



Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen
Prinzregentenstraße 50
D-80538 München

Tel.: +49 (0) 89 / 12 76 400 02
Fax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail: info@familienunternehmen.de
www.familienunternehmen.de

Bearbeitet von:

Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert
Dr. Tobias Hagemann
Dr. Christian Kahlenberg



Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung
Europa-Universität Viadrina
Große Scharrnstraße 59
D-15230 Frankfurt (Oder)

Tel.: +49 (0) 0335 / 5534 2435
E-Mail: kudert@europa-uni.de
www.europa-uni.de

© Stiftung Familienunternehmen, München 2017
Abdruck und Auszug mit Quellenangabe
Titelfoto: © Aris Suwanmalee | shutterstock.com

ISBN: 978-3-942467-50-6

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Die **Wegzugsbesteuerung** ist für die Gesellschafter von Familienkapitalgesellschaften ein **Damoklesschwert**. Ursächlich ist die Entwicklung des § 6 AStG. Seit ihrer Implementierung im Jahr 1972 wurde die Norm **nicht systematisch** weiterentwickelt, sondern ist **organisch gewachsen**. Zudem gab es keine erkennbare Abstimmung mit den anderen ertragsteuerlichen Entstrickungsnormen. Auch **verfassungsrechtliche und europarechtliche** Fragen sind bislang kaum systematisch berücksichtigt worden, gewinnen aber zunehmend an Bedeutung. In Zeiten zunehmender Globalisierung kann die Struktur der Wegzugsbesteuerung auch ökonomisch als anachronistisch angesehen werden. Besondere Aufmerksamkeit genießt die Regelung im Lichte des bevorstehenden Brexits. Aus diesen Gründen zielt die Studie auf die Identifikation von Regelungsdefiziten ab, um daraus eine Rechtfertigung für einen grundlegenden Reformansatz zu gewinnen und diesen zu konkretisieren.

In **Teil I** wird die Regelung dargestellt und grundlegend analysiert. Hierbei werden die Problembereiche des Grund- sowie der Ergänzungstatbestände anhand des Referenzmodells (Inlands Sachverhalt) herausgearbeitet, das Verhältnis zu anderen Rechtsnormen betrachtet und systematische Verwerfungen benannt. **Teil I** kann zeigen, dass

- das Referenzmodell für eine europa- und verfassungsrechtliche Ausgestaltung der Inlandsfall ist.
- Wertminderungen vor und nach dem Wegzug de lege lata unsystematisch behandelt werden und dies zu steuerlichen Mindereinnahmen, aber auch zu einer überschießenden Besteuerung führen kann.
- § 6 AStG nicht hinreichend mit anderen entstrickungsrelevanten Normen abgestimmt ist.
- die Unterscheidung zwischen EU/EWR und Drittstaaten nicht mehr zeitgemäß ist und kein dogmatisches Fundament besitzt.
- der Brexit die Notwendigkeit einer zeitnahen Reform verdeutlicht.

Der bevorstehende **Brexit** belegt den dringenden Handlungsbedarf. Ohne dass der Steuerpflichtige selbst aktiv wird, kann der Brexit eine Wegzugsbesteuerung auslösen. Die hierbei zentralen Aspekte werden in Teil I kurz skizziert und in einem **Anhang** ergänzend einer grundlegenden Analyse unterzogen. Zusätzlich resultiert aus der Konzeption als **Vermögenszuwachsbesteuerung** eine überschießende Regelungswirkung, die der BFH jüngst bestätigte.

Darauf aufbauend werden in **Teil II** die **Leitlinien** für eine **vereinfachende und zielgenaue Reform** des § 6 AStG, unter angemessener Berücksichtigung der Interessen der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, entwickelt. Zusätzlich werden verfassungs-, abkommens- und europarechtliche Aspekte besonders gewürdigt, um den Reformvorschlag zukunftssicher formulieren zu können.

Diese Leitlinien werden in **Teil III** der Studie aufgenommen und ein sog. **Ampelmodell** entwickelt, das den Nukleus für den konkreten Reformvorschlag beinhaltet. Wird die Wegzugsbesteuerung potentiell ausgelöst, ist zunächst **immer** der Wert der Beteiligung im Wertfeststellungszeitpunkt festzuhalten (**Wertfeststellungsbescheid**).

- Erscheint das Steuersubstrat **gesichert**, ist die Steuer erst im Realisierungszeitpunkt festzusetzen (**die Ampel ist grün**). Für eine vorzeitige Besteuerung der stillen Reserven besteht keine Notwendigkeit.
- Erscheint die Durchsetzung des Steueranspruchs lediglich **wahrscheinlich**, ohne dass die Finanzverwaltung ein konkretes Durchsetzungsrisiko benennen kann, wäre zusätzlich zur Wertfeststellung eine Steuerfestsetzung im Wertfeststellungszeitpunkt angezeigt und eine rätierliche Stundung über fünf Jahre ein hinreichend mildes Mittel der Besteuerung (**die Ampel ist gelb**).
- In allen anderen Fällen ist eine **Sofortbesteuerung** zur Sicherung des Steuersubstrats legitim (**die Ampel ist rot**).

Auf Basis des Ampelmodells wird ein konkreter Reformvorschlag mit einem neuen § 17 Abs. 5 EStG sowie einem neuen § 52 EStDV entwickelt, die durch geringfügige Modifikationen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) EStG, § 17 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 S. 3, einen Zusatz in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 6 EStG sowie einer Anpassung des § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG ergänzt werden. § 6 AStG kann so ersetzt und sein ursprünglicher Inhalt dem Ziel der liquiditätsschonenden Sicherung des Steuersubstrats gerecht werden.

Zentrale Aspekte des Reformvorschlags sind

- die Integration der Wegzugsbesteuerung in § 17 EStG
- die Fokussierung auf die Beschränkung bzw. den Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik
- der Paradigmenwechsel von einer Vermögenszuwachsbesteuerung zu einer Vermögensänderungsfeststellung
- die praxistaugliche Formulierung der Regelung zur vorübergehenden Abwesenheit.

Teil III der Studie endet mit einer **Überprüfung des Reformvorschlags** anhand ausgewählter Praxisfälle. Die Studie ist so angelegt, dass die drei Teile logisch aufeinander aufbauen. Für den „**schnellen Leser**“ wurde jedoch Teil III so strukturiert, dass er auch ohne die beiden vorherigen Teile die Anlässe, Kernelemente und konkreten Ergebnisse des Reformvorschlags verdeutlicht.

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....	III
Inhaltsverzeichnis	V
Vorbemerkungen	1
Teil I: System der Wegzugsbesteuerung.....	3
1 Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	3
1.1 Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge	4
1.2 Bewertung.....	6
1.3 Ausnahme bei vorübergehender Abwesenheit	7
1.4 Steuerstundung	9
1.5 Verfahrensrecht	12
1.6 Verhältnis zu anderen Vorschriften	13
1.6.1 Wegzug von Kapitalgesellschaften.....	13
1.6.2 Alleinbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 UmwStG 1995	14
1.6.3 Sperrfristbehaftete Anteile i.S. des § 22 UmwStG 2006.....	17
2 Systematische Verwerfungen.....	19
2.1 Maßstab: Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	19
2.2 Steuerentstrickung als Gewinnrealisierung.....	22
2.3 Unbefristete Steuerstundung nur für EU/EWR-Sachverhalte?	23
2.4 Exkurs: Die Folgen des Brexits.....	24
3 Zwischenergebnis	25
Teil II: Leitlinien eines Reformvorschlags	27
1 Vorbemerkungen.....	27
2 Verfassungsrechtliche Maßstäbe einer Reform	27
2.1 Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	27
2.1.1 Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	28
2.1.2 Gebot der Folgerichtigkeit	29
2.2 Rechtfertigungsgründe	29

2.3	Steuergerechtigkeit im Rahmen der Wegzugsbesteuerung	30
2.3.1	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	30
2.3.2	Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip.....	34
2.4	Zwischenergebnis	35
3	Vorgaben des Abkommensrechts	36
3.1	Abkommensrechtliche Verteilungsnormen.....	37
3.2	Zeitpunkt der Wegzugsbesteuerung und DBA-Schrankenwirkung	38
3.3	Gefahr der Doppelbesteuerung	39
3.4	DBA-Sonderregelungen zur Ent- und Verstrickung.....	40
3.5	Zwischenergebnis	42
4	Unionsrechtlicher Rahmen	43
4.1	Primärrecht	43
4.1.1	EU/EWR-Konstellationen	43
4.1.2	Drittstaatenkonstellationen und Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit.....	44
4.1.3	Vorliegen einer Beschränkung.....	48
4.1.4	Rechtfertigung einer Beschränkung.....	48
4.1.5	Verhältnismäßigkeitsprüfung	50
4.1.5.1	Sofortige Festsetzung der Steuer.....	50
4.1.5.2	Begrenzung des Besteuerungsrechts auf territorial verknüpfte stille Reserven.....	53
4.1.5.3	Berücksichtigung von Wertminderungen	54
4.1.5.4	Erhebung einer festgesetzten Steuer	56
4.1.5.5	Sicherheitengestellung bei aufgeschobener Steuerzahlung	59
4.1.5.6	Verzinsung eines entstandenen Steueranspruchs	63
4.1.6	Wirksame steuerliche Kontrollen und Steueraufsicht als besondere Rechtfertigung in Drittstaatenfällen	64
4.2	Sekundärrecht	66
4.3	Zwischenergebnis	69

Teil III: Reformvorschlag	71
1 Aspekte des Reformvorschlags	71
1.1 Systematische Anpassung / Integration in § 17 EStG	71
1.2 Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts	72
1.3 Vermögenszuwachsbesteuerung vs. Vermögensänderungsfeststellung	73
1.4 Feststellungsbescheid vs. Steuerbescheid	73
1.5 Vermögensänderungen nach der Wertfeststellung	75
1.6 Vereinfachung bei vorübergehender Ab- bzw. Anwesenheit	76
1.7 Verzinsung, Sicherung und Stundung	78
1.8 Weitere Anpassungen	79
1.9 Ergebnis: Das Ampelmodell	80
2 Konkreter Reformvorschlag	81
3 Ergebnis	85
Anhang: Die Folgen des Brexits	95
I Problemstellung und mögliche Ausgestaltung des Brexits	95
II Der Brexit im Lichte des § 6 AStG	97
1 Unionsrechtliche Bezüge in § 6 AStG	97
1.1 Einschränkung des Grundfreiheitsschutzes	97
1.2 EU/EWR-Bezüge im Rahmen der Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG	100
1.2.1 Problem: Stundungen bei künftigen Entstrickungen	101
1.2.2 Problem: Bestehende Stundungen	101
1.2.2.1 Verlust der EU/EWR-Staatsangehörigkeit	102
1.2.2.2 [Dauerhafte] Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat?	102
1.2.2.3 Alternative Auffassung: Widerruf der Stundung auf Basis des § 131 Abs. 2 AO	106

2	Lösungsalternativen	108
2.1	Bilaterale Lösung	108
2.2	Unilaterale Lösungen.....	109
III	Thesenförmige Zusammenfassung	111
	Abkürzungsverzeichnis.....	113
	Quellen 117	
I	Literaturverzeichnis.....	117
II	Entscheidungen	124
III	Sonstige Quellen.....	127
	Verfasser der Studie.....	129

Vorbemerkungen

Das Recht der Wegzugsbesteuerung stellt für die Gesellschafter von Familienkapitalgesellschaften ein gravierendes Liquiditätsproblem dar, das im Einzelfall existenzgefährdend sein kann. Die Studie analysiert die Norm systematisch und deckt die zentralen Regelungsdefizite auf, um daraus Leitlinien für einen grundlegenden Reformansatz abzuleiten und diesen zu konkretisieren. Die Studie ist dabei wie folgt aufgebaut:

Teil I stellt zunächst das gegenwärtige Regelungskonzept vor, erläutert die Problembereiche des Grund- sowie der Ergänzungstatbestände, das Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und widmet sich anschließend der Erarbeitung **systematischer Verwerfungen**, die sich durch eine unstrukturierte, aber auch überschießende Entstrickungsbesteuerung ergeben. Schwerpunkte sind § 6 AStG, § 17 Abs. 5 EStG sowie alleinbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 UmwStG 1995. In Teil I werden auch praxisrelevante Fälle integriert, um die **wenig zielgenaue Struktur** des § 6 AStG und somit den Reformbedarf zu verdeutlichen. Auch die bisher nicht konkret absehbaren **Folgen des Brexits** sind ein Anlass, aber nicht Ursache des Reformbedarfs bezüglich des § 6 AStG. Der bevorstehende Brexit macht das zeitnahe Erfordernis einer Reform der Wegzugsbesteuerung aber besonders deutlich. Daher enthält die Studie einen **Anhang**, der sich gesondert mit den Folgen eines Ausscheidens des Vereinigten Königreichs aus der EU und ggf. dem EWR befasst.

In **Teil II** werden, aufbauend auf den Erkenntnissen des Teil I, die **Leitlinien** für eine vereinfachende und zielgenaue **Reform** des § 6 AStG entwickelt. Hierbei ist zugleich eine Analyse aus Sicht aller Beteiligten, insbesondere der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, und ihrer spezifischen Bedürfnisse vorzunehmen. Insbesondere sind dabei die **Liquiditätsfallen** der Steuerpflichtigen, zugleich die **Sicherung des Steueraufkommens** sowie verfassungs-, abkommens- und europarechtliche Aspekte zu berücksichtigen.

Die Studie schließt in **Teil III** mit einem solchen **konkreten Reformvorschlag** für die Wegzugsbesteuerung. Hier werden zunächst **die wesentlichen Leitlinien** operationalisiert und abschließend ein Reformvorschlag auf Basis des sog. **Ampelmodells** unterbreitet, der eine liquiditätsschonende Sicherung des Besteuerungssubstrats ermöglichen soll. Im Ampelmodell wird danach unterschieden, ob das Steuersubstrat gesichert erscheint, wahrscheinlich gesichert oder bedroht ist.

Sofern das Ampelmodell eine Akzeptanz bei Gesetzgeber und Wirtschaft finden sollte, wäre eine entsprechende Übertragung auch auf Entstrickungen im Betriebsvermögen möglich. Dies könnte zur Entwicklung eines echten **Systems der Entstrickungsbesteuerung** beitragen. Teil III der Studie endet mit einer Überprüfung des Reformvorschlags anhand ausgewählter und synoptisch dargestellter Praxisfälle.

Teil I: System der Wegzugsbesteuerung

Teil I der Studie widmet sich der Erarbeitung und Dokumentation zentraler Probleme, die sich durch eine unsystematische und überschießende Entstrickungsbesteuerung ergeben. Im Fokus steht dabei der **Reformbedarf des § 6 AStG**. Aus systematischen Gründen werden jedoch auch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 21 UmwStG 1995 sowie § 17 Abs. 5 EStG behandelt. Ergänzend werden § 50i EStG und Art. 13 Abs. 6 Deutsche Verhandlungsgrundlage¹ in die Untersuchung integriert. Die Studie differenziert dabei zwischen EU, EWR und Drittstaaten. In den systematischen Teil werden kasuistisch auch besonders praxisrelevante Fälle der Entstrickung stiller Reserven integriert.

1 Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

Als Motiv für die Einführung des § 6 AStG wird oftmals über den prominenten Horten-Fall aus dem Jahr 1968² spekuliert.³ Dabei geht es zunächst im Grundtatbestand darum, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der an einer Kapitalgesellschaft wesentlich i.S. von § 17 EStG beteiligt ist, die stillen Reserven bei Veräußerung versteuern müsste; zieht er jedoch vor Veräußerung in einen anderen Staat (Zuzugsstaat), mit dem ein DBA besteht, weist das Abkommen i.d.R. dem Zuzugsstaat das alleinige Besteuerungsrecht bei der Veräußerung zu. Damit ließ sich vor Einführung des § 6 AStG durch einfachen Wegzug eine Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland vermeiden.⁴

Ziel der Vorschrift ist, die während der unbeschränkten Steuerpflicht entstandenen stillen Reserven einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG unabhängig von der tatsächlichen Veräußerung auch dann zu erfassen, wenn der inländische Besteuerungszugriff in irgendeiner Weise gefährdet wird. Dies kann insbesondere durch die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts erfolgen (**Grundtatbestand** gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG), weshalb die Vorschrift regelmäßig als **Wegzugsbesteuerung** beschrieben ist.⁵ Gleichwohl lässt sich bereits hier anmerken, dass die Wegzugsbesteuerung selbst in Situationen eingreifen kann, in denen der deutsche Besteuerungszugriff nicht gefährdet wird.

1 Die deutsche Verhandlungsgrundlage wurde als Mustervorlage zur Verhandlung deutscher Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) publiziert. DBA dienen als bilaterale völkerrechtliche Verträge der Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Vertragsstaaten. Abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/05/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-die-deutsche-verhandlungsgrundlage-fuer-doppelbesteuerungsabkommen.html>.

2 Vgl. BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283.

3 Vgl. Pohl, IStR 2002, 541; Schütz, SteuK 2013, 331; Gosch, DStR 2007, 1553 (1554); Kraft, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 1; zweifelnd aber Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 1.

4 Ein vergleichbares Ergebnis ergab auch der Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat, sofern es sich um Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften handelte, weil insoweit keine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist.

5 Vgl. auch Möller-Gosoge, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 4: „Wegzugsbesteuerung“ umschreibt den Anwendungsbereich der Norm nur verkürzend.

1.1 Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge

Subjektiv tatbestandlich knüpft die Vorschrift an natürliche Personen an, die für mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren. In objektiver Hinsicht muss diese Person Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG sein.⁶

Würde der unbeschränkt Steuerpflichtige die Anteile veräußern, hätte Deutschland das Besteuerungsrecht an den entstandenen stillen Reserven. Wird der Besteuerungsanspruch jedoch vor Veräußerung durch ein Ereignis eingeschränkt, infolgedessen Deutschland das Besteuerungsrecht verliert oder das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (etwa durch Wegzug), erfolgt in diesem Zeitpunkt eine steuerliche Entstrickung, indem eine Veräußerung der Beteiligung fingiert wird.⁷ Anstelle des Veräußerungspreises ist der gemeine Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG i.V.m. § 9 Abs. 2 BewG),⁸ dem die Anschaffungskosten gegenüberzustellen sind.⁹ Dabei soll nach umstrittener Auffassung¹⁰ im Wegzugszeitpunkt nur der **Vermögenszuwachs** einer Besteuerung unterliegen, d.h. die Rechtsfolgen treten nur bei einem positiven Ergebnis ein; weshalb eine Verrechnung mit negativen Wertänderungen untersagt wäre.

Im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung ist der sich dann ergebende Veräußerungsgewinn um den zuvor § 6 AStG unterworfenen Betrag zu kürzen (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG).¹¹

Neben dem Grundtatbestand des Wegzugs sind in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 AStG **Ergänzungstatbestände** formuliert, die einem Wegzug gleichgestellt sind. Dies sind

- die (teilweise) unentgeltliche Übertragung auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtige,
- die Begründung der Ansässigkeit in einem anderen DBA-Staat (sog. Doppelansässigkeit),

6 Hierbei handelt es sich um eine Mindestbeteiligung des Steuerpflichtigen an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft von mindestens 1% innerhalb von fünf Jahren.

7 So auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 1.1; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 2; von *Brocke/Rottenmoser*, SteuK 2013, 419; *Schütz*, SteuK 2013, 331.

8 Auf den sich nach § 17 Abs. 2 EStG zu ermittelnden Veräußerungsgewinn findet das Teileinkünfteverfahren Anwendung (§ 3 Nr. 40 Buchst. c) EStG); vgl. *Kaminski/Strunk*, RIW 2001, 810 (811); *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (163); *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn 68; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 310; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 60.

9 Sofern weitere Kosten damit im Zusammenhang stehen (z.B. für die Bewertung), sind diese ebenfalls mindernd zu berücksichtigen; vgl. *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 134; *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 66; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 122.

10 Bestätigt durch BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, DStR 2017, 1913; ebenfalls *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 291; *Gropp*, in: Lademann, AStG, § 6 Rn. 55; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 5.378; anders dagegen *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 51, 55; *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 137 ff.; *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 63; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 15; *Riedel*, ISR 2016, 193 (195); *Häck*, IStR 2015, 484 (486); *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 124.

11 Vgl. *Prinz*, DB 2013, 1378 (1379).

- die Einlage in das Betriebsvermögen in einem anderen Vertragsstaat sowie
- der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns in sonstigen Fällen.¹²

Nach h.M. sind die Ergänzungstatbestände subsidiär zum Grundtatbestand anzuwenden, weshalb ein Ergänzungstatbestand nur dann einschlägig ist, wenn nicht schon die Rechtsfolge des Grundtatbestands angeordnet wird.¹³

Beispiel 1: Ein jahrzehntelang unbeschränkt Steuerpflichtiger ist an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 EStG beteiligt und verzieht im Jahr 2013 in einen Nicht-DBA-Staat. Im Jahr 2017 wird erstmalig ein DBA mit diesem Staat abgeschlossen, das nach dem Vorbild des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA¹⁴ dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zuweist.

Durch den Wegzug wird der (Grund-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ausgelöst, weshalb der Vermögenszuwachs zu diesem Zeitpunkt der inländischen Besteuerung zu unterwerfen ist. Dass das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG durch den Wegzug nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird, bleibt unbeachtlich.¹⁵

Der DBA-Abschluss im Jahr 2017 führt anschließend zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts,¹⁶ weshalb nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG die Wegzugsbesteuerung erneut ausgelöst werden könnte.¹⁷ Der Besteuerung unterliegt nunmehr jedoch allein der Vermögenszuwachs von 2013 bis 2017 (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG).

12 Vgl. dazu *Wassermeyer*, IStR 2007, 833 (833 ff.).

13 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 61.

14 Das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) ist eine vom OECD-Steuerausschuss erarbeitete und veröffentlichte Mustervorlage für DBA, um die Vielzahl dieser bilateralen Verträge möglichst zu vereinheitlichen.

15 Eine Steuerstundung ist allenfalls bei erheblicher Härte zu gewähren (§ 6 Abs. 4 AStG).

16 Vgl. *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 380; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 94; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 36; *Gropp*, in: Lademann, AStG, § 6 Rn. 49; a.A. *Bron*, IStR 2012, 904 (907).

17 Siehe aber auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 92: „Allerdings schließt der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG die Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 2 auf beschränkt steuerpflichtige Personen aus.“ Im Ergebnis gl. A. Gosch, in: Kirchhof, EStG, § 49 Rn. 10; *Schönfeld/Häck*, IStR 2012, 582 (583 f.).

Abwandlung: Der unbeschränkt Steuerpflichtige verfügte über eine inländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit überwiegend Immobilienvermögen in einem DBA-Staat A. Im Jahr 2013 wurde ein Revisionsabkommen geschlossen, das nunmehr dem Belegenheitsstaat des Immobilienvermögens das Besteuerungsrecht zuspricht (entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA). Im Jahr 2017 verzieht der Steuerpflichtige in diesen Staat.

Aufgrund des Revisionsabkommens wird das deutsche Besteuerungsrecht im Jahr 2013 beschränkt, da hiernach zwar allein dem Belegenheitsstaat die Besteuerungshoheit obliegt (entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA), der Methodenartikel in den deutschen DBA regelmäßig aber die Steueranrechnung vorsieht. Mithin wird der Ergänzungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst und der Vermögenszuwachs bis zum Jahr 2013 der inländischen Besteuerung unterworfen.

Im Jahr 2017 ist durch den Wegzug nunmehr der (Grund-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG einschlägig, weshalb der Vermögenszuwachs – entgegen der DBA-Bestimmungen – von 2013 bis zum Jahr 2017 zu erfassen wäre. Obgleich Deutschland für diese stillen Reserven kein Besteuerungsrecht zustand, spricht die wortgetreue Auslegung für das Eingreifen der Wegzugsbesteuerung, da die Regelung allein an den Statuswechsel anknüpft.¹⁸ Unter teleologischen Gesichtspunkten überzeugt dieses Argument gleichwohl nicht.

1.2 Bewertung

Nach § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG gilt der **gemeine Wert** der Anteile i.S. des § 17 EStG als Veräußerungspreis. Dieser wiederum richtet sich nach den Vorschriften des BewG. Der Bewertungsmaßstab für den gemeinen Wert wird in § 11 BewG durch Sonderregeln für die Bewertung u.a. von Anteilen ergänzt. Bewertungszeitpunkt ist jeweils der tatbestandsauslösende Zeitpunkt; also z.B. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht.

Soweit die Anteile am Tag des Wegzuges einen notierten Kurswert aufweisen, ist dieser maßgebend (§ 11 Abs. 1 BewG). Andernfalls ist der fremdübliche Kaufpreis für vergleichbare Transaktionen entscheidend, die in den letzten zwölf Monaten getätigt wurden (§ 11 Abs. 2 Satz 1 BewG). Sofern weder ein Börsenpreis noch ein (derivativer) Kaufpreis ableitbar sind, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Dafür gilt seit dem 1.1.2009 das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. § 199 BewG (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG). Die Wertuntergrenze bildet der Substanzwert (§ 11 Abs. 3 BewG). Gleichzeitig steht es

¹⁸ Vgl. auch *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 45.

dem Steuerpflichtigen frei, einen Nachweis darüber zu erbringen, dass die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren zu einem unzutreffenden Ergebnis führt.¹⁹

1.3 Ausnahme bei vorübergehender Abwesenheit

Sollte sich der Steuerpflichtige nur **vorübergehend** (max. fünf Jahre) im Ausland aufhalten, entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG. Voraussetzung ist, dass die Anteile zwischenzeitlich weder veräußert werden, noch einer der Ersatztatbestände erfüllt wird. Diese Fünf-Jahres-Frist kann um höchstens weitere fünf Jahre verlängert werden, sofern glaubhaft gemacht wird, dass die Abwesenheit auf beruflichen Gründen basiert und der Rückkehrwille unverändert fortbesteht (§ 6 Abs. 3 Satz 2 AStG). Zu den beruflichen Gründen zählen dabei auch Studien- und Ausbildungsaufenthalte im Ausland.²⁰

Die Glaubhaftmachung der vorübergehenden Abwesenheit ist im Einzelfall anhand objektiver (Verhalten) und subjektiver Elemente (Rückkehrwille) zu bestimmen.²¹ Die tatsächliche Rückkehr nach fünf Jahren veranlasst aber spätestens zur Erstattung bereits gezahlter Steuern.²²

Dass die Norm verunglückt ist, zeigen folgende Beispiele.

Beispiel 2: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der im eigenen Haus in Deutschland lebt, ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus nachweislich beruflichen Gründen zieht er für lediglich zwei Jahre nach Mexiko. Sein Haus qualifiziert sich während dieser Zeit weiterhin als Wohnsitz i.S.v. § 8 AO.

Dieser scheinbar einfache Fall ist in der Praxis sehr komplex. Zunächst könnte der Wegzug die Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG auslösen. Das wäre aber nur der Fall, wenn das Haus in Deutschland **keinen Wohnsitz** mehr darstellen würde. Denn die Norm setzt die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (Aufgabe von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt) voraus. Nur dann würde der Steueranspruch (wegen vorübergehender Abwesenheit) gemäß § 6 Abs. 3 AStG entfallen.

Würdigt die Finanzverwaltung hingegen das Haus **weiterhin** als **Wohnsitz** i.S. des § 8 AO, greift nicht § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG, sondern § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG. Dann kann sich der Steuerpflichtige aber

19 Vgl. ausführlich auch Layer/Seemann, Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, 2017.

20 Vgl. Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 189; Elicker, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 74; Möller-Gasoge, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 149.

21 Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 144.

22 Elicker, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 71.

nicht mehr auf § 6 Abs. 3 AStG berufen, weil die unbeschränkte Steuerpflicht nicht beendet wird. Im Drittstaatenfall wären die stillen Reserven sofort aufzulösen und zu versteuern. Die systematische Verwerfung ist leicht erkennbar: Wenn er (aufgrund des Wohnsitzes) weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig bleibt, erfolgt eine Sofortbesteuerung, während der Steueranspruch entfällt, wenn die Steuerpflicht in Deutschland beendet wird. Und wenn der **gewöhnliche Aufenthalt** weiterhin in Deutschland verbliebe, würde kein Tatbestand des § 6 Abs. 1 AStG erfüllt. Bemerkenswert an dieser Rechtsfolge ist insbesondere, dass gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA-Mexiko weiterhin Deutschland als Sitzstaat besteuern darf, weshalb das deutsche Besteuerungsrecht gar nicht eingeschränkt wird. Auch dies zeigt die fehlende Zielgenauigkeit der derzeitigen Wegzugsbesteuerung.

Beispiel 3: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der im eigenen Haus in Deutschland lebt, ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus nachweislich beruflichen Gründen zieht er im Jahr 2016 nach Frankreich. Sein Haus in Deutschland nutzt er für diese Zeit gelegentlich zu Urlaubszwecken und zu privaten Besuchen. Im Jahr 2025 kehrt der Steuerpflichtige zurück und verkauft die Anteile 2027.

Nach gegenwärtiger Rechtslage würde die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG greifen. Gleichwohl würde die Steuer zwar im Wegzugsjahr festgesetzt, sie wäre aber gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheiten zu stunden, sofern der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nachkommt.

Im Jahr 2025 würde Frankreich seine Wegzugsbesteuerung anwenden, da der Steuerpflichtige insgesamt sechs Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war.²³ Vermutlich würde Frankreich die stillen Reserven des Zeitraums 2016 bis 2025 besteuern.²⁴ In Deutschland könnten diese grundsätzlich gemäß § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG zum gemeinen Wert steuerverstrickt werden, der sich im Zuzugszeitpunkt ergibt. Gleichwohl suspendiert § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG die Steuerverstrickung, da es sich vorliegend um einen Fall der vorübergehenden Abwesenheit i.S. des § 6 Abs. 3 AStG handelt. Folge dessen wäre bei konsequenter Anwendung auch ein deutscher Zugriff auf die zwischen den Jahren 2016 und 2025 angewachsenen stillen Reserven.²⁵ Die zwischen den Jahren 2025 und 2027 entstandenen stillen Reserven wären hingegen nur in Deutschland zu versteuern. Für die zwischen den Jahren 2016 und 2025 entstandenen stillen Reserven ergibt sich eine Doppelbesteuerungsgefahr, die einen durchaus überschießenden Regelungsmechanismus verdeutlicht.

23 Vgl. Zur französischen Regelung *Burg*, France Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017, S. 19; *Gouthière*, ET 2012, 42 (42).

24 Vgl. ebenda.

25 Vgl. auch *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (168); *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 353.

Bei Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsnachfolgers beim Erwerb von Todes wegen binnen fünf Jahren entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG. Eine analoge Behandlung bei unentgeltlichen Übertragungen unter Lebenden enthält das Gesetz bislang nicht, was aus systematischer und verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich erscheint.²⁶ Ebenfalls erscheint eine analoge Anwendung für Situationen geboten, in denen der Erblasser noch vor seinem Tod selbst die Wegzugsbesteuerung herbeiführt, der Erbe anschließend aber die unbeschränkte Steuerpflicht begründet oder bereits der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.²⁷

1.4 Steuerstundung

Schon seit seiner Einführung verfügte § 6 AStG über eine Stundungsregelung – damals § 6 Abs. 5 AStG a.F. – die nunmehr in die Abs. 4 und Abs. 5 aufgespalten ist.

Das Judikat des EuGH in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*²⁸ veranlasste den Gesetzgeber letztlich zur Änderung der Stundungsregelung in § 6 AStG. Der EuGH sah in der Entscheidung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch das französische Pendant des § 6 AStG. Der Gerichtshof erkannte zwar das nationalstaatliche Interesse, Steuerumgehung und Missbrauch zu bekämpfen, an. Dies darf gleichwohl nicht typisierend vorgebracht werden. Letztlich liegt ein zwingender Grund von allgemeinem Interesse der Mitgliedstaaten darin begründet, die Besteuerung stiller Reserven sicherzustellen, die während einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland angesammelt wurden. Mithin ist in der Steuerentstrickung eine gerechtfertigte Beschränkung der Grundverkehrsfreiheiten zu erblicken, die jedoch einer verhältnismäßigen Ausgestaltung bedarf.

Zentral sind also zwei Aussagen: Zum einen besteht ein legitimes Recht des Nationalstaats, die **Besteuerung der stillen Reserven zu sichern**. Zum anderen soll die Besteuerung über diese Sicherung nicht hinausgehen, also **verhältnismäßig** sein.

Um die Besteuerung stiller Reserven sicherzustellen, ist ein Besteuerungszugriff im Wegzugszeitpunkt nicht zwingend. Vielmehr genügt die Gewährleistung einer Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt. Damit einher geht für den Fiskus jedoch die Gefahr der späteren Steuerbeitreibung, und für den

26 Vgl. *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, § 6 AStG Rn. 200; *Elicker*, in: *Blümich*, § 6 AStG Rn. 74.

27 Vgl. *Wassermeyer*, *IStR* 2007, 833 (836); *Elicker*, in: *Blümich*, § 6 AStG Rn. 74; *Möller-Gosoge*, in: *Haase, AStG*, § 6 Rn. 162.

28 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

Steuerpflichtigen das Risiko einer Doppelbesteuerung. Aus diesem Grund wurde die **Steuerfestsetzung im Wegzugszeitpunkt** bei gleichzeitiger Stundung des Steueranspruchs konzipiert.²⁹

In **EU/EWR-Fällen** ist die nach § 6 Abs. 1 AStG festzusetzende Einkommensteuer von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden, sofern der Steuerpflichtige in einen EU-Staat verzieht und dort „einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht“ unterliegt (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG).³⁰ Weiterhin müssen die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Steuerbeitreibung mit dem jeweiligen EU-/EWR-Mitgliedstaat gewährleistet sein, wovon aufgrund der geltenden EU-AmtshilfeRichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU, kurz: AmtshilfeRL) sowie der EU-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU, kurz: BeitrRL) in EU-Sachverhalten auszugehen ist.³¹ Für EWR-Sachverhalte sind vergleichbare Vereinbarungen über die Art. 26 und Art. 27 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen geschaffen worden.³²

Ebenfalls wird die Steuerstundung für die in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG gefassten Ersatztatbestände gewährt, sofern ein hinreichender EU-/EWR-Bezug gegeben ist (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 AStG). Durch das ZollkodexAnpG³³ wurde außerdem die Stundungsregelung auf die Fälle ausgedehnt, bei denen aufgrund der Beschränkung oder des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts die Wegzugsbesteuerung eingreift (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG).

Die zeitlich unbefristete Steuerstundung ist bei Eintritt stundungsschädlicher Ereignisse zu **widerrufen**. Hierzu gehören nach § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 bis 4 AStG:

- die Veräußerung oder verdeckte Einlage von Anteilen,
- die Übertragung von Anteilen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person, die nicht in einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist,
- die Entnahme von Anteilen oder sonstigen Vorgängen, die nach inländischem Recht zum Teilwert oder gemeinen Wertansatz führen oder
- die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im EU-/EWR-Staat für den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger.

29 Siehe auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 7. Ausführlich dazu auch Teil II, 4.1.5.

30 Dies ist ggf. auch rückwirkend zu gewähren, falls die Stundungsvoraussetzungen erst nach dem Entstrickungszeitpunkt vorliegen; vgl. BFH v. 8.7.2005 – VII R 55/03, BStBl. II 2005, 7.

31 Dahingehend auch BR-Drs. 542/06, 87.

32 Siehe *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 90.

33 ZollkodexAnpG v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

Sofern eines dieser Ereignisse eintritt, ist die gewährte Steuerstundung unmittelbar zu widerrufen. Eine nachträgliche Verzinsung ist unzulässig.³⁴

Die Inanspruchnahme der Stundungsregelung in EU-/EWR-Sachverhalten verpflichtet weiterhin zur **jährlichen Unterrichtung** des zuständigen Finanzamts über Tatbestände, die eine Aufhebung der Steuerstundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG nach sich ziehen (§ 6 Abs. 7 Satz 1 AStG). Darüber hinaus ist dem Finanzamt jährlich bis zum 31. Januar seine am 31. Dezember des Vorjahres gültige Anschrift mitzuteilen sowie eine Bestätigung darüber, dass die Anteile weiterhin dem Steuerpflichtigen³⁵ zuzurechnen sind (§ 6 Abs. 7 Satz 4 AStG). Eine – auch anteilige – Verletzung oder Missachtung der mehrteiligen Mitwirkungspflicht kann zum Widerruf der Stundung führen (§ 6 Abs. 7 Satz 5 AStG). Die Mitteilungspflichten des § 6 Abs. 7 Satz 4 AStG schließen den Rechtsnachfolger bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge unter Lebenden oder von Todes wegen nicht mit ein, weshalb diese Personengruppe verfahrensseitig entlastet ist.³⁶

Ohne jede Stundungsmöglichkeit außerhalb des § 6 Abs. 5 AStG wäre die Wegzugsbesteuerung unverhältnismäßig, da eine auf den Vermögenszuwachs anfallende Steuerzahlung ohne Liquiditätszufuhr fällig wird.³⁷ Aus diesem Grund wurde die vormalige Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG a.F. nunmehr auf **Drittstaaten-Sachverhalte** begrenzt,³⁸ für die eine Steuerstundung über höchstens fünf Jahre eingeräumt wird; vorausgesetzt die Steuerentstrickung ist mit erheblichen Härten verbunden (§ 6 Abs. 4 AStG). In diesem Fall ist die nach § 6 Abs. 1 AStG zu erhebende Einkommensteuer auf Antrag in ratierlichen Jahresbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren gegen Sicherheitsleistung zu begleichen (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Als geforderte Sicherheitsleistung kommen die in § 241 AO genannten Vermögenswerte in Betracht,³⁹ unter denen der Steuerpflichtige frei wählen kann.⁴⁰ Der geforderte Wert der Sicherheiten kann dem zu stundenden Steueranspruch entsprechen. Sofern eine ratierliche Tilgung der Steuerschuld erfolgt, sind die Sicherheiten im Werte der jeweiligen Tilgungsrate freizugeben. Gleichzeitig kann der gestundete Betrag verzinst werden.⁴¹

34 Vgl. *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282 (284 ff.); *Loritz/Sessig*, IStR 2013, 288 (291 f.).

35 In Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden betrifft dies den Rechtsnachfolger.

36 Gl. A. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 331; *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG, § 6 Rn. 82; *Elicker*, in: *Blümich*, § 6 AStG Rn. 107.

37 Vgl. *von Brocke/Rottenmoser*, *SteuK* 2013, 419 (419).

38 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 470.

39 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 472; *Elicker*, in: *Blümich*, § 6 AStG Rn. 81.

40 Vgl. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 185.

41 Vgl. BFH v. 16.10.1991 – I R 145/90, BStBl. II 1992, 321; dem folgend BMF v. 14.5.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 6.5.1.

Ob eine **erhebliche Härte**⁴² bereits darin zu erblicken ist, dass § 6 AStG eine Vermögenszuwachsbesteuerung ohne liquiden Mittelzufluss statuiert, ist umstritten.⁴³ Nimmt man erhebliche Härten an, wäre eine Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 4 AStG generell zu gewähren, ohne dass der Steuerpflichtige im Einzelfall nachweisen müsste, über keine anderen liquiden Mittel zu verfügen. Gegen eine solche Auffassung sprechen zumindest teleologische Gründe: Mit einer Steuerstundung nach § 6 Abs. 4 AStG wäre das Tatbestandsmerkmal der „erheblichen Härten“ entbehrlich und überflüssig, was der Gesetzgeber wohl kaum bezwecken wollte. Andererseits wäre eine Steuerstundung über fünf Jahre zumindest rein systematisch vertretbar. Sowohl im Betriebsvermögensbereich (§ 4g EStG) als auch im alten Umwandlungssteuerrecht, das teilweise weiterhin Anwendung findet (§ 20 Abs. 6 i.V.m. 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995), werden die Stundungsmodalitäten unabhängig vom Kriterium der erheblichen Härten gewährt.⁴⁴

Werden die Kapitalgesellschaftsanteile veräußert oder verdeckt eingelegt, ist die **Stundung zu widerrufen** (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG). In Fällen der vorübergehenden Abwesenheit i. S. des § 6 Abs. 3 AStG kann die Steuer insgesamt gestundet werden. Sofern der Steueranspruch nicht gefährdet ist, etwa weil hinreichendes Inlandsvermögen zur zwangsweisen Befriedigung des Steueranspruchs besteht,⁴⁵ kann von der Sicherheitengestellung insgesamt abgesehen werden (§ 6 Abs. 4 Satz 3 AStG).

