 7 AStG korrekt im Plural („In den Fällen“) in Bezug genommen. Somit ist es dem Gesetzgeber bei der Formulierung in § 6 Abs. 4 S. 7 AStG gelungen, die Bezugnahme auf § 6 Abs. 3 AStG grammatikalisch korrekt mit dem Plural umzusetzen.

c) Begriffliches in § 6 Abs. 1 AStG: „Veräußerung“ und „Veräußerungsgewinn“

§ 6 Abs. 1 S. 2 AStG präzisiert die Veräußerungszeitpunkte im Kontext der verschiedenen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung. Der Wortlaut ordnet folgendes an: „Die Veräußerung im Sinne des Satzes 1 erfolgt im Fall des

1. Satzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht,
2. Satzes 1 Nummer 2 im Zeitpunkt der Übertragung,
3. Satzes 1 Nummer 3 unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt.“

Tatsächlich knüpft § 6 Abs. 1 S. 1 AStG tatbestandlich indessen gar nicht an eine Veräußerung an. Vielmehr werden die Ersatzrealisationstatbestände der Vorschrift einer Veräußerung gleichgestellt. Daher mutet die Formulierung der Vorschrift unpräzise an, wenn sie den steuerrechtlich eindeutig belegten Begriff der Veräußerung semantisch und systematisch inkorrekt verwendet.

Die mangelnde sprachliche Präzision führt § 6 Abs. 1 S. 3 AStG fort, wenn sie sich der Formulierung „Veräußerungsgewinn“ bedient. Da denklogisch in den von § 6 Abs. 1 S. 1 AStG inkriminierten Fällen tatsächlich nichts veräußert worden ist, kann es auch keinen „Veräußerungsgewinn“ geben.

2. Inhaltliche Unsauberkeiten bei der Formulierung sogenannter Schädlichkeitstatbestände

a) Anteilsveräußerungen und Anteilsübertragungen

Sowohl im Rahmen der Rückkehrregelung als auch der Ratenzahlungskonzeption sind Schädlichkeitstatbestände daran geknüpft, dass nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG „die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt“ (Rückkehrregelung) beziehungsweise nach § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG „die Anteile veräußert oder übertragen werden.“ Beide Vorschriftengruppen stellen bei der Ausgestaltung der jeweiligen Schädlichkeitstatbestände somit darauf ab, dass keine Veräußerung der Anteile oder keine Übertragung der Anteile stattgefunden haben darf.

Übertragung wird steuerlich in den Ausprägungen der entgeltlichen und der unentgeltlichen Übertragung verwendet. Die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger

wird – insbesondere von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung³³⁵ wie auch von der Finanzverwaltung³³⁶ – als Veräußerung bezeichnet.³³⁷ Demzufolge umfasst der Oberbegriff der Übertragungen bereits die Veräußerung als entgeltliche Form einer Anteilsübertragung.

Damit weicht die sprachliche Konzeption von der eingebürgerten steuerlichen Terminologie ab. Denn der Gesetzeswortlaut des § 6 AStG in der Fassung der reformierten Wegzugsbesteuerung folgt nicht der üblicherweise verwendeten Begrifflichkeit. Vielmehr kann durch die Enumeration sowohl in § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG als auch in § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG der Wortlaut so verstanden werden, dass Veräußerung und Übertragung gleichrangig nebeneinanderstehen. Damit würde eine begriffliche Gleichrangigkeit von Übertragung und Veräußerung indiziert, die sich vom eingeübten Schema der Übertragung als Oberbegriff löst. Ob dies bewusst so geschehen ist oder ob mangelnde sprachliche Präzision ausschlaggebend war, kann nicht zweifelsfrei beurteilt werden. Es ist somit unklar, ob die nunmehr Gesetz gewordene Sprachfassung intentional war.

Den Gesetzesmaterialien sind keine Hinweise zu entnehmen, ob der Gesetzeswortlaut mit Bedacht so formuliert wurde. Für eine bewusste Entscheidung könnte sprechen, dass in beiden Regelungskontexten Übertragung und Veräußerung gleichrangig nebeneinanderstehen. Für ein gesetzgeberische Unsauberkeit hingegen spricht, dass keine sachgesetzlichen Gründe dafür angeführt werden, wonach eine Loslösung vom eingeschwungenen begrifflichen Über-/Unterordnungsverhältnis der Termini Übertragung und Veräußerung beabsichtigt war. Demzufolge dürften wohl überzeugende Gründe dafür sprechen, dass nach wie vor von einem begrifflichen Über-/Unterordnungsverhältnis der Termini Übertragung und Veräußerung auszugehen ist. Danach sollte – wie nach dem oben skizzierten Verständnis – der (allgemeine) Oberbegriff die Übertragung darstellen, der (spezielle) Unterbegriff die Veräußerung.

Es hätte für erhöhte sprachliche Klarheit gesorgt, wenn sowohl im Rahmen der Rückkehrregelung nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG als auch der Ratenzahlungskonzeption nach § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 4 AStG der Gesetzeswortlaut auf den Begriff „übertragen“ begrenzt geblieben wäre. Da die Übertragung sämtliche Formen der Veräußerung umschließt, hätte die Rechtsanwendung nicht vor dem Problem gestanden, Gedanken zur Rangstruktur zwischen diesen beiden Begriffen anzustellen. Demzufolge steht die Rechtsanwendung vor der Herausforderung, dass die vom Gesetzeswortlaut in Kauf genommene Über- beziehungsweise Mehrfachregelung sprachlich durchdachter Präzision vorgezogen wurde.