1.5 Verfahrensrecht

Die nach § 6 Abs. 1 AStG geschuldete Einkommensteuer ist de lege lata vorbehaltlich der Regelungen in den Abs. 4 und 5 festzusetzen. Dafür ist der gemeine Wert der Anteile i.S. des § 17 EStG gesondert festzustellen (§ 179 Abs. 1 AO i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 3 BewG). Durch die gesonderte Feststellung entscheidet die Finanzbehörde verbindlich über die Besteuerungsgrundlage.⁴⁶ Der **Feststellungsbescheid** selbst ist für den anschließenden Steuerbescheid, in dem letztlich auch die zu erhebende Steuer festgesetzt wird, bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Aufgrund dieser Bindungswirkung ist der Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid anzusehen (§ 171 Abs. 10 AO).

42 Wenngleich das Gesetz insoweit den Plural verwendet, ist nach h.M. die alsbaldige Einziehung der Steuer mit „erheblichen Härten“ verbunden; so etwa *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 190.

43 Dafür *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 190; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 169; Hecht, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 47; a.A. *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 81; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 476.

44 Dazu Teil I, 1.6.2.

45 Vgl. *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 478.

46 Vgl. *Ratschow*, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 179 Rn. 9.

Somit ist auch nur der Feststellungsbescheid Gegenstand eines potentiellen Rechtsbehelfs- oder Klageverfahrens, d.h. neben dessen Höhe ist auch die Feststellung eines Veräußerungsgewinns auf Grundlage des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG i.V.m. § 17 EStG selbstständig anfechtbar.⁴⁷

1.6 Verhältnis zu anderen Vorschriften

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG sind § 17 Abs. 5 EStG sowie die Vorschriften des UmwStG vorrangig anzuwenden.⁴⁸ Mithilfe dieser lex-specialis-Anordnung hat der Gesetzgeber eine potentielle Normenkonkurrenz per Rechtsbefehl abschließend aufgelöst. Gleichwohl beschränkt sich der Vorrang nur auf die Teilbereiche, die diese Vorschriften auch tatbestandlich abdecken.⁴⁹

1.6.1 Wegzug von Kapitalgesellschaften

Der seit dem VZ 2007 geltende § 17 Abs. 5 EStG normiert die Besteuerung der Anteilseigner für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft ihren **(statutarischen) Sitz** oder den **Ort der Geschäftsleitung** ins Ausland verlegt. Sofern diese Verlegung den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile verursacht,⁵⁰ steht dies einer Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich.⁵¹

Die Rechtsfolge tritt ausnahmsweise dann nicht ein, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz in einen anderen EU-Mitgliedstaat identitätswahrend verlegt. In diesem Fall erfolgt eine Besteuerung erst bei tatsächlicher Gewinnrealisation, unbeschadet abweichender DBA-Bestimmungen (§ 17 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG).⁵² Gleiches sollte demnach gelten, wenn neben dem (statutarischen) Sitz auch die Geschäftsleitung verlegt wird.⁵³

Ob sich der Steueranspruch dann auf die gesamten stillen Reserven erstreckt, d.h. auch jene umfasst, die sich erst nach der relevanten Sitzverlegung ins Ausland angesammelt haben, ist zumindest unter

47 Vgl. BFH v. 1.7.2010 – IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246.

48 Auf ein mögliches Konkurrenzverhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG muss dabei nicht eingegangen werden, da sich § 6 AStG ausschließlich auf Beteiligungen im Privatvermögen bezieht, während § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf im Betriebsvermögen befindliche Beteiligungen abstellt. Mithin überschneiden sich die Tatbestandsmerkmale beider Normen nicht.

49 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 101.

50 Siehe *Rödler/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1486); *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (767).

51 Siehe *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 351; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 17 Rn. 143; *Vogt*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 135. Aufl. 2017, § 17 EStG Rn. 894.

52 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 101.

53 Vgl. *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 351; *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (166 f.).

unionsrechtlichen Gesichtspunkten zweifelhaft.⁵⁴ Zutreffend und auch im Lichte der Fusionsrichtlinie geboten⁵⁵ erscheint die Begrenzung auf die **vor der Sitzverlegung** entstandenen stillen Reserven.

Wird hingegen ausschließlich der Ort der Geschäftsleitung verlegt, greift die Ausnahmeregelung nicht. In der Folge werden nur auf die bis zum Zeitpunkt der Geschäftsleitungsverlegung entstandenen stillen Reserven der Besteuerung unterworfen.

Beispiel 4: Die deutsche D-GmbH verlegt ihre Geschäftsleitung nach Tschechien.

Damit ist der Anwendungsbereich des **§ 17 Abs. 5 EStG** eröffnet, der eine sofortige Besteuerung der entstandenen stillen Reserven vorsieht. Die Ausnahmeregelung des § 17 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG greift nicht, da nicht der statutarische Sitz, sondern die Geschäftsleitung verlegt wurde. Somit sind die stillen Reserven sofort zu versteuern.

Gleichzeitig wäre auch der Ergänzungstatbestand des **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG** mit der Folge tatbestandlich erfüllt, als von Amts wegen eine unbefristete und zinslose Steuerstundung bis zur tatsächlichen Veräußerung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG zu gewähren wäre. Voraussetzung dafür wäre die Erfüllung der Mitwirkungspflicht gemäß § 6 Abs. 7 AStG. Vorliegend greift die Stundung gleichwohl nicht ein, da gemäß § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG der § 17 Abs. 5 EStG vorrangig zu beachten ist.

Mangels gesonderter Bestimmungen und aufgrund der Vorrangwirkung gegenüber § 6 AStG (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG), könnten die in § 6 Abs. 4 bzw. Abs. 5 AStG gefassten Stundungsregeln zur Abmilderung einer Sofortversteuerung in den Fällen des § 17 Abs. 5 EStG generell ausscheiden. Dieser Befund erschließt sich unter steuersystematischen und ökonomischen Gesichtspunkten nicht. Beide Normen sind nicht aufeinander abgestimmt. Im Rahmen einer Reform sollte die derzeit in § 17 Abs. 5 EStG enthaltene Regelung **ersatzlos gestrichen** werden. Dann würde § 6 Abs. 1 AStG greifen und folglich wäre auch die Anwendung der Stundungsregeln in den Abs. 4 und 5 zu prüfen.

1.6.2 Alteinbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 UmwStG 1995

§ 6 AStG ist auch subsidiär gegenüber den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG). Dabei erstreckt sich ein mögliches Konkurrenzverhältnis nicht nur auf die gegenwärtigen Normen, sondern ebenso auf die sog. **einbringungsgeborenen Anteile** i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1

54 Siehe *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 353; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 17 Rn. 143; *Vogt*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 135. Aufl. 2017, § 17 EStG Rn. 895.

55 So *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 17 Rn. 143.

UmwStG 1995, die mit der Neukonzeptionierung des Umwandlungssteuerrechts i.R. des SEStEG⁵⁶ von der Sperrfristregelung in § 22 UmwStG abgelöst wurden.

Unter alleinbringungsgeborenen Anteilen werden Anteile verstanden, die als Gegenleistung für Umwandlungsvorgänge gewährt wurden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das maßgebende öffentliche Register bis zum 12.6.2006 erfolgte oder das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern bis zum 12.12.2006 übergegangen ist (§ 27 Abs. 2 UmwStG)⁵⁷ und bei denen der Umwandlungsvorgang unter dem gemeinen Wert erfolgte.⁵⁸ Zu den maßgebenden Vorgängen zählten:

- die Sacheinlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995),
- die Sacheinlage einer qualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligung (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995) oder
- der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 UmwStG 1995).⁵⁹

Für diese Anteile gilt gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UmwStG das bisherige Besteuerungsregime fort.⁶⁰ Die Gewinnrealisation erfolgt, wenn „das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung d[ies]er Anteile ausgeschlossen wird.“ Dieser Ersatzrealisationstatbestand ist abschließend.⁶¹ Unerheblich ist, ob sich die nämlichen Anteile im steuerlichen Betriebs- oder Privatvermögen befinden.⁶² Nur für letztere ist eine Konkurrenz zu § 6 AStG gegeben, die zugunsten des UmwStG aufgelöst ist (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG).

Weiterhin wird – anders als nach gegenwärtigem Recht – keine maßgebende siebenjährige Sperrfrist eingeräumt, sondern der vorgenannte Ersatzrealisationstatbestand ist vielmehr zeitlich unbegrenzt anwendbar.

56 BGBl. I 2006, 2782.

57 Siehe auch *Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 27 Rn. 12.

58 Darüber hinaus gelten auch Anteile, die als Gegenleistung für einen nach diesen Zeitpunkten erfolgten Einbringungsvorgang erworben wurden, um alleinbringungsgeborene Anteile, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen einbringungsgeborene Anteile umfasste (vgl. § 20 Abs. 3 S. 4 UmwStG 2006) oder selbst alleinbringungsgeborene Anteile eingebracht wurden (§ 21 Abs. 2 S. 6 i.V.m. 20 Abs. 3 S. 4 UmwStG 2006). Vgl. u.a. *Häck*, IStR 2015, 267 (270).

59 Siehe *Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 27 Rn. 46 ff.; *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 27 Rn. 12 ff.; *Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/UmwStG, UmwStG (vor SEStEG) § 21 Rn. 15 ff.

60 Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/100, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.38, 27.04.

61 Vgl. BFH v. 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl. II 2012, 445.

62 Siehe etwa *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 27 Rn. 15.

Rechtsfolgenseitig tritt der gemeine Wert an die Stelle des Veräußerungspreises (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995). Der ermittelte (fiktive) Veräußerungsgewinn sollte dann ebenso dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.⁶³ Für den sich ergebenden Steueranspruch sieht § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 eine dem § 6 Abs. 4 AStG entsprechende Stundungsregelung vor; die erhöhten Voraussetzungen hinsichtlich einer unbilligen Härte, Sicherheitsleistungen oder Stundungszinsen sind gleichwohl nicht vorgesehen (§ 20 Abs. 6 i.V.m. 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995).⁶⁴

Wenn im Rahmen des UmwStG eine ratierte Steuerstundung über fünf Jahre ohne das zusätzliche Kriterium der **erheblichen Härten** ermöglicht wird, erschließt sich systematisch nicht, weshalb für Zwecke des § 6 Abs. 4 AStG hiervon abgerückt werden sollte. Vielmehr erscheint es erneut steuersystematisch überzeugend, das Kriterium der erheblichen Härten (§ 6 Abs. 4 AStG) als entbehrlich zu betrachten. Dies gilt insbesondere, weil diese Voraussetzung auch weder in § 4g EStG noch in § 6 Abs. 5 AStG gefordert wird.

Aufgrund der unionsrechtlichen Bedenken gegen eine Sofortbesteuerung, ungeachtet der Abmilderung aufgrund der pauschalen Steuerstundung in Raten, recurriert § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UmwStG auf § 6 Abs. 5 AStG und gewährt für EU/EWR-Fälle eine zinslose Steuerstundung ohne Forderung einer Sicherheitsleistung von Amts wegen.⁶⁵ Voraussetzung dafür ist, dass die auf § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 1995 beruhende Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Gleichfalls sind die Regelungen über die Verlustberücksichtigung (§ 6 Abs. 6 AStG) sowie die Verfahrensvorschriften zur Mitwirkung (§ 6 Abs. 7 AStG) entsprechend anzuwenden.

Eine Sonderregelung für Fälle der vorübergehenden Abwesenheit i.S. des § 6 Abs. 3 AStG sieht § 21 UmwStG 1995 nicht vor.

Beispiel 5: A ist seit mehr als zehn Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und hält 50 Prozent der Anteile an der deutschen D-GmbH (Automobilzulieferer), die 1995 aus einem steuerneutralen Formwechsel zu Buchwerten hervorgingen (§ 25 UmwStG 1995); sog. alleinbringungsgeborene Anteile i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995. Um wertvolle Erfahrungen im Managementbereich zu sammeln, zieht er für drei bis maximal fünf Jahre in die USA. Die Rückkehr nach Deutschland steht zweifelsfrei fest.

63 Siehe *Häck*, Ubg 2014, 171 (174) m.w.N.

64 Vgl. auch *Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 27 Rn. 29; *Häck*, IStR 2015, 267 (271).

65 Vgl. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/100, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 27.13.

Im Zusammenhang mit einbringungsgeborenen Anteilen i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 kommt es allein darauf an, ob das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995). Mithin überschneiden sich die Tatbestandsmerkmale mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG. Jedoch gehen die Vorschriften des UmwStG vor (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG). Da A wahrscheinlich in den USA ansässig wäre, stünde den USA das alleinige Besteuerungsrecht aus der Anteilsveräußerung zu (Art. 13 Abs. 5 DBA-USA). Gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 UmwStG gilt weiterhin das alte Besteuerungsregime (keine Sperrfrist). Da § 27 UmwStG keinen Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG enthält und auch selbst keine Rückkehroption enthält, wäre eine Entstrickungsbesteuerung endgültig. Aufgrund von § 20 Abs. 6 i.V.m. 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 wäre aber eine rätierliche Steuererstattung über fünf Jahre zu gewähren, unabhängig vom Kriterium der erheblichen Härte. Zu einer rückwirkenden Erstattung käme es gleichwohl nicht.⁶⁶

Das vorstehende Beispiel verdeutlicht, dass hier eine Entstrickungsbesteuerung vollkommen losgelöst von einer möglichen oder tatsächlich verwirklichten Rückkehr mit korrespondierender Steuerverstrickung vorgenommen wird.⁶⁷ Der Steueranspruch würde endgültig festgesetzt werden, ohne die Möglichkeit einer nachträglichen Steuererstattung. Dies kann vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Absicht des § 6 Abs. 3 AStG nicht überzeugen. Vielmehr sollte es naheliegen, § 6 Abs. 3 AStG insoweit als **analog anwendbar** zu erachten;⁶⁸ insbesondere deshalb, weil die besagte Normenkonkurrenz nur die Teilbereiche regelt, die sich zwischen § 6 AStG und dem UmwStG decken. Für den Fall der vorübergehenden Abwesenheit sieht das UmwStG aber keine eigenständigen Regelungen vor, weshalb § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG insoweit leerlaufen sollte. Auch dieses Beispiel belegt, dass die Normen des Ertragsteuerrechts, die sich mit steuerlichen Entstrickungen befassen, nicht auf einander abgestimmt sind und so zu systematisch nicht nachvollziehbaren Rechtsfolgen führen können.

1.6.3 Sperrfristbehaftete Anteile i.S. des § 22 UmwStG 2006

Seit dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2007 sieht § 22 UmwStG für Anteile, die als Gegenleistung für unter dem gemeinen Wert erfolgte Umwandlungsvorgänge – Sacheinlage (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), Anteilstausch (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) oder Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 UmwStG) – gewährt wurden, eine **(Veräußerungs-)Sperrfrist** von sieben Jahren vor. Die Vorschrift dient in erster Linie der Missbrauchsabwehr. Sofern die sperrfristbehafteten Anteile innerhalb der gesetzlichen Sieben-Jahres-Frist veräußert werden, kommt es zu einer nachträglichen Besteuerung

66 Vgl. dazu auch Häck, IStR 2015, 267 (272).

67 Vgl. etwa Rabback, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 27 Rn. 191 m.w.N.; Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/UmwStG, UmwStG (vor SEStEG) § 21 Rn. 160.

68 Gl. A. Häck, IStR 2015, 267 (272); a.A. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/UmwStG, UmwStG (vor SEStEG) § 21 Rn. 160.

nur in Höhe der bisher nicht versteuerten stillen Reserven (Einbringungsgewinn⁶⁹). Dabei schmelzen die zu erfassenden stillen Reserven jährlich um 1/7 ab (§ 22 Abs. 1 Satz 3 bzw. Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Korrespondierend erhöhen sich die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, um eine Doppelerfassung stiller Reserven zu vermeiden (§ 22 Abs. 1 Satz 4 bzw. Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Sofern die Veräußerung nach Ablauf der Sperrfrist erfolgt, unterbleibt die nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns.

Daneben enthält § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG Ersatztatbestände, die einer Veräußerung gleichgestellt sind.⁷⁰ Vor dem Hintergrund des § 6 AStG sind insb. § 22 Abs. 1 Satz 5⁷¹ und 6⁷² UmwStG relevant. Zu beachten ist insofern, dass die Tatbestände des **§ 22 UmwStG und des § 6 AStG parallel anwendbar** sind, aber zeitlich nacheinander verwirklicht werden.

Eine unmittelbare Normenkonkurrenz ist dabei nur zwischen § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG und § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 möglich, d.h. wenn das eingebrachte Vermögen auch Kapitalanteile i.S. des § 17 EStG mitumfasst.⁷³ Insoweit gehen dann nach § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG die Vorschriften des UmwStG vor, d.h. es erfolgt eine nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns mit korrespondierender Aufstockung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG).

Der Ersatzrealisationstatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG – Verlust der Ansässigkeitsvoraussetzung⁷⁴ – kann z.B. durch folgende Szenarien ausgelöst werden:

- Wegzug (Verlegung des Wohnsitzes/gewöhnlichen Aufenthalts) des Einbringenden oder seines Rechtsnachfolgers in einen Drittstaat,
- unentgeltliche Übertragung an einen nicht in der EU/EWR Ansässigen,
- Sitzverlegung der einbringenden Kapitalgesellschaft in einen Drittstaat,
- Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in einem Drittstaat aufgrund eines DBA-Abschlusses oder dessen Änderung,

69 Für Zwecke der sperrfristbehafteten Anteile ist zwischen dem Einbringungsgewinn I und dem Einbringungsgewinn II zu unterscheiden. Während der Einbringungsgewinn I für Sacheinlagen (§ 20 UmwStG) gilt, erstreckt sich der Einbringungsgewinn II auf den Anteilstausch (§ 21 UmwStG).

70 Diese Ersatztatbestände greifen nach § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG auch für eine nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns II.

71 Die Vorschrift bezieht sich auf Buchwerteinbringung i.S. der §§ 20, 21 UmwStG, wenn die eingebrachten Anteile (un-)mittelbar veräußert, unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden oder der Einbringende die erhaltenen Anteile (un-)mittelbar veräußert oder in eine Kapitalgesellschaft über den Buchwert einbringt.

72 Die Regelung zielt auf den Verlust der Ansässigkeitsvoraussetzung (§ 1 Abs. 4 UmwStG) ab.

73 § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG regelt das Konkurrenzverhältnis zwischen § 22 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG abschließend; vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/100, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 22.11.

74 Siehe BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/100, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 22.27.

- Verschmelzung der einbringenden Gesellschaft auf eine Drittstaatengesellschaft,
- Ausschluss des Besteuerungsrechts an den erhaltenen Anteilen durch einen DBA-Abschluss^{75,76}

Sofern § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 bzw. Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 1 Abs. 4 UmwStG einschlägig ist, erfolgt eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns für die eingebrachten Anteile (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Auch insoweit erhöhen sich korrespondierend dazu die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 4 bzw. Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Eine Stundungsmöglichkeit ist in § 22 UmwStG nicht vorgesehen.

Die nachträgliche Besteuerung sperrfristbehafteter Anteile erfolgt also ohne Stundungsmöglichkeiten. Ebenso existiert keine Sonderregelung, die Fälle der vorübergehenden Abwesenheit schützt. Die Vorgänge stehen aufgrund des Rechtsträgerwechsels einer Veräußerung gleich, weshalb sich insoweit eine Stundung nicht zwingend aufdrängt. Hinzu kommt, dass sich einer Stundung vergleichbare Effekte dadurch niederschlagen, als ein Umwandlungsvorgang den Ansatz unterhalb des gemeinen Wertes zulässt und darüber hinaus nach dem Ablauf der Sperrfrist keine Nachversteuerung mehr erfolgt. Außerdem ist anzumerken, dass eine drohende Doppelbesteuerung durch die korrespondierende Aufstockung der Anschaffungskosten weitgehend vermieden wird. Mithin berührt die nachträgliche Besteuerung sperrfristbehafteter Anteile die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG nur mittelbar und ist daher als Parallelregelung **steuersystematisch nicht zu beanstanden**. Während § 6 AStG die erhaltenen Anteile erfasst, regelt § 22 UmwStG lediglich die Besteuerung des eingebrachten Vermögens. Durch die in § 22 Abs. 1 Satz 4 bzw. Abs. 2 Satz 4 UmwStG angeordnete Wertverknüpfung werden potentielle Doppelbelastungen vermieden.

2 Systematische Verwerfungen

2.1 Maßstab: Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Die Entstehung einer Steuer setzt grundsätzlich die Verwirklichung eines Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen voraus (§ 38 AO). Dies gilt im Kontext des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG nicht unmittelbar, der letztlich eine **Auffangregelung** gegenüber dem Grund- sowie den anderen Ersatztatbeständen des § 6 AStG verkörpert. Neben dem Halten von Anteilen i.S. des § 17 EStG durch den Steuerpflichtigen muss der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsanspruchs hinzukommen. Eine konkrete Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerpflichtigen ist nicht notwendig. Es ist lediglich im Rahmen einer **abstrakten Vergleichsbetrachtung** für den Fall einer gedachten Anteilsveräußerung darüber zu befinden, ob das deutsche Besteuerungsrecht weiterhin ausgeübt werden kann oder beschränkt bzw.

75 Dazu konkret *Käshammer/Schümmer*, IStR 2012, 362 (367).

76 Siehe auch *Bilitewski*, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 22 Rn. 209 ff.; *Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG/UmwStG, UmwStG, § 22 Rn. 50; *Nitzschke*, in: Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 22 UmwStG Rn. 68.

ausgeschlossen wird. Dies kann sowohl durch Handlungen des Steuerpflichtigen eintreten (sog. **aktive Entstrickung**) als auch ohne eine ebensolche (sog. **passive Entstrickung**), wie z.B. die Änderung oder das Inkrafttreten eines DBA,⁷⁷ die Änderung von Steuergesetzen im Ausland⁷⁸ oder die Umwandlung einer inländischen in eine ausländische Kapitalgesellschaft.⁷⁹

Die folgenden Beispiele sollen daraus möglicherweise resultierende systematische Verwerfungen verdeutlichen.

Beispiel 6: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer spanischen Kapitalgesellschaft beteiligt, deren Betriebsvermögen überwiegend aus Immobilien besteht.

Nach dem alten DBA-Spanien hatte Deutschland im Veräußerungsfall das alleinige Besteuerungsrecht. Nach dem neuen DBA-Spanien steht seit dem 1.1.2013 auch dem Belegenheitsstaat Spanien ein Besteuerungsrecht zu und Deutschland muss die spanische Steuer anrechnen. Der DBA-Abschluss löst eine passive Entstrickung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG aus, weil das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt wird. Nur durch die Kodifizierung und rückwirkende Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG konnte eine Sofortbesteuerung vermieden werden, obgleich bei fehlender Verstrickung aufseiten Spaniens gleichwohl ein Doppelbesteuerungsrisiko verbleibt.

Abwandlung: Sofern der unbeschränkt Steuerpflichtige über eine Beteiligung an einer Immobilien-Kapitalgesellschaft in einem Nicht-EU/EWR-Staat A verfügt, mit welchem ein DBA besteht, das ursprünglich dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zusprach, nach Revision aber nunmehr auch dem Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht zugesteht, wird ebenfalls der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst. Eine Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG wird gleichwohl nicht gewährt, da die Norm sich ausschließlich auf EU/EWR-Beteiligungen bezieht. Diese Einschränkung ist im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit erheblicher Kritik ausgesetzt.⁸⁰

77 Vgl. *Gropp*, in: *Lademann, AStG*, § 6 Rn. 49; *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht*, § 6 Rn. 94.

78 Dazu vgl. *Bron/Seidel*, *IStR* 2009, 312 (314 f.).

79 Notwendige Folge wäre dann eine Besteuerung des Gesellschafters durch das Ausland. Vgl. *Kraft/Schmidt*, *RIW* 2011, 758 (761).

80 So auch *Bron*, *IStR* 2014, 918 (920); *Ditz/Quilitzsch*, *DStR* 2015, 545 (551).

Beispiel 7: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer britischen Kapitalgesellschaft beteiligt, deren Betriebsvermögen überwiegend aus Immobilien besteht. Nach dem alten DBA-VK hatte Deutschland im Veräußerungsfall das alleinige Besteuerungsrecht. Nach dem neuen DBA-VK steht seit dem 1.1.2010 auch dem Belegenheitsstaat (VK) ein Besteuerungsrecht zu und Deutschland muss die britische Steuer anrechnen. Der DBA-Abschluss hat eine passive Entstrickung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst. Die rückwirkende Einführung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG konnte eine Sofortbesteuerung verhindern. Mit dem Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU und dem EWR könnte die Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 AStG zu widerrufen sein.⁸¹

Daneben ist zu bestimmen, was konkret hinter einem auszuschließenden oder zu beschränkenden Besteuerungsrecht zu verstehen ist. Von einem Ausschluss der Besteuerungsbefugnis ist auszugehen, wenn ein Veräußerungsgewinn der Anteile i.S. des § 17 EStG entweder steuerfrei zu stellen (z.B. aufgrund eines DBA) oder nicht mehr steuerbar (z.B. weil § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG nicht greift) ist.⁸² Eine Beschränkung setzt die Anrechnung ausländischer Steuern voraus, sodass jedenfalls eine durch Anrechnung einer vom anderen Staat zu erhebenden Steuer eine Beschneidung des deutschen Besteuerungsanspruchs der Höhe nach herbeiführen könnte.⁸³ Dies ist für Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften mangels ausländischer Einkünfte i.S. des § 34d EStG regelmäßig nicht gegeben.⁸⁴ Ferner ist eine Beschränkung u.E. unter objektiven Gesichtspunkten zu würdigen. D.h., ein konkreter Steuerbelastungsvergleich ist nicht erforderlich, um die Vermögenszuwachsbesteuerung auszulösen.

Die vorskizzierten Ausführungen lassen sich darüber hinaus nahezu unmittelbar auf die Tatbestandsanforderungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. 12 Abs. 1 KStG übertragen, die die steuerliche Entstrickung von stillen Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens einer natürlichen Person bzw. bei Kapitalgesellschaften regeln.

81 Siehe dazu ausführlich Teil I, 2.4.

82 So auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 95.

83 Vgl. *Tojfl*, Die Wegzugsbesteuerung, S. 27 ff.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 94.1.

84 Siehe *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 96.

Eine besondere systematische Verwerfung belegt der nächste Fall.

Beispiel 8: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Er stirbt. Seine zwei Kinder sind zu gleichen Teilen Erben. Sein Sohn lebt in Deutschland, seine Tochter in den USA. Aufgrund des Erbes der Tochter wird § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ausgelöst. Die stillen Reserven sind sofort zu versteuern.

Da nicht der Erbe, sondern – nach nicht unumstrittener Auffassung⁸⁵ – der Erblasser der Steuerpflichtige ist, gehen seine Steuerschulden auf die Erben zu gleichen Teilen über. Damit muss der Sohn die Hälfte der Steuerschulden begleichen, obwohl er in Deutschland lebt.

Der vorstehende Beispielfall belegt, dass für eine systematisch überzeugende Entstrickungsregelung die Rechtsfolgen nur eingreifen dürfen, **soweit** das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland **ausgeschlossen** oder **beschränkt** wird; also im vorliegenden Fall nur hinsichtlich des Anteils der Tochter.

2.2 Steuerentstrickung als Gewinnrealisierung

Während nach Ansicht des Gesetzgebers der Entzug von Veräußerungserfolgen an Wirtschaftsgütern aus dem Besteuerungszugriff zwangsläufig zur Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven führen soll,⁸⁶ hatte der BFH in seiner Rechtsprechung zur Aufgabe der sog. finalen Entnahmetheorie einen allgemeinen Grundsatz der Steuerentstrickung negiert.⁸⁷

Nach der vormaligen Rechtsprechung zur **finalen Entnahmetheorie**⁸⁸ führte die Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern und Betrieben, mit der Folge des Verlusts oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungszugriffs durch extensive Auslegung der §§ 4 Abs. 1 Satz 2 bzw. 16 Abs. 3 EStG zwingend zur Gewinnrealisierung der hierin ruhenden stillen Reserven. Diese Ansicht wurde durch die **Änderung der Rechtsprechung** (Aufgabe der sog. finalen Entnahmetheorie) verworfen;⁸⁹ in erster Linie aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlagen. Allein der Transfer von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte beschränkt nach Ansicht des BFH den bestehenden deutschen

85 So *Elicker*, in: Blümich, AStG, § 6 Rn. 46; *Baßler*, FR 2008, 851 (853); ders., IStR 2013, 22 (24); *Krumm*, FR 2012, 509 (513 f.); *Häck*, IStR 2015, 267 (269); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 5 370; a.A. *Wassermeyer*, IStR 2013, 1 (2f.); ders., IStR 2007, 833 (834); *Hecht/Gallert*, BB 2009, 2396; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 345; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 26; *Kraft/Schmidt*, RIW 2011, 758 (759).

86 Vgl. BT-Drs. VI/2883, Rn. 25, 75 f.

87 Siehe BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

88 BFH v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175.

89 BFH v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346.

Besteuerungszugriff für die bis dahin entstandenen stillen Reserven nicht. Vielmehr verpflichtet das Betriebsstättenprinzip den Ansässigkeitsstaat zur Steuerfreistellung nur für diejenigen stillen Reserven, die der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden könnten. Dies ist für die in Deutschland – vor Überführung bzw. Übertragung – gebildeten stillen Reserven nicht gegeben. Auch eine Anrechnung der ausländischen Steuern würde in diesem Fall nicht erforderlich sein, weil dem Ausland für die stillen Reserven, die vor dem Ereignis gebildet wurden, kein Besteuerungsrecht zustünde und Deutschland somit auch nicht zur Anrechnung verpflichtet wäre. Diese Auffassung gab letztlich den Ausschlag zur Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und verdeutlicht, dass die Steuerentstrickung nicht als veräußerungsähnlicher Vorgang anzusehen ist, der eine Gewinnrealisierung nach sich zieht. Im Schrifttum wird eine Übertragung dieser Argumentation auf Art. 13 Abs. 5 OECD-MA und damit auf die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen abgelehnt.⁹⁰

Auch aus wirtschaftlicher Perspektive stellt die Steuerentstrickung, zumindest im Bereich des Privatvermögens, keinen „klassischen“ Veräußerungsvorgang dar.⁹¹ Gleichwohl hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG eine Veräußerungsfiktion mit der Folge kodifiziert, als ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 38 AO vor dem tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt entsteht. Dieser Aspekt ist auch für Verfahrensfragen wesentlich.

Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG soll die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. einer der Ersatztatbestände die Anwendung des § 17 EStG auslösen. Somit besteht seit dem VZ 2007 die Rechtsfolge der Norm in einer entsprechenden Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG, ohne dass es einer Anteilsveräußerung bedarf. Die tatsächliche Veräußerung wird folglich als Tatbestandsmerkmal durch den „Wegzug“ ersetzt, der steuerlich nunmehr „wie“ eine Veräußerung behandelt wird, weshalb § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG als **Veräußerungsfiktion** interpretiert wird.⁹²

2.3 Unbefristete Steuerstundung nur für EU/EWR-Sachverhalte?

Voraussetzung für die Steuerstundung in EU/EWR-Sachverhalten ist die Amtshilfe sowie die gegenseitige Unterstützung bei der Steuerbeitreibung mit dem anderen Staat. Dies wird innerhalb der EU durch die AmtshilfeRL und die BeitrRL gewährleistet; in EWR-Sachverhalten über die Art. 26 und Art. 27 OECD-MA

90 Vgl. z.B. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 51; *Schwenke*, in: Festgabe Wassermeyer, 2015, 361 (364 f.), erkennt einen „klaren Gegensatz“ zwischen der Aufteilung der Besteuerungsrechte nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA und der Aufteilung der stillen Reserven im Rahmen des Betriebsstättenprinzips; siehe auch *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsverhältnis zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, 62: BFH differenziert zwischen Art. 13 Abs. 2 und Abs. 5 OECD-MA.

91 Vgl. auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 1.1.

92 So auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 1.1; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 2; *von Brocke/Rottenmoser*, SteuK 2013, 419; *Schütz*, SteuK 2013, 331.

nachgebildeten Abkommensartikel.⁹³ Gleichwohl sind diese Bestimmungen auch im Verhältnis zu manchen Drittstaaten vereinbart,⁹⁴ weshalb die Argumente einer asymmetrischen Informationslage bzw. dem Risiko der Steuerbeitreibung insoweit nicht durchgreifen. Insbesondere im Verhältnis zur Schweiz wurden durch das Freizügigkeitsabkommen⁹⁵ dem Binnenmarkt angenäherte Verhältnisse geschaffen, indem natürlichen Personen u.a. die Niederlassungsfreiheit gewährt wird.⁹⁶ Aus diesem Grund erschließt sich nicht, weshalb eine Steuerstundung nach den Vorgaben des § 6 Abs. 5 AStG auch hier ausscheiden sollte.⁹⁷ Mithin könnte das Freizügigkeitsabkommen eine hinreichende Rechtsgrundlage dafür bieten,⁹⁸ wenngleich dessen Wirkung durch die restriktive Zusammenarbeit der Schweiz in Bezug auf die Steuerbeitreibung beeinträchtigt werden könnte.⁹⁹

2.4 Exkurs: Die Folgen des Brexits

Nachdem am 23. Juni 2016 die britischen Wähler für einen Brexit stimmten, hat das Vereinigte Königreich (Großbritannien und Nordirland) am 29. März 2017 dem Europäischen Rat seine Austrittsabsicht gemäß § 50 Abs. 2 Satz 1 EUV mitgeteilt. Damit macht das Vereinigte Königreich von dem gemäß **Art. 50 Abs. 1 EUV** jedem Mitgliedstaat zustehenden Recht, aus der Europäischen Union (EU) auszutreten, Gebrauch. In naher Zukunft, voraussichtlich ab dem 29. März 2019, wird das Vereinigte Königreich damit kein EU-Mitgliedstaat mehr sein.

Hinsichtlich des Verhältnisses zwischen der EU und dem Vereinigte Königreich nach dessen Austritt sind verschiedene Szenarien denkbar: Einerseits kann das Vereinigte Königreich theoretisch EWR-Mitglied bleiben, andererseits ist ein Status als reiner „**Drittstaat**“ realistischer. In letzterem Falle käme darüber hinaus in Betracht, Abkommen zwischen dem Vereinigten Königreich und der EU zu verhandeln, ähnlich dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz.

93 Siehe ausführlich Teil II, 4.1.6.

94 Vgl. für einen Überblick *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 26 Rn. 113; ders., in: daselbst, Art. 27 Rn. 11.

95 Vgl. Abkommen v. 21.6.1999, ABl. EG 2002 Nr. L 114, 6.

96 Differenzierend *Spies*, *StuW* 2017, 48 (50 f.) m.w.N.

97 Dafür etwa *Weigel*, *IStR* 2006, 190 (194 f.); *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 27.7; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 494; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 20 f.; *Elicker*, in: Blümich, § 6 AStG Rn. 85; *Gropp*, in: Lademann, AStG, § 6 Rn. 78; *Häck*, *IStR* 2011, 797 (798). Offen gelassen BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047.

98 A.A. – aber in anderem Zusammenhang – BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; kritisch dazu *Beiser*, *IStR* 2012, 303.

99 Siehe aber auch *Spies*, *StuW* 2017, 48 (63) mit dem Hinweis, dass auch bei fehlender Amtshilfe der Steuerpflichtige in der Lage sein kann, die erforderlichen Nachweise beizubringen.

Für die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist der Austritt des Vereinigten Königreichs von großer Relevanz, weil § 6 AStG im Rahmen der Stundungsmöglichkeiten – sowohl im Hinblick auf die Gewährung der Stundung als auch deren **Widerruf** – an EU/EWR-Bezüge anknüpft. Während für zukünftige Wegzugsfälle – vorbehaltlich einer fortbestehenden EWR-Zugehörigkeit – keine Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG mehr möglich sein wird, ist im Schrifttum eine Diskussion darüber entfacht, ob bei bereits vollzogenen Wegzugsfällen eine Stundung zu widerrufen ist. Die damit einhergehenden Fragen wurden in einer gesonderten Untersuchung abgehandelt, die diesem Gutachten als **Anhang** beigefügt ist.

Die genannten Entwicklungen bringen jedoch ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit mit sich, das es nach hier vertretener Auffassung erforderlich macht, umgehend eine Reform des § 6 AStG einzuleiten.

3 Zwischenergebnis

Die Wegzugsbesteuerung hat zum Ziel, die während der unbeschränkten Steuerpflicht entstandenen stillen Reserven einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG unabhängig von der tatsächlichen Veräußerung dann zu erfassen, wenn der inländische Besteuerungszugriff in irgendeiner Weise gefährdet erscheint. Gleichwohl können die Rechtsfolgen hinsichtlich der Besteuerung des gemeinen Wertes abzüglich Anschaffungskosten auch dann eintreten, wenn das deutsche Besteuerungsrecht überhaupt nicht bedroht wird. Weiterhin ist die Vorschrift nur auf den Vermögenszuwachs begrenzt und lässt negative Wertänderungen vor dem Wegzug außen vor. Dies kann bei verschiedenen Beteiligungen zu einer unsystematischen und nicht leistungsgerechten Doppelbelastung führen. Die Sonderregelung für Fälle der vorübergehenden Abwesenheit sorgt für eine erhöhte Komplexität und kann im Zweifelsfall ebenfalls zur Doppelbesteuerung führen. Überdies wird die zur Abmilderung der Besteuerungsfolgen vorgesehene Steuerstundung nur in EU/EWR-Fällen zinslos und unbefristet gewährt. Für Drittstaatsverhältnisse wird eine (zinslose) Steuerstundung lediglich über fünf Jahre unter der Voraussetzung erheblicher Härten ermöglicht. Eine derartige Differenzierung erscheint nicht zeitgemäß und ist auch inhaltlich kaum begründbar; es ist nicht erklärbar, weshalb ein Wegzug in die USA beispielsweise schlechter behandelt werden sollte als ein Wegzug nach Slowenien. Diese problematische Unterscheidung ist eine der entscheidenden Ursachen, weshalb auch die Besteuerungsfolgen des Brexits nicht absehbar sind. Diese Aspekte belegen den dringenden Reformbedarf des § 6 AStG, der nachfolgend auch durch verfassungs-, abkommens- und europarechtliche Argumente gestützt wird.

Teil II: Leitlinien eines Reformvorschlags

1 Vorbemerkungen

Im Folgenden werden sowohl durch das Grundgesetz, das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen als auch die durch das Unionsrecht vorgegebenen Maßstäbe einer Reform dargelegt. Hierbei werden zugleich Verweise auf die gegenwärtige Rechtslage vorgenommen, um Reformpotential und Reformbedürfnisse kenntlich zu machen. Zudem ist die Vermögenszuwachsbesteuerung einer ökonomischen Prüfung zu unterwerfen.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob es formal einer Norm im AStG bedarf. § 6 AStG behandelt Sondertatbestände der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S. von § 17 EStG. Daher ist es aus systematischen Gründen naheliegend, die Regelungen auch in § 17 EStG zu integrieren, zu vereinfachen und zu konkretisieren. Im Nachgang könnte auch, wenngleich dies nicht Gegenstand des Gutachtens ist, über eine Abstimmung mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG, die die Entstrickung im Betriebsvermögen regeln, erwogen werden.