335 Vgl. BFH v. 11.7.2006 - VIII R 32/04, BStBl. 2007 II, 296.

336 Vgl. H 17 (4) Allgemeines EStR.

337 Vgl. Deutschländer in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich, § 17 Rz. 161.

b) Schädliche Vermögenstransfers

Der Gesetzeswortlaut des reformierten § 6 AStG formuliert an zwei Stellen, dass Vermögenstransfers von der Gesellschaft an den Gesellschafter für die ursprüngliche Gewährung weniger belastender Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen schädlich sind. Werden demgemäß die Vermögenstransfers ins Werk gesetzt, hat dies schärfere Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen zur Konsequenz.

Konkret geht es zum einen im Rahmen der Rückkehrregelung darum, dass im Zeitraum der vorübergehenden Abwesenheit des temporären Wegzüglers keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile im Wegzugszeitpunkt beträgt (vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AStG). Der Begriff des Vermögenstransfers ist als Oberbegriff für Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr zu verstehen. Sind solche Vermögenstransfers erfolgt, ist auch trotz tatsächlicher Rückkehr des vorübergehenden Wegzüglers die gesamte Wegzugsteuer zu entrichten.

Zum anderen führen im Kontext der Ratenzahlungskonzeption nach § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG bestimmte Wertrelationen übersteigende Vermögenstransfers dazu, dass die als Ratenzahlung gewährte Entrichtung der Wegzugssteuer innerhalb eines Monats fällig wird, „soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel“ des gemeinen Werts der Anteile im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung beträgt.

Es fällt im Rahmen der Rückkehrregelung bei der Lektüre des Wortlauts des § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 5 AStG ins Auge, dass Gewinnausschüttungen im Plural, die Einlagenrückgewähr hingegen im Singular verwendet werden. Nun ist zunächst festzustellen, dass es für den Terminus der Einlagenrückgewähr keinen Plural gibt. Der Gesetzgeber hätte sich indessen des Begriffs der Einlagenrückgewähr bedienen können, für den zweifelsfrei die Pluralform der Einlagenrückgewährungen existiert.

Im Rahmen der Ratenzahlungskonzeption sticht – vergleichbar der Rückkehrregelung – bei der Lektüre des Wortlauts des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AStG hervor, dass Gewinnausschüttungen im Plural, die Einlagenrückgewähr hingegen im Singular verwendet werden. Diese inkonsistente Verwendung von Plural und Singular stiftet Verwirrung und wirft Zweifelsfragen auf.

Zunächst ist zu thematisieren, ob die unterschiedlichen Numeri von den Ideatoren des Gesetzeswortlauts intentional gewählt wurden oder ob sie sprachlicher Nachlässigkeit geschuldet sind.

Diese Fragestellung hat mehr als nur akademische Bedeutung. Denn sie gibt gegebenenfalls Aufschluss, ob mehrere Vermögenstransfers innerhalb eines gewissen Zeitraums zusammenzurechnen sind oder ob sie jeweils getrennt zu beurteilen sind. Die Verwendung des Plurals „Gewinnausschüttungen“ spricht demgemäß dafür, dass bei der Rückkehrregelung sämtliche im gesamten Abwesenheitszeitraum erfolgenden Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung der Schädlichkeitsquote von einem Viertel des Anteilswert zusammenzurechnen sind. Ebenso legt die Verwendung des Plurals „Gewinnausschüttungen“ im Kontext der Ratenzahlungskonzeption die Vermutung nahe, dass sämtliche erfolgten Gewinnausschüttungen aufsummiert dahin zu untersuchen sind, ob sie den schädlichen Schwellenwert von einem Viertel des Anteilswerts kumulativ übersteigen.

Eine ähnliche Konsequenz ergibt sich hinsichtlich der Einlagenrückgewähr, wenn man die Verwendung des Singulars als bloße sprachliche Schludrigkeit der Urheber des Gesetzeswortlauts interpretiert. Stellt man hingegen explizit auf eine bewusste Verwendung des Singulars „eine Einlagenrückgewähr“ ab, ist die Argumentation nicht abwegig, dass jede einzelne Einlagenrückgewähr singulär den Schwellenwert von einem Viertel des Anteilswerts übersteigen muss, um die Schädlichkeitsanforderungen der Rückkehrregelung beziehungsweise der Ratenzahlungskonzeption zu erfüllen. Den Gesetzesmaterialien ist zu dieser Frage nichts zu entnehmen. Indessen sprechen sowohl die Komplexität der Wegzugsbesteuerung als auch zahlreiche identifizierte sprachliche Ungenauigkeiten der Reformgesetzgebung für eine enge Orientierung am Wortlaut. Aus diesem Grunde wäre im Kontext der Begrifflichkeit „Einlagenrückgewähr“ basierend auf der Verwendung des Singulars die Variante vorzuziehen, wonach jede individuelle Einlagenrückgewähr den Schwellenwert übersteigen muss.