2 Verfassungsrechtliche Maßstäbe einer Reform

Die Diskussion der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Entstrickungsbesteuerung erstreckt sich – über die nachfolgend dargestellte Diskussion vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes hinaus – auch auf die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)¹⁰⁰, die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)¹⁰¹ sowie die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG¹⁰². Im Ergebnis werden hierbei jedoch keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken geltend gemacht.

2.1 Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist die Wegzugsbesteuerung insbesondere im Lichte des allgemeinen **Gleichheitssatzes** (Art. 3 Abs. 1 GG) zu würdigen. Dieser gewährleistet die Gleichheit der Steuerpflichtigen vor dem Gesetz. Als Fundamentalnorm der staatlichen Verteilungsgerechtigkeit gebietet er die Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen sowie die Ungleichbehandlung des wesentlich

100 Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2011, 144; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 102.

101 Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2011, 140 ff.; *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsverhältnis zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, 123; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 97 f.

102 Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2011, 135 ff.; siehe zu Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsverhältnis zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, 124 ff.; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 98 ff.

Ungleichen.¹⁰³ Die Überprüfung einer potentiellen Ungleichbehandlung erfordert zunächst eine **Vergleichspaarbildung**. Der notwendige Vergleich beschränkt sich dabei nur auf einzelne Bezugspunkte. Dabei bedarf es keiner Vergleichbarkeit in sämtlichen Verhältnissen,¹⁰⁴ sondern vielmehr nur im Hinblick auf das Element der konkret bewirkten Ungleichbehandlung.

Über Art. 20 Abs. 3 GG wird der Steuergesetzgeber an den Gleichheitssatz gebunden.¹⁰⁵ Als Gleichheit wird „die Gleichheit im Belastungserfolg“¹⁰⁶ des zutreffenden Vergleichspaares¹⁰⁷ verstanden, um den Gerechtigkeitsgedanken zu verwirklichen.¹⁰⁸ Dieser ist somit auch für die Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts zu beachten.¹⁰⁹ Wenngleich dem Gesetzgeber ein gewisser Gestaltungsspielraum zur Ausgestaltung von Steuergesetzen zusteht, wird dieser durch die zwei eng miteinander verflochtenen Leitlinien eingegrenzt: das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Prinzip der Folgerichtigkeit.¹¹⁰

2.1.1 Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG¹¹¹ erfordert der Grundsatz der Steuergerechtigkeit die Belastung jedes Steuerpflichtigen (Universalitätsprinzip) nach seiner wirtschaftlichen **Leistungsfähigkeit**, wobei eine gleich hohe Besteuerung bei gleich hoher Leistungsfähigkeit (horizontal) sowie eine höhere Besteuerung bei höherer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (vertikal) angezeigt ist.¹¹² Steuergegenstand der Einkommensteuer ist dabei das gesamte Erwerbseinkommen (Totalitätsprinzip).¹¹³

103 Vgl. BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164. Siehe auch eingehend *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, Rn. 186; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 111.

104 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

105 Vgl. etwa BVerfG v. 12.10.1951 – 1 BvR 201/51, BVerfGE 1, 13; v. 27.02.1973 – 2 BvL 8 & 9/72, BVerfGE 34, 325.

106 *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 111.

107 Vgl. *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rn. 439 f.

108 Vgl. BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224.

109 Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

110 Vgl. BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27; v. 21. 6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 BVerfGE 122, 210.

111 .B. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274; v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u. a. BVerfGE 61, 319; v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 u. a. BVerfGE 82, 60; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

112 Vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 170.

113 Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 123.

Weiterhin ist das Leistungsfähigkeitsprinzip dadurch konkretisiert, dass auf das verfügbare Einkommen abgestellt wird, welches sich aus den am Markt erzielten Einnahmen abzüglich erwerbsbedingter Aufwendungen (objektives Nettoprinzip) sowie bestimmte, gesetzlich eingeschränkte Aufwendungen der privaten Vermögenssphäre (subjektives Nettoprinzip) ergibt. Erst die subjektive Leistungsfähigkeit bestimmt das für Steuerzahlungen zur Verfügung stehende Einkommen.¹¹⁴

2.1.2 Gebot der Folgerichtigkeit

Neben einer leistungsgerechten Besteuerung hat der Gesetzgeber eine getroffene Belastungsentscheidung auch konsequent umzusetzen und demnach folgerichtig durchzuhalten.¹¹⁵ Dies gebietet das vom BVerfG formulierte Gebot der **Folgerichtigkeit**.¹¹⁶ Die gesetzgeberische Handlungsfreiheit wird hierdurch dahingehend beschnitten, als eine Entscheidung des Steuergesetzgebers für ein Besteuerungsprinzip bzw. -system, nach dem Steuerpflichtige belastet werden, nicht ohne weiteres durchbrochen werden kann, sofern keine hinreichende Rechtfertigung gegeben ist.

2.2 Rechtfertigungsgründe

Wie bereits dargelegt, verbietet das Willkürverbot des allgemeinen Gleichheitssatzes wesentlich Gleiches willkürlich ungleich zu behandeln und wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln.¹¹⁷ Prinzipielle Durchbrechungen, also eine gleichheitswidrige Ungleichbehandlung, können gleichwohl einer **Rechtfertigung** zugänglich sein.

Als anerkannte Rechtfertigungsgründe sind durch das BVerfG Lenkungs-¹¹⁸ oder Vereinfachungszwecke¹¹⁹ sowie das Ziel der Missbrauchsvermeidung¹²⁰ allgemein anerkannt. Letzteres verkörpert die Gleichmäßigkeit der Besteuerung selbst, da ein steuerlicher Missbrauch nur dann vorliegen kann, wenn Steuervorteile entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährt werden.¹²¹ Außerdem kann für

114 Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, Rn. 193.

115 Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 122, jeweils m.w.N.

116 Vgl. etwa BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

117 Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 124 m.w.N.

118 Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

119 Vereinfachungszwecknormen sollen durch Typisierungen, Pauschalierungen o.Ä. die Anwendung des Steuerrechts vereinfachen. Diese Grenze gilt aber dann als überschritten, wenn die relevante Vereinfachungen nicht auf einer möglichst breiten Beobachtung aufbaut; vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268. Eingehend auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 145; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, Rn. 218 sowie *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 4 AO Rn. 452 ff., jeweils m.w.N.

120 Vgl. z.B. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224.

121 Siehe dazu *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 129.

grenzüberschreitende Konstellationen der Besteuerungszugriff aufgrund des drohenden Entzugs der Steuerquelle gerechtfertigt sein (sog. **ultima-ratio-Grundsatz**).¹²² Eine Ungleichbehandlung aus rein fiskalischem Interesse ist hingegen nicht rechtfertigungsfähig.¹²³ Somit müssen im Einzelfall Gründe vorliegen, die nicht lediglich der (temporären) Erhöhung des Steueraufkommens dienen, um eine Durchbrechung einer gleichmäßigen Besteuerung zu rechtfertigen.

2.3 Steuergerechtigkeit im Rahmen der Wegzugsbesteuerung

2.3.1 Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Wegzugsbesteuerung verursacht aufgrund der konstituierten Veräußerungsfiktion¹²⁴ eine Besteuerung stiller Reserven vor dem tatsächlichen Realisationszeitpunkt und verstößt damit gegen das Realisations- bzw. das Zuflussprinzip, wobei Letzteres im Privatvermögen maßgebend ist.^{125, 126}

Als zutreffender **Vergleich** erweist sich der innerstaatliche mit dem grenzüberschreitenden Vorgang.¹²⁷ Dies wäre bezüglich des Grundtatbestands der Vergleich zwischen einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der innerhalb Deutschlands verzieht, einerseits und einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der von Deutschland ins Ausland verzieht, andererseits.

Sofern i.R. des § 6 AStG nunmehr eine vorgezogene Besteuerung allein für den grenzüberschreitenden Sachverhalt vorgenommen wird, stellt dies zweifelsohne einen Eingriff in die leistungsgerechte Besteuerung dar und damit einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).¹²⁸

122 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 585; v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

123 Vgl. BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

124 Siehe Teil 1, 1.1.

125 Im Ergebnis auch *Wassermeyer*, in: GS Krüger, 2006, 287 (291); *Schaumburg*, in: FS Tipke, 1995, 141 (142); *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 12.

126 Das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) ist dabei nur für Vorgänge im Betriebsvermögen relevant.

127 Sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtige werden grundsätzlich nur mit den erzielten Einkünften besteuert.

128 So auch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 103; *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, S. 144 f.

Beispiel 9: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 beteiligt ist, verzieht nach

- Brandenburg,
- Paris,
- London oder
- New York.

Während der erste Fall (Brandenburg) steuerlich irrelevant bleibt, würde in den anderen drei Fällen § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG greifen. Allerdings wäre beim Wegzug nach Paris und London der Steueranspruch nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 AStG – und unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 7 AStG – bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt von Amts wegen zinslos zu stunden. Beim Wegzug nach London ist jedoch mit dem Vollzug des Brexits möglich, dass die Finanzverwaltung die Stundung nachträglich widerrufen, weil das Vereinigte Königreich dann Drittstaat sein wird. Sofern der Wegzug erst nach dem Brexit stattfinden würde, wären die Stundungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 5 AStG schon im Vorfeld nicht gegeben. Gleiches gilt für den Wegzug in die Vereinigten Staaten (Drittstaat), bei dem eine Sofortbesteuerung vorzunehmen wäre. Auf die Möglichkeit einer zeitlich befristeten Steuerstundung über fünf Jahre (§ 6 Abs. 4 AStG) bleibt hinzuweisen.

Da dem Gedanken einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenso Schutzfunktion zukommt,¹²⁹ ist eine **hinreichende Liquidität** Grundvoraussetzung für die Forderung nach einer Steuerzahlung.¹³⁰ Sofern allerdings der Anspruch ohne korrespondierenden Mittelzufluss festgesetzt wird, kann keine leistungsgerechte Besteuerung verwirklicht werden.¹³¹ Die geschaffenen Abmilderungen in Form von Stundungsregelungen widersprechen dieser Feststellung nicht, da sie in ihrer Gesamtbetrachtung unzureichend wirken.¹³²

129 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2000, S. 521.

130 Vgl. *Vogel*, *StuW* 1974, 193 (199); *Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (324 f.); ders. *StuW* 1984, 305 (313); *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 173 f.; im Ergebnis ähnlich *Wassermeyer*, in: *GS Krüger*, 2006, 287 (291 f.).

131 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 36; *Elicker*, in: *Blümich*, § 6 AStG Rn. 13; *Hecht*, in: *Fuhrmann*, AStG, § 6 Rn. 3. Gleichwohl ist zu bemerken, dass der Grundsatz einer hinreichenden Liquidität für Steuerzahlungen auch in in anderen Teilbereichen durchbrochen wird; vgl. *Elicker*, *StuW* 2002, 217 ff.

132 So auch *Hecht*, in: *Fuhrmann*, AStG, § 6 Rn. 3.

Als **Rechtfertigung** für einen Eingriff in den Gleichheitssatz drängt sich indes der drohende Entzug der Steuerquelle auf,¹³³ sofern Deutschland nach Verlagerung des Wohnsitzes – oder aufgrund einer der Ersatztatbestände – seinen Besteuerungsanspruch einbüßt; nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA steht grundsätzlich dem (zukünftigen) Ansässigkeitsstaat die (alleinige) Besteuerungsbefugnis zu. Dies ist aber zum einen nicht stets gegeben: So wird bei deutschen Kapitalgesellschaftsanteilen in einem Nicht-DBA-Fall oder einem DBA-Fall, bei welchem dem Sitzstaat der Gesellschaft ein Besteuerungsrecht zusteht¹³⁴, das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschnitten. Die Rechtsfolge des § 6 AstG tritt gleichwohl ein.¹³⁵ Zum anderen lässt die BFH-Rechtsprechung nach Aufgabe der finalen Entnahmetheorie¹³⁶ zumindest im Betriebsvermögensbereich erkennen, dass Art. 13 Abs. 2 OECD-MA einer Besteuerung stiller Reserven, die in Deutschland entstanden sind, nicht entgegensteht.¹³⁷ Allerdings ist im Betriebsvermögensbereich dafür das Veranlassungsprinzip prägend, weshalb im Schrifttum vertreten wird, diese Rechtsprechungsgrundsätze seien nicht auf den Bereich des Privatvermögens zu übertragen.¹³⁸

Die sog. **ultima-ratio-Besteuerung** kann nur dann als Rechtfertigungsgrund überzeugen, wenn abkommensrechtliche Regelungen dem deutschen Besteuerungsrecht tatsächlich entgegenstehen.¹³⁹ Sofern man eine durch das DBA verursachte Beschneidung des deutschen Besteuerungsrechts unterstellt und damit einhergehend die Übertragung der BFH-Grundsätze zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie im Betriebsvermögen auf den Bereich des Privatvermögens gänzlich ablehnt, könnte man einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch den ultima-ratio-Grundsatz als gerechtfertigt erachten.

Gleichwohl stünden dem Gesetzgeber zur Sicherung seines Fiskalinteresses auch dann mildere Mittel zur Verfügung. So könnte die Absicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs entgegen der abkommensrechtlichen Bestimmungen durch die Einführung eines **Treaty Override** erreicht werden,¹⁴⁰ wie es in anderen Bereichen auch praktiziert wird. Als aktuelles Beispiel dafür dürfte wohl die Kodifizierung

133 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 585; v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524; v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, IStR 2009, 895 (m. Anm. *Schönfeld*). Kritisch dagegen *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, S. 147; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 104.

134 Dies ist u.a. in den DBA mit Armenien, Bangladesch, Moldawien, Simbabwe und Turkmenistan (mit Freistellung im Ansässigkeitsstaat) sowie den DBA mit Ägypten, Australien, Bulgarien, Mexiko, Slowakei und Tschechien (mit Anrechnung im Ansässigkeitsstaat).

135 Kritisch mit entsprechenden verfassungsrechtlichen Bedenken auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.408.

136 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346.

137 Vgl. ebenda.

138 Siehe die Nachweise in Fn. 86.

139 Vgl. ausführlich *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (312).

140 So *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 104.

des § 50i EStG anzuführen sein: Die Vorschrift zielt insbesondere auf die Besteuerung stiller Reserven aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen i.S. des § 17 EStG bei nicht in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen ab, die aufgrund von Übertragungsvorgängen in z.B. eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vor dem Wegzug des Steuerpflichtigen in Deutschland nicht erfasst wurden.¹⁴¹ Da die Regelung vorrangig die in der Vergangenheit unzutreffende Verwaltungspraxis korrigiert, sind insoweit keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Konzeption als Treaty Override anzumelden.¹⁴² Dies dürfte letztlich auch der Beschluss des BVerfG zu § 50d Abs. 8 EStG bestätigen, wonach das Treaty Overriding als verfassungskonform deklariert wird.¹⁴³ Insoweit bedenklich ist allenfalls, dass § 50i EStG den deutschen Besteuerungszugriff nicht nur auf die in Deutschland entstandenen stillen Reserven bei einer späteren Veräußerung absichert, sondern einen Besteuerungsanspruch auf den gesamten Veräußerungsgewinn konstituiert und zusätzlich auch laufende Einkünfte dem inländischen Besteuerungszugriff unterwirft.¹⁴⁴ Somit droht eine Doppelbesteuerung.

Sofern ein Besteuerungsanspruch aufgrund einer Änderung des Umfangs der Steuerpflicht – unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht – gefährdet wird, könnten dafür entsprechende materiellrechtliche Grundlagen in Form der Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht erhalten.¹⁴⁵ Mit anderen Worten: Anstelle einer Sofortbesteuerung stehen dem Gesetzgeber **mildere Mittel** zur Durchsetzung seines Besteuerungsanspruchs zur Verfügung.

Darüber hinaus könnte gegen eine nachgelagerte Besteuerung stiller Reserven die fehlende faktische Administrierbarkeit angeführt werden, weil der Fiskus möglicherweise keine Kenntnis über die tatsächliche Realisation im Ausland erlangt.¹⁴⁶ Insofern könnte § 6 AStG auch als Vereinfachungsnorm verstanden werden, weshalb eine Rechtfertigung gegeben sein könnte.¹⁴⁷ Gleichwohl gilt es dabei zu berücksichtigen, dass die dafür notwendigen Informationen über die AmtshilfeRL oder vergleichbare Informationsinstrumente (z.B. Art. 26 OECD-MA) generiert werden können, weshalb dem Gesetzgeber erneut mildere Mittel als die sofortige Steuerfestsetzung zur Verfügung stehen. Wenn trotz dieser hinreichenden formellen Grundlagen die mangelnde Mitwirkung des ausländischen Staates eine Durch-

141 Vgl. dazu *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2013, 365 ff. m.w.N.

142 Siehe auch mit Begründung *Liekenbrock*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rn. 15.

143 Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

144 Siehe auch *Rehfeld*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50i EStG Rn. 4 ebenfalls kritisch *Liekenbrock*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rn. 20 ff.

145 Vgl. ebenda.

146 Siehe auch *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2012, S. 147; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 105 mit Verweis auf BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704.

147 Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

setzung des deutschen Besteuerungsanspruchs gefährdet erscheint und demzufolge ein strukturelles Vollzugsdefizit droht,¹⁴⁸ darf dies insofern nicht dem Steuerpflichtigen angelastet werden, weil dieser darauf keinen Einfluss nehmen kann.

Zudem ist bemerkenswert, dass auch nach Einführung des § 50i EStG eine Wegzugsbesteuerung verhindert werden kann, sofern die Anteile steuerneutral in eine gewerblich tätige Mitunternehmerschaft eingebracht werden können. Hält der unbeschränkt Steuerpflichtige etwa Anteile an einer Kapitalgesellschaft i.S. von § 17 EStG und beteiligt er sich vor dem Wegzug **atypisch still** an dieser Gesellschaft, entsteht eine Mitunternehmerschaft und die Anteile werden zum Betriebsvermögen der (atypisch) stillen Gesellschaft.¹⁴⁹ Auch die Einbringung in eine GmbH & Co. KG, die aufgrund einer aktiven Holdingfunktion¹⁵⁰ gewerblich tätig ist,¹⁵¹ verhindert die Rechtsfolgen des § 6 AStG. Dieser kann in beiden Fällen nicht mehr greifen, weil er allein auf Anteile im Privatvermögen abstellt. Ein Wegzug könnte folglich weder eine Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) noch – die abkommensrechtliche Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte vorausgesetzt – eine Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) auslösen, da es in diesen Konstellationen zu keinem Ausschluss bzw. zu keiner Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts käme. Sicherheiten werden in diesen Fällen ebenfalls nicht gefordert.

2.3.2 Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip

Neben dem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ferner die Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung am **Gebot der Folgerichtigkeit** zu messen. Gegenstand der Wegzugsbesteuerung sind ausschließlich Anteile i.S. des § 17 EStG. Für andere Wirtschaftsgüter im Privatvermögen, namentlich Anteile i.S. von § 20 Abs. 2 EStG oder von § 23 EStG, sind Entstrickungen normativ nicht verankert; ohne hinreichende Begründung. Sofern sich der Gesetzgeber aber für die Steuerentstrickung von Wirtschaftsgütern im Privatvermögen entscheidet, erfordert das Folgerichtigkeitsgebot in diesem Bereich grundsätzlich eine Belastungsgleichheit. Sofern aber selektiv nur Anteile im Privatvermögen i.S. des § 17 EStG, ohne den gleichzeitigen Einbezug von Anteilen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG, erfasst werden, wird das Folgerichtigkeitsgebot konterkariert und demnach gegen den Gleichheitssatz verstoßen.¹⁵²

148 Dieses strukturelle Vollzugsdefizit wäre gleichwohl nur dann gegeben, wenn die fehlende Mitwirkung sich als Regelfall und nicht als Ausnahme von der Regel darstellt; vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654.

149 Siehe z.B. *Liekenbrock*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rn. 69; Bron, IStR 2016, 26.

150 Zur Diskussion – aber im Ergebnis offen gelassen – der Zurechenbarkeit von Beteiligungen zu einer geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte; FG Münster v. 15.12.2014 – 13 K 624/11 F, DStRE 2016, 1293.

151 Dazu auch *Kraft/Ungemach*, DStZ 2015, 716 ff.; *Liekenbrock*, DStR 2015, 1535 (1539).

152 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.399 sowie 4.7; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 36; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, S. 106; ähnlich *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 31.

Nach Ansicht des BVerfG war § 17 EStG verfassungsrechtlich unbedenklich, soweit es sich um eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent bzw. mindestens zehn Prozent handelte.¹⁵³ Inwieweit aber auch nach der Abschmelzung auf lediglich ein Prozent Beteiligungsschwelle die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit zu attestieren ist, ist derzeit noch offen.¹⁵⁴

Auch im Rahmen des Folgerichtigkeitsgebots können Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungen und Vereinfachungen als Rechtfertigungsgründe dienen.¹⁵⁵ Dahingehend könnte für den isolierten Einbezug von Anteilen i.S. des § 17 EStG das Wesentlichkeitskriterium erhalten, als der Gesetzgeber **kein generelles Entstrickungskonzept** im Bereich des Privatvermögens als praktikabel oder notwendig erachtet, sondern allenfalls für die Situation, in der der Steuerpflichtige einen besonderen Bezug zum Wirtschaftsgut in Form einer wesentlichen Beteiligung aufweist. Dieses Argument erscheint auch vor dem Hintergrund der ursprünglichen Wesentlichkeitsgrenze von zehn Prozent (bis zum Veranlagungszeitraum 1998 sogar 25 Prozent) einleuchtend, ist allerdings nach Absenkung auf eine gegenwärtige Schwelle von ein Prozent nicht mehr überzeugend.¹⁵⁶

Aus diesem Grund ist die Eigenschaft eines strukturell angelegten Entstrickungskonzepts im Privatvermögensbereich, welches eine bestimmte Zielsetzung verfolgt, anzuzweifeln.¹⁵⁷ Vielmehr hat sich die Wegzugsbesteuerung im Privatvermögen nicht systematisch, sondern organisch entwickelt, ohne dass die §§ 17 EStG und 6 AStG aufeinander abgestimmt wurden. Dies gilt weiterhin auch für die Regelung im UmwStG, da § 21 UmwStG 1995 sowohl tatbestandliche als auch rechtsfolgenseitige Unterschiede aufweist. Auch insoweit ist ein Regelungsgleichlauf anzustreben.

2.4 Zwischenergebnis

Die Konzeption des § 6 AStG **verstößt** de lege lata **gegen** das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, da die Steuerentstehung ungeachtet eines erforderlichen Liquiditätszuflusses reglementiert wird. Als mögliche Rechtfertigungsgründe für den sich hieraus ergebenden Eingriff in Art. 3 Abs. 1 GG erweisen sich die Schlussbesteuerung (ultima-ratio-Grundsatz) sowie eine unzureichende Administrierbarkeit. Beide Gründe greifen aber nicht in Gänze durch, da einerseits das deutsche Besteuerungsrecht nicht zwingend beschränkt oder ausgeschlossen wird und dem Gesetzgeber ferner **mildere Mittel zur Verfügung** stünden. Andererseits widerlegen die einschlägigen Informationsinstrumentarien ein strukturelles

153 Vgl. BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61.

154 Dahingehend (aber konkret bezogen auf § 17 EStG) *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 9; *Gosch* in: Kirchhof, EStG, § 17 EStG Rn. 2.

155 Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

156 So in Bezug auf § 17 EStG, *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 9; *Gosch* in: Kirchhof, EStG, § 17 Rn. 2.

157 Dahingehend auch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 106.

Vollzugsdefizit. Folglich wäre für eine **leistungsgerechte Besteuerung** die Anknüpfung an den tatsächlichen **Realisationszeitpunkt** angemessen. Nur in Ausnahmefällen, d.h. wenn dem Fiskus keine formellen Grundlagen zur Informationsbeschaffung zustehen oder konkrete Vollzugsdefizite existieren, wäre eine Schlussbesteuerung i.S. des § 6 Abs. 1 AStG sachlich begründet.

Wesentlich diffiziler erweist sich die Frage, ob mit § 6 AStG dem **Folgerichtigkeitsgebot** entsprochen wird: Einerseits lässt die Qualifikation einer wesentlichen Beteiligung dem Gesetzgeber den entsprechenden Handlungsspielraum, nur auf diese Wirtschaftsgüter als Steuergegenstand zuzugreifen, wie vom BVerfG bestätigt wurde. Andererseits muss man sehen, dass diese Feststellung nur für die damalige Wesentlichkeitsgrenze i.H. von zehn Prozent (bzw. vormals 25 Prozent) gilt. Nach Absenkung auf eine Beteiligungsschwelle von ein Prozent und dem damit verbundenen Zugriff auf Streubesitzanteile, ist die Anwendung von § 17 EStG als „Massentatbestand“ ausgestaltet. Der Charakter des § 6 AStG als Typisierungs- bzw. Vereinfachungsregelung wäre dann aber zweifelhaft, wenn der Anwendungsbereich so umfangreich ausgestaltet ist. Gleichwohl könnte für die Beachtung des Folgerichtigkeitsgebots sprechen, dass Anteile i.S. des § 17 EStG und sonstige Anteile im Privatvermögen durch verschiedene Besteuerungssysteme geprägt sind: Nur für letztere gilt das System der Abgeltungsteuer, für erstere das Teileinkünfteverfahren. Außerdem waren Anteilsveräußerungen i.S. des § 17 EStG stets steuerpflichtig, wohingegen für die sonstigen Anteile eine einjährige Spekulationsfrist galt (§ 23 EStG a.F.). Daraus könnte man ableiten, dass insoweit **verschiedene Besteuerungskonzepte** angelegt sind, die eine **Ungleichbehandlung** von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen i.R. einer Entstrickungsbesteuerung möglicherweise **rechtfertigen** könnten. Das hierbei bestehende Problem ist jedoch tiefer im EStG verwurzelt und resultiert aus der Differenzierung zwischen Veräußerungen nach § 17 Abs. 1 EStG und § 20 Abs. 2 EStG. Im Rahmen dieser Untersuchung wird daher eine potentielle Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs von § 6 Abs. 1 AStG nicht weiter thematisiert.

3 Vorgaben des Abkommensrechts

Dem Abkommensrecht immanent ist der Charakter des **Schrankenrechts**. Während das innerstaatliche Recht über den Umfang und Inhalt der Steuerpflicht bestimmt, sind DBA auf die Zuweisung von Besteuerungskompetenzen gerichtet.¹⁵⁸ Innerhalb der Verteilungsnormen wird darüber entschieden, ob ein innerstaatlich bestehender Besteuerungstatbestand ausgeübt werden kann oder aber zurückgedrängt wird. Besteuerungsbefugnisse werden demnach aufgeteilt und nicht begründet.¹⁵⁹

158 Vgl. bereits *Debatin*, DStZ 1962, 1 (5 ff.); BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649.

159 So *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 65 und *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, System I Rn. 37.

Rechtsdogmatisch ist § 6 AStG als Veräußerungsfiktion konzipiert, weshalb sich im Kern die Frage stellt, inwieweit im abkommensrechtlichen Kontext der unilaterale Rechtsbefehl zur Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns im Lichte des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA durchschlagen kann. Im Verhältnis zum Abkommensrecht ist daher zu untersuchen, inwiefern sich der Steuerpflichtige auf den Abkommenschutz berufen kann. Mit anderen Worten: Steht das Abkommensrecht – namentlich Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – einer Besteuerung nach § 6 AStG entgegen?

3.1 Abkommensrechtliche Verteilungsnormen

Damit die Wegzugsbesteuerung stets zur Anwendung gelangen kann, muss sie noch innerhalb der unbeschränkten Steuerpflicht tatbestandlich einschlägig sein; **also in der letzten logischen Sekunde** vor dem ausschlaggebenden Ereignis (z.B. Aufgabe des inländischen Wohnsitzes). Andernfalls würde die Norm zumindest bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften unterlaufen werden. Der Abkommenschutz könnte hingegen zeitlich erst gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige im Ausland ansässig wird. Hieraus leitet die Finanzverwaltung¹⁶⁰ ab, § 6 AStG werde durch DBA-Bestimmungen nicht tangiert. Die Beschränkung der deutschen Besteuerungsbefugnis durch ein DBA (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) würde aufgrund dieser zeitlichen Divergenz nicht durchschlagen.¹⁶¹

Dem ließe sich entgegenhalten, dass erst die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht die Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG auslöst. Und dies spräche dafür, dass der maßgebliche Zeitpunkt **die erste logische Sekunde nach** dem Grenzübertritt ist. Dann wäre aber das Abkommen anwendbar. Wenn man die DBA-Anwendung nicht negieren würde, wäre nach der einschlägigen Verteilungsnorm zu fragen: Sofern § 6 AStG keine Veräußerungsgewinnbesteuerung, sondern eine Wertzuwachsbesteuerung verkörpert,¹⁶² käme anstelle des Art. 13 OECD-MA der Art. 21 OECD-MA in Betracht, der das alleinige Besteuerungsrecht dem (noch) Ansässigkeitsstaat Deutschland zuweist.¹⁶³ Mithin wäre ein Besteuerungszugriff nach § 6 AStG auch von den Abkommensbestimmungen gedeckt.¹⁶⁴

Der BFH teilt den Gedanken **der letzten Sekunde**, subsumiert den unilateralen Besteuerungszugriff gleichwohl (mit Verweis auf den EuGH) unter Art. 13 OECD-MA.¹⁶⁵ Die Zuteilung der Besteuerungsrechte

160 Vgl. BMF-Schreiben v. 14. Mai 2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 6.1.5.1.

161 Vgl. etwa *Elicker*, in: Blümich, AStG, § 6 Rn. 3; *Kluge*, RIW 1972, 411 (414); *Debatin*, DStZ 1971, 89 (97).

162 So etwa *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410.

163 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 23; *Tojfl*, Die Wegzugsbesteuerung, 1996, S. 130 f.; *M. Lang*, SWI 2006, 213 (224 f.).

164 So auch *M. Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673 (675).

165 Siehe BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 558; BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

richtet sich nach seiner Ansicht nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA. Die Rechtswirkung stimmt somit mit der des Art. 21 OECD-MA überein.

3.2 Zeitpunkt der Wegzugsbesteuerung und DBA-Schrankenwirkung

Welcher Weg auf Abkommensebene eingeschlagen wird, könnte unbeachtlich sein, wenn man den Besteuerungszugriff über § 6 AStG in der letzten logischen Sekunde des den Tatbestand auslösenden Ereignisses unterstellt.¹⁶⁶ Sowohl Art. 13 Abs. 5 OECD-MA als auch Art. 21 OECD-MA gelangen dann zu einem identischen Ergebnis: Vor der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht – oder aufgrund eines Ergänzungstatbestands – steht dem Ansässigkeitsstaat Deutschland die alleinige Besteuerungsbefugnis zu. Gleiches gilt, wenn man das Abkommen – der Auffassung der Finanzverwaltung folgend – für nicht einschlägig erachtet.¹⁶⁷ Ob damit § 6 AStG die Eigenschaft als (versteckter) Treaty Override zukommt, ist fraglich.¹⁶⁸ Um § 6 AStG den Charakter eines Treaty Override beimessen zu können, wäre zu klären, ob die notwendige Spezialitätsanordnung überhaupt hinreichend zum Ausdruck gekommen ist,¹⁶⁹ nämlich dass § 6 AStG das abkommensrechtliche Ergebnis (Besteuerung nur im (nunmehrigen) Ansässigkeitsstaat) derogieren bzw. überlagern soll.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt man gleichwohl, wenn man das ereignisauslösende Moment in Verbindung mit dem Tatbestand des § 6 AStG nicht zu formalistisch begreift:¹⁷⁰ So löst beispielsweise der tatsächliche Wegzug die Rechtsfolge des § 6 AStG aus. Ohne den Wegzug tatsächlich vollzogen zu haben, kann die Wegzugsbesteuerung gar nicht eingreifen. Denn der Wegzug ist erst nach Grenzübertritt vollzogen und nicht in der letzten logischen Sekunde davor. Dann würde aber auch das Abkommensrecht greifen. Mithin muss die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht verwirklicht worden sein, mit der aber zugleich die abkommensrechtliche Ansässigkeit korrespondiert. Beide Vorgänge sind denklogisch miteinander verknüpft. Das Resultat wäre eine abkommenswidrige Besteuerung aufgrund

166 Vgl. BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524; v. 25.8.2009 – I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047; *Gosch*, in: *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 161; *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 23; kritisch dagegen *Elicker*, in: *Blümich*, AStG, § 6 Rn. 22; *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 48; *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA § 6 AStG Rn. 26 ff.; *Gropp*, in: *Lademann*, AStG, § 6 Rn. 11 f.; *M. Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673 (675).

167 So BMF-Schreiben v. 14. Mai 2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Tz. 6.1.5.1.

168 Gl. A. *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 23; *Gropp*, in: *Lademann*, AStG, § 6 Rn. 11; a.A. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410; *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 48; *Elicker*, in: *Blümich*, AStG, § 6 Rn. 23.

169 Zweifelnd auch *Elicker*, in: *Blümich*, AStG, § 6 Rn. 24; *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG, § 6 Rn. 29. Konkret fehlt die Anordnung: „ungeachtet des Abkommens“; dazu BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819.

170 So auch *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG, § 6 Rn. 29; *Elicker*, in: *Blümich*, AStG, § 6 Rn. 23; *M. Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673 (675).

von § 6 AStG,¹⁷¹ weil Art. 13 Abs. 5 OECD-MA den deutschen Besteuerungszugriff sperren müsste. Zur Bekräftigung dieses Arguments werden zusätzlich teleologische Gründe vorgetragen, wonach § 6 AStG zwar eine Wertzuwachsbesteuerung darstellt, von seiner Natur her aber einen (noch) nicht realisierten Veräußerungsgewinn erfassen möchte.¹⁷² Demnach wäre die Wegzugsbesteuerung unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA mit der Folge zu subsumieren, dass, unter der Prämisse einer zeitlichen Parallelanwendung von § 6 AStG und dem jeweiligen DBA, die DBA-Bestimmungen die Wegzugsbesteuerung sperren. Nur bei dieser Interpretation würde die Anwendung des § 6 Abs. 1 AStG für einen verdeckten Treaty Override sprechen.

3.3 Gefahr der Doppelbesteuerung

Ungeachtet dessen, ob man der Ansicht der Finanzverwaltung und der des BFH folgt, schlägt die Rechtsfolge des § 6 AStG unabhängig davon durch, ob es sich um eine DBA-Konstellation handelt. Sofern der andere Staat im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation jedoch auf den gesamten Veräußerungsgewinn zugreift, der zum Teil auch einen § 6 AStG unterworfenen Wertzuwachs beinhaltet, droht die **Doppelbesteuerung**, weshalb das Ziel des Abkommens – Vermeidung von Doppelbesteuerung – konterkariert würde.¹⁷³ Eine rückwirkende Aufhebung des auf § 6 AStG gründenden Steueranspruchs¹⁷⁴ scheint nicht geboten.¹⁷⁵ Folglich bleibt dem Steuerpflichtigen nur der Versuch, die eingetretene Doppelbesteuerung durch ein **Verständigungsverfahren** (Art. 25 OECD-MA) zu beseitigen.¹⁷⁶ Die Erfolgsaussichten dürften dabei gering sein.

Gleichwohl ist anzumerken, dass sich diese Problematik nur dann einstellt, wenn der andere Staat keine dem § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vergleichbare Verstrickungsregelung aufweist¹⁷⁷ und keine DBA-Sonderregelungen¹⁷⁸ (z.B. Art. 13 Abs. 6 deutsche Verhandlungsgrundlage) besteht.

171 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 28; *Elicker*, in: Blümich, AStG, § 6 Rn. 19; a.A. aber *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 23; *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 26; *Gropp*, in: Lademann, § 6 AStG Rn. 12 f.; *Kluge*, RIW 1972, 411 (414); *Debatin*, DStZ 1971, 89 (97).

172 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410.

173 So etwa *Vogel*, BB 1971, 1185 (1188); ders. DB 1972, 1402 (1405); *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 23; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410.

174 So *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 2.

175 Siehe BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156.

176 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.410.

177 Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ordnet die Norm an, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen anstelle der ursprünglichen Anschaffungskosten der Wert anzusetzen ist, den der Wegzugsstaat im Rahmen einer dem § 6 AStG entsprechenden Vorschrift seiner Besteuerung zugrunde gelegt hat; höchstens jedoch der gemeine Wert.

178 Dazu sogleich unter Teil II, 3.4.

3.4 DBA-Sonderregelungen zur Ent- und Verstrickung

Eine Vielzahl deutscher DBA enthält Sonderbestimmungen zur Wegzugsbesteuerung,¹⁷⁹ wie sie auch in Art. 13 Abs. 6 der deutschen Verhandlungsgrundlage aufgenommen ist, um eine potentielle Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹⁸⁰

Der Prototyp abkommensrechtlicher Wegzugsklauseln ist wie folgt standardisiert: Zunächst wird die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG (**deklaratorisch**)¹⁸¹ legitimiert (z.B. Art. 13 Abs. 6 Satz 1 deutsche Verhandlungsgrundlage). Anschließend wird der Zuzugsstaat (**konstitutiv**) an die Wertfeststellung des Wegzugsstaats gebunden (z.B. Art. 13 Abs. 6 Satz 2 deutsche Verhandlungsgrundlage).¹⁸² Sofern demnach § 6 AStG eingreift, hat der andere Staat einen step-up auf den gemeinen Wert vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG). Da hierdurch der Besteuerungsumfang des anderen Staates beschränkt wird, kommt der Wertverknüpfung eine self-executing-Wirkung zu.

Daneben finden sich in manchen DBA auch Klauseln, die dem ehemaligen Ansässigkeitsstaat selbst nach dem Wegzug einen fortlaufenden Zugriff auf einen späteren Veräußerungsgewinn oder Teile dieses Veräußerungsgewinns gestatten. Diese Vorschriften sind insbesondere dafür geeignet, eine an der tatsächlichen Realisation ausgerichtete Entstrickungsbesteuerung aufrecht zu erhalten. In der Folge kann die Steuer auch zu einem späteren Zeitpunkt – im Realisationszeitpunkt – festgesetzt werden. Gleichwohl sehen einige DBA insoweit auch zeitliche Beschränkungen vor.¹⁸³ Darüber hinaus wurde in den DBA mit der Schweiz und Norwegen eine Subject-to-tax-Klausel vereinbart, falls im künftigen Ansässigkeitsstaat keine Besteuerung erfolgt. Das jeweils bilateral vereinbarte Konzept kann weiterhin wie folgt unterschieden werden:

- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (DBA-Australien, -Dänemark, -Irland, -Liechtenstein, -Niederlande, -Österreich, -Polen, -Spanien und -Schweden),
- von Anteilen an einer im Wegzugsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft (DBA-Albanien, -Algerien, -Armenien, -Bulgarien, -Costa Rica, -Frankreich, -Georgien, -Ghana, -Luxemburg, -Malaysia, -Mauritius, -Mazedonien, -Norwegen, -Polen, -Portugal, -Rumänien, -Schweiz, -Singapur, -Slowenien, -Südafrika, -Syrien, -Tadschikistan, -Ungarn, -Uruguay und -Venezuela),

179 Vgl. die Übersicht bei *Reimer*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rn. 225.

180 Vgl. *Lüdicke*, *IStR-Beihefter* 2013 zu Heft 10, 26 (32).

181 Siehe BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, *BStBl. II* 2009, 524; v. 25.8.2009 – I R 88/07, *BFH/NV* 2009, 2047, da nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ohnehin Deutschland das Besteuerungsrecht zugestanden wird.

182 In Italien wird diese Wertverknüpfung dann vorgenommen, sobald der Wegzugsstaat die Steuer festgesetzt hat; auf die tatsächliche Erhebung wird nicht abgestellt. Vgl. *Reimer*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rn. 305.

183 Während das DBA-Kanada eine fortlaufende Besteuerungsbefugnis des Wegzugsstaats innerhalb der ersten zehn Jahre festlegt, begrenzt das DBA-Spanien diesen Korridor auf die ersten fünf Jahre nach dem Wegzug.

- von wesentlichen (25 Prozent) Kapitalgesellschaftsanteilen (DBA-Finnland, -Italien, -Norwegen und -Schweiz) oder
- sämtliche Vermögensgegenstände (DBA-Israel, -Kanada und -USA).¹⁸⁴

Gleichwohl gilt zu beachten, dass die anvisierte Rechtsfolge nur dann eintritt, wenn eine unilaterale Rechtsgrundlage hierfür besteht. Mithin müsste weiterhin die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben sein oder es sich um Anteile i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG handeln. Für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften bei beschränkter Steuerpflicht laufen diese Regelungen hingegen leer.

Eine weitere dogmatische Besonderheit stellt Art. 13 Abs. 6 DBA-USA dar, der für den Fall einer Wegzugsbesteuerung eine Veräußerung mit anschließendem Rückerwerb fingiert, um den Zuzugsstaat auf diesem Weg – antragsgebunden – zu verpflichten, als Anschaffungskosten den Verkehrswert zum Zeitpunkt des Zuzugs anzusetzen. So wird im Ergebnis eine steuerliche Verstrickung im Zuzugsstaat zum gemeinen Wert erreicht. Auch hierdurch wird eine Doppelbesteuerung vermieden.¹⁸⁵

Weiterhin knüpfen die überwiegenden abkommensrechtlichen Sonderregelungen die subjektive Anwendungsvoraussetzung an eine Mindestansässigkeitsdauer.¹⁸⁶ Dies sollte im Idealfall mit den Tatbestandsanforderungen der unilateralen Wegzugsbesteuerung korrespondieren. Eine Wegzugsbesteuerung mit Mindestansässigkeitsdauer ist z.B. in Dänemark¹⁸⁷, Frankreich¹⁸⁸, Irland¹⁸⁹, den Niederlanden¹⁹⁰ und Österreich¹⁹¹ geregelt.

In objektiver Hinsicht sind neben Kapitalgesellschaftsanteilen vielfach auch andere Wirtschaftsgüter mitumfasst.

¹⁸⁴ Siehe *Reimer*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rn. 310.

¹⁸⁵ Siehe auch *Kraft*, in: *Kraft, AStG*, § 6 Rn. 49.

¹⁸⁶ Das DBA-Schweden fordert zwei Jahre, das DBA-Irland 3 Jahre und ansonsten werden üblicherweise fünf Jahre gefordert; vgl. DBA-Albanien, -Algerien, -Dänemark, -Mauritius, -Norwegen, -Österreich, -Polen, -Schweiz, -Singapur, -Slowenien, -Spanien, -Tadschikistan, -Tschechien (E) und -Venezuela).

¹⁸⁷ Vgl. *Vagtbord/Larsen*, *Denmark Individual Taxation, Country Analyses IBFD*, 2017, 24 f

¹⁸⁸ Vgl. *Burg*, *France Individual Taxation, Country Analyses IBFD*, 2017, 19; *Gouthière*, *ET* 2012, 42.

¹⁸⁹ Vgl. *Ruane*, *Ireland Individual Taxation, Country Analyses IBFD*, 2017, 35.

¹⁹⁰ Vgl. *Baggerman-Noudari*, *Netherlands Individual Taxation, Country Analyses IBFD*, 2017, 27.

¹⁹¹ Vgl. *Fugger*, *IStR* 2016, 575 (577 f.).

Daneben ist zu beachten, dass einige Klauseln auf Anteile an Gesellschaften begrenzt sind, die in dem „ehemaligen“ Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ansässig sind.¹⁹² Andere, insbesondere jüngere DBA, hingegen lassen den Ansässigkeitsstaat der betreffenden Gesellschaft als Tatbestandskriterium außen vor.¹⁹³ Dies entspricht auch der Formulierung der deutschen Verhandlungsgrundlage. Ob hieraus materiell-rechtlich zu folgern ist, dass die DBA-Sonderregel eine drohende Doppelbesteuerung nur für Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften zu vermeiden vermag, ist unklar.¹⁹⁴ Aus den jeweiligen Denkschriften kann eine notwendige Begründung für eine gegen den schlichten Wortlaut gerichtete Auslegung nicht abgeleitet werden.¹⁹⁵

3.5 Zwischenergebnis

Unter abkommenssystematischen Gesichtspunkten ist eine Wegzugsbesteuerung grundsätzlich zulässig. Die **DBA**-Bestimmungen stehen einer deutschen Besteuerung aufgrund des **§ 6 AStG nicht entgegen**: Entweder folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Wegzugsbesteuerung in der letzten juristischen Sekunde vor dem den Tatbestand auslösenden Ereignis (z.B. Wegzug) eingreift und damit außerhalb des DBA-rechtlichen Schutzbereiches, oder aber man vertritt die Ansicht, der Abkommenschutz ist gewährleistet. Es verbleibt lediglich die **Gefahr einer Doppelbesteuerung**, falls der andere Staat keine entsprechende Wertverknüpfung (Verstrickung) vornimmt.

DBA-Sonderregelungen, deren Sinn und Zweck zunächst in einer (deklaratorischen) abkommenseitigen Legitimation der Wegzugsbesteuerung begründet liegt, lösen diese Doppelbesteuerungsproblematik dahingehend konstitutiv, als der andere Staat zur Wertverknüpfung abkommensrechtlich verpflichtet wird. Zu beachten ist lediglich, dass diese Bestimmungen sehr unterschiedlich konzipiert sind und teilweise zu kurz greifen können. Letztlich wird durch diese Bestimmungen – ungeachtet dessen, wie weit sie reichen – nur das Ansässigkeitsstaatsprinzip des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vor dem Ansässigkeitswechsel gestützt, um ein mögliches Spannungsverhältnis zwischen Abkommensrecht und Wegzugsbesteuerung aufzulösen.

Sofern die **Wegzugsbesteuerung** aus verfassungsrechtlich gebotenen und systematisch zutreffenden Gründen am **Realisationsakt** ausgerichtet würde, müssen auch nationales Recht und Abkommensrecht

192 Siehe etwa die DBA-Albanien, -Algerien, -Armenien, -Bulgarien, -Costa Rica, -Frankreich, -Georgien, -Ghana, -Luxemburg, -Malaysia, -Mauritius, -Mazedonien, -Norwegen, -Polen, -Portugal, -Rumänien, -Schweiz, -Singapur, -Slowenien, -Südafrika, -Syrien, -Tadschikistan, -Ungarn, -Uruguay und -Venezuela.

193 So etwa die DBA-Australien, -Dänemark, -Irland, -Liechtenstein, -Niederlande, -Österreich, -Polen, -Spanien, -Tschechien (E) und -Schweden.

194 Vgl. *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013 zu Heft 10, 26 (32); ders., in: Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, Trends und Entwicklungen 2011/2012, 2012, 49 (70 f.) sowie *M. Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673 (678 f.).

195 Siehe dazu *Lüdicke*, in: Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, Trends und Entwicklungen 2011/2012, 2012, 49 (71).

ineinandergreifen. Dafür wäre es notwendig, dass die Steuerfestsetzung erst im Realisationszeitpunkt erfolgt. In diesem Fall würde sich die **DBA-Anwendung** aber zeitlich auf den **Realisationszeitpunkt** beziehen. In diesem Fall droht gleichwohl die Gefahr, dass die DBA-Bestimmungen (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) die Bundesrepublik Deutschland an einem Besteuerungszugriff hindern. Ebenfalls wäre ein deutscher Besteuerungszugriff möglich, sofern man § 6 AStG die Eigenschaft eines Treaty Override zusprechen würde. Aber auch diese Ansicht wird von einem expliziten Regelungsbefehl nicht gestützt, weshalb ebenso fraglich bleibt, ob § 6 AStG im Ergebnis durchschlagen kann. Dies wäre nur bei den DBA-Sonderregelungen als legitimierende Öffnungsklauseln hinreichend gesichert, die jedoch nicht flächendeckend abgeschlossen sind. Folglich müsste eine am Realisationsakt ausgerichtete Entstrickungsregelung mit einem **offenen Treaty-Override-Befehl** versehen werden, um für eine zutreffende Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hinsichtlich stiller Reserven zu erreichen. Die in den angesprochenen DBA-Sonderregelungen vorgesehene Legitimation einer Wegzugsbesteuerung wäre rein deklaratorisch und die regelmäßig korrespondierend vereinbarte Wertverknüpfung (Verstrickung) würde eine durch den anderen Staat möglicherweise verursachte Doppelbesteuerung beseitigen.

Gegenüber einer sofortigen Steuerfestsetzung verkörpert ein **Treaty-Override**, nebst Ausweitung der materiell-rechtlichen Besteuerung i.R. der beschränkten Steuerpflicht, darüber hinaus das **mildere Mittel** zur Gewährleistung deutscher Besteuerungsansprüche und gestaltet sich auch vor dem Hintergrund des § 50i EStG sowie der Entscheidung des BVerfG zur Zulässigkeit des Treaty Override als tragbar und überzeugend.

Unter praktischen Gesichtspunkten müsste schließlich nur sichergestellt werden, auf welchen Zeitpunkt und mit welchem Wert eine rückwirkende Steuerfestsetzung vorgenommen wird, weshalb insofern ein **Feststellungsbescheid** den gemeinen Wert der Kapitalgesellschaftsanteile im Zeitpunkt des den Tatbestand auslösenden Ereignisses dokumentieren sollte.

4 Unionsrechtlicher Rahmen

4.1 Primärrecht

4.1.1 EU/EWR-Konstellationen

Um unionsrechtliche Leitlinien einer Reform zu skizzieren, ist die Frage nach der einschlägigen Grundfreiheit von zentraler Bedeutung. Im Schrifttum wurde hinsichtlich des unionsrechtlichen Prüfmaßstabs auf die Niederlassungsfreiheit¹⁹⁶, die Kapitalverkehrsfreiheit, die Arbeitnehmerfreizügigkeit¹⁹⁷ oder

196 Für eine Beschränkung EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 48; v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 22 f.; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 35 f.

197 Für eine Beschränkung EuGH, v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 35 f.

auch die – erst nachrangig zu prüfende¹⁹⁸ – allgemeine Freizügigkeit (Art. 21 AEUV) verwiesen.¹⁹⁹ Da die **Kapitalverkehrsfreiheit** als einzige Grundfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten wirkt (sog. **erga-omnes-Wirkung**, Art. 63 Abs. 1 AEUV), wird deren Anwendbarkeit gesondert geprüft.²⁰⁰ Die Abgrenzung der einschlägigen Grundfreiheiten spielt im EU-Kontext keine Rolle,²⁰¹ ist dafür aber im Drittstaatenkontext von besonderer Bedeutung.²⁰²

4.1.2 Drittstaatenkonstellationen und Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit

Bei der Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit wird durch den EuGH im Drittstaatenkontext auf den „Gegenstand“ der einschlägigen Vorschrift abgestellt.²⁰³ Mangels weitergehender Konkretisierung durch den EuGH kann dabei unter „Gegenstand“ sowohl der objektive Anwendungsbereich einer Norm als auch ihr subjektiver Zweck verstanden werden.²⁰⁴ Eine Regelung, die nicht ausschließlich Kontrollbeteiligungen erfasst, kann sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen.²⁰⁵ Als sog. Kontrollbeteiligung ist eine Beteiligung anzusehen, die „dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen“.²⁰⁶ Der EuGH hat eine solche Kontrollmöglichkeit z.B. bei einer Beteiligungshöhe von zehn Prozent negiert. Im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG kann vor dem Hintergrund der Beteiligungshöhe von einem Prozent nicht von einer **Kontrollbeteiligung** ausgegangen werden. Es hätte demnach die Kapitalverkehrsfreiheit zu gelten. Angesichts des Abstellens auf den „Gegenstand“ der Norm, ist der konkret verwirklichte Sachverhalt für die Abgrenzung der Grundfreiheiten unbeachtlich.²⁰⁷

198 Vgl. z.B. EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 22 f.; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 35 f.

199 Vgl. z.B. *Bron*, IStR 2006, 296 (297); *Kraft* in Kraft, AStG, § 6 Rn. 60.

200 Siehe dazu auch unter II.4.1.2.

201 So Schlussanträge der GA Kokott v. 21.12.2016 – C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2016:1000, Rn. 41.

202 *Englisch*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 82; *Zorn*, in: FS Nolz, 2008, 211 (213); *M. Lang*, in: FS Rödler, 2010, 521 (523); *von Brocke*, in: FS Spiegelberger, 2009, 1671.

203 Siehe nur EuGH v. 10.5.2007 – C-492/05, Lasertec, ECLI:EU:C:2007:273, Rn. 19; v. 10.4.2014 – C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, Rn. 25; v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 17.

204 Siehe m.w.N. *Schön* in FS Roth, 2015, 551 (578).

205 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 31.

206 Ständige Rechtsprechung, siehe EuGH v. 13.4.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 21 und 22; v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 20; v. 8.6.2004 – C-268/03, De Baeck, ECLI:EU:C:2004:342, Rn. 21; v. 23.4.2008 – C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, ECLI:EU:C:2008:239, Rn. 39.

207 Vgl. nur *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (757).

Doch auch vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen ist es nicht als gesichert zu betrachten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung findet. Begründete Zweifel werden aus der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Van Hilten-van der Heijden* abgeleitet, in der der Gerichtshof die **bloße Wohnsitzverlagerung** nicht als „Kapitalbewegung“ ansieht.²⁰⁸ Dieses Argument kann indes vor dem Hintergrund systematischer, teleologischer und historischer Argumente nicht überzeugen. Zwar ist zuzugeben, dass der Begriff des „Kapitalverkehrs“ eine Bewegung von Kapital voraussetzen scheint. Die bloße Verlegung des Wohnsitzes stellt auf den ersten Blick „keine Bewegung von Kapital“ dar.²⁰⁹

Eine solche – enge – Auslegung überzeugt indes nicht. Hierzu ist zunächst auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. N zu verweisen. Dort führte der Gerichtshof aus, N falle unter die **Niederlassungsfreiheit**, weil er – „seit der Verlegung seines Wohnsitzes“ – in einem anderen Mitgliedstaat wohnt und weiterhin Kontrollbeteiligungen an Gesellschaften in seinem Herkunftsstaat hielt.²¹⁰ Mithin war alleine der Wegzug ausreichend, um den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit zu eröffnen. Zwar erging die Entscheidung nicht zur Kapitalverkehrsfreiheit, weshalb eine unmittelbare Übertragbarkeit zunächst zweifelhaft scheinen könnte. Indes ist den Grundfreiheiten gemein, dass es sich um wirtschaftsbezogene Freiheiten handelt, die eine wirtschaftliche Tätigkeit voraussetzen.²¹¹ Auch der EuGH spricht allgemein von „Grundverkehrsfreiheiten“.²¹² Somit rückte der EuGH nicht den Anlass des Wegzugs, sondern das Halten der Beteiligung als solches in den Vordergrund, was konsequenterweise auch im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit gelten müsste.²¹³ Jeder anderen Auslegung müsste entgegengehalten werden, sie sei unsystematisch.

Der Zweck des freien Kapitalverkehrs ist die ungehinderte grenzüberschreitende Investition von Geld- und Sachkapital, um eine optimale Allokation des Produktionsfaktors Kapital innerhalb der Union zu ermöglichen und dadurch größtmöglichen (volkswirtschaftlichen) Nutzen zu stiften.²¹⁴ Sachlich erfasst die Kapitalverkehrsfreiheit nahezu alle Investitionsarten und Investitionsformen.²¹⁵ Um diesen Zweck zu erreichen, wird sowohl die Investition als auch die spätere **Veräußerung** durch die Kapitalverkehrsfreiheit

208 EuGH v. 23.2.2006 – C-513/03, *Van Hilten-van der Heijden*, ECLI:EU:C:2006:131, Rn. 49.

209 Schlussanträge des GA Léger v. 30.6.2005 – C-513/03, *Van Hilten-van der Heijden*, ECLI:EU:C:2005:416, Rn. 58.

210 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 28.

211 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 88.

212 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 29.

213 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 190.

214 *Schön*, GS *Knobbe-Keuk*, 1997, 743 (745); *Sedlaczek/Züger*, in: *Streinz*, Art. 63 AEUV Rn. 1; *Müller-Graf*, in: *Streinz*, Art. 49 AEUV Rn. 5.

215 *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.100.

geschützt.²¹⁶ Die Annahme, der bloße Wegzug sei kein Kapitalverkehr, würde zu dem Ergebnis führen, dass das bloße „Halten“ einer Beteiligung nicht von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt sei. Diese Ansicht widerspricht nicht nur der Auffassung in der Rs. N, der bloße Wohnsitzwechsel eröffne den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.²¹⁷ Durch sie könnte die Kapitalverkehrsfreiheit auch zu leicht umgangen werden.²¹⁸ Ferner ist zu berücksichtigen, dass auch die Entscheidung, eine Beteiligung nicht zu veräußern, sondern zu (be-)halten, eine Investitionsentscheidung darstellt, die aus Sicht des Telos – einer effizienten Kapitalallokation weltweit – durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt sein sollte. Schließlich kann in diesem Zusammenhang auch der Vergleich zu Erbschaften gezogen werden: Erbschaften fallen i.d.R. in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit,²¹⁹ wobei allerdings die Niederlassungsfreiheit vorgeht, wenn Kontrollbeteiligungen vererbt werden.²²⁰ Auch Erbfälle gehen indes nicht mit Investitionsentscheidungen im engeren Sinne einher.²²¹

Als historisches Argument kann ein Verweis auf die **Kapitalverkehrsrichtlinie** vorgebracht werden.²²² Die Kapitalverkehrsrichtlinie wird vom EuGH regelmäßig als Auslegungshilfe zur Bestimmung des Begriffs „Kapitalverkehr“ herangezogen.²²³ Demnach rechnet zum Kapitalverkehr auch der „Vermögenstransfer von Gebietsansässigen im Fall der Auswanderung zum Zeitpunkt ihrer Niederlassung und während ihres Aufenthalts im Ausland“²²⁴. Dem wird entgegengebracht, gemeint seien hiermit nur körperliche Vermögenswerte.²²⁵ Rechte – zu denen auch Beteiligungen gehören – sollen dagegen nicht transferiert werden können.²²⁶ Letztere Auffassung widerspricht wiederum den Aussagen des EuGH: In der Rs. *Verder LabTec*

216 Siehe auch Richtlinie des Rates v. 24.6.1988, 88/361/EWG.

217 *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 190.

218 *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015, 121: ohne Möglichkeit des (Be-)haltens würden Ziele der Kapitalverkehrsfreiheit ins Leere gehen.

219 EuGH v. 11.9.2008 – C-11/07, *Eckelkamp u. a.*, ECLI:EU:C:2008:489, Rn. 39; v. 11.9.2008 – C-43/07, *Arens-Sikken*, ECLI:EU:C:2008:490, Rn. 30, v. 15.10.2009 – C-35/08, *Busley und Cibrian Fernandez*, ECLI:EU:C:2009:625, Rn. 18; v. 10.2.2011 – C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach*, ECLI:EU:C:2011:65, Rn. 16

220 EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11, *Scheunemann*, ECLI:EU:C:2012:481, Rn. 29 f.

221 Vgl. auch *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015, 120 f.

222 Vgl. zur Diskussion auch *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015, 122.

223 Vgl. nur EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, *Stauffer*, ECLI:EU:C:2006:568, Rn. 22 m.w.N.: „Hinweischarakter“.

224 Richtlinie des Rates v. 24.6.1988, 88/361/EWG, Anhang XI, unter F.

225 *Hahn*, DStZ 2000, 14 (17 ff.); *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 98; im Ergebnis wohl auch *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015, 123; a. A. *Bron*, IStR 2006, 296 (299).

226 *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 99: „Ein Transfer des Rechts ist nicht möglich“ und „Ein wie auch immer gearteter Vermögenstransfer ins Ausland ist nicht vorstellbar“.

ging der Gerichtshof – in terminologischer Übereinstimmung mit der Richtlinie²²⁷ – von der Möglichkeit aus, „Rechte“ auf eine Betriebsstätte zu übertragen.²²⁸ Für diese Auffassung spricht auch, dass es bei der Wegzugsbesteuerung im Kern um die Abgrenzung von Besteuerungsrechten geht und hierbei eine steuerliche Betrachtung der zivilrechtlichen Betrachtung vorzuziehen ist.²²⁹ Eine Übertragung von „Rechten“ ist somit möglich. Selbst wenn die Kapitalverkehrsrichtlinie ursprünglich nur körperliche Gegenstände gemeint haben sollte, schließt dies die hier vertretene Auslegung nicht aus, da der Richtlinie nur Hinweisfunktion zukommt. Somit gibt die Richtlinie lediglich einen „Mindestumfang“ der unter den Kapitalverkehr fallenden Sachverhalte vor.²³⁰

Bezüglich der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatenfälle ist „noch nicht das letzte Wort gesprochen“.²³¹ Nach derzeitiger Rechtslage fielen die Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1²³² und Nr. 3 AStG²³³ unter die Kapitalverkehrsfreiheit, während dies für den bloßen Wegzug weitgehend verneint wird.²³⁴ Unter Berücksichtigung der vorstehenden Analyse sprechen indes gute Argumente dafür, dass auch der Vermögenstransfer anlässlich eines **Wohnsitzwechsels unter die Kapitalverkehrsfreiheit** fällt.²³⁵ Die im Folgenden wiederholt zu erhebende Forderung nach einer allgemeinen Vorschrift, die lediglich an eine Beschränkung des Besteuerungsrechts anknüpft, würde daher in Zukunft nicht dazu führen, dass erst die Einführung einer Allgemeinklausel die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar werden lässt. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der in der Vergangenheit „großzügig“ ausgefallenen Beurteilung des EuGH, was das Verständnis des Kapitalverkehrs betrifft.²³⁶ Allerdings genießen Regelungen, die bereits am 31.12.1993 existierten, Bestandsschutz (Art. 64 Abs. 1 AEUV). Diese Norm

227 Richtlinie des Rates v. 24.6.1988, 88/361/EWG, Anhang I, unter XI., unter F.: „Transfer of assets constituted by residents, in the event of emigration“ und EuGH, v. 21.5.2015 – C-657/13, *Verder Lab Tec*, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 19: „transfer of those rights“.

228 EuGH, v. 21.5.2015 – C-657/13, *Verder Lab Tec*, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 19.

229 Vgl. auch *Wassermeyer*, GmbHR 2004, 613: Wirtschaftsgut wird „steuerlich“ ins Ausland verlagert.

230 Vgl. *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 128; in diesem Sinne auch *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 12.

231 *Musil*, FR 2014, 470 (472).

232 Vgl. dazu *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 39.

233 Vgl. dazu *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 100, 370 ff.

234 Vgl. z.B. *Hahn*, DStZ 2000, 14 (17 ff.); *Ettinger/Vogt*, in: *Ettinger*, Wegzugsbesteuerung, 2. Aufl. 2015, 65 (67); *Kalbitzer*, Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, 2011, 40; *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, 2015, 123.

235 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 Rn. 479; *Bron*, IStR 2006, 296 (299 f.); *Oellerich*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 8.84; *Förster*, in: *FS Gosch*, 2016, 83 (85); wohl auch *Körner*, IStR 2004, 424 (429).

236 *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (756).

ist als Ausnahmegesetz eng auszulegen.²³⁷ Zwar besteht § 6 AStG bereits seit Einführung des AStG, allerdings wurde die Wegzugsbesteuerung aufgrund der Herabsetzung der Grenzen für Beteiligungen i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wesentlich verschärft, weshalb § 6 AStG nicht unter den Bestandsschutz des Art. 64 Abs. 1 AEUV fällt.²³⁸

4.1.3 Vorliegen einer Beschränkung

Eine Beschränkung der Grundfreiheiten liegt vor, wenn eine nationale Maßnahme den Auslandsfall schlechter behandelt als den Inlandsfall und damit den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr behindert oder weniger attraktiv macht. Wird eine Steuer nur in dem Fall ausgelöst, in dem ein grenzüberschreitender Bezug besteht, liegt eine Beschränkung des Grenzübertritts und damit der Grundverkehrsfreiheit vor. Die Beschränkung resultiert dabei insbesondere²³⁹ aus dem Liquiditätsnachteil, der durch die vorgezogene Besteuerung eintritt.²⁴⁰ Eine nur den Grenzübertritt erfassende Besteuerung – wie der Wegzugsbesteuerung immanent – behindert in offensichtlicher Weise das grenzüberschreitende Wirtschaften.²⁴¹ Der EuGH hat eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit durch eine Sofortbesteuerung bei Wegzug einer natürlichen Person bejaht.²⁴²

4.1.4 Rechtfertigung einer Beschränkung

In nunmehr ständiger Rechtsprechung ist die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten ein anerkanntes legitimes Ziel,²⁴³ dem im Bereich der Entstrickungsbesteuerung besondere Bedeutung zukommt.²⁴⁴ Infolge der grundsätzlichen Akzeptanz dieses Rechtfertigungsgrunds ist es allgemein anerkannt, dass Mitgliedstaaten das Recht zusteht, die stillen Reserven

237 Vgl. *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Art. 64 AEUV Rn. 22; *Sedlacek/Züger*, in: Streinz, Art. 64 AEUV Rn. 10.

238 Vgl. *Bron*, IStR 2006, 296 (301).

239 Siehe aber unten II.4.1.5.1. zur sofortigen Festsetzung der Steuer; siehe auch EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 36, 38: Auch Sicherheiten und Steuerklärungspflichten können Wegzug behindern.

240 EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 59; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 37; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 40; v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 58 f.; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 44.

241 *Dobratz*, ISR 2014, 198.

242 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 47.

243 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 42; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45; v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 72; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 45 f.; v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 64; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 42; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 51.

244 Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2011, 223.

zu besteuern.²⁴⁵ Sieht man eine Entstrickungsbesteuerung nur dann als zulässig an, wenn ein Besteuerungsrecht verloren geht oder beschränkt wird,²⁴⁶ so ist weitere Voraussetzung für das Berufen auf den Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, dass überhaupt vor dem Wegzug ein Besteuerungsrecht bestand. Denn wenn es im reinen Inlandsfall keiner Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bedarf,²⁴⁷ so kann nichts anderes gelten, wenn ein Steueranspruch nie bestand, d.h. steuerlich gesehen ein reiner Auslandsfall vorliegt.

Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse dient nach hier vertretener Auffassung vorrangig der **Bemessung** der einem Mitgliedstaat zustehenden **stillen Reserven**. Die Zahlungsmodalität einer daraus resultierenden Steuer – z.B. die Frage des Zahlungszeitpunkts oder die Gestellung von Sicherheiten – sind dagegen mehr dem ebenfalls vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund der **Effizienz der Steuererhebung** zuzuordnen.²⁴⁸ Im Folgenden wird eine Abgrenzung des Gesamtkonzepts einer unionsrechtskonformen Entstrickungsbesteuerung vorgenommen, wobei auf einzelne Zuordnungen der Argumente zu den verschiedenen Rechtfertigungsgründen nur vereinzelt hingewiesen wird.²⁴⁹ Auf weitere, vom EuGH teilweise allgemein anerkannte, jedoch im Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung abgelehnte Rechtfertigungsgründe – Vermeidung der Steuerflucht²⁵⁰, Steuermindereinnahmen²⁵¹, Kohärenz des Steuersystems²⁵² – wird nachfolgend nicht eingegangen.

245 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 46: Verlegung des Verwaltungssitzes kann nicht bedeuten, dass Mitgliedstaat auf Besteuerung verzichten muss; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 52; v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 65; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 44; z.B. auch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 68; *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 34.

246 Siehe dazu Abschn. II.4.1.5.1.

247 In diesem Sinne Schlussanträge der GA Kokott v. 8.9.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:563, Rn. 56.

248 Dort einordnend auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.297 f.; ähnlich auch *Dobratz*, ISR 2014, 198 (202).

249 So z.B. im Verhältnis zu Drittstaaten, siehe dazu Teil II, 4.1.6.

250 Siehe ablehnend dazu EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 51: Verlegung des Wohnsitzes begründet keine allgemeine Vermutung der Steuerflucht; ablehnend auch *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2011, 220.

251 Siehe allgemein als Rechtfertigungsgrund ablehnend dazu EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 60 m.w.N.

252 Siehe ablehnend dazu EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 61 ff.; ablehnend auch *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 2011, 224 ff.

4.1.5 Verhältnismäßigkeitsprüfung

4.1.5.1 *Sofortige Festsetzung der Steuer*

Die Festsetzung ist das Verfahren, in dem die Finanzbehörde eine verbindliche Entscheidung über den Steuerschuldner und den Steueranspruch trifft.²⁵³ Der EuGH hat den Begriff der Festsetzung zwar nicht explizit definiert, aber darauf hingewiesen, dass durch die Festsetzung der Staat die Steuer bestimmt.²⁵⁴ Dabei hat der Gerichtshof es wiederholt für zulässig erachtet, die Steuern im Jahr des Wegzugs festzusetzen.²⁵⁵ Es wird daher allgemein angenommen, dass die sofortige Festsetzung von Steuern sowohl im Bereich des Privatvermögens als auch im Bereich des Betriebsvermögens zulässig sei.²⁵⁶

Diese Feststellungen wurden kaum kritisch hinterfragt.²⁵⁷ Gleichwohl könnte auch in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob die sofortige Festsetzung der Steuer das mildeste Mittel zur Erreichung des Ziels der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist. Da es sich bei der Berechtigung der Festsetzung um die Frage handelt, was ein Staat besteuern darf,²⁵⁸ spricht für eine sofortige Steuerfestsetzung, dass diese eine Aufteilung der den beteiligten Staaten zustehenden Steueranteile ermöglicht.²⁵⁹ Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass das Steuersubstrat eines Mitgliedstaats durch einen Aufschub der Steuerfestsetzung nicht beeinträchtigt wird.²⁶⁰ Die Besteuerung der stillen Reserven würde ebenso gesichert, wenn im Zeitpunkt des Wegzugs ein **Feststellungsverfahren** erfolgt, welches in einem Feststellungsbescheid die Höhe der einem Staat zustehenden stillen Reserven ermittelt (**Wertfeststellung**). Dieses Vorgehen ist aus dem deutschen Recht bekannt: So ist gemäß § 8 der Verordnung zu § 180 AO der Wert der im Anlagevermögen vorhandenen stillen Reserven gesondert festzustellen, wenn ein Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an nicht mehr der Erzielung von Einkünften dient und deshalb ein Übergang zur Liebhaberei vorliegt. Eine Besteuerung unterbleibt zunächst, weil es an einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs fehlt.²⁶¹ Damit unterbleibt eine Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräuße-

253 *Cöster*, in: Koenig, AO, § 155 Rn. 13.

254 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn 52.

255 EuGH, v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 52; v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 66; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 48.

256 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 75; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 (432).

257 Siehe aber *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 77 mit dem Hinweis, dass bereits die Festsetzung unzulässig sein könnte; siehe auch *Dobratz*, ISR 2014, 198 (199): Nachteile ergeben sich aus Festsetzung und aus Erhebung. Dagegen weisen *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 (435) darauf hin, dass der EuGH in keiner seiner Entscheidungen die Verhältnismäßigkeit der Festsetzung prüfte.

258 *Dobratz*, ISR 2014, 198 (201).

259 Schlussanträge der GA Kokott v. 8.9.2011 – C-371/1, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:563, Rn. 55.

260 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 70.

261 BFH v. 11.5.2016 – X R 15/15, BStBl. II 2017, 112, Rn. 15.

rung oder Aufgabe. Zwar verhält es sich im Bereich der Entnahme von Wirtschaftsgütern nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anders. Allerdings liegt in diesen Fällen auch eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen vor.²⁶² Im Bereich der Wegzugsbesteuerung fehlt es dagegen i.d.R. – ebenso wie bei Überführung eines Betriebs in die Liebhaberei – an einem konkreten Handeln in Bezug auf die Beteiligung. Es scheint daher naheliegend, die Wegzugsbesteuerung mit dem erstgenannten Fall zu vergleichen, weil in beiden Konstellationen ein späterer Realisationsakt zu erwarten ist. Ein solcher Realisationsakt wird dagegen i.d.R. fehlen, wenn z.B. Waren gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entnommen werden, weshalb sich dann auch eine Sofortbesteuerung erschließt.

Da das deutsche Recht folglich in dem Wegzug ähnlich gelagerten Fällen ohne die beschränkende Maßnahme der sofortigen Steuerfestsetzung auskommt, könnte diese sofortige Steuerfestsetzung vor dem Hintergrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als „nicht erforderlich“ anzusehen sein.²⁶³ Da mithin in Form des Feststellungsbescheids ein ebenso geeignetes Mittel zur Sicherung des Steuersubstrats besteht, hängt die Antwort auf die Frage, ob eine sofortige Steuerfestsetzung unverhältnismäßig ist, davon ab, ob die spätere Steuerfestsetzung das für den Steuerpflichtigen mildere Mittel darstellt. Letzteres setzt eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen voraus, die aus der bloßen Berechnung der Steuer im Wertfeststellungszeitpunkt resultiert.²⁶⁴ Nach hier vertretener Auffassung liegt eine solche vor. Eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen resultiert schon daraus, dass eine hinzutretende (Steuer-)Schuld geeignet ist, die Bonität des Steuerpflichtigen zu mindern. Eine verschlechterte Bonität als solche kann bereits eine beschränkende Wirkung haben.²⁶⁵ Dieser Hinweis sollte für den Befund genügen, dass eine bloße Feststellung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Beschränkung des Besteuerungsrechts als milderer Mittel ebenso gut dem Ziel der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nachzukommen vermag und daher gegenüber der sofortigen Steuerfestsetzung vorzugswürdig erscheint. Denn anders als im Bereich der Steuererhebung in Raten, bei der aufgrund des zunehmenden Nichteinbringungsrisikos nicht das aller mildeste Mittel gewählt wurde,²⁶⁶ geht der bloße Aufschub der Steuerfestsetzung mit keinem Risiko einher, das im Inlandsfall nicht in Kauf genommen wird, bringt aber gleichzeitig einschränkende Wirkungen mit sich, weshalb insoweit die Verhältnismäßigkeit fraglich ist.

262 Vgl. *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rn. 170; siehe zum „Entnahmewillen“ auch *Nöcker*, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rn. 401.

263 Siehe zum sog. „Anerkennungsgrundsatz“ allgemein *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.52.

264 Siehe auch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 76 mit dem Hinweis, dass die Festsetzung nicht zwingend eine Beeinträchtigung herbeiführt.

265 In diesem Sinne EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 56 f.; im Ergebnis ähnlich auch *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282 (288).

266 Vgl. auch *Dobratz*, ISR 2014, 198 (202): mehrere verhältnismäßige Möglichkeiten.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es auch materiell einen Unterschied machen kann, ob ein **Feststellungsbescheid** oder ein **Steuerbescheid** ergeht. Beim Steuerbescheid wäre die Steuer nach den **Verhältnissen im Wegzugszeitpunkt** zu erheben. Dies beträfe allgemein den zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuertarif, aber ebenso die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (etwa andere Einkünfte). Bei einer bloßen Wertfeststellung würde der Steuerbescheid hingegen zu einem späteren Zeitpunkt ergehen; etwa bei Verkauf der Anteile. Damit wären dann für die Höhe der Steuer auch die **Verhältnisse im Realisationszeitpunkt** maßgeblich.

Im Rahmen der Studie wird als **Vergleichsmaßstab** der reine Inlandssachverhalt herangezogen. Da bei diesem die Verhältnisse im Realisationszeitpunkt maßgeblich sind, wäre es sachgerecht, auch für die Wegzugsbesteuerung hinsichtlich der Steuerbemessung auf den diesen Zeitpunkt abzustellen. Es sollte bei der Wegzugsbesteuerung also nicht darum gehen, eine in der Höhe andere Steuer zu erheben als im reinen Inlandsachverhalt, sondern das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland zu sichern. Wenngleich der EuGH die sofortige Steuerfestsetzung – d.h. unter Berücksichtigung der Verhältnisse im Wegzugszeitpunkt – für verhältnismäßig hielt,²⁶⁷ könnte man – bei im späteren Realisationszeitpunkt für den Steuerpflichtigen besseren Verhältnissen (etwa ein geringerer Steuersatz) – der sofortigen Steuerfestsetzung entgegenhalten, dass eine Steuer teilweise in einer Höhe entsteht, die den Steuerpflichtigen bei Verbleib im Inland nicht träfe.

Den vorstehenden Ausführungen zufolge setzt die Verhältnismäßigkeit einer Steuerfestsetzung jedenfalls eine Beschränkung der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaats voraus.²⁶⁸ Anders gewendet darf ein Mitgliedstaat keine Steuer festsetzen, wenn er nicht seine Steuerhoheit (zumindest teilweise) verliert.²⁶⁹ Die Festsetzung der Steuer würde u.E. in einem solchen Fall bereits gegen die Grundfreiheiten verstoßen,²⁷⁰ weil dem Steuerpflichtigen ohne Not eine Steuerschuld aufgebürdet würde. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach derzeitiger Rechtslage – außer in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG – der tatsächlichen Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts keine Bedeutung zukommt.²⁷¹ Insoweit gehen mit der derzeitigen Rechtslage europarechtliche Bedenken einher. Aus unionsrechtlichen Gründen ist daher eine Allgemeinklausel geboten, die konkret auf den **Ausschluss oder die Beschränkung** des Besteuerungsrechts abstellt.

267 Siehe Teil II, 4.1.5.1.

268 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 60: Steuerfestsetzung ist verhältnismäßig, wenn Steuerbefugnis endet; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 48; ähnlich *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 (433 f.).

269 So auch EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 55 f.

270 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 (433 f.): Festsetzung ist unverhältnismäßig, wenn Steuerhoheit verbleibt.

271 *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG, Rn. 58.

4.1.5.2 Begrenzung des Besteuerungsrechts auf territorial verknüpfte stille Reserven

Die Höhe der stillen Reserven, die einem Staat steuerhoheitlich zustehen, ergibt sich aus dem Territorialitätsprinzip in Verbindung mit einem zeitlichen Element, namentlich dem Aufenthalt im Inland während der Entstehung des steuerlichen Gewinns.²⁷² Damit ist der Befund eindeutig, dass **nach dem Wegzug entstandene** stille Reserven nicht mehr im Wegzugsstaat besteuert werden dürfen.²⁷³ Dies gilt nach der Rechtsprechung auch bei der Besteuerung natürlicher Personen.²⁷⁴ Die Höhe der einem Staat zustehenden stillen Reserven wird folglich im Zeitpunkt der Beschränkung des Besteuerungsrechts ermittelt.

Die Bedeutung des Territorialitätsprinzips in Verbindung mit der zeitlichen Komponente – der unbeschränkten Steuerpflicht – gibt also den Maßstab für die unionsrechtlichen Anforderungen an eine Wegzugsbesteuerung vor. Aus dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität erwächst den Mitgliedstaaten das „Recht zur Besteuerung der stillen Reserven, die entstanden sind, als sich das betreffende Vermögen in ihrem Hoheitsgebiet befand“²⁷⁵. Gleiches gilt für stille Reserven, die während des zeitlichen Moments „Aufenthalt im Inland“ entstanden sind.²⁷⁶ Stille Reserven, die sich ohne territorialen Bezug zu Deutschland gebildet haben, dürfen daher nicht nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität besteuert werden.