3. Inhaltliche Widersprüche und mangelnde Kongruenz zwischen Gesetzestext und den Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien

a) Modalitäten der tatsächlichen Entrichtung der Steuer im Rahmen der „Step-up“-Regelung

Der Gesetzeswortlaut führt in § 6 Abs. 1 S. 3 AStG aus: „Im Fall des Satzes 1 gelten die Anteile vom Steuerpflichtigen oder, bei unentgeltlicher Übertragung, von dessen Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist; andernfalls gelten diese weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.“

Die Begründung in den Gesetzesmaterialien weist darauf hin, dass mit der Norm des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG die Folgen einer fiktiven Veräußerung nach § 6 AStG (ebenfalls) konzeptionell neu

geregelt werden.³³⁸ Demgemäß soll eine Aufstockung der Anschaffungskosten³³⁹ (im praktischen Sprachgebrauch häufig mit der englischsprachigen Terminologie „step-up“ in Bezug genommen) nur erfolgen, „soweit die auf den Vermögenszuwachs nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet wird.“ Gemeint kann mit dieser Formulierung in der Begründung allerdings nicht sein, dass die nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich irgendwann entrichtet wird. Gemeint sein kann nur, wie der Gesetzeswortlaut es zutreffend vorschreibt, dass die geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet worden ist. Das Gesetz ist somit wörtlich dergestalt auszulegen, dass die geschuldete Steuer tatsächlich im Zeitpunkt der Bewertung der Anteile mit den um den step-up erhöhten (fortgeführten) Anschaffungskosten bereits entrichtet worden ist. Die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien erweisen sich daher mangels exakter Zeitpunktbestimmung der Entrichtung der Steuer als unpräzise.

b) Unklare Regelung der erstmaligen Anwendung der reformierten Vorschriften

Hinsichtlich der erstmaligen Anwendung der reformierten wezugsteuerlichen Vorschriften enthält § 21 Abs. 3 AStG den folgenden Wortlaut: „§ 6 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung ist auf noch am 31. Dezember 2021 laufende Stundungen im Sinne des § 6 Absatz 4 und 5 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung sowie auf noch laufende Fristen im Sinne des § 6 Absatz 3 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. Abweichend von Satz 2 sind Minderungen des Vermögenszuwachses im Sinne des § 6 Absatz 6 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung auf Veräußerungen nach dem 24. März 2021 nicht mehr zu berücksichtigen.“

Die Verwendung des Passus „laufende Stundungen im Sinne des § 6 Absatz 4 und 5 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung“ wirft die Frage auf, ob die Stundung von Seiten des Finanzamts gewährt sein muss oder ob – abstrakt – die Tatbestandsvoraussetzungen einer Stundung bei Wegzügen bis zum 31. Dezember 2021 verwirklicht worden sein müssen. Damit stellt sich die Frage, ob Wegzügler nur dann unter die Altregelung fallen, wenn ihnen auf Basis eines Steuerbescheids Stundung gemäß den Bestimmungen des § 6 Abs. 4 und 5 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung gewährt wurde. Dem Vernehmen nach soll es Finanzbehörden geben, die nach dieser Ansicht verfahren wollten.

Der Wortlaut des § 21 Abs. 3 AStG könnte ein solches Verständnis zulassen. Dem steht der Wortlaut der Gesetzesmaterialien entgegen.³⁴⁰ Dort heißt es bei der Begründung zu § 21 Abs. 3 AStG: „Für bis zum Ablauf des 31. Dezember 2021 verwirklichte Tatbestände im

338 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 49.

339 Ähnliche Aufstockungsregeln finden sich im Umwandlungssteuerrecht, beispielhaft angeführt wird in den Gesetzesmaterialien § 23 UmwStG.

340 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 68.

Sinne des § 6 Absatz 1 AStG gelten die bestehenden Stundungs- und Fristenregelungen fort (Altfälle).“

Während die Formulierung in den Gesetzesmaterialien klar und eindeutig ist, lässt der Gesetzeswortlauts Interpretationsspielräume zu. Einerseits kann er im Gleichlauf mit den Gesetzesmaterialien verstanden werden. Andererseits lässt der Wortlaut zu, dass die Altregelung nur dann Anwendung finden kann, wenn – wie oben skizziert – im Rahmen eines Steuerbescheids gemäß den Bestimmungen des § 6 Abs. 4 und 5 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung die Stundung gewährt wurde. Dass ein derartiges Verständnis bei Wegzügen am 31. Dezember 2021 oder kurz zuvor die Stundungsregelung aus rein praktischen Gründen verunmöglichen würde, sei nur am Rande erwähnt.

Im Sinne eines größtmöglichen Vertrauensschutzes sprechen die rechtsstaatlich überzeugenderen Gründe für eine Auslegung des Gesetzeswortlauts in dem Sinne, der offenbar auch den Gesetzesmaterialien zugrunde liegt. Es ist demgemäß bei Wegzügen bis zum Ablauf des 31. Dezember 2021 nach der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung die Stundung zu gewähren. Ein solches Verständnis kommt zudem dem mutmaßlichen Regelungswillen des historischen Gesetzgebers am nächsten. In jedem Fall ist eine klarstellende Positionierung des Bundesfinanzministeriums zu diesem Problemkreis im zu erwartenden Anwendungsschreiben zur reformierten Wegzugsbesteuerung zu fordern.

c) Übertragung durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen auf eine nicht-natürliche Person im Rahmen der Rückkehrerregelung

Im Rahmen der Rückkehrerregelung schließt der klare Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG Übertragungen von Todes wegen auf juristische Personen grundsätzlich aus. Demzufolge sind unentgeltliche Übertragungen – auch von Todes wegen – auf nicht-natürliche Personen generell und unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der nicht-natürlichen Personen schädlich für die Anwendung der Rückkehrerregelung. Diesbezüglich könnte es bedeutsam werden, dass die in den Gesetzesmaterialien³⁴¹ geäußerte Rechtsauffassung den Ausschluss der Rückkehrerregelung bei Übertragungen auf **ausländische** juristische Personen begrenzt.

Erfolgt nämlich eine Übertragung durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen auf eine im Inland ansässige nicht-natürliche Person, lässt sich eine Diskrepanz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung identifizieren. Wie ausgeführt scheint die in den Gesetzesmaterialien³⁴² geäußerte Rechtsauffassung den Ausschluss der Rückkehrerregelung bei Übertragungen auf ausländische juristische Personen begrenzen zu wollen. Dies mutet angesichts des klaren

341 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

342 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 50.

und eindeutigen Gesetzeswortlauts merkwürdig an. Aufgrund des klaren Gesetzesbefehls des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG, wonach abweichend von § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich ist, fallen juristische Personen damit unabhängig von ihrer Ansässigkeit von Vornherein aus dem Anwendungsbereich der Rückausnahme heraus. Entgegen der vermeintlichen Rechtsansicht der Gesetzesbegründung ist damit die Übertragung auf im Inland ansässige juristische Personen nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes schädlich für die Anwendung der Rückkehrerregelung.

E. Gesamtwürdigung der Wegzugssteuerreform und Handlungsbedarf

Die reformierte Wegzugsbesteuerung hat im Vergleich mit der vorherigen Rechtslage zu dramatischen Verschärfungen geführt. Sie war politisch in höchstem Maße umstritten. Der von ihr bewirkte Paradigmenwechsel basiert auf der Abschaffung der sogenannten Ewigkeitsstundung. Sämtliche Wegzugsfälle, solche innerhalb der Europäischen Union wie Wegzugsfälle in sogenannte Drittstaaten, werden gleichbehandelt.

Die Neuregelungen sind erheblichen unionsrechtlichen wie verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Das Schrifttum geht ganz überwiegend davon aus, dass letztlich der EuGH die reformierte deutsche Konzeption der Wegzugsbesteuerung wird überprüfen müssen. Auch bislang artikulierte verfassungsrechtliche Vorbehalte werden an Brisanz zunehmen.

Für betroffene Anteilsinhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen führt die reformierte Wegzugsbesteuerung zu kaum zu rechtfertigenden Mobilitätsbeschränkungen. Die vorgesehenen Remeduren, wie die Ratenzahlungskonzeption oder die Rückkehrerregelung, vermögen die massiv negativen Effekte allenfalls punktuell abzufedern.

An die Gesetzgebung ist das Petitum zu richten, dass die aktuelle Regelung der Wegzugsbesteuerung eher früher als zu spät wieder in einen unionsrechtskonformen, verfassungsrechtlich stabilen und ökonomisch tragfähigen Zustand überführt werden muss. Im Kern besteht der Imperativ, den bis zum 31. Dezember 2021 geltenden Rechtszustand in seinen Grundstrukturen wiederherzustellen. Notwendige Korrekturen zur Verhinderung von Steuerausfällen aufgrund als systemwidrig erachteter Gestaltungen könnten legislatorisch minimalinvasiv in die Grundsystematik einer Ewigkeitsstundung bis zur finalen Anteilsveräußerung eingebunden werden. Strukturell unionsrechtlich wie verfassungsrechtlich in hohem Maße bedenkliche Regelungen wären dann ebenso wenig notwendig wie solche Vorschriften, die die ökonomische Freiheit des Anteilsinhabers in überbordendem Ausmaß begrenzen.

In EU-/EWR-Fällen konkret zu fordern wäre daher die Wiedereinführung der Ewigkeitsstundung. Für signifikant davon abweichende Perspektiven, wie sie von den Gesetzesmaterialien vertreten werden, können der EuGH-Rechtsprechung keine Präzedenzen entnommen werden.

Entsprechend lässt sich der Vorschlag begründen, in solchen Konstellationen, in denen auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) eine sogenannte „Große Auskunfts-klausel“ einschlägig ist, eine Ewigkeitsstundung vorzuhalten. In DBA-Fällen mit sogenannter „Kleiner Auskunfts-klausel“ bietet sich als milderer Mittel die Stundung mit Sicherheitsleistung

an. Lediglich in DBA-Situationen ohne jegliche Auskunftsklausel sowie in Nicht-DBA-Situationen könnten schärfere Regelungen gerechtfertigt sein, etwa in Form der nunmehr Gesetz gewordenen Ratenzahlungskonzeption mit Sicherheitsleistung.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Zusammenfallen von Wertsteigerungen und Wertminderungen	55
Tabelle 2:	Zusammenhang zwischen Ratenzahlungen und Anschaffungskosten	60
Tabelle 3:	Exemplifizierung der Ratenzahlungskonzeption	69

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Entstrickung durch Wegzug einer natürlichen Person mit Kapitalgesellschaftsanteilen	15
Abbildung 2:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft	16
Abbildung 3:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ohne steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Staat.....	17
Abbildung 4:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft	20
Abbildung 5:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft.....	21
Abbildung 6:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft.....	22
Abbildung 7:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts bei Anteilsinhaberschaft an inländischer Kapitalgesellschaft.....	22
Abbildung 8:	Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts bei Anteilsinhaberschaft an ausländischer Kapitalgesellschaft.....	23
Abbildung 9:	Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch Anteilsübertragung von Todes wegen auf im Ausland ansässige natürliche Person	25
Abbildung 10:	Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige natürliche Person	26
Abbildung 11:	Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige juristische Person	27
Abbildung 12:	Tatbestandserfüllung der Wegzugsbesteuerung durch unentgeltliche Anteilsübertragung auf im Ausland ansässige juristische Person im Rahmen der Familienerbfolge.....	28
Abbildung 13:	Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung durch Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen in Betriebsvermögen mit Zuordnung zu ausländischer Betriebsstätte	30
Abbildung 14:	Erfüllung des Ausschlusstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund des Abschlusses eines DBA.....	33