Diese Leitlinien machen es erforderlich, für Zwecke der im Rahmen der Besteuerungsbefugnis eines Staates entstandenen stillen Reserven nicht nur auf den Wert bei Wegzug, sondern auch auf den Eingangswert abzustellen. Vor dem Hintergrund dieser Dogmatik erscheint es kaum vorstellbar, dass es unionsrechtlich zulässig sein dürfte, bei **Zuzug** eines Steuerpflichtigen die bereits im Ausland entstandenen stillen Reserven nicht zu **verstricken**, weil anderenfalls „fremde“ stille Reserven besteuert würden.²⁷⁷ Im Rahmen einer späteren – eine Beschränkung auslösenden – Wegzugsbesteuerung läge insoweit eine eindeutig unverhältnismäßige Maßnahme vor, weil ein Staat sein Besteuerungsrecht nicht über die Besteuerung ausländischer stiller Reserven wahren kann. Anderenfalls – bei Verbleib und späterer Veräußerung im Inland – könnte ebenfalls eine Beschränkung vorliegen.²⁷⁸ Fraglich bliebe allenfalls, ob ein Mitgliedstaat die Voraussetzung einer ausländischen Wegzugsteuer mit der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung

272 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 46; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 46; v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 78.

273 Vgl. z.B. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 64, 86; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 57.

274 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 56.

275 EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 45.

276 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 46.

277 *Dobratz*, ISR 2014, 198 (201).

278 Zur Diskussion *Dobratz*, ISR 2014, 198 (201).

rechtfertigen könnte.²⁷⁹ Die jüngste Sekundärrechtsvorschrift ordnet jedenfalls eine bedingungslose Verstrickung an.²⁸⁰ In jedem Fall ist es aus systematischen und wohl ebenfalls aus unionsrechtlichen Gründen geboten, die Verstrickung der stillen Reserven bei Zuzug – anders als derzeit in § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG – unabhängig von der Behandlung im Ausland zu gewähren.

4.1.5.3 Berücksichtigung von Wertminderungen

In der Rs. N stellte der EuGH eingangs fest, dass die Nichtberücksichtigung **späterer Wertminderungen** die Gefahr einer Steuer auf die nicht realisierten stillen Reserven berge, welche die Steuer bei Verbleib im Inland übersteigt.²⁸¹ Die Urteilsgründe enthalten keine weiteren Begründungen zur sich anschließenden Feststellung, ein Besteuerungssystem sei nur verhältnismäßig, wenn „die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Steuerpflichtigen eingetreten sind, vollständig berücksichtigt [werden], soweit sie nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind.“²⁸² Diese Feststellung durch den EuGH dürfte Auslöser für die bis heute geltende Regelung in § 6 Abs. 6 AStG zur Berücksichtigung späterer Wertminderungen gewesen sein.²⁸³

Die EuGH-Rechtsprechung hat sich indes inzwischen gewandelt. So gewannen in den vergangenen Jahren die Grundsätze der **Symmetrie**²⁸⁴ sowie der **Autonomie** der Mitgliedstaaten²⁸⁵ zunehmend an Bedeutung. Mit diesen beiden Grundsätzen scheinen die früheren Ausführungen des EuGH²⁸⁶ zur Berücksichtigung späterer Wertminderungen nur schwer vereinbar.²⁸⁷ Der Grundsatz der Symmetrie steht für eine symmetrische Behandlung ausländischer Gewinne und Verluste, welche im Rahmen der vorliegenden Untersuchung **gegen eine Berücksichtigungspflicht nachträglicher Wertminderungen** spricht, weil eben auch nachträgliche Werterhöhungen nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen.²⁸⁸ Der

279 Dahingehend EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08, Glaxo Wellcome, ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 64. Siehe auch Schlussanträge der GA Kokott v. 18.3.2004 – C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:164, Rn. 51. Ein unionsrechtliches Gebot zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung existiert gleichwohl nicht; vgl. *Kahlenberg/Vogel*, *StuW* 2016, 288 (295).

280 Siehe dazu unten Teil II, 4.2.

281 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 37.

282 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 54.

283 Vgl. zu Berührungspunkten auch *Lausterer*, *BB-Special* 8/2006, 80 (84).

284 Siehe zur sog. „Symmetriethese“ *Oellerich*, in: *Schaumburg/Englisch*; *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rn. 8.99 m.w.N.

285 Siehe zum sog. „Autonomieprinzip“ die Schlussanträge der GA Kokott v. 12.5.2016 – C-593/14, *Masco Denmark*, ECLI:EU:C:2016:336, Rn. 19 ff.

286 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 54.

287 Vgl. *Mechtler/Spies*, *ISR* 2017, 9 (12); ähnlich *Dobratz*, *ISR* 2014, 198 (200 f.).

288 Im Ergebnis auch EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 58.

Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten besagt, dass Mitgliedstaaten ihr Steuerrecht nicht auf das Recht anderer Staaten abzustimmen haben und daher nicht gegen die Grundfreiheiten verstoßen, wenn sich die Benachteiligung allein unter Berücksichtigung der Regelungen eines anderen Staates ergibt.²⁸⁹ Vertritt man die Auffassung, nach Wegzug sei nur noch der Zuzugsstaat für die Berücksichtigung etwaiger Wertänderungen zuständig,²⁹⁰ wodurch Doppelbesteuerungen vermieden werden,²⁹¹ so drängt sich der Schluss auf, nach Wegzug entstandene Benachteiligungen durch Nichtberücksichtigung etwaiger Wertminderungen können ebenfalls nur dem Zuzugsstaat zugerechnet werden. Die Benachteiligung resultiert dann nicht aus der Nichtberücksichtigung im Wegzugsstaat.²⁹² Folglich muss der Wegzugsstaat – entgegen § 6 Abs. 6 AStG – spätere Wertminderungen auch dann nicht mehr berücksichtigen, wenn der Zuzugsstaat dies ebenfalls nicht tut. Unter Verweis auf dieses Autonomieprinzip scheint der EuGH denn auch seine frühere Rechtsprechung²⁹³, der zufolge Wertminderungen bei natürlichen Personen durch den Wegzugstaat zu berücksichtigen seien, wenn der Zuzugsstaat diese Wertminderungen nicht zum Abzug zulässt, aufzugeben.²⁹⁴

Schon zuvor sah es der Gerichtshof auch im Falle natürlicher Personen als gegeben an, dass die Besteuerung nach Wegzug ausschließlich im Aufnahmestaat erfolgt.²⁹⁵ Folglich wird im Rahmen der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse den Staaten das Recht zugestanden, die Steuer – ohne Einschränkungen durch spätere Wertminderungen – bereits bei Wegzug zu berechnen; anderenfalls könne die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in Frage gestellt werden.²⁹⁶

289 Schlussanträge der GA Kokott v. 12.5.2016 – C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:2016:336, Rn. 19 f.

290 *Dobratz*, ISR 2014, 198 (201).

291 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 57.

292 Ähnlich auch *Mössner*, IStR 2015, 768.

293 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525.

294 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 55: „Soweit die Kommission die Legitimität des Ziels, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen für latente Wertzuwächse sicherzustellen, mit der Begründung in Zweifel zieht, dass etwaige nach der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat entstandene Wertminderungen von diesen Personen in diesem anderen Mitgliedstaat nicht in Abzug gebracht werden könnten, genügt der Hinweis, dass der Gerichtshof schon entschieden hat, dass die eventuelle Nichtberücksichtigung von Wertminderungen durch den Aufnahmemitgliedstaat den Herkunftsmitgliedstaat keineswegs verpflichtet, zum Zeitpunkt der endgültigen Veräußerung der neuen Gesellschaftsanteile eine Steuerschuld neu zu bewerten [...]“.

295 EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 80.

296 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 59.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass zwar der EuGH die Frage der Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen auf der Verhältnismäßigkeitsebene löste,²⁹⁷ bei Feststellung der Beschränkung dagegen regelmäßig darauf verweist, bei Verbleib im Inland würden die stillen Reserven nur versteuert, „wenn und *soweit*“ sie tatsächlich realisiert werden.²⁹⁸ Die Konjunktion „wenn“ weist auf die beschränkende Wirkung der vorgezogenen Besteuerung und des damit einhergehenden Liquiditätsnachteils hin.²⁹⁹ Dagegen kann durch die Konjunktion „soweit“ auch darauf geschlossen werden, dass im Falle des Verbleibs im Inland bestimmte stille Reserven überhaupt nicht zu versteuern wären.³⁰⁰ Die damit einhergehende Beschränkung erfordert eine eigenständige Rechtfertigung.³⁰¹ Auch in diesem Zusammenhang wird nach Auffassung der Verfasser hinsichtlich der Rechtfertigungsgründe indes nichts anderes gelten, sodass diese Beschränkung ebenfalls durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt ist.

Folgt man diesen Gedanken, die sich aus der Symmetriethese ableiten lassen, sind auch gesetzliche Adjustierungen für **Wertverluste**, die **vor dem Wegzug** entstanden sind, erforderlich. De lege lata werden durch § 6 AStG lediglich Vermögenzuwächse erfasst.³⁰² Systematisch wäre es hingegen naheliegend, Wertänderungen, die nach dem Wegzug entstehen, im Wegzugsstaat gar nicht zu erfassen, aber Wertänderungen (und damit auch Wertminderungen), die vor dem Wertfeststellungszeitpunkt entstanden sind, immer zu berücksichtigen. Dies entspräche auch der steuerlichen Behandlung beim reinen Inlandssachverhalt (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG) und wäre daher auch europarechtskonform.

4.1.5.4 Erhebung einer festgesetzten Steuer

Nach eindeutiger Rechtsprechung des EuGH ist die alternativlose sofortige Erhebung der Steuer **unverhältnismäßig** und damit unzulässig.³⁰³ Anders als die sofortige Festsetzung der Steuer sieht der EuGH die sofortige Erhebung der Steuer nämlich als einschneidende Maßnahme des Herkunftsstaates an.³⁰⁴ Wenngleich der EuGH nie explizit konstatierte, die Steuer dürfe erst bei tatsächlicher Realisierung

297 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 54; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 56.

298 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 46; v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 35; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 37; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 44.

299 Siehe dazu oben Teil II, 4.1.3.

300 Zutreffender Hinweis von *Dobratz*, *ISR* 2014, 198 (199 f.); im Ergebnis ähnlich *Schnitger*, *Die Entstrickung im Steuerrecht*, 2013, 82.

301 *Dobratz*, *ISR* 2014, 198 (200).

302 Vgl. BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, *DStR* 2017, 1913.

303 EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 72; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 58; *Schnitger*, *Die Entstrickung im Steuerrecht*, 2013, 71 ff.

304 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 65.

erhoben werden,³⁰⁵ wurde im Schrifttum vielfach gefolgert, eine Besteuerung sei erst bei tatsächlicher Realisierung zulässig.³⁰⁶ Dies dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass der EuGH die beschränkende Wirkung stets in der **Ungleichbehandlung** sah, die aus der Besteuerung erst bei tatsächlicher Realisierung im reinen Inlandsfall resultierte.³⁰⁷ Ein solcher Schluss ist auch deshalb möglich, weil die Verhältnismäßigkeitsprüfung danach fragt, ob die Maßnahme über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.³⁰⁸ Folglich ist zu prüfen, ob kein milderes, aber ebenso geeignetes Mittel existiert.³⁰⁹ Der EuGH führt aber selbst in der Rs. National Grid Indus aus, dass die Erhebung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung eine weniger einschneidende Maßnahme ist.³¹⁰ Streng genommen dürfte demnach die Besteuerung im grenzüberschreitenden Fall nicht vor der tatsächlichen Realisierung erfolgen, weil nur so eine Beschränkung vollständig vermieden würde. Indes verbieten es die Grundfreiheiten nicht, Steuern vor der tatsächlichen Realisierung zu erheben.³¹¹ Vor dem Hintergrund des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung sieht es der EuGH als „angemessen und verhältnismäßig“ an, die Steuer durch **Ratenzahlungen** zu erheben.³¹² Misst man dem **Nichteinbringungsrisiko** einige Bedeutung bei, so könnte eine Ratenzahlung auch bei natürlichen Personen im Privatvermögen angemessen sein.³¹³ Vom EuGH wurde die Zulässigkeit einer Ratenzahlung bei natürlichen Personen noch nicht bejaht.³¹⁴ In der Entscheidung in der Rs. Kommission/Portugal hält der EuGH – neben der Aussage, eine Unterscheidung zwischen natürlichen und juristischen Personen sei nicht geboten, welche für die Zulässigkeit einer Ratenzahlung auch bei natürlichen Personen spricht – die portugiesische Regelung für nicht gerechtfertigt, weil sie dem Steuerpflichtigen nicht die Wahl lässt zwischen der sofortigen Zahlung und einer „Aufschiebung der Zahlung dieses Betrags – was für den Steuerpflichtigen notwendigerweise

305 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430, 431 Fn. 12 mit dem Hinweis, dass für den EuGH in den Rs. Lasteyrie du Saillant und N kein Anlass bestand, darüber eine Aussage zu treffen, ob eine frühere Erhebung möglich sei.

306 Vgl. z.B. *Boller/Euchner/Schmidt*, in: Haun et al., Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 77, Stand: Juli 2011.

307 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 46; v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 35; v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 59; siehe auch EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 37; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 44 f.

308 Vgl. z.B. EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, Centros, ECLI:EU:C:1999:126, Rn. 34.

309 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 130.

310 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 65, 68: Vermeidung des Liquiditätsnachteils.

311 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 53; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 45; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430, 433: kein Verbot der Realisierung ohne Umsatzakt.

312 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 62.

313 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (13).

314 Siehe auch *Mechtler/Spies*, SWI 2017, 137 (144 f.) mit dem Hinweis, dass der EuGH zu einer diesbezüglichen Aussage keinen Anlass hatte, gleichwohl aber „wenig stichhaltige Argumente“ dagegen sprächen.

mit Verwaltungsaufwand im Zuge der Nachverfolgung der übertragenen Aktiva verbunden ist [...]“³¹⁵. Zwar wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass der Begriff „Aufschiebung der Zahlung“ auch eine Ratenzahlung inkludiert.³¹⁶ Allerdings weist der EuGH in der zitierten Aussage auf den notwendigerweise mit der Aufschiebung einhergehenden Verwaltungsaufwand hin. Solcher Verwaltungsaufwand ergibt sich regelmäßig aber nicht bei einer Ratenzahlung, sondern nur bei Aufschub des Steuerbetrags bis zur tatsächlichen Realisierung, weil nur dann eine Nachverfolgung der Wirtschaftsgüter erforderlich ist.³¹⁷ Diesbezüglich ist aber auch zu beachten, dass der EuGH in diesem Zusammenhang nicht auf die Urteile verweist, in denen er eine Ratenzahlung für verhältnismäßig erachtete. Insoweit besteht die Möglichkeit, dass hinsichtlich einer Ratenzahlung bei natürlichen Personen noch nicht das letzte Wort gesprochen ist. Sollte man die Zulässigkeit einer Ratenzahlung indes bejahen, wäre jedoch die Rolle des Nichteinbringungsrisikos näher zu betrachten.³¹⁸

Gleichwohl erscheint nach der Rechtsprechung des EuGH auch ein Aufschub der Besteuerung nicht zulässig, ohne dem Steuerpflichtigen eine vorgezogene Besteuerung zu ermöglichen. Zwar hat der EuGH nicht entschieden, dass dem Steuerpflichtigen zwingend ein Wahlrecht einzuräumen ist.³¹⁹ Doch wie der Gerichtshof – allerdings im Bereich des Betriebsvermögens – ausführt, kann allein der mit einer aufgeschobenen Besteuerung verbundene Verwaltungsaufwand in Form jährlicher Erklärungspflichten als solche bereits einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellen.³²⁰ Wie aufgezeigt, betrifft der Verwaltungsaufwand Fälle des Besteuerungsaufschubs bis zur tatsächlichen Realisierung, nicht aber die Ratenzahlung. Verhältnismäßig ist deshalb grundsätzlich eine Regelung, die dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen sofortiger Zahlung und Besteuerungsaufschub gewährt,³²¹ wobei nicht abschließend geklärt ist, ob der Besteuerungsaufschub bei natürlichen Personen durch eine Ratenzahlung ersetzt werden darf. Die vorstehenden Ausführungen könnten für das generelle Erfordernis eines Wahlrechts für

315 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 60.

316 Vgl. *Mechtler/Spies*, SWI 2017, 137 (144 f.).

317 So hat auch der EuGH die Problematik eines mit dem Zahlungsaufschub entstehenden Verwaltungsaufwands – soweit ersichtlich – nur thematisiert, wenn ein Aufschub bis zur tatsächlichen Realisierung erfolgte, vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 68 ff.; ähnlich auch EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 50.

318 Siehe unten Teil II, 4.1.5.5. am Ende.

319 Vgl. *Dobratz*, ISR 2014, 198 (202).

320 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 71.

321 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 71; v. 6.9.2012, C-38/10, Kommission/Portugal, Rn. 32; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 61, 64; Urt. v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 67; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 49; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 59.

eine verhältnismäßige Regelungsgestaltung sprechen.³²² Allerdings ist dieser Einwand nur dann angebracht, wenn tatsächlich die Steuer im Zeitpunkt der Beschränkung des Besteuerungsrechts festgesetzt wird. Werden stattdessen – wie die Verfasser dies befürworten – zunächst in Form eines Feststellungsbescheids nur die stillen Reserven festgehalten, um diese im späteren Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der Besteuerung zu unterwerfen, und soll hierfür auf die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen im Jahr der tatsächlichen Veräußerung abgestellt werden, besteht kein Anlass, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu gewähren, die steuerrechtlichen Regelungen des Jahres, in dem die Beschränkung des Besteuerungsrechts eingetreten ist, optional anzuwenden. Dies verdeutlicht wieder der Vergleich zum reinen Inlandssachverhalt: Dort hat der Steuerpflichtige keine Möglichkeit, eine Versteuerung der stillen Reserven in einem (für ihn günstigen) Zeitpunkt vor der Realisation zu beantragen.

4.1.5.5 Sicherheitengestellung bei aufgeschobener Steuerzahlung

In der Rs. Lasteyrie du Saillant sah der EuGH das Fordern von **Sicherheiten** selbst als beschränkend an, weil dies den Steuerpflichtigen an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hindere.³²³ Diese Rechtsprechungslinie erfuhr durch die Rs. National Grid Indus insofern eine Einschränkung, als der EuGH auf die Notwendigkeit, das Risiko der Nichteinbringung der Steuer zu bedenken, hinwies.³²⁴ Vertreter der Finanzverwaltung wollten dies dahingehend deuten, die Forderung von Sicherheitsleistungen sei stets möglich.³²⁵ Dem hat der EuGH jedoch eine Absage erteilt: Eine Sicherheit darf „nicht grundsätzlich ohne vorherige Bewertung des Nichteinbringungsrisikos“³²⁶ gefordert werden. Dem ist zuzustimmen, weil die Leistung von Sicherheiten i.d.R. mit Kosten verbunden ist.³²⁷ Wirtschaftlich gesehen kommt die Forderung von Sicherheiten oftmals sogar einer sofortigen Zahlung der Steuer gleich.³²⁸ Folglich ist die Forderung von Sicherheitsleistungen nur verhältnismäßig, wenn ein **konkretes Nichteinbringungsrisiko** vorhanden ist.³²⁹ Das **allgemeine Nichteinbringungsrisiko**, etwa dass Steuerpflichtige zahlungsunfähig

322 In diesem Sinne möglicherweise auch EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 60: Unverhältnismäßigkeit, „da“ Regelungen dem Steuerpflichtigen nicht die Wahl lassen.

323 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 47; v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 36; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 66.

324 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74.

325 So wohl Mitschke, IStR 2012, 6 (10 f.); Hahn, BB 2012, 681 (685).

326 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 66.

327 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:CU:C:2006:525, Rn. 57.

328 Mitschke, IStR 2012, 6 (10).

329 Mechtler/Spies, ISR 2017, 9 (18); vgl. auch Thömmes/Linn, IStR 2012, 282 (288), die darauf hinweisen, dass die jüngere Rechtsprechung des EuGH dann mit den Aussagen der älteren Rechtsprechung vereinbar ist, wenn man die Forderung von Sicherheiten auf Fälle beschränkt, in denen der Steueranspruch gefährdet ist.

werden könnten, auch wenn es hierfür keine konkreten Hinweise gäbe, kann hiervon nicht erfasst sein. Es wird auch im Inlandsfall nicht berücksichtigt.³³⁰

Zwar hat die Rechtsprechung nicht geklärt, wann ein solch erhöhtes Nichteinbringungsrisiko gegeben ist.³³¹ Allerdings wird im Schrifttum davon ausgegangen, das Verlangen von Sicherheiten sei nicht erforderlich, wenn eine subjektbezogene Entstrickung vorliegt und somit das Inlandsvermögen – die Anteile an der Kapitalgesellschaft – im Inland verbleiben.³³² Diese Auffassung könnte sich u.U. auf eine Aussage des EuGH in der Rs. DMC stützen, der zufolge bei der Bewertung des Nichteinbringungsrisikos zu beachten ist, dass „Gesellschaftsanteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten werden, die ihren Sitz im deutschen Hoheitsgebiet hat“³³³.

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Binnenmarkt die AmtshilfeRL und die BeitreibungsRL die spätere Erhebung der Wegzugssteuer weitgehend absichern.³³⁴ Mitgliedstaaten dürfen bestehende **Schwierigkeiten bei der Umsetzung** der Sekundärrechtsakte im Bereich der gegenseitigen Amtshilfe oder im Rahmen der Beitreibung von Steuerschulden nicht als Rechtfertigung für die Beschränkung der Grundfreiheiten geltend machen.³³⁵ Dennoch ist u.E. die entgegengesetzte Forderung, allein die Existenz der Beitreibungsrichtlinie verbiete es, Sicherheiten zu verlangen, als zu weitgehend anzusehen.³³⁶ Dies würde der EuGH-Rechtsprechung die Grundlage entziehen, weil die BeitreibungsRL im Verhältnis zu allen EU-Mitgliedstaaten besteht und der EuGH seine Aussagen in diesem Kontext tätigte.³³⁷ Denn ein Nichteinbringungsrisiko besteht z.B. auch dann, wenn die konkrete wirtschaftliche Situation des Steuerschuldners den Verdacht etwaiger Steuerausfälle begründet.³³⁸ In Fällen der Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners vermag dagegen auch der Sekundärrechtsrahmen nicht mehr zu helfen. Daher ist

330 BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351 unter II.4.b) zur AdV: „Das Finanzamt weist zwar zu Recht darauf hin, dass sich die Verhältnisse der Antragstellerin im Lauf der Zeit verschlechtern können. Derart allgemeine Erwägungen sind aber nicht geeignet, die Anordnung einer Sicherheitsleistung zu begründen. Dazu bedarf es vielmehr konkreter Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Steueranspruchs [...]“.

331 Vgl. *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 (433).

332 Vgl. *Körner*, IStR 2012, 1 (4); *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282 (288); *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 80; ähnlich *Wassermeyer*, in: GS Krüger, 2006, 287 (303); *Mössner*, IStR 2015, 768 (769).

333 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 68.

334 EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 70 ff.

335 EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 72; ähnlich EuGH v. 6.6.2013 – C-383/10, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2013:364, Rn. 53 f.

336 *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 288; siehe auch *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 94 (96): Sicherheiten sind grundsätzlich rechtfertigungsbedürftige Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit.

337 Vgl. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 2013, 80; im Ergebnis auch *Spies*, StuW 2017, 48 (65).

338 Vgl. in diesem Sinne BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351 unter II.4.b) zur AdV.

nachvollziehbar, dass die derzeitige EuGH-Rechtsprechung die Forderung von Sicherheiten – „im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen für Steuerschulden geltenden nationalen Regelung“ – zulässt.³³⁹

Nach § 222 Satz 2 AO soll die Stundung auch nur gegen Sicherheitsleistungen erfolgen, weshalb es dem Äquivalenzprinzip zu entsprechen scheint, wenn Deutschland auch im grenzüberschreitenden Fall Sicherheiten fordert, sofern die Steuerzahlung gefährdet erscheint. Daher muss folglich aus unionsrechtlichen Gesichtspunkten die Forderung von Sicherheiten auf solche Fälle beschränkt sein.

Resümierend besteht für die Erhebung von Sicherheiten folglich kein „Freifahrtschein“. Nur in diesen engen Grenzen ist es auch in EU-Fällen zulässig, Sicherheiten zu verlangen. Hierfür spricht auch, dass in reinen Inlandssachverhalten die Steuerneutralität – mangels Entstrickungstatbestand – von vornherein gewahrt ist und jene Betrachtung das maßgebliche Vergleichspaar bilden sollte.³⁴⁰ Die Erhebung von Sicherheiten scheidet dann von vornherein aus.³⁴¹

Im Rahmen der Rechtsprechung fällt auf, dass die Ausgestaltung der Steuererhebung gleich in zwei Punkten vom Vorliegen eines Nichteinbringungsrisikos abhängt: Aufgrund eines Nichteinbringungsrisikos, das mit der Zeit steigen soll, wird eine Ratenzahlung der Steuer als zulässig erachtet,³⁴² gleichzeitig soll ein konkretes Nichteinbringungsrisiko die Forderung von Sicherheiten rechtfertigen.³⁴³ Der EuGH merkte die Möglichkeit der Erhebung von Sicherheiten auch im Bereich von Ratenzahlungskonzepten an,³⁴⁴ sodass beide Maßnahmen durchaus auch zusammen auftreten können.³⁴⁵ Für die Richtigkeit dieser Auffassung müsste allerdings entweder keine der beiden Maßnahmen isoliert zu einer effektiven Absicherung des Steueranspruchs führen, weil anderenfalls bereits aufgrund dieser Maßnahme ein Nichteinbringungsrisiko vermieden und die jeweils andere Maßnahme nicht mehr zu rechtfertigen wäre. Gleichzeitig ist es auch denkbar, dass die Maßnahmen jeweils unterschiedliche Ausprägungen eines Nichteinbringungsrisikos erfassen könnten. So wird durch die Forderung von Sicherheiten ein konkretes Nichteinbringungsrisiko, das im Wegzugszeitpunkt besteht, bekämpft.³⁴⁶ Dagegen scheint

339 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; v. 21.12.2016 – C-503/14, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 59.

340 *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 94 (96); ähnlich *Loritz/Sessig*, IStR 2013, 288 (293).

341 Vgl. auch *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282 (286).

342 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 62.

343 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 62.

344 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 65 ff.

345 Vgl. auch *Spies*, *StuW* 2017, 48 (65): Sicherheiten auch bei bestehender Vollstreckungshilfe möglich.

346 Siehe oben Teil II, 4.1.5.5.

die Aussage, eine gestaffelte Steuerzahlung sei aufgrund des mit der Zeit steigenden Nichteinbringungsrisikos geeignet und verhältnismäßig,³⁴⁷ mehr von einem allgemeinen, mit der Zeit steigenden bzw. ggf. erst nach Wegzug auftretenden Nichteinbringungsrisiko auszugehen. Letzteres erscheint auch insoweit schlüssig, als bei Vorliegen eines konkreten Nichteinbringungsrisikos im Wegzugszeitpunkt, z.B. Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder Gefahr des späteren Wegzugs in eine Steueroase, die Vereinbarung einer Ratenzahlung kein geeignetes Mittel zur Bekämpfung dieses Nichteinbringungsrisikos wäre.³⁴⁸ Auch diesbezüglich werden die sekundärrechtlichen Rechtsakte zur Amtshilfe und Beitreibung nicht als ausreichend anzusehen sein, ein Nichteinbringungsrisiko auszuschließen,³⁴⁹ weil die Aussagen des EuGH im EU-Kontext, d.h. im Anwendungsbereich dieses Sekundärrechts getätigt wurden.³⁵⁰ Die Vereinbarung einer Ratenzahlung ist daher eine Maßnahme, die als Kompromisslösung davon ausgeht, die Steuerzahlung zeitlich nicht zu sehr in die Zukunft zu verlagern, um dadurch Steuerausfälle durch **zukünftige Ereignisse** einzudämmen. Vor dem Hintergrund der gegenwärtig unbefristeten und ohne Sicherheiten gewährten Stundung in EU-Fällen (§ 6 Abs. 5 AStG), bestünde nach der Rechtsprechung des EuGH wohl die Möglichkeit zur Regelungsverschärfung.

Allerdings ist die Forderung von Sicherheiten in ihrer Wirkung gänzlich anders: Wird aufgrund eines **bestehenden Nichteinbringungsrisikos** eine Sicherheit, z.B. eine Bankbürgschaft, gefordert und kommt der Steuerpflichtige dieser Forderung nach, so dürfte damit allgemein die Steuerschuld effektiv abgesichert sein. Solange diese Absicherung besteht, wird ein Nichteinbringungsrisiko zu negieren sein. Systematisch überzeugend ist daher nur eine Regelung, die bei Vorliegen einer effektiven Sicherung keine Ratenzahlung auferlegt, weil dann kein Nichteinbringungsrisiko mehr besteht. Dies könnte mit der im Schrifttum vertretenen Auffassung, Sicherheiten komme hinsichtlich etwaiger Verhältnismäßigkeitsüberlegungen erhöhte Bedeutung zu,³⁵¹ auf einer Linie liegen.

Die Ansicht des EuGH, dass darüber hinaus auch ein **potentielles Nichteinbringungsrisiko**, also eines das erst nach dem Wegzug entstehen könnte, durch eine auf fünf Jahre beschränkte ratierliche Stundung berücksichtigt werden kann, ist u.E. europarechtlich nicht nachvollziehbar. Ein potentielles Nichteinbringungsrisiko bestünde auch im reinen Inlandssachverhalt. Hier existiert jedoch keine vorsorgliche Besteuerung bestehender stiller Reserven mit Stundung über fünf Jahre, weil ansonsten Steuerausfälle theoretisch denkbar wären.

347 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 62.

348 So im Ergebnis auch das 12-Punkte Papier der Koalitionsfraktionen v. 14.2.2012, „Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts“, Punkt 10: „Aus unionsrechtlichen Gründen wird der Steueranspruch aber zum Teil nicht sofort, sondern erst gestreckt über 5 Jahre fällig. Das kann zu Steuerausfällen führen.“

349 Siehe oben Teil II, 4.1.5.5.

350 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20; v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331.

351 Zur höheren Bedeutung von Sicherheiten gegenüber der Vollstreckungshilfe *Spies*, StuW 2017, 48 (65 f.).

Als Ergebnis wird hier für eine gerechte **Verteilung des Risikos** plädiert.

- Weist der Steuerpflichtige im Wertfeststellungszeitpunkt nach, dass geeignete Sicherheiten bestehen, um **Nichteinbringungsrisiken auszuschließen**, erscheint – wie im reinen Inlands Sachverhalt – eine Besteuerung erst im Realisationszeitpunkt sachgerecht.
- Erbringt er diesen Nachweis nicht, könnte aufgrund des **potentiellen Nichteinbringungsrisikos**, das sich auch nach der Wertfeststellung verwirklichen kann, eine rätierliche Stundung über fünf Jahre erfolgen.
- Besteht hingegen ein **konkretes Nichteinbringungsrisiko**, ohne dass der Steuerpflichtige geeignete Sicherheiten nachweist, wäre eine Sofortbesteuerung denkbar.

4.1.5.6 Verzinsung eines entstandenen Steueranspruchs

Im Zusammenhang mit der Vermeidung des Liquiditätsnachteils einer Sofortbesteuerung hielt der EuGH die aufgeschobene Besteuerung wiederholt „gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der geltenden nationalen Regelung“ für möglich³⁵². Diese Aussage wird im Schrifttum kritisch gesehen. Denn maßgebendes Argument in der Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung ist der durch die Sofortbesteuerung ausgelöste Liquiditätsnachteil.³⁵³ Um diesen Liquiditätsnachteil zu vermeiden, ist dem Steuerpflichtigen (ein Wahlrecht zum) Steueraufschub zu gewähren.³⁵⁴ Dies wäre ökonomisch wenig überzeugend, wenn es den Staaten gleichzeitig möglich wäre, die Ansprüche zu verzinsen, weil es dann für den Steuerpflichtigen dem Grunde nach keinen Unterschied machen würde, ob er einen (verzinslichen) Kredit aufnimmt, um die Steuerschuld sofort zu begleichen oder aber die **Steuerschuld verzinst**.³⁵⁵ Es ist ernstlich zweifelhaft, ob vor diesem Hintergrund die Erhebung von Zinsen zulässig sein kann. Ferner müsste in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob diese Zinsen dann – entgegen § 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG – steuerlich zum Abzug zuzulassen wären.³⁵⁶

Gleichzeitig ist zu beachten, dass Zinsen nur unter **Berücksichtigung des Äquivalenzprinzips** erhoben werden dürften.³⁵⁷ Das Äquivalenzprinzip gebietet es, die im Anwendungsbereich des Unionsrechts

352 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 73; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 61; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 59.

353 Vgl. EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 59; v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 37; v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 40; v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 58 f.; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 44.

354 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 68.

355 *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 287; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 81 mit dem Hinweis, dass bei derzeitigen Zinsniveau sogar ein Nachteil einträte.

356 *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 287

357 *Dobratz*, ISR 2014, 198 (203).

maßgeblichen nationalen Verfahrensbestimmungen nicht ungünstiger auszugestalten als diejenigen für vergleichbare, aber nicht dem Anwendungsbereich des Unionsrechts unterfallende Sachverhalte.³⁵⁸ Zwar wird bei aufgeschobener Steuerzahlung auch in Inlandsfällen die Möglichkeit einer Verzinsung vorgesehen (§ 234 AO). Allerdings liegt der Verzinsung nach der AO die Zielsetzung zugrunde, einen bestehenden Liquiditätsvorteil aus der verschobenen Steuerzahlung abzuschöpfen.³⁵⁹ Im Rahmen einer jedoch aufgrund der Beschränkung des Besteuerungsrechts vorgezogenen Besteuerung tritt von vornherein **allenfalls ein Liquiditätsnachteil** ein.³⁶⁰ Wollte man dagegen in solchen – auf Sachverhalte mit Auslandsbezug beschränkten – Fällen Zinsen erheben, würde dies auch vor dem Hintergrund der nationalen Regelungssystematik nicht nur nicht „äquivalent“, sondern auch vor dem Hintergrund des „Anerkennungsgrundsatzes“³⁶¹ nicht folgerichtig und daher unverhältnismäßig erscheinen.

4.1.6 Wirksame steuerliche Kontrollen und Steueraufsicht als besondere Rechtfertigung in Drittstaatenfällen

Im Verhältnis zu Drittstaaten – denen gegenüber nur die Kapitalverkehrsfreiheit gilt – besteht nach der Rechtsprechung des EuGH ein anderer rechtlicher Rahmen,³⁶² weshalb wirtschaftliche Vorgänge nicht zwingend mit Vorgängen innerhalb des Binnenmarkts vergleichbar sind.³⁶³ Namentlich beziehen sich die Unterschiede auf den „Rahmen der Zusammenarbeit“³⁶⁴. Diese Unterscheidung war bislang lediglich im Anwendungsbereich des Rechtfertigungsgrunds einer wirksamen steuerlichen Kontrolle bedeutsam,³⁶⁵ dessen Anerkennung im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit bereits aus Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV hergeleitet werden kann.³⁶⁶ Die wirksame steuerliche Kontrolle bezieht sich auf die Regelungen, deren Zweck die **Verhinderung von Steuerumgehungen und Steuervermeidung** ist.³⁶⁷ Mit diesem Rechtfertigungsgrund „eng verwandt“³⁶⁸ ist der Rechtfertigungsgrund der **effektiven Beitreibung von**

358 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 12.47.

359 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, 2013, 20.

360 Siehe zur daraus resultierenden Beschränkung Teil II, 4.1.3.

361 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.52: „Anerkennungsgrundsatz als Gebot folgerichtiger Ausgestaltung einer tatbestandlichen Ungleichbehandlung“.

362 So z.B. EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen, ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 65.

363 Vgl. insb. EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:774, Rn. 170 f.; *Cordewener/Kofler/van Thiel*, CMLRev. 2009, 1951 (1966 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.290.

364 EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09, Établissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645, Rn. 41.

365 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.289.

366 Vgl. EuGH v. 11.6.2009 – C-155/08 und C-157/08, X und Passenheim-van Schoot, ECLI:EU:C:2008:308, Rn. 46.

367 *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, Rn. 38; ähnlich *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.289: Steuerverkürzung.

368 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn. 7.297.

Steueransprüchen, welcher sich letztlich aufgrund des Gegenstands, den Betrag der steuerpflichtigen Einkünfte zu kontrollieren,³⁶⁹ dem Oberbegriff der steuerlichen Aufsicht zuordnen, lässt.³⁷⁰ Aufgrund der engen Verbindung beider Rechtfertigungsgründe wird der im Drittstaatenkontext besondere Rechtsrahmen im Folgenden einheitlich besprochen.

Von besonderer Bedeutung ist im Drittstaatenkontext das Fehlen sekundärrechtlicher Regelungen hinsichtlich der Amtshilfe und der Beitreibung. Im Rahmen der (materiell-rechtlichen) Verhältnismäßigkeitsprüfung ist hierbei indes zu beachten, dass auch in Drittstaatenfällen Regelungen zur Amtshilfe und Beitreibung bestehen können.³⁷¹ Zwar hat der EuGH bei Fehlen von Mechanismen zur Amtshilfe und Beitreibung im Drittstaatenkontext in einer Regelung, die bei Wegzug eine Sofortbesteuerung bereits erzielter stiller Reserven vorsieht, keine unverhältnismäßige Maßnahme gesehen.³⁷² Allerdings rechtfertigt die fehlende Amtshilfe und/oder Beitreibung im Verhältnis zu Drittstaaten – außerhalb des EWR – (nur) dann eine sofortige Durchsetzung des Steueranspruchs, wenn keine anderweitigen Instrumente des Informationsaustausches gegeben sind.³⁷³ Die Verweigerung vorteilhafter Regelungen kann also aufgrund des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung mit dem Drittstaat zur Vorlage von steuerlich erheblichen Informationen gerechtfertigt sein.³⁷⁴ Sofern allerdings die Einholung relevanter Informationen im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe im konkreten Fall über völkervertragsrechtliche bilaterale oder multilaterale Auskunfts klauseln eingeholt werden können, gestaltet sich eine **Ungleichbehandlung** des Drittstaatsverhältnisses als **unverhältnismäßig**.³⁷⁵ Geeignete Instrumentarien stellen insb. abkommensrechtliche Vereinbarungen entsprechend Art. 26 OECD-MA oder die OECD-Konvention zur gegenseitigen Verwaltungszusammenarbeit in Steuersachen dar.³⁷⁶ Diese Auffassung wird vom Gesetzgeber offenbar geteilt, weil gemäß § 2 Abs. 15 InvStG i.d.F. des InvStRefG³⁷⁷ ein Amts- und Beitreibungshilfe leistender

369 *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, Rn. 42 zum Gegenstand der Maßnahmen der Steueraufsicht.

370 So im Ergebnis auch *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2011, 230.

371 Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.289 zur wirksamen steuerlichen Kontrolle und Rn. 7.298 zur effektiven Beitreibung der Steuern.

372 Vg. EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 99 in Bezug auf die Ziele der Gewährleistung der steuerlichen Überwachung und der Bekämpfung von Steuerflucht.

373 Vgl. EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, A, ECLI:EU:2007:804, Rn. 61; ebenso *Cordewener/Kofler/Schindler*, ET 2007, 107 (116); *Schindler*, IStR 2004, 300 (307); *Schön*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 489 (517 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.242.

374 Vgl. EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, A, ECLI:EU:2007:804, Rn. 63; v. 28.10.2010 – C-72/09, Établissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645, Rn. 44; v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen, ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 67; v. 17.10.2013 – C-181/12, Welte, ECLI:EU:C:2013:662, Rn. 63.