Abbildung 15:	Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund von Rechtsänderungen im Ausland	34
Abbildung 16:	Erfüllung des Beschränkungstatbestands der Wegzugsbesteuerung aufgrund von Wertänderungen in der Vermögensstruktur einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft.....	35

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Auffassung
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
ABL.	Amtsblatt Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AEASTG	Anwendungserlass zum AStG (Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes)
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Directive
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
COM	Commission
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen

ders.	derselbe
DE-VG	Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende [Seite]
ff.	folgende [Seiten]
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation

i. d. F.	in der Fassung
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvStRefG	Investmentsteuerreformgesetz
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	Mit weiteren Nachweisen
n. F.	Neue Fassung
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen (Musterabkommen für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen)
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
S.	Satz/Seite
SteuK	Steuerrecht Kurzgefasst (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
TEV	Teileinkünfteverfahren

UA/UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	vom
vgl.	Vergleiche
VK	Vereinigtes Königreich
z. B.	zum Beispiel

Literaturverzeichnis

- Baßler, Anteile aus Einbringungen im Anwendungsbereich des § 6 AStG, FR 2008, 218.
- Baßler, Die Bedeutung des § 6 AStG bei der Planung der Unternehmensnachfolge, FR 2008, 851.
- Benecke, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, NWB 2007, Fach 3, 14757.
- Bochmann/Bron, Die nächste Stufe der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts: Vom MoPeG zum KöMoG, NZG 2021, 613.
- Bösken, Die Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG nach der Reform durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, Ubg 2021, 589.
- Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 159. Auflage 2021.
- Bron, Das van Hilten-Urteil des EuGH und die (Un-)Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten, IStR 2006, 296.
- Bron, Umwandlungsteuerrechtliche sowie erbschaft- und schenkungsteuerliche Gefahren aufgrund der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) nach dem ATADUmsG-Referentenentwurf, IStR 2020, 361.
- Brühl/Weiss, „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, 945.
- Buschmann, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Vermögensabgabe, ZRP 2020, 186.
- Cordes/Kraft, Regierungsentwurf zum Optionsmodell – Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, 401.
- Demuth, Themen – Hinweise zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts aus Beratersicht, KÖSDI 2021, 22230.
- Dreßler/Kompolek, Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG – Überblick, Einordnung, Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, Ubg 2021, 301.
- Duden, Das Synonym-Wörterbuch, 7. Auflage 2019.
- Dziadkowski, Die Überschubrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?, BB 2000, 399
- Epping, Grundrechte, 9. Auflage, 2021.
- Flick/Wassermeyer/Baumhoff u. a., Außensteuerrecht, 99. Lieferung 10.2021.
- Frenz, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten.
- Gosch, Missbrauchsabwehr im Internationalen Steuerrecht, DStJG Band 36 (2013), 201.

Gosch, Nur ein paar Worte zu den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c KStG nach dem BVerfG-Verdikt, GmbHR 2017, 695.

Haase, DBA/AStG, 3. Auflage 2016.

Häck, Der EuGH und die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen (§ 6 AStG), ISR 2018, 189.

Häck, Folgen des EuGH-Urteils v. 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, Anmerkung zum BMF-Schreiben v. 13.11.2019 (BStBl I 2019, 1212), ISR 2020, 17.

Häck/Kahlenberg, Neues zur Stundung der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Großbritannien und der Schweiz, IStR 2019, 253.

Häck/Oertel, Künftige Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG, ISR 2021, 286.

Hahn, Von Spartanern und Athenern, DStZ 2000, 14.

Herzig/Dautzenberg, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8.

Heurung/Ferdinand/Kremer, Reform der Wegzugsbesteuerung, IStR 2020, 90.

Hohenwarter-Mayr, Die EuGH-Rs. Wächtler: Neuerliche Wende bei der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen?, EWS 2019, 129.

Hörnigke, Rechtswidrige Festsetzung der Wegzugsteuer bei Wohnsitzverlagerung eines Gesellschafter-Geschäftsführers in die Schweiz, ISR 2021, 97.

Hörnigke/Quilitzsch, Die Wegzugsbesteuerung i.d.F. des Ref-ATADUmsG im Lichte der jüngeren Rechtsprechung, ISR 2020, 152.

Hummel, D., Anmerkung zu EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17 (Wächtler), ISR 2019, 436.

Jesic/Leucht, Der § 6 AStG idF des ATAD-Umsetzungsgesetzes, DStR 2021, 1913.

Kahlenberg: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), IStR 2020, 378.

Kanzler, Die „Gesetzesbegründung“ im Steuerrecht FR 2007, 525.

Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich, Einkommensteuergesetz Kommentar, 7. Auflage 2022.

Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319.

Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3224.

Kirchhof, P. 57. DJT 1988, Band 1, Gutachten F.

Kirchhof, Steuergleichheit, StuW 1984, 297.