375 Vgl. EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, Rn. 87 f.; *Schön*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 489 (517 f.).

376 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.290.

377 Vgl. BGBl. I 2016, 1732.

ausländischer Staat auch ein Drittstaat sein kann, sofern er Amtshilfe „leistet“ und bei der Steuerbeitreibung „unterstützt“. Sie entspricht auch den EU-sekundärrechtlichen Vorgaben.³⁷⁸

Wenngleich noch nicht explizit vom EuGH entschieden, haben diese Grundsätze auch für bilaterale Regelungen über die Beitreibung zu gelten.³⁷⁹ Auch in diesem Zusammenhang stellt der EuGH alleine auf die rechtlichen, nicht auf die tatsächlichen Möglichkeiten ab, weshalb es keine Rolle spielt, wenn derartige Regelungen zwischenstaatlich in geringerem Maße durchsetzbar sind, als auf europäischem Sekundärrecht basierende Regelungen.³⁸⁰ Im Ergebnis ist festzuhalten, dass bei Existenz entsprechender bilateraler Klauseln zur Amtshilfe und Beitreibung **Drittstaatenfälle mit Binnenmarktfällen** vergleichbar sind, weshalb insoweit die obigen Ausführungen auch für Drittstaatenfälle gelten und der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Aufsicht keine Auferlegung von Nachteilen in Drittstaatenfällen zulässt. Auch ist insoweit die Möglichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige – auch bei fehlender Unterstützung im Bereich der Beitreibung – **Sicherheiten erbringen** kann, zumal solche Sicherheiten ein viel höheres Schutzniveau bieten als die Existenz von Beitreibungshilfe.³⁸¹

Im Rahmen der (materiell-rechtlichen) Verhältnismäßigkeitsprüfung ist folglich die Möglichkeit zu berücksichtigen, dem Steuerpflichtigen **Nachweis- oder Mitwirkungspflichten** aufzulegen.³⁸² Selbst wenn somit im Drittstaatenkontext keine bilateralen oder sonstigen Regelungen zur Amtshilfe oder Beitreibung bestehen, sollte dieser Umstand – bei Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit – nicht von vorherein zur Auferlegung von Nachteilen führen. Vielmehr wäre in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der Steueranspruch ebenso durch vom Steuerpflichtigen beizubringende Sicherheiten gesichert werden kann. Eine Sofortbesteuerung erscheint demnach nur dann verhältnismäßig, wenn weder bilaterale Regelungen zur Steueraufsicht bestehen noch der Steuerpflichtige (freiwillig) Sicherheiten leistet.

4.2 Sekundärrecht

Um eine europaweit einheitliche Implementierung von Maßnahmen gegen BEPS-Strategien³⁸³ zu erreichen, hat der Rat der EU am 12.7.2016 die „Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerver-

378 Siehe dazu unten Teil II, 4.2: Kein Widerruf der Stundung bei EWR-Drittstaatenbezug, wenn Beitreibungshilfe besteht.

379 Vgl. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.298.

380 Vgl. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.290, 7.298.

381 Vgl. zutreffend *Spies*, *StuW* 2017, 48 (64 f.).

382 Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.289; *Spies*, *StuW* 2017, 48 (61 ff.) m. w. N.

383 BEPS steht als Abkürzung für Base Erosion and Profit Shifting (Bemessungsgrundlagenerosion und Gewinnverlagerung).

meidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes“ als RL 2016/1164/EU³⁸⁴ (Anti Tax Avoidance Directive; ATAD) formell angenommen. Die ATAD beinhaltet u.a. Regelungen zur Steuerentstrickung.

Ausweislich der Erwägungsgründe verfolgt die Richtlinie ein Besteuerungssystem, das sich am Ort der Gewinnerwirtschaftung und Wertschöpfung ausrichtet (Erwägungsgrund 1). Art. 5 richtet sich gezielt gegen die Verlagerung stiller Reserven ins Ausland (Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung). Auch die gegenwärtige Regelungslage rechtfertigt einen einheitlichen Ansatz, ist doch die Entstrickungsbesteuerung in der EU von erheblichen Regelungsdivergenzen geprägt.³⁸⁵ Bedeutsam in diesem Zusammenhang ist gleichwohl, dass sich die Bestimmungen der ATAD ausschließlich an Körperschaftsteuerpflichtige richten und mithin allein ein Mindeststandard (Art. 3) für die Steuerentstrickung juristischer Personen eingeführt wurde.

Wann es zur Steuerentstrickung kommen soll, wird abschließend von Art. 5 Abs. 1 geregelt:

- a) Transfer von Vermögenswerten vom Stammhaus in eine EU-Betriebsstätte oder in die eines Drittstaates und gleichzeitiger Verlust des Besteuerungsrechts im Mitgliedstaat des Stammhauses,
- b) Transfer von Vermögenswerten einer EU-Betriebsstätte in das Stammhaus oder eine EU-Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaats oder in einen Drittstaat und gleichzeitiger Verlust des Besteuerungsrechts im Mitgliedstaat der EU-Betriebsstätte,
- c) Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat oder einen Drittstaat, wenn die Vermögenswerte nicht weiterhin der ursprünglichen Betriebsstätte zuzuordnen sind, oder
- d) Geschäfts- bzw. Funktionsverlagerung von einer EU-Betriebsstätte in eine EU-Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaats oder in einen Drittstaat, bei gleichzeitigem Verlust des Besteuerungsrechts.³⁸⁶

Der Verlust des Besteuerungsrechts war in der ursprünglichen Entwurfsfassung³⁸⁷ noch kein Tatbestandsmerkmal. Die Aufnahme dieses Tatbestandsmerkmals erscheint jedoch vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung notwendig, weil ohne einen Verlust des Besteuerungsrechts eine Steuerfestsetzung

384 Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union v. 19.7.2016, L 193, 1.

385 Siehe *Sejdija*, Asymmetrien grenzüberschreitender Ver- und Entstrickung von Wirtschaftsgütern im Einheitsunternehmen innerhalb der Europäischen Union, 2016.

386 Hierbei werden wohl auch Verlagerungen betrieblicher Funktionen mit umfasst, die in Deutschland bereits über § 1 AStG geregelt sind.

387 Vgl. COM (2016) 687 final. Abrufbar im Internet unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PCo687&from=DE>.

nicht gerechtfertigt werden kann.³⁸⁸ Hinsichtlich der Zurechnungsfrage bleibt offen, ob hiernach auf eine Zuordnung zur innerstaatlichen oder vielmehr zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte abgezielt wird.³⁸⁹ Wenngleich die Richtlinie hierauf keine Antwort gibt, kann u.E. nur die Zuordnung zur DBA-rechtlichen Betriebsstätte maßgebend sein, weil letztlich diese für die Frage der Besteuerungsbefugnis bedeutsam ist.

Bei kurzfristigen Übertragungen (12-Monats-Frist) im Zusammenhang mit Vermögenswerten zur Wertpapierfinanzierung, zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements gelten die Vorschriften zur Steuerentstrickung nicht.

Als Rechtsfolge ist die Aufdeckung der stillen Reserven vorgesehen, indem vom Marktwert (Art. 5 Abs. 6) der Buchwert der Vermögenswerte abgezogen wird. Mit anderen Worten werden die im Hoheitsgebiet eines Staates gebildeten stillen Reserven erfasst.³⁹⁰ Gleichzeitig sieht Art. 5 Abs. 2 die Möglichkeit zur Steuerstundung über einen Zeitraum von fünf Jahren vor. Die Steuer ist ratierlich zu begleichen, wenn:

- a) Vermögenswerte aus dem Stammhaus in eine EU/EWR-Betriebsstätte überführt werden,
- b) Vermögenswerte aus einer EU-Betriebsstätte in das Stammhaus oder eine andere EU/EWR-Betriebsstätte überführt werden,
- c) der Sitz des Steuerpflichtigen in einen anderen EU/EWR-Staat verlegt wird oder
- d) Geschäfte bzw. Funktionen in einen EU/EWR-Staat verlegt werden.

Anders als im Kommissionsentwurf wurde nunmehr auch die ratierliche Steuerzahlung für EWR-Staaten aufgenommen, sofern die Beitreibungshilfe vereinbart ist (Art. 5 Abs. 2 Satz 2). Inwieweit in dem vorgesehenen Stundungszeitraum von fünf Jahren der Charakter eines Mindeststandards durchschlägt, ist bislang unklar.³⁹¹ Die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung sollen sicherstellen, dass ein Mitgliedstaat die auf seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven besteuert,³⁹² was dem Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse entspricht.³⁹³ Dagegen sind die Erhebungsmodalitäten – in Gestalt der Stundung oder der Erhebung von Zinsen – eher im Bereich der Steuerbeitreibung anzusiedeln.³⁹⁴

388 Siehe dazu oben Teil II, 4.1.5.1.

389 Kritisch auch *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 (321).

390 Zum grundfreiheitsrechtlichen Hintergrund siehe oben Teil II, 4.1.5.2.

391 Vgl. dazu *Oppel*, IStR 2016, 797 (801).

392 Siehe dazu Erwägungsgrund 10 der Richtlinie.

393 Siehe dazu oben Teil II, 4.1.4 und Teil II, 4.1.5.2.

394 So für das Ratenzahlungskonzept *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.298.

Da das Mindestschutzniveau gemäß Art. 3 explizit „zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“ eingeführt wurde, berührt dieser Bereich u.E. nur die Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der Höhe nach, nicht aber die verfahrensrechtliche Ausgestaltung der Steuererhebung. Mithin verstößt es nicht gegen das Mindestschutzniveau, wenn die Steuererhebung zeitlich (länger) gestreckt wird.³⁹⁵

Außerdem ermöglicht Art. 5 Abs. 3 Satz 1 den Mitgliedstaaten, den gestundeten Steueranspruch zu verzinsen (Wahlrecht) sowie bei nachweislich faktischem Risiko der Steuereintreibung entsprechende Sicherheitsleistungen einzufordern (Art. 5 Abs. 3 Satz 2). Auch insoweit entsprechen die Regelungen im Grundsatz den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung.³⁹⁶

Die Steuerstundung ist nach Art. 5 Abs. 4 unmittelbar zu widerrufen, wenn:

- a) die übertragenden Vermögenswerte veräußert werden,
- b) die übertragenden Vermögenswerte in einen Drittstaat verbracht werden,
- c) der Sitz des Steuerpflichtigen oder seiner Betriebsstätte in einen Drittstaat verlegt wird,
- d) die Insolvenz angemeldet oder der Steuerpflichtige abgewickelt wird oder
- e) der Steuerpflichtige keine Teilzahlung leistet und innerhalb von zwölf Monaten keine Abhilfe schafft.

Sofern es sich bei Drittstaaten um EWR-Staaten mit Beitreibungshilfe handelt, entfällt der Widerruf.

Darüber hinaus verpflichtet Art. 5 Abs. 5 den aufnehmenden Staat zur Wertverknüpfung (Verstrickung), um bei späterer Veräußerung einer Doppelbesteuerungsgefahr vorzubeugen. Dies dürfte auch den Voraussetzungen einer verhältnismäßigen Ausgestaltung einer an der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte ausgerichteten nationalen Regelung sowie dem Verständnis des EuGH entsprechen.³⁹⁷

4.3 Zwischenergebnis

Wie die Ausführungen zum Unionsrecht offenlegen, stellt die Rechtsprechung des EuGH vielfältige Anforderungen an die Ausgestaltung innerstaatlicher Wegzugsvorschriften. Grundsätzlich ist die Erhebung von Steuern auf die territorial verknüpften stillen Reserven zulässig; Schwierigkeiten ergeben sich jedoch

395 A. A. *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (17), die gleichzeitig einen kürzeren Zahlungszeitraum für zulässig halten, was u.E. aber nicht auf die EuGH-Rechtsprechung gestützt werden kann.

396 Siehe oben Teil II, 4.1.5.5 und Teil II, 4.1.5.6.

397 Dazu *Dobratz*, ISR 2014, 198 (201): Es sei kaum vorstellbar, dass der EuGH einem Mitgliedstaat gestatten würde, den „step-up“ zu verweigern; siehe auch oben Teil II, 4.1.5.2; einschränkend zur Rechtsprechung noch *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 84, 88: kein unionsrechtliches Gebot zur Verstrickung.

hinsichtlich der Frage der Steuererhebung. Diesbezüglich erscheint es möglich, durch Aufschieben des Festsetzungszeitpunkts eine schonendere Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung zu erreichen, ohne das deutsche Besteuerungsrecht zu gefährden. Was die Erhebung der Steuer anbelangt, so ist derzeit noch nicht abschließend geklärt, ob auch bei natürlichen Personen eine Ratenzahlung möglich oder vielmehr der vollständige Zahlungsaufschub zwingend ist. Sicherheitsleistungen dürfen dagegen nur in Ausnahmefällen und bei bestehendem Nichteinbringungsrisiko gefordert werden; eine Verzinsung sollte mangels Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen von vornherein ausscheiden.

Keine wesentlich davon abweichenden Erkenntnisse ergeben sich aus der ATAD. Abgesehen von deren persönlichem Anwendungsbereich, der auf Körperschaften sowie deren Betriebsstätten beschränkt ist, entstammen die dortigen Regelungen weitestgehend der Rechtsprechung des EuGH.

Teil III: Reformvorschlag

1 Aspekte des Reformvorschlags

Die Studie schließt mit einem konkreten Reformvorschlag für die Wegzugsbesteuerung im Privatvermögen, der zielkonform und rechtssicher ausgestaltet sein soll, d.h. eine liquiditätsschonende Sicherung des Steuersubstrats ermöglicht, die auch verfassungs-, abkommens- und europarechtskonform ist. Im Zuge dessen erfolgt zugleich eine Abstimmung der Regelungen in § 6 AStG, § 17 EStG sowie § 21 UmwStG 1995. Auf Basis der Ausführungen in den Teilen I und II der Studie ergeben sich folgende Leitlinien, die bei der Konkretisierung des Reformvorschlags zu berücksichtigen wären:

1.1 Systematische Anpassung / Integration in § 17 EStG

Die Veräußerung von wesentlichen Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen regelt § 17 EStG. § 6 AStG enthält Ersatz- bzw. Ergänzungstatbestände zu § 17 EStG.³⁹⁸ Daher ist es systematisch naheliegend, den Inhalt der Norm **in § 17 EStG zu integrieren**.³⁹⁹ § 6 AStG könnte damit gestrichen, in § 17 EStG übernommen sowie durch eine **Konkretisierung in der EStDV** ergänzt werden. Zugleich wird eine Anpassung des § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG angestrebt, um den Reformvorschlag auch für im Privatvermögen befindliche alteinbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 UmwStG 1995 übertragen zu können. Dies dient nicht nur dem Ziel eines operationalisierbaren und rechtssicheren Steuerrechts. Damit wäre auch klargestellt, dass es bei der Entstrickungsbesteuerung ausschließlich um im Privatvermögen gehaltene, wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften geht.

§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG enthält einen Grundtatbestand (Wegzug), der in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG durch Ersatz- bzw. Ergänzungstatbestände erheblich erweitert wird. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG enthält zudem einen subsidiären Auffangtatbestand, der auch die Fälle der § 6 Abs. Satz 1 und Satz 2 Nrn. 1 bis 3 AStG umfasst. Wie die Studie zeigen konnte, ist diese Vielzahl verschiedener Regelungen nicht nur bezüglich der erforderlichen Rechtssicherheit misslich. Die einzelnen Tatbestände sind teilweise auch vor dem Hintergrund des Ziels, allein das deutsche Steuersubstrat zu sichern, wenn das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, überschießend. Daher sollte die Norm auf eine **Generalklausel** reduziert werden, die dem subsidiären Auffangtatbestand entspricht. Die Notwendigkeit einer **Beschränkung auf milde staatliche Maßnahmen zur Sicherung der Besteuerung** der stillen Reserven ergibt sich aus den unionsrechtlichen Erfordernissen.

Bisher gelten die Vorschriften des § 6 AStG subsidiär gegenüber anderen Normen, weshalb es zu Überschneidungen und systematischen Verzerrungen kommen kann. Hinzuweisen ist insoweit auf die

398 Vgl. auch *Hahn*, DStZ 2000, 14 (23).

399 Vgl. nur *Boller/Euchner/Schmidt*, in: Haun et al., Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 13.

Besteuerung nach § 17 Abs. 5 EStG ohne jede Stundungsmodalität⁴⁰⁰ oder die Besteuerung alleinbringungsgeborener Anteile trotz Rückkehrabsichten.⁴⁰¹ Diese Verwerfungen belegen, dass nach einer Reformierung des § 6 AStG und dessen Integration in § 17 Abs. 5 EStG n.F. die **neugefasste Regelung gegenüber anderen Vorschriften vorrangig** zur Anwendung gebracht werden muss. Andernfalls droht die Aufrechterhaltung systematischer Regelungsdefizite.

Systematisch stellt § 6 AStG eine Parallele zu § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (Entstrickung im Betriebsvermögen natürlicher Personen) bzw. § 12 Abs. 1 KStG (Entstrickung im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften) dar. Daher sollte die Norm grammatikalisch und inhaltlich mit den Parallelnormen zum Betriebsvermögen abgestimmt werden. Dies entspricht im Übrigen bereits der Formulierung in § 17 Abs. 5 EStG, wobei darauf hinzuweisen ist, dass durch die Integration des § 6 AStG in § 17 EStG sowie der Generalisierung der Tatbestandsmerkmale die Sonderregelung des gegenwärtigen **§ 17 Abs. 5 EStG de lege ferenda entbehrlich** erscheint, wodurch auch das Problem einer unsystematischen Interaktion zwischen § 17 Abs. 5 EStG und § 6 AStG entfällt.

1.2 Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts

Wie in Teil I dargelegt wurde, ist im Rahmen einer **abstrakten Vergleichsbetrachtung** für den Fall einer gedachten Anteilsveräußerung darüber zu befinden, ob das deutsche Besteuerungsrecht nur noch eingeschränkt ausgeübt werden kann. Maßgebend muss demnach sein, ob ein Wechsel von einer uneingeschränkten Besteuerungsbefugnis hin zur Anrechnungsverpflichtung (Beschränkung) oder von einer (un)eingeschränkten Besteuerungsbefugnis zur Steuerfreistellung (Ausschluss) erfolgt. Dies kann durch Handlungen des Steuerpflichtigen verursacht sein oder auch ohne eine ebensolche (**passive Entstrickung**). Demgegenüber müssen steuerrechtliche Anpassungen im Ausland im Rahmen eines abstrakten Belastungsvergleichs unbedeutend sein.

Die Beschränkung oder der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts ist steuerlich bei der Person zu berücksichtigen, der die Anteile in diesem Zeitpunkt zuzurechnen sind. Dies bedeutet, dass bei Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Schenkung oder im Erbfall die Beschränkung **erst beim Rechtsnachfolger** eintritt. Gegenüber diesem erfolgt daher die Wertfeststellung. Anders als im Rahmen der gegenwärtigen Rechtslage – der Anordnung einer Veräußerungsfiktion – wird somit der Meinungsstreit, wer Steuerpflichtiger in Erb- oder Schenkungsfällen ist,⁴⁰² vermieden.

400 Vgl. Teil I, 1.6.1.

401 Vgl. Teil I, 1.6.2.

402 Vgl. für den Erblasser: *Elicker*, in: Blümich, AStG, § 6 Rn. 46; *Baßler*, FR 2008, 851 (853); ders., IStR 2013, 22 (24); *Krumm*, FR 2012, 509 (513 f.); *Häck*, IStR 2015, 267 (269); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 5 370. Dagegen für den Rechtsnachfolger: *Wassermeyer*, IStR 2013, 1 (2f.); ders., IStR 2007, 833 (834); *Hecht/Gallert*, BB 2009, 2396; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 345; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 26; *Kraft/Schmidt*, RIW 2011, 758 (759).

Aus der Neuregelung ergibt sich der Vorteil, dass einerseits eine Streitfrage geklärt wird, ferner aber auch Verzerrungen vermieden werden, die sich ergeben, wenn im Rahmen einer Erbengemeinschaft nur ein Erbe nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, die hieraus resultierende Steuer aber allen Erben anteilig zugerechnet wird.⁴⁰³ Schließlich entspricht dieser Ansatz dem Grundsatz des EStG, dem zufolge Erbfall oder Schenkung regelmäßig keinen steuerrelevanten Vorgang auslösen.⁴⁰⁴

1.3 Vermögenszuwachsbesteuerung vs. Vermögensänderungsfeststellung

Teil II der Studie konnte ebenso darlegen, dass die Vermögenszuwachsbesteuerung ein Rechtskonstrukt des Gesetzgebers für Fälle darstellt, bei denen er legitime und begründete Sorgen haben muss, dass sein Steuersubstrat verloren gehen könnte. Die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie bezüglich der Entstrickungsbesteuerung durch den BFH belegt jedoch, dass der **Referenzfall** die Besteuerung im **Realisationszeitpunkt** ist. Darüber hinaus steht nach dieser Auffassung auch das Abkommensrecht der deutschen Besteuerungsbefugnis im Realisationszeitpunkt nicht entgegen. Die Besteuerungsbefugnis erstreckt sich dabei lediglich auf den Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beschränkung respektive des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts (**Wertfeststellungszeitpunkt**).

Da gemäß § 17 EStG – in den Grenzen des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG – eine Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten in Inlandsfällen erfolgt, darf aus unionsrechtlicher Sicht für den grenzüberschreitenden Fall für solche Vermögensminderungen nichts anderes gelten, die vor dem Wertfeststellungszeitpunkt entstanden, aber noch nicht realisiert sind. Die Entstrickungsbesteuerung muss eine unterschiedslose Berücksichtigung **positiver und negativer Wertänderungen** bis zum Wertfeststellungszeitpunkt vorsehen. Eine reine Vermögenszuwachsbesteuerung ist insoweit systematisch inkonsequent und unionsrechtlich nicht haltbar. Der Gesetzgeber sollte also de lege ferenda von einer Vermögensänderung und nicht bloß von einer Vermögensmehrung bis zum Wertfeststellungszeitpunkt ausgehen.

1.4 Feststellungsbescheid vs. Steuerbescheid

Um den Umfang des drohenden Verlustes von Besteuerungssubstrat zu bestimmen, ist im Wertfeststellungszeitpunkt der gemeine Wert, und damit die in Deutschland entstandenen stillen Reserven oder Lasten, festzustellen. Dies hat schon nach geltendem Recht in vergleichbaren Fällen über einen **Feststellungsbescheid** zu erfolgen. Ein ähnliches Vorgehen ist auch im Bereich des Übergangs eines Gewerbebetriebs zu einem Liebhabereibetrieb bekannt, wie in Teil II der Studie dargestellt wurde. Eine sofortige Steuerfestsetzung (**Steuerbescheid**) ist vor dem Hintergrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der damit verbundenen Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats nicht erforderlich. Dies sollte aus ökonomischen, verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Gründen

403 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 70.

404 Vgl. *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG Rn. 33, 80.

nur anders gehandhabt werden, wenn die Durchsetzung des Besteuerungsrechts an den Wertänderungen (stillen Reserven oder Lasten) für den deutschen Fiskus nicht gesichert erscheint.

Daher sollte im Wertfeststellungszeitpunkt die Festsetzung der Steueransprüche durch einen Steuerbescheid davon abhängen, ob die Durchsetzung der Besteuerungsbefugnis im Realisationszeitpunkt gesichert erscheint. Denn wie die unionsrechtliche Analyse zeigte, kann bereits in der Festsetzung einer Steuer als solche eine Beschränkung der Grundfreiheiten gegeben sein, die nicht gerechtfertigt ist, wenn die bloße Wertfeststellung über einen Feststellungsbescheid das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ebenso wirksam, aber als milderes Mittel sichern kann. Und dies wäre gegeben, sofern der Besteuerungszugriff **im Realisationszeitpunkt** gesichert erscheint.

Eine **Steuerfestsetzung** im Wertfeststellungszeitpunkt mit einer Stundung der Steueransprüche bis zum Realisationszeitpunkt ist dann also weder erforderlich noch ökonomisch oder systematisch begründbar. Die Feststellung des gemeinen Wertes im Wertfeststellungszeitpunkt erfolgt in diesen Fällen durch einen Feststellungsbescheid. Nichts anderes sollte demnach im Ausgangspunkt für Fälle der voraussichtlich lediglich **vorübergehenden Entstrickung** gelten, für die bereits de lege lata gemäß § 6 Abs. 3 AStG der Steueranspruch rückwirkend entfällt bzw. erstattet wird.

Nur wenn der Schutz des Steuersubstrats **nicht gesichert** erscheint, wäre zusätzlich zum Feststellungsbescheid (als Grundlagenbescheid) die Steuerfestsetzung durch einen **Steuerbescheid** im Wertfeststellungszeitpunkt notwendig. Die Besteuerung könnte, sofern die Besteuerung im Realisationszeitpunkt nicht sicher ist, aber auch **kein konkretes Durchsetzungsrisiko** benannt werden kann, durch eine **Steuerstundung in Teilbeträgen** erfolgen. Damit würde der neueren Rechtsprechung des EuGH entsprochen und die Gleichstellung mit der Entstrickung von Betriebsvermögen erfolgen, wie sie partiell in § 4g EStG⁴⁰⁵ und in Art. 5 Abs. 2 ATAD kodifiziert ist. Auf die Voraussetzung von erheblichen Härten ist dagegen zu verzichten. Zwar erschließt sich nach derzeitigem Recht dieses Tatbestandsmerkmal für Drittstaatenstundungen (§ 6 Abs. 4 AStG) vor dem Hintergrund des auf eine erhebliche Härte abstellenden § 222 Satz 1 AO. Allerdings hat der EuGH vorgegeben, dass der Grundfall der Besteuerungsaufschub sein muss. Sofern also – wie hier vertreten – die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit bejaht wird, besteht Grundfreiheitsschutz und bleibt für eine Einengung der Stundung auf Fälle erheblicher Härte kein Raum.

Außerdem sollte zwischen einem allgemeinen Ausfallrisiko und einem konkreten Durchsetzungsrisiko differenziert werden. Das **allgemeine Ausfallrisiko**, dass ein späterer Steueranspruch nicht durchgesetzt werden kann, etwa aufgrund des Insolvenzrisikos jedes Steuerpflichtigen, sollte nicht dem

405 Wenngleich zumindest in einem „klassischen“ Wegzugsszenario § 4g EStG nach dem Wortlaut – mangels unbeschränkter Steuerpflicht – keine Steuerstundung ermöglicht, erscheint dies vor dem Hintergrund des Art. 5 Abs. 2 ATAD höchst fraglich. U.E. ist § 4g EStG europarechtskonform (geltungserhaltend) so auszulegen, dass er auch beschränkt Steuerpflichtige erfasst.

Steuerpflichtigen angelastet werden. Besteht hingegen ein konkretes Durchsetzungsrisiko, das sich der Steuerpflichtige zurechnen lassen muss, kann die Stundung versagt werden. Hinsichtlich der Frage, wann ein solches **konkretes Durchsetzungsrisiko** besteht, kann – anders als beim Nachweis der Sicherung – die Nachweispflicht der Finanzverwaltung obliegen. Erscheint die Besteuerung nicht gesichert und besteht zugleich ein konkretes Durchsetzungsrisiko, wäre eine **Sofortbesteuerung** zur Sicherung des Steuersubstrats angezeigt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass angesichts eines bestehenden konkreten Nichteinbringungsrisikos die bloße Existenz der vereinbarten Amtshilfe und Beitreibung keine ausreichende Sicherheit darstellt.

Im Ergebnis wären die **Nachweispflichten** zwischen den Verfahrensbeteiligten **gerecht verteilt**: Der Steuerpflichtige muss (laufend) die konkrete Sicherung nachweisen, um die Festsetzung eines Steuerbescheids zu verhindern. Die zuständige Finanzbehörde muss irgendwann während des Betrachtungszeitraums ein konkretes Durchsetzungsrisiko einmalig nachweisen,⁴⁰⁶ das der Steuerpflichtige zu vertreten hat, um eine Sofortbesteuerung ohne Stundung auszulösen.

1.5 Vermögensänderungen nach der Wertfeststellung

Erfolgt aufgrund eines Steuerbescheids (mit oder ohne ratierliche Stundung) eine Wertveränderungsbesteuerung, wäre, wie Teil II der Studie zeigen konnte, eine **Erfassung nachträglicher Wertänderungen systematisch nicht geboten**, im Fall der ratierlichen Stundung technisch aufwendig und nach Ansicht des EuGH auch nicht erforderlich. Dies erschließt sich vor dem Hintergrund der gewährten Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen und sollte unabhängig davon gelten, ob der Zuzugsstaat Wertänderungen steuerlich berücksichtigt. Erfolgt lediglich die Feststellung des gemeinen Wertes (Wertfeststellung) durch einen Feststellungsbescheid, ohne im Wertfeststellungszeitpunkt einen Steuerbescheid zu erlassen, ist also eine Besteuerung im Realisationszeitpunkt gesichert, gilt grundsätzlich gleiches. Die stillen Reserven bzw. stillen Lasten, die bis zum Realisationszeitpunkt entstanden sind, sind aufzuteilen, wobei Deutschland die Besteuerungsbefugnis nur für den gemeinen Wert hat, der sich im Wertfeststellungszeitpunkt ergibt.

Nur diese stillen Reserven oder Lasten, die sich im Wertfeststellungszeitpunkt aus dem festgestellten gemeinen Wert ergeben, sind der Besteuerung in Deutschland zugrunde zu legen. Stille Reserven oder Lasten, die nach dem Wertfeststellungszeitpunkt entstanden sind, sind dem deutschen Steuerzugriff zu Recht entzogen. Dabei ist es für die Entstrickungsbesteuerung unbeachtlich, in welche Richtung eine nachträgliche Wertänderung verläuft. Ein scheinbarer Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil ggf. im Realisationszeitpunkt von Deutschland ein „Veräußerungsgewinn“ besteuert wird, der tatsächlich nicht realisiert werden konnte, ist u.E. durch den ultima-ratio-Grundsatz gerechtfertigt. Darüber hinaus

406 Es wäre demnach auch denkbar, dass zunächst ein Besteuerungsaufschub mangels Vorliegens eines konkreten Nichteinbringungsrisikos gewährt wird, später jedoch ein solches Nichteinbringungsrisiko nachweisbar ist und dann die Steuerfestsetzung nach sich zieht.

verstößt dann nicht Deutschland gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern ggf. der Zuzugsstaat, wenn dieser eine systematisch gebotene Verstrickung der Anteile im Wertfeststellungszeitpunkt unterlässt. Eine entsprechende Gesetzesänderung würde folglich im Vergleich zum geltenden Recht die Situation des Steuerpflichtigen diesbezüglich verschlechtern, was aber – wie in Teil II dargelegt wurde – unionsrechtskonform und systematisch zutreffend wäre.

Berücksichtigt der Zuzugsstaat Veräußerungserfolge bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen grundsätzlich nicht, weder im Gewinn- noch im Verlustfall, wäre es folgerichtig, dass Wertänderungen nach dem Wertfeststellungszeitpunkt dort nicht steuerlich geltend gemacht werden können. Erfasst der Zuzugsstaat hingegen Veräußerungsgewinne, aber nicht Veräußerungsverluste, ist es nicht Aufgabe Deutschlands, dieses unsymmetrische Vorgehen durch Verzicht auf Steuersubstrat auszugleichen. Diese Ansicht entspricht auch der aktuellen EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlusten⁴⁰⁷ sowie den Aussagen im EuGH-Urteil in der Rs. Kommission/Portugal.⁴⁰⁸

Im Ergebnis erfolgt eine systematisch überzeugende Zuteilung des Besteuerungsrechts: **Der Gesetzgeber muss zwar positive und negative Wertänderungen bis zum Wertfeststellungszeitpunkt, aber keine Wertänderungen danach berücksichtigen.**

Symmetrisch wäre auch die **Steuerverstrickung** in Deutschland zu behandeln. Die Verstrickung müsste unabhängig davon erfolgen, ob der Wegzugsstaat selbst eine Steuerentstrickung vornimmt. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG wäre dementsprechend anzupassen. Auch hierfür wäre ein **Feststellungsbescheid** für den gemeinen Wert im Verstrickungszeitpunkt angezeigt. Wenngleich insoweit die Nichtbesteuerung stiller Reserven drohen könnte, die vor der Steuerverstrickung entstanden sind, wäre deren Verhinderung auf Grundlage der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse Aufgabe des ausländischen Gesetzgebers. Eine unionsrechtliche oder verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Einmalbesteuerung derartiger Vorgänge besteht derzeit nicht. Der deutsche Gesetzgeber ist nicht für eine Korrektur des – aus seiner Sicht unpassenden – Steuerrechts des anderen Staates zuständig. Eine normative Ausrichtung an die Steuerregelungen des anderen Staates gebietet auch das Unionsrecht gerade nicht.⁴⁰⁹

1.6 Vereinfachung bei vorübergehender Ab- bzw. Anwesenheit

De lege lata entfällt der Steueranspruch bei voraussichtlich nur **vorübergehender Abwesenheit** unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG. Theoretisch wäre das Steuersubstrat wie folgt zwischen den beteiligten Staaten aufzuteilen: Bis zum Wertfeststellungszeitpunkt hätte Deutschland das vollumfängliche

407 Vgl. EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, Rs. Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829; v. 17.7.2014 – C-48/13, Nordea Bank Danmark, ECLI:EU:C:2014:2087.

408 Vgl. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 55.

409 Siehe oben Teil II, 4.1.5.3.

Besteuerungsrecht. Für stille Reserven bzw. stille Lasten, die sich während der (vorübergehenden) Abwesenheit aufgebaut haben, läge das Besteuerungsrecht nur in bestimmten Konstellationen weiterhin bei Deutschland, im Regelfall aber beim Ausland. Für anschließende Wertänderungen hätte wieder Deutschland das Besteuerungsrecht. Dass diese Aufteilung zwar systematisch richtig, bei vorübergehender Abwesenheit zugleich aber wenig praktikabel ist, leuchtet unmittelbar ein. Dies sieht der Gesetzgeber wohl auch so, da § 6 AStG **zwei unsystematische Vereinfachungen** enthält, die jedoch aufgrund der praktischen **Administrierbarkeit begrüßenswert** sind und daher auch bei der Reform der Norm erhalten bleiben sollten.

Zunächst sei § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG in seiner gegenwärtigen Fassung erwähnt, durch den die Wertzuwachsbesteuerung erst ausgelöst wird, wenn der Steuerpflichtige **mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig** gemäß § 1 Abs. 1 EStG war. Diese Einschränkung ist systematisch nicht nachvollziehbar (auch weil für Deutschland möglicherweise Besteuerungssubstrat verloren geht), aber aufgrund der Praktikabilität begrüßenswert. So könnte die Norm auch auf Fälle ausgeweitet werden, bei denen die unbeschränkte Steuerpflicht nur sehr kurze Zeit bestand (vorübergehende Anwesenheit). Dies wäre systematisch logisch, aber wenig praktikabel und voraussichtlich würde das steuerliche Zusatzaufkommen durch die Kosten der Administration überkompensiert werden.

Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass der andere Staat dies ebenfalls so handhabt. Dies ist zumindest teilweise auch zutreffend, da bereits einigen EU-Staaten die Anwendung der Wegzugsbesteuerung von einer bestimmten Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb eines Betrachtungszeitraums abhängig machen. In Dänemark muss die unbeschränkte Steuerpflicht z.B. sieben Jahre innerhalb eines zehnjährigen Betrachtungszeitraums gegeben sein.⁴¹⁰ In Frankreich genügen schon sechs Jahre bei gleichem Betrachtungszeitraum.⁴¹¹ In Anbetracht der Regelungen in den genannten EU-Staaten und der Regelung in § 2 Abs. 1 AStG wäre es denkbar, dass der Mindestzeitraum *de lege ferenda* so geregelt wird, dass der Steuerpflichtige in den letzten zehn Jahren vor dem maßgeblichen Ereignis mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war.

Auch erscheint es begründet, dass die Steuer nicht erhoben wird, wenn der Steuerpflichtige in den Grenzen des § 6 Abs. 3 AStG **lediglich vorübergehend abwesend** ist. Systematisch würde das Besteuerungsrecht für den Teil der stillen Reserven bzw. Lasten, der auf die Zeit der Abwesenheit entfällt, dem anderen Staat zustehen. Aus Praktikabilitätsgründen wird Deutschland hier jedoch seinen Besteuerungsanspruch ausweiten, was bereits aus § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG folgt. Auch in diesem Fall ist die unsystematische Besteuerung akzeptabel, weil (typisierend) die **Praktikabilität** über die systematisch richtige Lösung obsiegen sollte.

410 Vgl. *Vagtbord/Larsen*, Denmark Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017, S. 24 f.

411 Vgl. *Burg*, France Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017, S. 19; vgl. *Gouthière*, ET 2012, 42 (42).

Das Phänomen ist auch aus anderen Bereichen des Steuerrechts bekannt (so etwa bei der 183-Tage-Regel im Abkommensrecht). Wird aber akzeptiert, dass hier die Praktikabilität der Systematik vorgeht, wäre auch ein **Wertfeststellungsbescheid** folgerichtig. Ein Steuerbescheid, wie de lege lata, ist hingegen obsolet, wenn glaubhaft gemacht werden kann, dass die Abwesenheit lediglich vorübergehend ist.

1.7 Verzinsung, Sicherung und Stundung

Die Ausführungen konnten zeigen, dass eine Differenzierung zwischen einer Besteuerung im Wertfeststellungszeitpunkt (mit und ohne Stundung) und einer bloßen Wertfeststellung im Wertfeststellungszeitpunkt, sofern der Steueranspruch gesichert erscheint, erfolgen muss. Sofern lediglich eine Wertfeststellung im Wertfeststellungszeitpunkt erfolgt, ist der Steuertatbestand noch nicht verwirklicht, weshalb insoweit auch **keine Stundung** des Steueranspruchs vorgenommen werden und auch kein Rechtsanspruch auf **Zinsen** bestehen kann. Folglich ist auch bei einer späteren Besteuerung der im Realisationszeitpunkt dann **relevante Steuersatz** maßgeblich. Dies ist auch folgerichtig und systematisch leicht nachvollziehbar, wenn man als Vergleichsmaßstab den reinen Inlandssachverhalt heranzieht.

Voraussetzung ist jedoch die **Sicherung des Steueranspruchs**. Wie diese Sicherung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen wäre, kann in der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV), mit Ermächtigung in § 17 EStG, geregelt werden. Nach Rechtsprechung des EuGH besteht bspw. eine Sicherung, wenn zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat die **Amtshilfe geleistet** und die gegenseitige Unterstützung bei der **Beitreibung** der geschuldeten Steuer **erfolgt** (entsprechend § 2 Abs. 15 InvStG i.d.F. InvStRefG), etwa aufgrund der AmtshilfeRL und BeitrRL. Für vergleichbare bilaterale Instrumente in den Doppelbesteuerungsabkommen oder auf Basis eines anderen bilateralen Vertrags darf nichts anderes gelten.⁴¹² In diesem Zusammenhang sollte das BMF eine Liste mit Staaten veröffentlichen, die als Amtshilfe leistend und bei der Beitreibung unterstützend anzusehen sind, da der Steuerpflichtige sich im Ausgangspunkt auf die bilateral geschlossenen Verträge der Bundesrepublik verlassen muss. Praktische Vollzugsdefizite sollten nicht dem Steuerpflichtigen angelastet werden. Sofern entsprechende Instrumentarien vereinbart, aber Schwierigkeiten in der praktischen Umsetzung bekannt sind, sollte die Finanzverwaltung andere Sicherheiten fordern dürfen. Wengleich nach hier vertretener Auffassung davon abzuraten ist, besteht nach der Rechtsprechung des EuGH selbst bei Vorliegen von Amtshilfe und Beitreibung die Möglichkeit, auch einem konkreten Nichteinbringungsrisiko durch andere Sicherheiten zu begegnen.⁴¹³

Fehlt eine solche Regelung, kann ein vergleichbarer Zustand auf freiwilliger Basis durch **andere Sicherheiten** hergestellt werden. Erscheint der Steueranspruch aufgrund eines sonstigen Schutzes, den der Steuerpflichtige nachweist, gesichert, sollte dies als Schutz der Fiskalinteressen der Bundesrepublik Deutschland ausreichen. Da in diesen Fällen die Sicherung ein Nichteinbringungsrisiko ausschließt, bleibt

⁴¹² Vgl. hierzu BMF-Schreiben v. 01.07.2013, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung) – IV A 4 – S 0275/13/10003.