- Kofler, Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht, DStJG Band 33 (2010), 213.
- Köhler/Eicker, Wichtige EuGH-Entscheidungen zur Hinzurechnungs- und Wegzugsbesteuerung – Anmerkungen zu den EuGH-Urteilen vom 7.9.2006, „N“ und vom 12.9.2006, Cadbury Schweppes, DStR 2006, 1871.
- Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018.
- Kölbl/Luce, Optionsmodell nach dem KöMoG-E – eine erste Analyse ausgewählter Fragestellungen, Ubg 2021, 264 (271).
- Kraft, Anteilswertminderungen in Wegzugsfällen – eine steuersystematische und unionsrechtliche Würdigung im Lichte der EuGH-Entscheidung Jacob/Lassus (C-327/16 und C-421/16) vom 22.3.2018, IStR 2018, 289.
- Kraft, Außensteuergesetz Kommentar, 2. Auflage 2019.
- Kraft, Das ratenzahlungsbasierte Entrichtungskonzept der neuen Wegzugsbesteuerung, Ubg 2021, 582.
- Kraft, Der gesetzgeberische Totalausfall bei der ATAD-Umsetzung vor dem Hintergrund aktueller Einflüsse auf die künftige Hinzurechnungsbesteuerung, FR 2020, 105.
- Kraft, Unionsrechtlicher Prüfungsmaßstab für § 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG 1999 aF bei Steuerfreistellung nach DBA – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19.7.2017 - I R 87/15, IStR 2018, 78.
- Kraft, Unionsrecht und Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall – Anmerkung zum BFH Beschluss vom 12.10.2016 - I R 80/14, IStR 2017, 327.
- Kraft/Gräfe, Rettung fiktiver Wertverluste in Kapitalgesellschaftsanteilen beim Wegzug natürlicher Personen, IWB 2016, 384.
- Kraft/Kraft, Unionsrecht wird Weltsteuerrecht – zum Siegeszug der Kapitalverkehrsfreiheit, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, 405.
- Kraft/Müller, Schlussfolgerungen aus der EuGH-Entscheidung zur französischen Wegzugsbesteuerung (Saillant) für die Steuerberatungspraxis aus deutscher Sicht, RIW 2004, 366.
- Kraft/Schmidt, Die Wegzugsbesteuerung im kritischen Spiegel jüngerer Entwicklungen, RIW 2011, 758.
- Kraft/Ungemach, Der steuerliche „Wegzug“ vermögensverwaltender, gewerblich geprägter Personengesellschaften, PStB 2017, 257.

- Kraft/Ungemach, Deutsche Entstrickungsregelungen im Bereich des Betriebsvermögens, DStZ 2020, 440.
- Krumm, Einkommensteuerrechtliche Wertzuwachsbesteuerung bei grenzüberschreitender Vererbung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Privatvermögens, FR 2012, 509 (Teil I), FR 2012, 624 (Teil II).
- Kudert/Hagemann/Kahlenberg in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017.
- Kühn/Weiss, Die geplante Reform der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, IWB 2020, 46.
- Lausterer, Die Wegzugsbesteuerung nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB-Special 8/2006, 81.
- Lüdicke/Eiling, Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BB 2021, 1439.
- Mechtler/Spies, EuGH-Rechtsprechung: Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung, ISR 2016, 430 (Teil 1); ISR 2017, 9 (Teil 2).
- Mitschke, Anm. zu EuGH, Urteil vom 21.12.2016 – Rs. C-503/14 – Europäische Kommission/Portugal, IStR 2017, 75.
- Müller/Lucas/Mack, Das Optionsmodell im Internationalen Steuerrecht – Folgewirkungen aus der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, IWB 2021, 528.
- Nachreiner, Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG, ZEV 2005, 1.
- Nürnberg, Entwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes, NWB 2020, 330.
- Oellerich, Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz, EFG 2021, 25.
- v. Oertzen/Bärsch/Kühn/Lindermann, Der Wegzug von Unternehmer und Unternehmensholding ins Ausland zur Begrenzung deutscher Ertrags- und zukünftig deutscher Substanzsteuern in Form einer deutschen Vermögensteuer, DStR 2021, 1841.
- Oppel, Überblick über § 6 AStG n. F. – unionsrechtliche Einordnung und Vermeidungsstrategien, IWB 2021, 508.
- Papier, Besteuerung und Eigentum, DVBl 1980, 787.
- Pohl, Steuerrisiken durch Wegzug von Kapitalgesellschaftern, Ubg 2020, 212.
- Reifarth-Belli/Lechtenberg, Die sog. Einlagelösung nach dem KöMoG – Mehr Fragen als Antworten für den Rechtsanwender, DStR 2021, 2222.

Riedel, (Keine) Verlustrealisierung beim Wegzug natürlicher Personen gem. § 6 AStG –
Zugleich Besprechung des Urteils des FG München vom 25.3.2015 - 1 K 495/13,
ISR 2016, 193.

Rossi, Beschränkungen der Ausreisefreiheit im Lichte des Verfassungs- und Europarechts,
Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 127, No. 4 (2002), 612.

Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2020.

Schiefer, Die geplante Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG durch das
ATADUmG, ISR 2020, 84.

Schiffers/Jacobsen, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
(KöMoG): Optionsmodell für Personengesellschaften, DStZ 2021, 348.

Schlücke, Anm. zu EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 (Wächtler), IStR 2019, 264.

Schnitger, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013.

Scholtz, Der Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer, DStZ 1982, 488.