⁴¹³ Siehe dazu oben Teil II, 4.1.5.5.

für eine Ratenzahlung kein Raum. Bei der Ausgestaltung einer Durchführungsvorschrift sollte einerseits eine Operationalisierung anhand konkreter Fallkonstellationen erfolgen und andererseits die Flexibilität bestehen, um individuelle Sicherungsmaßnahmen zu berücksichtigen.

Als andere Sicherheiten kommen insbesondere die in § 241 AO vorgesehenen Maßnahmen in Betracht. Doch auch darüber hinaus sind Sicherungen anzuerkennen, wenn sie geeignet sind, ein Nichteinbringungsrisiko auszuschließen. Es bietet sich hierfür die Aufnahme einer Generalklausel an, die es ins Ermessen der Finanzbehörde stellt, eine angemessene Sicherheit anzuerkennen. Zur Erhöhung der Rechtssicherheit ist es darüber hinaus aber auch wünschenswert, konkrete Sicherheiten, die anzuerkennen sind, vorzugeben. Hierfür kommen z.B. in Frage: weiteres inländisches Vermögen des Steuerpflichtigen,⁴¹⁴ Bankgarantien,⁴¹⁵ die gesetzliche Anordnung von Quellensteuern mit anschließendem Erstattungsverfahren,⁴¹⁶ das Erfordernis einer Unbedenklichkeitsbescheinigung im Rahmen von Anteilsveräußerungen.⁴¹⁷ Als Sicherheit gilt auch, wenn der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt im Inland beibehält. In einer solchen Situation ist die Steuererhebung bei einem Steuerinländer betroffen. Der EuGH hat für solche Fälle das Erfordernis einer Vollstreckungshilfe abgelehnt.⁴¹⁸

Sofern **keine Sicherung** gewährleistet ist, muss die **Besteuerung** im Wertfeststellungszeitpunkt erfolgen. Eine Stundung auf Antrag wäre möglich, wenn das Besteuerungsrecht zwar nicht sicher wäre, aber auch kein konkretes Durchsetzungsrisiko bestünde. Auch die **Stundung** und deren Widerruf sollten in der EStDV geregelt werden. Ergänzend sollten die Detailregeln zur erweiterten Mitwirkungspflicht dorthin ausgelagert werden.

1.8 Weitere Anpassungen

Nach dem unten dargestellten Reformvorschlag erfolgt die Steuerfestsetzung i.d.R. erst bei tatsächlicher Veräußerung, d.h. nicht mehr als letzter Akt der unbeschränkten Steuerpflicht. Klarstellend sollte § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG angepasst werden, um sicherzustellen, dass die im

414 Vgl. *Körner*, IStR 2012, 1, 4; *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 288; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 80.

415 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, Rn. 59.

416 Ähnlich auch *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282 (288): Haftung als alternative Sicherungsmöglichkeit.

417 So auch zur „Sicherung des Steuereingangs“ in § 22 GrEStG vereinbart, vgl. nur *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, § 22 Rn. 11.

418 Vgl. EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen, ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 73: Für die Erhebung von Steuern eines Steuerinländers kann die Hilfe der Behörde eines Drittstaates nicht erforderlich sein; siehe auch *Spies*, StuW 2017, 48 (64): Vollstreckungshilfe darf nur als Voraussetzung für Gebietsfremde verlangt werden.

Wertfeststellungszeitpunkt festgestellten stillen Reserven im Rahmen der (späteren) beschränkten Steuerpflicht **bei Realisation besteuert** werden können, weil insoweit inländische Einkünfte vorliegen.

Daneben ist sicherzustellen, dass ein deutscher Besteuerungszugriff im Realisationszeitpunkt auch tatsächlich durchgesetzt werden kann und nicht durch entgegenstehende Abkommensbestimmungen – namentlich Art. 13 Abs. 5 OECD-MA – konterkariert wird. Mithin ist die Besteuerung nach dem neu konzipierten § 17 Abs. 5 EStG n.F. auch ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durchzusetzen (**Treaty Override**). Diese Anordnung ist klarstellender Natur, da sie letztlich unilateral auch nur das vorgibt, was über viele DBA-Sonderregelungen (z.B. Art. 13 Abs. 6 DBA-Schweiz) auch schon bilateral vereinbart wurde.

§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG sollte insofern angepasst werden, als die steuerliche **Verstrickung** in Deutschland systematisch nicht davon abhängen kann, dass es im Ausland zu einer Entstrickung gekommen ist. Systematisch richtig wäre es zudem, die Norm nicht nur auf die (erstmalige) Begründung, sondern auch auf die Erweiterung des Besteuerungsrechts anzulegen.

§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG ordnet bei Einbehalt von Quellensteuern (KESt, LoSt oder Fälle des § 50a EStG) deren Abgeltungswirkung an. § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG benennt hiervon wiederum Ausnahmen, bei denen auf Antrag die Veranlagung möglich ist. Werden Anteile an Kapitalgesellschaften in einem inländischen Depot eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts gehalten und ist die Zahlstelle bei Veräußerung zum Steuereinbehalt nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG verpflichtet, wäre de lege lata mit dem Steuereinbehalt die Steuerpflicht gemäß § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG abgegolten. § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG sollte daher um eine Nr. 6 ergänzt werden, um eine Nettobesteuerung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip und den europarechtlichen Erfordernissen entspricht, zu ermöglichen. Schließlich ist eine Klarstellung erforderlich, dass die Regelungen des § 17 Abs. 5 EStG n.F. zukünftig gegenüber anderen Vorschriften – namentlich dem UmwStG – vorgeht, um systematische Verzerrungen zu vermeiden.

1.9 Ergebnis: Das Ampelmodell

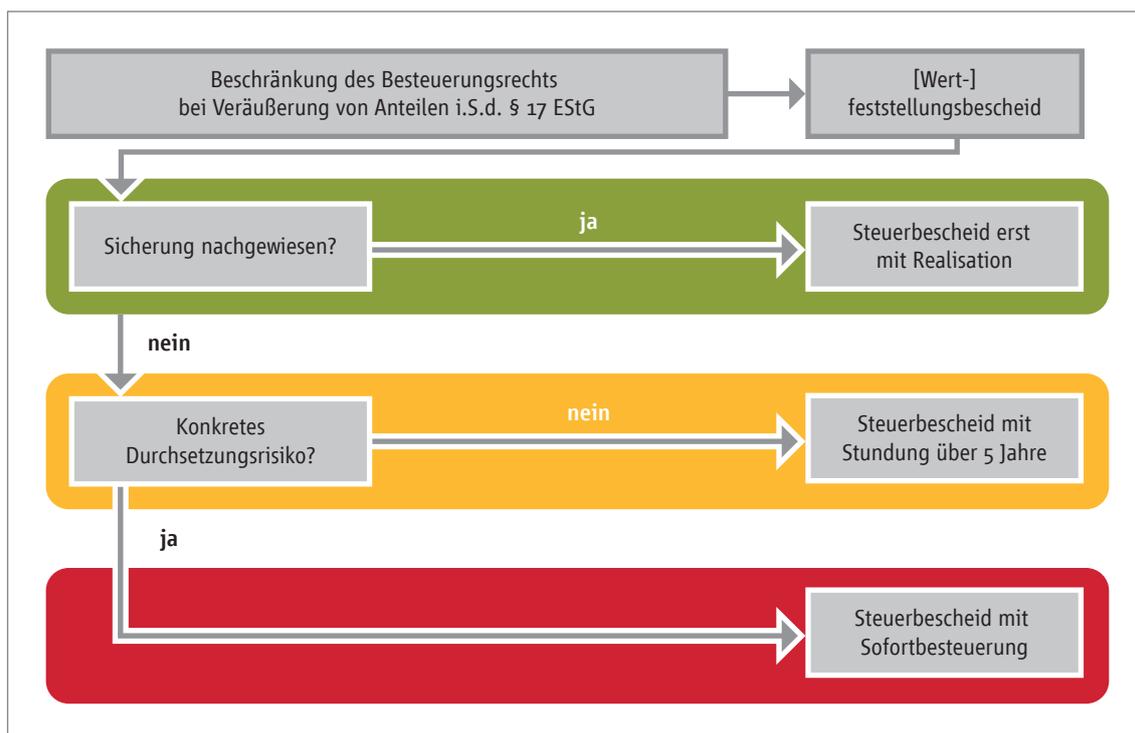
Aus diesen Leitlinien lässt sich ein sog. „**Ampelmodell**“ ableiten:

- Erscheint das Steuersubstrat gesichert, ist der gemeine Wert im Wertfeststellungszeitpunkt festzustellen, aber die Steuer erst im Realisierungszeitpunkt festzusetzen (**die Ampel ist grün**).
- Erscheint die Durchsetzung des Steueranspruchs lediglich wahrscheinlich, ohne dass die Finanzverwaltung ein konkretes Durchsetzungsrisiko benennen kann, wäre zusätzlich zur Wertfeststellung eine Steuerfestsetzung angezeigt und eine rätierliche Stundung über fünf Jahre ein hinreichend mildes Mittel der Besteuerung (**die Ampel ist gelb**). Dem Steuerpflichtigen muss es gleichwohl offenstehen, freiwillig entsprechende Sicherungsmaßnahmen zu ergreifen und beizubringen; die Ampel würde dann auf grün springen.

- In allen anderen Fällen ist eine Sofortbesteuerung zur Sicherung des Steuersubstrats legitim (**die Ampel ist rot**).

Die (einfache) Grundstruktur des Ampelmodells soll die folgende Abbildung zusammenfassen. Sie könnte auch Grundlage für die (notwendige) Reform der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. 12 Abs. 1 KStG und damit für ein echtes System der Entstrickungsbesteuerung sein.

Abbildung 1: Das Ampelmodell



2 Konkreter Reformvorschlag

Hieraus lassen sich als Reformvorschlag ein neuer § 17 Abs. 5 EStG sowie ein neuer § 52 EStDV ableiten, die durch geringfügige Modifikationen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG, § 17 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 sowie einen Zusatz in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 EStG zu ergänzen wären. Außerdem ist eine Klarstellung in § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG vorgesehen, um einen Regelungsgleichlauf für alleinbringungsgeborene Anteile im Privatvermögen zu gewährleisten. § 6 AStG könnte so ersetzt und sein ursprünglicher Inhalt dem Ziel der liquiditätsschonenden Sicherung des Steuersubstrats gerecht werden:

§ 17 Abs. 5 EStG (neu)

(Tatbestand und Feststellungsbescheid)

¹Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Erfolgs aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird, ist in diesem Zeitpunkt der gemeine Wert der

Anteile gegenüber dem Steuerpflichtigen festzustellen (Wertfeststellungszeitpunkt), dem die Anteile zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen sind, sofern dieser Steuerpflichtige insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG war; im Falle der unentgeltlichen Übertragung ist insoweit auf die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers abzustellen.

(Steuerbescheid bei Gefährdung des Steueranspruchs)

²Erscheint die Durchsetzung des Steueranspruchs nicht gesichert, steht der Ausschluss bzw. die Beschränkung nach Satz 1 einer Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich, die ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland besteuert wird.

(Stundung)

³Die Steuer soll auf Antrag über fünf Jahre in gleichen Teilen gestundet werden, sofern für die alsbaldige Einziehung kein konkretes Risiko bezüglich der Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs erkennbar ist.

(Ermächtigung)

⁴Durch Rechtsverordnung können Vorschriften erlassen werden, die konkretisieren,

1. unter welchen Bedingungen von einer Sicherung gemäß Satz 2 auszugehen ist,
2. wie die Steuer nach Satz 3 gestundet und diese Stundung widerrufen werden kann und
3. welche erweiterten Mitwirkungspflichten dem Steuerpflichtigen obliegen.

§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG (n.F. / Einschub)

Die Besteuerung nach Absatzes 5 Satz 1 und 2 wird von den Regelungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt.

(Die nachfolgenden Sätze rücken in der Nummerierung um eine Zahl weiter.)

§ 17 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG (n.F. / Modifikation)

(Verstrickung)

³Weist der Veräußerer nach, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung oder Erweiterung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung der Anteile nach § 1 Absatz 1 EStG zuzurechnen waren, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert zu diesem Zeitpunkt.

⁴Satz 3 gilt nicht bei vorübergehender Abwesenheit, d.h. wenn die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland innerhalb von fünf Jahren nach dem Wertfeststellungszeitpunkt wieder beseitigt wird; wurde der Zeitraum durch das zuständige Finanzamt verlängert, ist dieser längere Zeitraum maßgeblich.

(Die nachfolgenden Sätze rücken in der Nummerierung um eine Zahl weiter.)

§ 52 EStDV / zu § 17 des Gesetzes

(Sicherung)

(1) ¹Das Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland im Sinne von § 17 Absatz 5 Satz 2 EStG gilt als gesichert, solange der andere Staat ein Amtshilfe- und Beitreibungshilfe leistender ausländischer Staat im Sinne des § 2 Abs. 15 InvStG ist.

²Gleiches gilt, solange

1. der Steuerpflichtige eine Sicherheit im Sinne des § 241 AO nachweist, oder
2. hinreichend anderes inländisches Vermögen des Steuerpflichtigen vorhanden ist, oder
3. eine Bürgschaft durch ein Kreditinstitut im Europäischen Wirtschaftsraum oder eine vergleichbare Sicherung besteht, oder
4. die Anteile in einem inländischen Depot eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts verwahrt werden und die Zahlstelle bei Veräußerung zum Steuereinbehalt nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG verpflichtet ist, oder
5. der Gesellschaftsvertrag der die Anteile vermittelnden Gesellschaft vorsieht, dass es in den Fällen des § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG bei einer Verfügung über die Gesellschaftsanteile der Zustimmung des Finanzamts bedarf, welches in dem nach § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG maßgebenden Wertfeststellungszeitpunkt nach § 19 AO zuständig war⁴¹⁹, oder
6. bei einem Umwandlungsvorgang, auf den die §§ 11, 15 oder 21 UmwStG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind, die erhaltenen Anteile bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner, der die Anteile im Privatvermögen hält, nach § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 UmwStG mit den Anschaffungskosten der bisherigen Anteile angesetzt werden könnten, oder
7. der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland lediglich vorübergehend ist und innerhalb von fünf Jahren nach dem Wertfeststellungszeitpunkt wieder beseitigt wird; das Finanzamt, das in dem nach § 17 Absatz 5 Satz 1 maßgebenden Zeitpunkt nach § 19 AO zuständig ist, kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängern, oder
8. der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland beibehält, oder
9. der Steueranspruch aufgrund eines sonstigen Schutzes, den der Steuerpflichtige nachweist, für die zuständige Finanzbehörde gesichert erscheint.

419 Unter welchen Bedingungen eine solche Bescheinigung zu erteilen ist, sollte im Erlasswege konkretisiert werden.

(Stundung)

(2) ¹Die Stundung gemäß § 17 Absatz 5 Satz 3 EStG ist zu gewähren, sofern die Durchsetzung des Steueranspruchs zwar nicht als sicher im Sinne von Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt, aber von der zuständigen Finanzbehörde kein konkretes Durchsetzungsrisiko benannt wird.

³Die Stundung ist zu widerrufen, soweit die Anteile während des Stundungszeitraums veräußert, verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG eingelegt werden oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 EStG verwirklicht wird.

⁴Die Stundung kann widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach § 52 Absatz 3 Satz 1 bis 3 EStDV nicht erfüllt.

(Mitwirkungspflichten)

(3) ¹Der Steuerpflichtige hat dem zuständigen Finanzamt jährlich bis zum Ablauf des 31. März schriftlich seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind.

²Kommt er diesen oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 AO nicht nach, gilt der Nachweis einer Sicherheit im Sinne des § 17 Absatz 5 Satz 2 EStG als nicht erbracht.

³Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, dem zuständigen Finanzamt den Wegfall der Sicherheit im Sinne des Absatzes 1 unverzüglich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

⁴Gleiches gilt, soweit Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige oder als nicht in Deutschland ansässig geltende Person übergehen, die selbst keine Sicherheiten im Sinne des Absatzes 1 nachweist, einer der Tatbestände des § 17 Absatz 4 EStG erfüllt wird oder in Bezug auf die Anteile ein Vorgang verwirklicht wird, der nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwerts oder des gemeinen Werts führt.

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. bb)

(Klarstellung / Ergänzung des Besteuerungsrechts)

... in **Doppelbuchst. bb)** wird der letzte Halbsatz gestrichen: oder auf die ~~§ 17 Absatz 5 Satz 2 anzuwenden war~~ und dafür ein **Doppelbuchst. cc)** eingefügt:

auf die § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG anzuwenden war, ...

§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 6 EStG

(Ergänzung / TEV anstatt Abgeltungswirkung)

²Satz 1 gilt nicht ...

6. für Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. cc).

§ 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG

(Klarstellung)

²Für § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 in der am 21. Mai 2003 geltenden Fassung gilt dies mit der Maßgabe, dass § 17 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden ist, jedoch nur soweit das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen wird.

3 Ergebnis

Abschließend soll der Reformvorschlag anhand der in den Teilen I und II dargestellten Beispiele 1 bis 9 hinsichtlich seiner Praxistauglichkeit getestet werden. Hierfür werden die Beispiele wieder aufgegriffen und deren Lösung nach bisherigem Recht und nach dem Reformvorschlag synoptisch gegenübergestellt. Beispiel 10 erläutert einen zusätzlichen Fall.

Beispiel 1: Ein jahrzehntelang unbeschränkt Steuerpflichtiger ist an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 EStG beteiligt und verzieht im Jahr 2013 in einen Nicht-DBA-Staat. Im Jahr 2017 wird erstmalig ein DBA mit diesem Staat abgeschlossen, das nach dem Vorbild des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zugesteht.

Altes Recht

Durch den Wegzug wird der (Grund-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ausgelöst, weshalb der Vermögenszuwachs zu diesem Zeitpunkt der inländischen Besteuerung zu unterwerfen ist. Dass das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) aa) EStG durch den Wegzug nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird, bleibt unbeachtlich.

Reformvorschlag

Nach dem Reformansatz kommt es tatbestandsmäßig allein darauf an, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Da auch nach dem Wegzug das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland erhalten bleibt, wird § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG erst im Jahr 2017 ausgelöst (Wertfeststellungsbescheid).

Der DBA-Abschluss im Jahr 2017 führt anschließend zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, weshalb nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG die Wegzugsbesteuerung erneut ausgelöst werden könnte. Der Besteuerung unterliegt nunmehr jedoch allein der Vermögenszuwachs von 2013 bis 2017 (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG).

Sofern eine Besteuerung im Realisationszeitpunkt gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert erscheint, ergeht im Jahr 2017 kein Steuerbescheid. Der Reformansatz greift auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, ungeachtet entgegenstehender DBA-Bestimmungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) cc) i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F.).

Abwandlung: Der unbeschränkt Steuerpflichtige verfügte über eine inländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit überwiegend Immobilienvermögen in einem DBA-Staat A. Im Jahr 2013 wurde ein Revisionsabkommen geschlossen, das nunmehr dem Belegenheitsstaat des Immobilienvermögens das alleinige Besteuerungsrecht zuspricht (entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA). Im Jahr 2017 verzieht der Steuerpflichtige in diesen Staat.

Altes Recht

Aufgrund des Revisionsabkommens wird das deutsche Besteuerungsrecht im Jahr 2013 ausgeschlossen, da hiernach allein dem Belegenheitsstaat die Besteuerungshoheit obliegt (entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA). Mithin wird der Ergänzungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst und der Vermögenszuwachs bis zum Jahr 2013 der inländischen Besteuerung unterworfen.

Reformvorschlag

Der Abschluss des Revisionsabkommens führt zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, weshalb gemäß § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG im Jahr 2013 der gemeine Wert der Anteile festzustellen ist (Wertfeststellungsbescheid).

Sofern eine Besteuerung im Realisationszeitpunkt gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 EStDV gesichert erscheint, ergeht im Jahr 2013 kein Steuerbescheid.

Im Jahr 2017 ist durch den Wegzug nunmehr der (Grund-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG einschlägig, weshalb der Vermögenszuwachs – entgegen den DBA-Bestimmungen – von 2013 bis zum Jahr 2017 zu erfassen wäre. Obgleich Deutschland für diese stillen Reserven kein Besteuerungsrecht zustand, spricht die wortgetreue Auslegung für das Eingreifen der Wegzugsbesteuerung.

Der im Jahr 2017 vollzogene Wegzug ist nach dem Reformansatz unbeachtlich. Das deutsche Besteuerungsrecht wurde bereits ausgeschlossen (2013) und kann demnach im Jahr 2017 nicht erneut ausgeschlossen werden. Zu einer zwischenzeitlichen (Wieder-)Begründung kam es nicht. Allerdings dürfte aufgrund des Wegzugs die Voraussetzung des § 52 Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStDV wegfallen. Handelt es sich bei Staat A um einen Beitreibungshilfe leistenden Staat im Sinne des § 2 Abs. 15 InvStG, könnte aber eine Sicherung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV vorliegen. Auch andere Sicherungen bleiben denkbar.

Beispiel 2: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der im eigenen Haus in Deutschland lebt, ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus nachweislich beruflichen Gründen zieht er für lediglich zwei Jahre nach Mexiko. Sein Haus qualifiziert während dieser Zeit weiterhin als Wohnsitz i.S.v. § 8 AO.

Altes Recht

Würdigt die Finanzverwaltung das Haus weiterhin als Wohnsitz i.S. des § 8 AO, greift nicht § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG, sondern § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG. Dann kann sich der Steuerpflichtige aber nicht mehr auf § 6 Abs. 3 AStG berufen, weil die unbeschränkte Steuerpflicht nicht beendet wird. Im Drittstaatenfall wären die stillen Reserven sofort aufzulösen und zu versteuern, obwohl das Besteuerungsrecht wegen Art. 13 Abs. 3 DBA-Mexiko gar nicht eingeschränkt würde.

Wenn aber der gewöhnliche Aufenthalt weiterhin in Deutschland verbliebe, würde kein Tatbestand des § 6 Abs. 1 AStG erfüllt.

Reformvorschlag

Unabhängig davon, ob der gewöhnliche Aufenthalt weiterhin in Deutschland verbliebe, wäre der Tatbestand des § 17 Abs. 5 EStG nicht eröffnet. Die Neuregelung setzt – zielgenau – eine Beschränkung des Besteuerungsrechts voraus, was wegen Art. 13 Abs. 3 DBA-Mexiko nicht erfüllt ist.

Beispiel 3: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der im eigenen Haus in Deutschland lebt, ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Aus nachweislich beruflichen Gründen zieht er im Jahr 2016 nach Frankreich. Sein Haus in Deutschland nutzt er für diese Zeit gelegentlich zu Urlaubszwecken und zu privaten Besuchen.

Altes Recht

Nach gegenwärtiger Rechtslage würde die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG greifen. Gleichwohl würde die Steuer zwar im Wegzugsjahr festgesetzt, sie wäre aber gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheiten zu stunden, sofern der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nachkommt.

Reformvorschlag

Nach dem Reformvorschlag würde im Wegzugszeitpunkt ein Festsetzungsbescheid ergeben, der den gemeinen Wert im Wegzugsjahr festhält. Da Frankreich Amtshilfe leistet und auch im Rahmen der Steuerbeitreibung unterstützt, erfolgt keine Steuerfestsetzung; es bleibt beim Feststellungsbescheid („grün“).

Fortsetzung: Im Jahr 2025 kehrt der Steuerpflichtige zurück und verkauft die Anteile 2027.

Altes Recht

Im Jahr 2025 würde Frankreich seine Wegzugsbesteuerung anwenden, da der Steuerpflichtige insgesamt sechs Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Vermutlich würde Frankreich die im Zeitraum 2016 bis 2025 entstandenen stillen Reserven besteuern. In Deutschland könnten diese gemäß § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG grundsätzlich zu dem gemeinen Wert steuerverstrickt werden, der sich im Zuzugszeitpunkt ergibt. Gleichwohl suspendiert § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG die Steuerverstrickung, da es sich vorliegend um einen Fall der vorübergehenden Abwesenheit i.S. des § 6 Abs. 3 AStG handelt. Folge dessen würde bei konsequenter Anwendung auch ein deutscher Zugriff auf die zwischen den Jahren 2016 und 2025 angewachsenen stillen Reserven erfolgen. Die zwischen den Jahren 2016 und 2025 entstandenen stillen Reserven wären hingegen nur in Deutschland zu versteuern. Für die zwischen den Jahren 2016 und 2025 entstandenen stillen Reserven ergibt sich eine Doppelbesteuerungsgefahr.

Reformvorschlag

Nach dem Reformvorschlag wären die Tatbestandsmerkmale des § 17 Abs. 5 EStG n.F. gegeben, weshalb der gemeine Wert im Jahr 2016 festzustellen wäre. Gleichfalls leistet Frankreich Amtshilfe und unterstützt zudem im Rahmen der Steuerbeitreibung, weshalb insofern Sicherheiten gegeben sind (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV). Mithin wird im Jahr 2016 lediglich ein Feststellungsbescheid erlassen.

Im Jahr 2025 wird nunmehr eine Steuerverstrickung – unabhängig von einer Wegzugsbesteuerung in Frankreich – vorgenommen. Gleichzeitig ist der Feststellungsbescheid aus dem Jahr 2016 noch wirksam. Sofern nunmehr im Jahr 2027 die tatsächliche Veräußerung erfolgt, werden die stillen Reserven bis zum Jahr 2016 nach § 17 Abs. 5 EStG besteuert, da keine Sicherheiten mehr gegeben sind und die stillen Reserven, die seit dem Zuzug im Jahr 2025 zusätzlich entstanden sind, auf Basis des § 17 Abs. 1 EStG besteuert.

Somit werden durch den Reformvorschlag auch Doppelbesteuerungsgefahren beseitigt.

Beispiel 4: Die deutsche D-GmbH verlegt ihre Geschäftsleitung nach Tschechien. Der Anteilseigner ist im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

Altes Recht

Damit ist der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG eröffnet, der eine sofortige Besteuerung der entstandenen stillen Reserven vorsieht. Die Ausnahmeregelung des § 17 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG greift nicht, da nicht der Sitz, sondern die Geschäftsleitung verlegt wurde. Somit sind die stillen Reserven sofort zu versteuern.

Reformvorschlag

Aufgrund der Verlegung der Geschäftsleitung wird das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt und § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG wird ausgelöst (Wertfeststellungsbescheid). Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert, sodass bei Wegzug kein Steuerbescheid ergeht (grün).

Beispiel 5: A ist seit mehr als 10 Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und hält 50 Prozent der Anteile an der deutschen D-GmbH (Automobilzulieferer), die 1995 aus einem steuerneutralen Formwechsel zu Buchwerten hervorgingen (§ 25 UmwStG 1995); sog. einbringungsgeborene Anteile i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995. Um wertvolle Erfahrungen im Managementbereich zu sammeln, soll er für drei bis maximal fünf Jahre in die USA gehen. Die Rückkehr nach Deutschland steht zweifelsfrei fest.

Altes Recht

Im Zusammenhang mit einbringungsgeborenen Anteilen i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 kommt es allein darauf an, ob das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995). Mithin überschneiden sich die Tatbestandsmerkmale mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG. Jedoch gehen die Vorschriften des UmwStG vor (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG). Da A wahrscheinlich in den USA ansässig wäre, stünde den USA das alleinige Besteuerungsrecht aus der Anteilsveräußerung zu (Art. 13 Abs. 5 DBA-USA).

Reformvorschlag

Gilt der Steuerpflichtige aufgrund des Wegzugs abkommensrechtlich als in den USA ansässig, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht und § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG wird ausgelöst (Wertfeststellungsbescheid). Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 EStDV gesichert, sodass bei Wegzug kein Steuerbescheid ergeht (grün).

Gemäß § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 UmwStG gilt weiterhin das alte Besteuerungsregime (keine Sperrfrist). Da § 27 UmwStG keinen Verweis auf § 6 Abs. 3 AStG enthält und auch selbst keine Rückkehroption enthält, wäre eine Entstrickungsbesteuerung wohl endgültig. Aufgrund von § 20 Abs. 6 i.V.m. 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 wäre aber eine ratierliche Steuerstundung über fünf Jahre zu gewähren. Zu einer rückwirkenden Erstattung käme es gleichwohl nicht.

Beispiel 6: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer spanischen Kapitalgesellschaft beteiligt, deren Betriebsvermögen überwiegend aus Immobilien besteht. Nach dem alten DBA-Spanien hatte Deutschland im Veräußerungsfall das alleinige Besteuerungsrecht. Nach dem neuen DBA-Spanien steht seit dem 1.1.2013 auch dem Belegenheitsstaat Spanien ein Besteuerungsrecht zu und Deutschland muss die spanische Steuer anrechnen.

Altes Recht

Der DBA-Abschluss löst eine passive Entstrickung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG aus, weil das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt wird. Nur durch die Kodifizierung und rückwirkende Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG konnte eine Sofortbesteuerung vermieden werden.

Abwandlung: Sofern der unbeschränkt Steuerpflichtige über eine Beteiligung an einer Immobilien-Kapitalgesellschaft in einem Nicht-EU/EWR-Staat verfügt, mit welchem ein DBA besteht, das ursprünglich dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zusprach, nach Revision aber nunmehr auch dem Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht zugesteht, wird der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst.

Reformvorschlag

Nach neuem Recht würde der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG ebenfalls eröffnet werden, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an der Veräußerung der Anteile beschränkt wird. Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert, sodass bei Wegzug kein Steuerbescheid ergeht (grün).

Abwandlung: Sofern der unbeschränkt Steuerpflichtige über eine Beteiligung an einer Immobilien-Kapitalgesellschaft in einem Nicht-EU/EWR-Staat verfügt, mit welchem ein DBA besteht, das ursprünglich dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zusprach, nach Revision aber nunmehr auch dem Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht zugesteht, wird der Tatbestand des § 17 Abs. 5 EStG ausgelöst.

Eine Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG wird gleichwohl nicht gewährt, da die Norm sich ausschließlich auf EU/EWR-Beteiligungen bezieht.

Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Besteuerung im Realisationszeitpunkt gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 EStDV gesichert ist, ergeht bei DBA-Abschluss kein Steuerbescheid (grün).

Beispiel 7: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer britischen Kapitalgesellschaft beteiligt, deren Betriebsvermögen überwiegend aus Immobilien besteht.

Altes Recht

Nach dem alten DBA-VK hatte Deutschland im Veräußerungsfall das alleinige Besteuerungsrecht. Nach dem neuen DBA-VK steht seit dem 1.1.2010 auch dem Belegenheitsstaat VK ein Besteuerungsrecht zu und Deutschland muss die britische Steuer anrechnen. Der DBA-Abschluss hat eine passive Entstrickung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst. Die rückwirkende Einführung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG konnte eine Sofortbesteuerung verhindern. Mit dem Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU und dem EWR könnte die Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 AStG widerrufen werden.

Reformvorschlag

Nach neuem Recht würde der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG ebenfalls eröffnet werden, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an der Veräußerung der Anteile beschränkt wird. Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert, sodass bei Wegzug kein Steuerbescheid ergeht (grün).

Beispiel 8: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist seit langem wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Er stirbt. Seine zwei Kinder sind zu gleichen Teilen Erben. Sein Sohn lebt in Deutschland, seine Tochter in den USA.

Altes Recht

Aufgrund des Erbes der Tochter wird § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG insoweit ausgelöst, als die Beteiligung der Tochter zuzurechnen ist. Die stillen Reserven sind – vorbehaltlich etwaiger Härtefälle – sofort zu versteuern.

Reformvorschlag

Nach neuem Recht würde der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG ebenfalls eröffnet werden, insoweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an der Veräußerung der Anteile beschränkt wird.

Da nach h.M. nicht die Erbin, sondern der Erblasser der Steuerpflichtige ist, gehen seine Steuerschulden auf die Erben zu gleichen Teilen über. Damit muss der Sohn die Hälfte der Steuerschulden begleichen, obwohl er in Deutschland lebt.

Der Wertfeststellungsbescheid ergeht jedoch an den Steuerpflichtigen, dem die Anteile im Wertfeststellungszeitpunkt zuzurechnen sind; also an die Tochter. Sofern die Sicherung des Steueranspruchs im Realisationszeitpunkt gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gegeben ist, ergeht ihr gegenüber auch kein Steuerbescheid (grün).

Beispiel 9: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 beteiligt ist, verzieht nach Brandenburg, Paris, London oder New York.

Altes Recht

Während der erste Fall (Brandenburg) steuerlich irrelevant bleibt, würde in den anderen drei Fällen § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG greifen. Allerdings wäre beim Wegzug nach Paris und London der Steueranspruch nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 AStG – und unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 7 AStG – bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt von Amts wegen zinslos zu stunden. Beim Wegzug nach London ist jedoch mit dem Vollzug des Brexits möglich, dass die Finanzverwaltung die Stundung nachträglich widerruft, weil das Vereinigte Königreich dann Drittstaat sein wird.

Sofern der Wegzug erst nach dem Brexit stattfinden würde, wären die Stundungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 5 AStG schon im Vorfeld nicht gegeben. Gleiches gilt für den Wegzug in die Vereinigten Staaten (Drittstaat), bei dem eine Sofortbesteuerung vorzunehmen wäre. Auf die Möglichkeit einer zeitlich befristeten Steuerstundung über fünf Jahre (§ 6 Abs. 4 AStG) bleibt hinzuweisen.

Reformvorschlag

Nach neuem Recht würde der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG bei Wegzug in ein Ausland eröffnet werden, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an der Veräußerung der Anteile beschränkt wird. Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert, sodass kein Steuerbescheid ergeht (grün), sofern er seinen Mitwirkungspflichten (§ 52 Abs. 3 EStDV) hinsichtlich der Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs nachkommt.

Beispiel 10: X ist an einer deutschen Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt. In 2016 verzog sie von Berlin nach London und ist seitdem dort ansässig. Alternativ: Sie zieht 2020 nach London.

Altes Recht

Mit dem Wegzug wurde in 2016 die Wegzugsbesteuerung ausgelöst. Allerdings gewährt § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG in EU/EWR-Fällen eine Stundung bis zum Realisationszeitpunkt. Scheidet das Vereinigte Königreich aus der EU und dem EWR aus, wird de lege lata die Stundung möglicherweise widerrufen, da § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 greifen könnte.

Würde X alternativ erst in 2020, also vermutlich nach dem Brexit, verziehen, würde die Stundung schon an § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG scheitern, sofern das Vereinigte Königreich nicht Mitglied im EWR bliebe.

Reformvorschlag

Nach neuem Recht würde der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 5 EStG ebenfalls eröffnet werden, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an der Veräußerung der Anteile beschränkt wird. Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt scheint aber gemäß § 17 Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStDV gesichert, sodass kein Steuerbescheid ergeht (grün).

Die abschließende synoptische Darstellung der zehn Beispiele kann belegen, dass der Reformvorschlag eine Vereinfachung und Systematisierung der Ent- und Verstrickungsbesteuerung im Privatvermögen zur Folge hat. Systematische Verwerfungen, die einerseits zu ökonomisch schwer nachvollziehbaren Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen führen, können, ebenso wie Steuerausfälle aufgrund von Gesetzeslücken, beseitigt werden. Zugleich ist der Reformvorschlag mit dem Verfassungs- und Europarecht abgestimmt. Damit könnte das Ampelmodell auch eine Vorlage für die Reform der Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen sein.

Anhang: Die Folgen des Brexits

I Problemstellung und mögliche Ausgestaltung des Brexits

Nachdem am 23. Juni 2016 die britischen Wähler für einen Brexit stimmten, hat am 29. März 2017 das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (im Folgenden: VK) seine Austrittsabsicht gemäß § 50 Abs. 2 Satz 1 EUV mitgeteilt. Damit macht das VK von dem gemäß Art. 50 Abs. 1 EUV jedem Mitgliedstaat zustehenden Recht, aus der Europäischen Union (EU) auszutreten, Gebrauch. Durch den Austritt des VK wird zugleich auch Gibraltar nicht mehr Mitglied der Europäischen Union sein,⁴²⁰ sodass z.B. auch etwaige Wegzugsfälle nach Gibraltar vom Brexit betroffen sein können. Keinerlei Auswirkungen ergeben sich bis zum tatsächlichen Austritt des VK mit Ablauf der Zweijahresfrist oder dem (vorherigen) Inkrafttreten des Austrittsabkommens (Art. 50 Abs. 3 EUV).⁴²¹

Folgende Szenarien sind hinsichtlich des Verhältnisses zwischen der EU und dem VK nach dessen Austritt denkbar: Einerseits kann das VK EWR-Mitglied bleiben, andererseits ist auch ein Status als reiner „Drittstaat“ möglich.⁴²² In letzterem Falle käme darüber hinaus in Betracht, Abkommen zwischen dem VK und der EU zu verhandeln,⁴²³ ähnlich dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz.⁴²⁴ Soweit indes die Möglichkeit etwaiger Freihandelsvereinbarungen diskutiert wird, ist darauf hinzuweisen, dass dem Warenhandel im Bereich der direkten Steuern i.d.R. keine Bedeutung zukommt.⁴²⁵ Da folglich solche Freihandelsvereinbarungen keine Auswirkungen auf die Ertragsbesteuerung haben, entspräche das Verhältnis des VK zur EU im Bereich der direkten Besteuerung auch bei Existenz eines solchen Abkommens dem Verhältnis zu sonstigen Drittstaaten.⁴²⁶ Insoweit ist es ohne weitere Bedeutung für die nachfolgenden Überlegungen, dass das VK den Abschluss eines Freihandelsabkommens anstrebt.⁴²⁷

- Mitgliedschaft im Europäischen Wirtschaftsraum: Da das EWR-Abkommen sowohl von der EU als auch von den Mitgliedstaaten ratifiziert wurde (Art. 129 Abs. 2, Abs. 3 EWR-Abkommen), führt der

420 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921.

421 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (922); *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182.

422 Vgl. *Linn*, IStR 2016, 557 (558); *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367; *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182 (2182 f.); *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1705 f.).

423 Vgl. auch *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705; *Höring*, DStZ 2017, 77 (78).

424 Ähnlich auch *Linn*, IStR 2016, 557 (558); *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367.

425 Vgl. nur *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.64.

426 Vgl. in diesem Sinne auch *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1706) bezüglich einer möglichen EFTA-Mitgliedschaft des VK.

427 Siehe dazu <http://www.faz.net/aktuell/brexit/offizielle-einigung-brexit-verhandlungen-beginnen-am-montag-15062648.html>.