Schönfeld, Der Wegzug in die Schweiz, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für
Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 567.

Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – Kommentar, 2. Auflage 2019.

Schönfeld/Erdem, § 6 AStG(-E) im Fokus des Unionsrechts: Ist ein Ratenzahlungskonzept mit
der EuGH-Rechtsprechung vereinbar?, IStR 2021, 527.

Schrade/Uhl-Ludäscher, Optionsmodell nach KöMoG – Praktische Auswirkungen für
Beteiligungsverwaltung, Immobilienverwaltung und Nachfolge, NWB-EV 2021, 263.

Staats (Diskussionsbeitrag) in Kaeser/Holle, Tagungsband der 2. YIN-Jahrestagung, 2019,
Abschn. G.II.2.

Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage 2000.

Tipke, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente
Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in Drenseck/Seer,
Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 215.

Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 05.2021.

Vogel, K., Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen
Außensteuerrecht, StuW 1974, 193.

Wacker, Hat der EuGH seine Rechtsprechung zu den unionsrechtlichen Grenzen der
Wegzugsbesteuerung geändert?, IStR 2017, 926.

Wendt, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111.

Wilke, Entstrickungsbesteuerung nach der „ATAD“-Umsetzung, IStR 2020, 366.

Zimmermann, Das unionsrechtliche Stundungsgebot und seine Auswirkungen auf § 6 AStG, IStR 2021, 352.

Zimmermann, Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächtler – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG, in Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, 15. Auflage, Berlin 2021, 87.

Rechtsprechung

BFH v. 3.2.1988 - I R 134/84, BStBl. 1988 II, 588
BFH v. 22.2.1989 - I R 11/85, BStBl. 1989 II, 794
BFH v. 28.2.1990 - I R 43/86, BStBl. 1990 II, 615
BFH v. 8.3.1990 - IV R 4/89, BStBl. 1990 II, 67
BFH v. 27.2.1991 - I R 15/89, BStBl. 1991 II, 444
BFH v. 23.6.1992 - IX R 182/87, BStBl. 1992 II, 972
BFH v. 7.7.1992 - VIII R 54/88, BStBl. 1993 II, 331
BFH v. 23.6.1993 - I R 31/92, BFH/NV 1994, 661
BFH v. 29.9.1994 - III S 5/94, BFH/NV 1995, 370
BFH v. 16.5.1995 - VIII R 33/94, BStBl.1995 II, 870
BFH v. 17.4.1996 - I R 78/95, BStBl. 1996 II, 571
BFH v. 13.8.1997 - I R 65/95, BStBl. 1998 II, 21
BFH v. 15.10.1997 - I R 22/96, BStBl. 1998 II, 168
BFH v. 17.12.1997 - I B 108/97, BStBl 1998 II, 558
BFH v. 16.12.1998 - I R 138/97, BStBl. 1999 II, 437
BFH v. 18.1.1999 - VIII B 80/98, BStBl. 1999 II, 486
BFH v. 21.10.1999 - I R 43, 44/98, BStBl. 2000 II, 424
BFH v. 16.5.2002 - III R 45/98, BStBl. 2003 II, 10
BFH v. 17.9.2003 - I R 97/02, BStBl. 2004 II, 686
BFH v. 19.10.2005 - I R 38/04, BStBl. 2006 II, 568
BFH v. 11.7.2006 - VIII R 32/04, BStBl. 2007 II, 296
BFH v. 19.12.2007 - I R 46/07, BFH/NV 2008, 930
BFH v. 25.8.2009 - I R 88, 89/07, BStBl. 2016 II, 438
BFH v. 28.4.2010 - I R 81/09, BStBl. 2014 II, 754
BFH v. 19.5.2010 - I B 191/09, BStBl. 2011 II, 156
BFH v. 9.12.2010 - I R 49/09, BStBl. 2011 II, 482
BFH v. 4.5.2011 - II R 51/09, BStBl. 2014 II, 751
BFH v. 25.5.2011 - I R 95/10, BStBl. 2014 II, 760
BFH v. 24.8.2011 - I R 46/10, BStBl. 2014 II, 764

BFH v. 19.10.2011 - X R 65/09, BStBl. 2012 II, 345
BFH v. 24.5.2012 - III R 14/10, BStBl. 2012 II, 897
BFH v. 11.12.2012 - IX R 7/12, BStBl. 2013 II 372
BFH v. 2.6.2016 - IX B 10/16, BFH/NV 2016, 1448
BFH v. 19.1.2017 - IV R 50/13, BStBl. 2017 II, 456
BFH v. 26.4.2017 - I R 27/15, BStBl. 2017 II, 1194
BFH v. 19.7.2017 - I R 87/15, HFR 2018, 151
BFH v. 11.10.2017 - I R 42/15, BFH/NV 2018, 616
BFH v. 22.5.2019 - I R 11/19, BStBl. 2021 II, 265
BFH v. 4.5.2021 - VIII R 14/20, HFR 2021, 1163
BFH v. 4.5.2021 - VIII R 17/18, HFR 2021, 1166
BFH v. 18.5.2021 - I B 75/20 (AdV), HFR 2021, 1489
BFH v. 18.5.2021 - I R 12/18, HFR 2021, 1043
BFH v. 25.6.2021 - II R 31/19, BeckRS 2021, 49568
BFH v. 25.6.2021 - II R 32/19, BeckRS 2021, 49568
RFH v. 12.2.1930 VI A 899/27, RStBl. 1930, S. 444

BVerfG v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 34
BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318
BVerfG v. 24.7.1962 - 2 BvL 15/61, 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221
BVerfG v. 24.9.1965 - 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119
BVerfG v. 19.12.1978 - 1 BvR 335, 427, 811/76, BVerfGE 50, 57
BVerfG v. 14.5.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200
BVerfG v. 27.7.2004 - 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226
BVerfG v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1
BVerfG v. 4.3.2021 - 2 BvR 1161/19, IStR 2021, 363

FG Baden-Württemberg v. 14.10.2004 - 3 K 62/99, EFG 2005, 309
FG Baden-Württemberg v. 4.12.2007 - 12 K 19/04, DStRE 2008, 620
Hessisches FG v. 7.3.2019 - 10 K 541/17, EFG 2019, 930

FG Münster v. 31.10.2019 - 1 K 3448/17 E, EFG 2020, 19

FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 - 2 K 835/19, EFG 2021, 20

FG Köln v. 11.5.2021 - 2 V 1929/20, ECLI:DE:FGK:2021:0511.2V1929.20.00

EuGH v. 31.1.1984 - 286/82 und 26/83, Luisi und Carbone, ECLI:EU:C:1984:35

EuGH v. 10.4.1984 - 14/83, von Colson/Kamann, ECLI:EU:C:1984:153

EuGH v. 11.3.2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138

EuGH v. 30.6.2005 - C-452/04, Fidium Finanz AG, ECLI:EU:C:2006:631

EuGH v. 23.2.2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131

EuGH v. 23.3.2006 - C-408/03, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2006:192

EuGH v. 7.9.2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525

EuGH v. 10.5.2007 - C-492/04, Lasertec, ECLI:EU:C:2007:273

EuGH v. 18.12.2007 - C-436/06, Grønfeldt, ECLI:EU:C:2007:820

EuGH v. 21.10.2010 - C-81/09, Idryma, ECLI:EU:C:2010:622

EuGH v. 29.11.2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785

EuGH v. 12.7.2012 - C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439

EuGH v. 23.1.2014 - C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20

EuGH v. 10.4.2014 - C-190/12, Emerging Markets, ECLI:EU:C:2014:249

EuGH v. 4.9.2014 - C-211/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2014:2148

EuGH v. 21.5.2015 - C-657/13, Verder LabTec, ECLI:EU:C:2015:331

EuGH v. 8.6.2016 - C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412

EuGH v. 30.6.2016 - C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496

EuGH v. 24.11.2016 - C-464/14, SECIL, ECLI:EU:C:2016:896

EuGH v. 21.12.2016 - C-503/14, Europäische Kommission/Portugiesische Republik,
ECLI:EU:C:2016:979

EuGH v. 15.3.2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184

EuGH v. 22.3.2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210

EuGH v. 20.9.2018 - C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743

EuGH v. 26.2.2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138

EuGH v. 26.2.2019 - C-135/17, X-GmbH, ECLI:EU:C:2019:136

EuGH, Schlussanträge GA Mischo v. 13.3.2003 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant,
ECLI:EU:C:2003:159

EuGH, Schlussanträge GA Mengozzi v. 26.7.2017 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2017:610

EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 15.11.2017 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus,
ECLI:EU:C:2017:865

EuGH, Schlussanträge GA Wathelet v. 27.09.2018 - C-581/17, Wächtler, EU:C:2018:779

Verwaltungsanweisungen

BMF v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. 2014 I S. 1258.

BMF, Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012), Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1) in der Fassung der EStÄR 2012 v. 25.3.2013 (BStBl. I S. 276) mit den Einkommensteuer-Hinweisen 2020.

BMF, Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 – KStR 2022, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechts (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Koerperschaft_und_Umwandlungsteuer/2021-10-27-entwurf-neufassung-kstr2022.html).

BMF v. 24.9.1999 - IV D 3 - S 1301 Ung - 5/99, IStR 2000, 627.

BMF v. 24.12.1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076.

BMF v. 19.3.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl 2004 I 411.

BMF v. 14.5.2004 IV B 4-S 1340-11/04, Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 (BStBl. I Sondernummer 1/2004 S. 3), zitiert als AEASTG.

BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314.

BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212.

BMF v. 13.11.2019 - IV B 5 - S 1325/18/10001:001, BStBl. I 2019, 1212.

BMF v. 16.4.2010 - IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. 2010 I, 354.

Sonstige Quellen

Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa v. 29.7.2021,

Az.: PE 6 3000 - 041/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/859798/eb29b457116becb2ac34f3fb7e6dbaec/PE-6-041-21-pdf-data.pdf>, besucht am 24.1.2022).

BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT, DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN, Bericht über die Unionsbürgerschaft 2013, Rechte und Zukunft der Bürgerinnen und Bürger der EU.

BR-Drucksache 245/1/21.

BR-Drucksache 245/21.

BR-Drucksache 468/21.

BR-Drucksache 503/1/20.

BT- Drucksache 19/29848.

BT-Drucksache 19/28652.

Bundesrats-Plenarprotokoll, 991. Sitzung.

EU-Kommission, Zweiter Bericht der Kommission über die Unionsbürgerschaft v. 27.5.1997
- COM(97) 230 final S. 29.

EU-Kommission, Bericht über die Unionsbürgerschaft v. 8.5.2013 - COM(2013) 269 final.



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50
D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 29,90 €

ISBN: 978-3-948850-12-8