EU-Austritt des VK nicht automatisch zu einem Ausscheiden aus dem EWR.⁴²⁸ Insoweit bedürfte es keiner weiteren Handlung des VK, um Teil des EWR zu bleiben. Da innerhalb des EWR ebenfalls die Grundfreiheiten gelten⁴²⁹ und somit die vom VK mit dem EU-Austritt angestrebte Einschränkung der Freizügigkeit natürlicher Person nicht ohne Weiteres zu realisieren wäre,⁴³⁰ kommt eine Mitgliedschaft aus Sicht des VK wohl nicht in Betracht, zumal im Rahmen einer EWR-Mitgliedschaft keine Mitentscheidungsbefugnisse eingeräumt würden.⁴³¹ Es wird daher davon ausgegangen, dass das VK mit der in Art. 127 EWR-Abkommen vorgesehenen Zwölfmonatsfrist vom EWR-Abkommen zurücktreten wird.⁴³²

- Drittstaatenstatus: Mit Austritt aus der EU wird das VK grundsätzlich zum Drittstaat.⁴³³ Vorbehaltlich des vorstehend beschriebenen Fortbestands der EWR-Zugehörigkeit zieht dies den Wegfall aller⁴³⁴ unionsrechtlich gewährten Vergünstigungen nach sich. Die Grundfreiheiten wären sodann – mit Ausnahme der auch gegenüber Drittstaaten wirkenden Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) – nicht mehr anwendbar.
- Drittstaatenstatus mit Sonderbestimmungen: Anzunehmen dürfte indes sein, dass auch in Zukunft Sonderbeziehungen zwischen der EU und dem VK bestehen werden.⁴³⁵ Dies ergibt sich bereits daraus, dass – wie z.B. im Bereich der Wegzugsbesteuerung – aufgrund der bisherigen Zugehörigkeit des VK zur EU umfangreiche politische, rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen längst existieren und es im Sinne der Wirtschaft sowohl der EU als auch und insbesondere des VK sein dürfte, den Rechtsrahmen dieser Beziehungen – soweit dies die Wahrung anderer eigener Interessen zulässt – möglichst aufrecht zu erhalten. So soll das VK z.B. an der Aushandlung eines Freihandelsabkommens interessiert sein und sich ferner – entgegen ursprünglicher Intentionen – darüber hinaus auch in Bezug auf die Freizügigkeit öffnen.⁴³⁶ In Abhängigkeit vom Umfang der jeweiligen Sonderbestimmungen könnte aus ertragsteuerlicher Sichtweise eine der EU/EWR-Mitgliedschaft vergleichbare Stellung erreicht werden.

428 Vgl. *Peykan/Hanten/Gegusch*, DB 2016, 1526.

429 Vgl. z.B. *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn. 2.32, 4.65.

430 Vgl. *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705.

431 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (922); ähnlich auch *Höring*, DStZ 2017, 77 (78).

432 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (922).

433 Vgl. *Höring*, DStZ 2017, 77 (78)

434 Richtlinien, die in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden, bleiben bestehen.

435 Vgl. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367.

436 Siehe dazu <http://www.faz.net/aktuell/brexit/offizielle-einigung-brexit-verhandlungen-beginnen-am-montag-15062648.html>.

Da nach Ablauf der zweijährigen Frist für die Austrittsverhandlungen das VK auch ohne ein bis dahin ggf. geschlossenes Abkommen aus der EU ausscheidet,⁴³⁷ hängt die steuerrechtliche Behandlung nach dem Austritt maßgeblich davon ab, welche Einigung zwischen der EU und dem VK erzielt wird. Gemäß Art. 50 Abs. 2 Satz 2 EUV handelt die EU mit dem VK in diesem Abkommen nicht nur „Einzelheiten des Austritts“ aus, sondern schließt das Abkommen, „wobei der Rahmen für die künftigen Beziehungen dieses Staates zur Union berücksichtigt wird“. Als „Einzelheiten des Abkommens“ kommen Vorkehrungen zur Abmilderung der Konsequenzen der endenden EU-Mitgliedschaft für alle Beteiligten in Betracht, insbesondere zum Schutz subjektiver Rechte Privater aus dem Primär- oder Sekundärrecht.⁴³⁸ Im Schrifttum wird angezweifelt, dass diese Zweijahresfrist eingehalten werden kann.⁴³⁹ Sollten die Verhandlungen über die künftigen Beziehungen nicht abgeschlossen werden können, wäre es insoweit wünschenswert, wenn mit Hilfe einer Übergangszeit die Absicherung bestimmter Rechtspositionen erreicht werden könnte. Zu beachten bleibt die Möglichkeit einer (jedoch einstimmig zu beschließenden) Fristverlängerung durch den Europäischen Rat im Einvernehmen mit dem betroffenen Mitgliedstaat (Art. 50 Abs. 3 EUV). Auf diese Weise würde ein abrupter, ungeordneter Austritt vermieden werden.

II Der Brexit im Lichte des § 6 AStG

1 Unionsrechtliche Bezüge in § 6 AStG

1.1 Einschränkung des Grundfreiheitschutzes

Das Unionsrecht – und mit ihm die Grundfreiheiten – gehen aufgrund des sog. „Anwendungsvorrangs“ dem nationalen Recht vor, sodass eine dem Unionsrecht widersprechende nationale Vorschrift unanwendbar ist, soweit die Kollision reicht.⁴⁴⁰ Dieser Anwendungsvorrang betrifft auch die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.⁴⁴¹ Nach bisheriger Rechtslage und bis zum endgültigen Austritt des VK bedeutet dies, dass bei einem möglichen Verstoß einer in § 6 AStG enthaltenen Regelung gegen eine Grundfreiheit das Unionsrecht zur geltungserhaltenden Reduktion dieser Regelung zwingt. Dies bedeutet, dass die Regelung insoweit keine Anwendung findet, damit der Verstoß gegen Unionsrecht abgewendet wird. § 6 AStG unterliegt also – auch wenn dies nicht explizit im Gesetz formuliert ist – überall dort unionsrechtlichen Einflüssen, wo es Konflikte mit bestehendem Primär- und Sekundärrecht gibt.

437 Vgl. *Calliess*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 50 EUV Rn. 5; *Cloer/Holle*, FR 2016, 921; *Peykan/Hanten/Gegusch*, DB 2016, 1526.

438 Vgl. *Dörr*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 50 EUV Rn. 29.

439 Vgl. *Linn*, IStR 2016, 557 (558).

440 Vgl. EuGH v. 17.12.1970, C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft, ECLI:EU:C:1970:114, Rn. 3; v. 6.3.1978, C-106/77, Simmenthal, ECLI:EU:C:1978:49, Rn. 17/18. Umfassend auch *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 4.18 ff. m.w.N.

441 Dies in Bezug auf die Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG in Drittstaatenfällen andeutend, jedoch aufgrund der – in Folge der nach der alten Rechtslage noch zu bejahenden Verdrängung durch die Niederlassungsfreiheit – negierten Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ablehnend BFH v. 25.8.2009 – I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047.

Der Austritt des VK führt zunächst zur Unanwendbarkeit des europäischen Primär- und Sekundärrechts.⁴⁴² Vorbehaltlich einer andauernden Zugehörigkeit des VK zum EWR oder eines zu verhandelnden Freizügigkeitsabkommens würde im Verhältnis zum VK als Drittstaat grundsätzlich nur noch die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung finden,⁴⁴³ womit eine signifikante Einschränkung des Grundfreiheitsschutzes verbunden wäre.⁴⁴⁴

Nach hier vertretener Auffassung sollte die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit im Bereich der Wegzugsbesteuerung indes zu bejahen sein.⁴⁴⁵ Auch die Möglichkeit der Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit durch andere Grundfreiheiten⁴⁴⁶ – insbesondere durch die Niederlassungsfreiheit – in Drittstaatsverhalten besteht u.E. im Bereich der Wegzugsbesteuerung i.S. des § 6 AStG nicht.⁴⁴⁷ Dies ist darauf zurückzuführen, dass der EuGH über die Anwendbarkeit der einschlägigen Grundfreiheit im Drittstaatenfall unter Berücksichtigung des „Gegenstands“ der einschlägigen Regelung entscheidet.⁴⁴⁸ Ob darüber hinaus tatsächlich – also im konkreten Sachverhalt – eine sog. „Kontrollbeteiligung“ gehalten wird, ist dagegen unerheblich.⁴⁴⁹ Dabei kann sich der „Gegenstand“ einer Norm auf den „objektiven Anwendungsbereich“ oder aber auf den „subjektiven Zweck“ einer Norm beziehen.⁴⁵⁰ Im Fall des § 6 AStG, aufgrund der Beteiligungsschwelle von ein Prozent in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, sollen weder objektiv nur Kontrollbeteiligungen erfasst noch subjektiv auf Niederlassungsvorgänge abgestellt werden. Mithin kommt es im Rahmen des § 6 AStG nicht zu einer Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit. § 6 AStG fällt auch nicht unter den Bestandsschutz des Art. 64 Abs. 1 AEUV.⁴⁵¹

442 Vgl. *Linn*, IStR 2016, 557 (558); *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1367 f.); *Peykan/Hanten/Gegusch*, DB 2016, 1526; *Höring*, DStZ 2017, 77 (78).

443 Die Amtshilfe und die Beitreibung wären gesichert.

444 Vgl. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367.

445 Ebenso *Wassermeyer*, GmbHR 2004, 613 (615); *Bron*, IStR 2006, 296 (300) jeweils m.w.N.

446 Vgl. etwa EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707; v. 10.4.2014 – C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, ECLI:EU:C:2014:249 gegen die Verdrängung durch die Niederlassungsfreiheit. Siehe auch dazu jüngst *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (757 ff.).

447 Anders noch zur alten Rechtslage und einer Beteiligungshöhe von 25 % gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG BFH v. 25.8.2009 – I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047.

448 Siehe nur EuGH v. 10.5.2007 – C-492/05, *Lasertec*, ECLI:EU:C:2007:273, Rn. 19; v. 10.4.2014 – C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, ECLI:EU:C:2014:249, Rn. 25; v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 17.

449 Vgl. *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (757).

450 *Schön*, in: FS Roth, 2015, 551 (578).

451 Vgl. *Bron*, IStR 2006, 296 (301).

Folgt man der hier vertretenen Auffassung hinsichtlich der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit, so sollte ein Brexit für die Zukunft zu keinen wesentlichen grundfreiheitlichen Änderungen führen. Dies folgt daraus, dass der Prüfmaßstab der Grundfreiheiten grundsätzlich identisch ist und somit die Prüfung der Wegzugsbesteuerung am Maßstab der Niederlassungsfreiheit zum gleichen Ergebnis führen dürfte, wie deren Prüfung am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH in einem – zukünftig ggf. auch gegenüber dem VK bestehenden – Drittstaatsverhältnis einen anderen rechtlichen Rahmen als möglich ansieht,⁴⁵² z.B. weil die Amtshilfe und die Beitreibung nicht bereits aufgrund umzusetzender Sekundärrechtsakte in der EU vorausgesetzt werden können. Zusätzlich wird im Schrifttum über einen weiteren Typisierungsumfang gegenüber Drittstaatsverhältnissen diskutiert, mit dem eine erhöhte Nachweispflicht verbunden wäre.⁴⁵³ Überdies könnte auch innerhalb von Drittstaatenkonstellationen danach differenziert werden, ob der betreffende Staat einen schädlichen Steuerwettbewerb betreibt oder nicht.⁴⁵⁴ Im Verhältnis zum VK dürften sich hieraus indes keinerlei Auswirkungen ergeben, weil nach Art. 28 des DBA-UK sowohl die Amtshilfe als auch die Beitreibung gewährleistet sind. Solche bilateralen Regelungen stehen den auf Basis der Amtshilfe- oder Beitreibungsrichtlinie ergangenen Regelungen gleich.⁴⁵⁵

Den vorstehenden Ausführungen kann indes entgegengehalten werden, sie widersprächen der (noch) geltenden Rechtsprechung von EuGH und BFH. Nach Auffassung des EuGH betrifft die bloße Wohnsitzverlagerung nicht den „Kapitalverkehr“.⁴⁵⁶ Dem folgend wird die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit abgelehnt. Auch der BFH sah die Kapitalverkehrsfreiheit als nicht anwendbar an; allerdings stützte der I. Senat dies (auch) auf eine Verdrängung der Niederlassungsfreiheit.⁴⁵⁷ Da der dieser Entscheidung zugrundeliegende § 17 Abs. 1 EStG noch auf eine Beteiligungshöhe von 25 Prozent – mithin auf eine Kontrollbeteiligung – abstellte, lässt sich daraus für die geltende Rechtslage nicht viel ableiten. Folgt man der Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und verneint die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen des Wegzugs, wäre kein grundfreiheitlicher

452 Der Gerichtshof hatte im Verhältnis zu Drittstaaten eine Beschränkung des Kapitalverkehrs aus Gründen gerechtfertigt anerkannt, die innerhalb des Binnenmarkts diese Beschränkung nicht legitimieren würden; z.B. EuGH v. 18. 12. 2007 – C-101/05, A, EU:C:2007:804, Rn. 36 f.; v. 23.4.2008 – C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, EU:C:2008:239, Rn. 93.

453 Vgl. *M. Lang/Lüdicke/Reich* IStR 2008, 709 (711 ff.); *Kotthaus*, Binnenmarktrecht und externe Kapitalverkehrsfreiheit, 2012, S. 168 f.; *Smit*, EC Tax Review 2012, 233 (242 f.).

454 Siehe auch BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14, BFH/NV 2017, 636 und dort mit dem Verweis auf *Schön*, IStR-Beihefter 2013 zu Heft 6, 3 (21 f.); ders., JbFSt 2013/2014, S. 85 (94 ff.).

455 Vgl. EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249.

456 Vgl. z.B. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Lasteyrie du Saillant, EuZW 2004, 273.

457 Vgl. BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 558; ebenso für die Niederlassungsfreiheit BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl II 2009, 524; v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047.

Schutz im Anwendungsbereich von § 6 AStG mehr gegeben.⁴⁵⁸ Gleichwohl sollte in einem solchen Fall der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit zumindest partiell eröffnet sein, weil zumindest sowohl die in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG als auch die in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG genannten Einbringungsfälle unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen dürften.⁴⁵⁹

1.2 EU/EWR-Bezüge im Rahmen der Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG

Konkrete unionsrechtliche Anknüpfungspunkte finden sich in § 6 Abs. 5 AStG, der eine unmittelbare Reaktion auf die durch die EuGH-Rechtsprechung eingeführte Stundungsregelung normiert und an folgenden Stellen einen speziellen EU/EWR-Bezug aufweist:

- In Abs. 5 Satz 1 AStG wird gefordert, dass der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines EU/EWR-Mitgliedstaates ist und nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland in einem EU/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig wird.
- In Abs. 5 Satz 3 wird die Anwendung der Stundung gemäß den Sätzen 1 und 2 auch auf die Ersatztatbestände erweitert, vorausgesetzt dass
 - im Falle des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 der Rechtsnachfolger in einem EU/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist,
 - im Falle des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 der Steuerpflichtige in einem EU/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist,
 - im Falle des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 die Anteile in einen Betrieb bzw. in eine Betriebsstätte in einem EU/EWR-Staat eingelegt werden,
 - im Falle des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Anteile an einer in einem EU/EWR-Staat ansässigen Gesellschaft gehalten werden.
- Gemäß Abs. 5 Satz 4 kommt einem EU/EWR-Bezug im Rahmen der Widerrufung der Stundung insoweit Bedeutung zu, als
 - gemäß Satz 4 Nr. 2 der Übergang der Anteile auf eine weder in Deutschland noch in einem EU/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Person zum Widerruf der Stundung führt,
 - ein Widerruf der Stundung auch dann erfolgt, wenn für den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger keine Steuerpflicht nach Satz 1 – also keine unbeschränkte Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat – mehr besteht.

458 Vgl. auch zur Diskussion bereits *Bron*, IStR 2006, 296 (297 ff.).

459 Siehe z.B. EuGH v. 23.2.2006 – C-513/03, van Hilten, ECLI:EU:C:2006:131.

1.2.1 Problem: Stundungen bei künftigen Entstrickungen

Die ohnehin schon problembehaftete Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 AStG kann im Verhältnis zum VK⁴⁶⁰ in zukünftigen – d.h. nach Austritt des VK aus der EU erfolgenden – Wegzugsfällen tatbestandlich unstreitig nicht mehr gewährt werden.⁴⁶¹

Etwas anderes würde offensichtlich nur dann gelten, wenn das VK zum EWR gehören würde, weil dann weiterhin die Grundfreiheiten gelten und § 6 Abs. 5 AStG bereits vom Wortlaut anwendbar bliebe. Ebenfalls bestünde die Möglichkeit, die Stundung bei Abschluss eines Zusatzabkommens zu ermöglichen. So wird im Verhältnis zur Schweiz, bei dem gemäß dem Freizügigkeitsabkommen⁴⁶² für Steuerpflichtige Rechte bestehen, die der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit für natürliche Personen entsprechen,⁴⁶³ eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 6 Abs. 5 AStG diskutiert⁴⁶⁴ und auch vom BFH⁴⁶⁵ für möglich gehalten.

1.2.2 Problem: Bestehende Stundungen

Offen, und wesentlich komplexer, ist darüber hinaus die Frage, ob sich der Brexit auf Altfälle der Wegzugsbesteuerung auswirken kann. Diskutabel sind in diesem Zusammenhang vorrangig die nach § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG erforderliche EU/EWR-Staatsangehörigkeit sowie die erforderliche Steuerpflicht bzw. Belegenheit⁴⁶⁶ in einem EU/EWR-Staat, welche wiederum auch im Rahmen des Widerrufstatbestands in § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 AStG bedeutsam ist.

460 Vgl. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1371) zur Problematik bei der Remittance Base Regel.

461 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926); *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182 (2186); *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (480); *Peykan/Hanten/Gegusch*, DB 2016, 1526 (1527 f.); *Höring*, DStZ 2017, 77 (79).

462 Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EG v. 21. 6. 1999, ABLEG 2002 Nr. L 114, 6, BGBl II 2001, 811.

463 Vgl. *Spies*, StuW 2017, 48 (50 f.) mit dem Hinweis, dass zwar die Freizügigkeitsrechte für Arbeitnehmer und selbständig Tätige nach dem Freizügigkeitsabkommen denen des AEUV entsprechen, die Dienstleistungsfreiheit und die allgemeine Freizügigkeitsrecht jedoch hinter diesen Rechten und denen des AEUV zurückbleiben.

464 Vgl. *Schönfeld*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 29; *Elicker*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 6 AStG Rn. 85; *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, 2009, § 6 AStG Rn. 494; *Häck*, IStR 2011, 797; *Gropp*, in: *Lademann*, AStG, 2. Aufl. 2015, § 6 Rn. 78; bejahend auch *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 21.

465 Siehe im Ergebnis aber offen gelassen BFH v. 25.8.2009 – I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047: könnte auch für § 6 AStG einschlägig sein.

466 Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AStG müssen die Anteile in einen EU/EWR- Betrieb bzw. einer EU/EWR-Betriebsstätte verhaftet sein bzw. muss es sich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG um Anteile einer EU/EWR-Kapitalgesellschaft handeln.

1.2.2.1 *Verlust der EU/EWR-Staatsangehörigkeit*

Das Erfordernis einer EU/EWR-Staatsangehörigkeit erklärt sich vor dem Hintergrund des persönlichen Anwendungsbereichs der Niederlassungs- und Arbeitnehmerfreizügigkeit, die jeweils nur für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten gelten. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, eine Stundung sei zu widerrufen, sofern die Staatsangehörigkeit während des Stundungszeitraums entfalle.⁴⁶⁷ Diese Auffassung erscheint vor dem Hintergrund des Zwecks der Widerrufstatbestände, den endgültigen Verlust an deutschem Steueraufkommen zu verhindern,⁴⁶⁸ nicht zwingend. Denn es erschließt sich nicht, inwiefern der bloße Wegfall der Staatsangehörigkeit negativ auf die Sicherung des deutschen Steueraufkommens wirken sollte. So könnte auch gegen eine Relevanz der Staatsangehörigkeit sprechen, dass der Gesetzgeber im Widerrufstatbestand in § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 AStG nur auf die Steuerpflicht i. S. d. Satzes 1 abstellt und mithin wohl bewusst nicht auf die Staatsangehörigkeit.⁴⁶⁹ Würde sich dagegen bereits aus § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG ergeben, dass bei Wegfall der Stundungsgewährungsvoraussetzung eine Stundung zu widerrufen ist, spräche dies wohl dafür, den Widerrufstatbestand in Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 als rein deklaratorisch anzusehen. Dies kann nicht überzeugen. Gegen einen Widerruf bei späterem Verlust der Staatsangehörigkeit spricht auch, dass der Steuerpflichtige (nur) im Wegzugszeitpunkt von der jeweiligen Grundfreiheit Gebrauch macht und folglich (nur) dieser Zeitpunkt für das Vorliegen einer EU/EWR-Staatsangehörigkeit relevant sein sollte.⁴⁷⁰

Der Wegfall der EU/EWR-Staatsbürgerschaft mit Vollzug des Brexits sollte u.E. also nicht zum Widerruf einer bereits gewährten Steuerstundung führen.

1.2.2.2 *[Dauerhafte] Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat?*

Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG ist die Stundung nur zu gewähren, wenn in einem anderen EU/EWR-Staat eine der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht besteht. Gemäß Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 kommt es zum Widerruf der Stundung, wenn diese Steuerpflicht endet. Der Sinn dieses Tatbestandsmerkmals im Rahmen der Stundungsgewährung wird als „unklar“ bezeichnet.⁴⁷¹ Die Stundungswiderrufsregelung soll im Wesentlichen den Weiterzug in Drittstaaten erfassen.⁴⁷² Hieraus ließe

467 Vgl. *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 247; *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 206; *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 185.

468 Vgl. *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 265; *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 203.

469 In diesem Sinne auch *Hecht/Gallert*, BB 2009, 2396 (2398).

470 Vgl. *Hecht/Gallert*, BB 2009, 2396 (2398); *Hecht*, in: *Fuhrmann*, AStG, § 6 AStG Rn. 54.

471 *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 211; ähnlich *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 492.

472 Vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 516; *Hecht*, in: *Fuhrmann*, AStG, § 6 AStG Rn. 66.

sich der Zweck ableiten, bei Weiterzug in einen Drittstaat – aufgrund des fehlenden Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten – keine im Binnenmarkt zu gewährenden Abmilderungen mehr gewähren zu wollen. Gleichzeitig ließe sich diese Voraussetzung ggf. im Zusammenspiel mit Satz 2 erklären, der als Stundungsvoraussetzung die gewährleistete Amtshilfe und Beitreibung normiert. Bei fehlender Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat dürften auch praktische Probleme bei der Beitreibung unter Zuhilfenahme der Leistungen dieses Staates bestehen.

Im Schrifttum wird die auf den Wortlaut der Norm gestützte Auffassung vertreten, § 6 Abs. 5 AStG Satz 4 Nr. 4 stelle auf ein aktives Tun des Steuerpflichtigen in Form der „Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts“ ab.⁴⁷³ Sähe man das Telos der Norm⁴⁷⁴ darin, einen solchen weiteren Wegzug von der Stundungsbegünstigung auszunehmen, so könnte vor dem Hintergrund des Kriteriums der „Steuerpflicht“ im Zuzugsstaat innerhalb von EU/EWR diese Auffassung auch teleologisch gestützt werden.⁴⁷⁵ Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen findet beim Brexit indes nicht statt.⁴⁷⁶ Interpretiert man das Gesetz insoweit am Wortlaut und Zweck, so kommt eine Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 AStG nicht in Betracht.⁴⁷⁷ Die Tatsache, dass der Gesetzgeber auf Tatbestandsebene in § 6 Abs. 1 AStG eine allgemeine Auffangklausel geschaffen hat, im Widerrufstatbestand (§ 6 Abs. 5 AStG) dagegen nicht, könnte insoweit ebenfalls für eine bewusste Differenzierung sprechen.⁴⁷⁸

Im Rahmen der Wortlautauslegung könnte ferner auch berücksichtigt werden, dass andere Gesetzesvorschriften mit vergleichbarem Ziel ihrer Formulierung nach auch ein durch staatliches Handeln ausgelöstes Ereignis wie den Brexit erfassen könnten. Hinzuweisen ist diesbezüglich auf die Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen, für die in EU-Fällen nach § 4g EStG ein Ausgleichsposten gebildet werden kann. Gemäß § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG ist der Ausgleichsposten in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen, „wenn das als entnommen geltende Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet“. Aufgrund dieses „weiten Gesetzeswortlauts“ wird man durchaus vertreten können, dass eine Auflösung des Ausgleichspostens – unter sofortiger Aufdeckung der stillen

473 So *Boller/Euchner/Schmidt*, in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 445; *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1706); ähnlich *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (480); *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, 3. Aufl. 2017, § 6 AStG Rn. 66: Gesetzesänderungen lösen keinen Stundungswiderruf aus.

474 Siehe aber nächsten Absatz.

475 A. A. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926).

476 Vgl. *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926); *Dorn/Schwarz*, NWB 2016, 2182 (2186); *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (480).

477 Vgl. insoweit auch *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 280, die eine Anwendung dieser Widerrufsvorschrift in anderen Fällen nach dem „insoweit eindeutigen Wortlaut“ ablehnen; mit einem ähnlichen Verständnis des Wortlauts wohl auch *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 248; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 221.

478 Vgl. *Linn*, IStR 2016, 557 (561).

Reserven – auch durch einen EU-Austritt des entsprechenden Staates erfolgen kann.⁴⁷⁹ Die Differenzierungen in den beiden vergleichbaren Gesetzeswortlauten könnten bei wortlautgetreuer Auslegung den Befund stärken, der Wortlaut stelle bewusst nicht auf solche Vorgänge ab, die in einem staatlichen Handeln liegen; also zumindest auf keiner aktiven Handlung des Steuerpflichtigen beruhen. Eine Gesetzesanalogie für Fälle des Brexit scheidet dann aus.⁴⁸⁰ Der Möglichkeit einer Gesetzesanalogie könnte indes dafürzuhalten sein, dass der Gesetzgeber einen EU-Austritt eines Mitgliedstaates wohl schlicht nicht für möglich hielt.⁴⁸¹ So wurde z.B. die in Art. 50 EUV enthaltene Möglichkeit eines EU-Austritts erst durch den Vertrag von Lissabon⁴⁸² in europäisches Primärrecht aufgenommen und dadurch ein – vornehmlich in der Europarechtswissenschaft – anhaltender Meinungsstreit über die Möglichkeit eines einseitigen und einvernehmlichen Austritts beendet.⁴⁸³ Bei Einführung der Stundungsregelung im Jahr 2006⁴⁸⁴ war somit die Möglichkeit eines EU-Austritts europarechtlich noch gar nicht normativ verankert.

Dagegen könnte man der Auslegung, der Widerruf der Stundung setze ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen voraus, vor dem Hintergrund eines anders verstandenen Telos der Norm kritisch entgegnetreten.⁴⁸⁵ Als Zweck der Widerrufsmöglichkeit wird angesehen, eine sachlich nicht gebotene Besserstellung gegenüber dem Inlandsfall und den endgültigen Verlust an deutschem Steueraufkommen zu verhindern.⁴⁸⁶ Dieser Zweck ergibt sich eindeutig aus § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG, dem zufolge die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Zuzugsstaat Voraussetzungen für die Stundung sind. Sowohl die Amtshilfe als auch die Beitreibung sind Verfahren, deren Erforderlichkeit sich aus der aufgeschobenen Besteuerung erst in einem späteren (Realisations-)Zeitpunkt ergibt. Dass diese beiden Verfahren (auch) im Wegzugszeitpunkt gewährleistet sind, erscheint zwar nach dem Gesetzeswortlaut zwingend, es liegt jedoch auf der Hand, dass beide Verfahren in einem zukünftigen Zeitraum benötigt werden, um etwaige Realisationstatbestände durch den Steuerpflichtigen nachverfolgen und eine dann zu erhebende Steuer betreiben zu können. Folgerichtig finden sich im Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG auch keinerlei

479 Vgl. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1368); im Ergebnis offenbar ebenso *Höring*, DStZ 2017, 77 (79).

480 Dafür *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1706), die dieses Ergebnis für „sachgerecht“ halten.

481 *Linn*, IStR 2016, 557 (561); ähnlich *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 221: an ähnliches oder anderes Merkmal hat der „Gesetzgeber offenbar nicht gedacht“.

482 Der Vertrag von Lissabon wurde am 13.12.2007 unterzeichnet und trat zum 1.12.2009 in Kraft.

483 Vgl. *Calliess*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Art. 50 EUV Rn. 1 f.; *Dörr*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 50 EUV Rn. 2 f.; *Becker*, in: *Schwarze/Becker/Hatje/Schoo*, EU-Kommentar, Art. 50 EUV Rn. 1.

484 BGBl. I 2006, 2803 f.

485 Ähnlich auch *Cloer/Holle*, FR 2016, 921 (926).

486 Vgl. *Strunk/Kaminski*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 265; *Möller-Gosoge*, in: *Haase*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 203.

Anzeichen dafür, auf eine zeitpunktbezogene Betrachtung abzustellen. Es erschließt sich vor diesem Hintergrund auch keineswegs, weshalb § 6 Abs. 5 AStG im Allgemeinen auf eine „Zeitpunktbetrachtung“ abstellen sollte.⁴⁸⁷ Vielmehr scheint sich aufgrund des Zwecks des Regelungskonzepts, die Stundung nur bei hinreichend gesicherter späterer Steuererhebung und -beitreibung zu gewähren, eine zeitraumbezogene Betrachtung aufzudrängen.⁴⁸⁸

Sofern eine zeitraumbezogene Betrachtung angezeigt wäre, fehlt es nach dem Austritt aus der EU ohne einen Verbleib im EWR an dem Kriterium der Steuerpflicht innerhalb der EU/EWR. Folglich wäre eine gewährte Steuerstundung nach § 6 Abs. 5 AStG zu widerrufen. Dies würde dann durch § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 4 AStG bestätigt. Zusätzlich wären auch die Voraussetzungen der Ersatztatbestände in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 und 4 AStG zu hinterfragen. Das eingebrachte Vermögen (Nr. 3) bzw. vormalige EU/EWR-Kapitalgesellschaftsanteile (Nr. 4) wären nach dem Brexit nicht mehr gegeben. Mithin führte eine Übertragung der vorstehenden zeitraumbezogenen Betrachtung dazu, dass auch in diesen Fällen ein Widerruf zwingend erfolgen müsste.

Schließlich ist dieses Problemfeld auch auf Sachverhalte des § 17 Abs. 5 EStG übertragbar: Die Vorschrift normiert die Besteuerung der Anteilseigner für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft ihren (statutarischen) Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt. Sofern mit dieser Verlegung der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile korrespondiert,⁴⁸⁹ steht dies einer Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleich.⁴⁹⁰ Diese Rechtsfolge tritt ausnahmsweise aber dann nicht ein, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz identitätswahrend in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt. Folge dessen ist eine aufgeschobene Besteuerung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Gewinnrealisation; unbeschadet abweichender DBA-Bestimmungen (§ 17 Abs. 5 S. 2 und 3 EStG).⁴⁹¹ Für das Brexit-Szenario würde aber die Voraussetzung der Sitzverlegung innerhalb der EU bzw. des EWR nicht mehr gegeben sein, weshalb bei angezeigter zeitraumbezogener Betrachtung kein Besteuerungsaufschub mehr zulässig wäre. Es droht nach dem Brexit also ein sofortiger Besteuerungszugriff nach § 17 Abs. 5 EStG,

487 So aber *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 (1706); in Bezug auf die Staatsangehörigkeit auch *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 54.

488 So auch in Bezug auf die Staatsangehörigkeit *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baunhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 209; *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 247.

489 Siehe *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1486); *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (767).

490 Siehe *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 351; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 17 Rn. 143; *Vogt*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 EStG Rn. 894.

491 Vgl. *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baunhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 Rn. 101. Gleiches sollte demnach gelten, wenn neben dem (statutarischen) Sitz auch die Geschäftsleitung verlegt wird; siehe *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (166 f.).

obwohl allein durch die Sitzverlegung – und ohne aktives Zutun des Steuerpflichtigen – das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt würde.

1.2.2.3 *Alternative Auffassung:
Widerruf der Stundung auf Basis des § 131 Abs. 2 AO*

Lösen lassen könnte sich der vorstehend dargestellte Konflikt durch eine vermittelnde Ansicht. Zwar wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, der Widerruf der Stundung werde in § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG abschließend geregelt.⁴⁹² Doch ist diese Aussage schon deshalb nicht zwingend, weil auch § 6 Abs. 7 Satz 5 AStG für den Fall einer Verletzung der Mitwirkungspflichten die Möglichkeit eines Widerrufs der Stundung vorsieht.

Der Widerruf eines rechtmäßigen begünstigenden Verwaltungsakts – zu dem auch ein Stundungsbescheid zählt – ist dagegen allgemein in § 131 Abs. 2 AO geregelt. Die in § 131 AO enthaltenen Regelungen sollen es der Finanzbehörde ermöglichen, ihre bisherige und fortwirkende Entscheidung unter Berücksichtigung neuer tatsächlicher Verhältnisse zu überprüfen.⁴⁹³ Die dortige Aufzählung der Möglichkeiten des Widerrufs ist tatsächlich abschließend.⁴⁹⁴ Bei Vorliegen eines Widerrufsgrunds gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG hat das Finanzamt den Stundungsbescheid nach § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO zu widerrufen.⁴⁹⁵ Wird ein solcher Widerrufstatbestand im Falle des Brexit – z.B. aufgrund der oben dargestellten, am Wortlaut orientierten Auslegung – verneint, so bleibt zwar § 131 Abs. 2 Nr. 1 1. Alt. AO unanwendbar, ohne dass dadurch indes die anderen Widerrufstatbestände des § 131 Abs. 2 AO beeinträchtigt würden. Unterstellt man, dass der Gesetzgeber von einem solchen Verständnis ausging, so erweisen sich die oben dargestellten Auslegungsdifferenzen als wenig bedeutsam, weil die Finanzverwaltung den Widerruf nicht zwingend auf § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO stützen muss, sondern auch die anderen Widerrufstatbestände des § 131 Abs. 2 AO heranziehen könnte. Mithin sollte ein Widerruf auf Basis des § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO auch nicht im Wege der Gesetzesanalogie erfolgen, weil die erforderliche Regelungslücke nicht vorliegt; denn § 131 Abs. 2 AO bleibt weiterhin prüfbar.

Im Fall des Brexits sind die Voraussetzungen des § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO näher zu prüfen.⁴⁹⁶ Demnach kann ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt widerrufen werden, „wenn die Finanzbehörde auf Grund nachträglich eingetretener Tatsachen berechtigt wäre, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen, und

492 So *Boller/Euchner/Schmidt*, in: Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 436; *Elicker*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 AStG Rn. 8; *Demleitner*, SteuK 2016, 478 (480).

493 Vgl. *Rüsken*, in: Klein, AO, § 131 AO Rn. 1.

494 Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 131 AO Rn. 6; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 131 AO Rn. 12; *von Wedelstädt*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 131 AO Rn. 7; *Intemann*, in: Koenig, AO, § 131 AO Rn. 13; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 16; *Horstick*, in: stotax eKommentar AO, § 131 Rn. 7.

495 Vgl. *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 224; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, § 6 Rn. 62.

496 Vgl. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 (1371).

wenn ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet würde.“ Die dort genannten Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.⁴⁹⁷ Hauptanwendungsfall dieser Vorschrift ist die Stundung von Steuern.⁴⁹⁸

Die Norm setzt zunächst voraus, dass sich Tatsachen des der Stundungsentscheidung zugrunde liegenden Sachverhalts ändern.⁴⁹⁹ Die Tatsachen müssen folglich nachträglich eintreten, dürfen also bei Erlass des Verwaltungsakts noch nicht bestanden, aber erst nachträglich bekannt geworden sein.⁵⁰⁰ Ferner müssen nämliche Tatsachen entscheidungserheblich sein,⁵⁰¹ weshalb die Finanzbehörde unter Berücksichtigung dieser Tatsachen berechtigt sein müsste, die Stundung nicht mehr zu gewähren.⁵⁰² Da im Rahmen des § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO unbedeutend ist, wer die Tatsache herbeigeführt hat,⁵⁰³ können auch aus dem Brexit resultierende Sachverhaltsänderungen als Tatsachen in Frage kommen. Als entscheidungserhebliche Änderungen des Sachverhalts kommen insoweit insbesondere das Entfallen der EU/EWR-Staatsangehörigkeit sowie der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat bzw. die fehlende Belegenheit des Vermögens dort in Frage. Da das DBA-UK sowohl über eine Amtshilfe- als auch über eine Beitreibungsklausel verfügt,⁵⁰⁴ ergeben sich hinsichtlich der Voraussetzung des § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG (gewährleistete Amtshilfe und Beitreibung) aus dem Brexit gleichwohl keine entscheidungserheblichen neuen Tatsachen.

Zusätzlich muss für die Zulässigkeit eines Widerrufs der Stundung nach § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO eine Gefährdung des öffentlichen Interesses für den Fall der Aufrechterhaltung des Verwaltungsakts gegeben sein. Diese Voraussetzung dient dem Schutz des Steuerpflichtigen, welcher durch die nachträglich eintretenden Tatsachen unvorhergesehen betroffen wird und daher nicht grundsätzlich mit einem Widerruf konfrontiert werden soll.⁵⁰⁵ Eine Gefährdung des öffentlichen Interesses ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige gegenüber Dritten bevorzugt würde.⁵⁰⁶ In Stundungsfällen ist das öffentliche Interesse dann gefährdet, wenn die Gefahr besteht, die gesetzlich entstandene Steuer ohne den Widerruf nicht oder

497 Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 131 AO Rn. 26; von Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 131 AO Rn. 14.

498 Vgl. Intemann, in: Koenig, AO, § 131 AO Rn. 22; ähnlich Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 47.

499 Vgl. Intemann, in: Koenig, AO, § 131 AO Rn. 23.

500 Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 131 AO Rn. 22; Rüsken, in: Klein, AO, § 131 AO Rn. 11.

501 Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 131 AO Rn. 9; von Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 131 AO Rn. 16; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 39.

502 Vgl. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 44: Kausalbeziehung zwischen veränderten Tatsachen und Widerruf ist erforderlich.

503 Vgl. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 41.

504 Vgl. Art. 27 und 28 DBA-UK.

505 Vgl. von Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 131 AO Rn. 18; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 131 AO Rn. 45.

506 Vgl. von Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 131 AO Rn. 18; Intemann, in: Koenig, AO, § 131 AO Rn. 24.

nicht vollständig erheben zu können.⁵⁰⁷ Letztere Möglichkeit ist im Fall des Brexits bezüglich der oben dargestellten – geänderten – Tatsachen zu prüfen. In Bezug auf das Entfallen der Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Staats lässt sich keine Gefährdung der Steuererhebung ausmachen. Auch das Kriterium der wegfallenden Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat lässt im Verhältnis zum VK auf keine Gefährdung des Steueraufkommens schließen, weil auch bei Drittstaatenstatus des VK das einschlägige DBA die Amtshilfe und Beitreibung gewährleistet.

Im Ergebnis dürfte der Brexit – folgt man der vorstehenden Sichtweise – somit nicht zu einem Widerruf der Stundung führen; weder auf Grundlage des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG i.V.m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO noch auf Basis des § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO. Die Annahme einer Regelungslücke erscheint hier nicht zwingend, weil eben nach den Grundsätzen des § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO keine Gefährdung der Steuer vorliegt.

Im Gegensatz zu § 6 AStG wurde im Rahmen der Ausnahmeregelung des § 17 Abs. 5 S. 2 EStG kein begünstigender Verwaltungsakt erlassen, weshalb hier ein möglicher Widerruf nicht zur Disposition steht.

2 Lösungsalternativen

Vorzugswürdig erschiene es, wenn eine Lösung für Problemstellungen auch im Bereich der direkten Steuern im Rahmen der Austrittsverhandlungen gefunden und in das Austrittsabkommen bzw. in Folgeabkommen verhandelt würde. Sollte dies indes nicht der Fall sein, sondern stattdessen das VK zum Drittstaat werden, ist es ebenfalls denkbar, Lösungsalternativen auf uni- oder bilateraler Ebene zu suchen.

2.1 Bilaterale Lösung

Dass der Abschluss oder die Änderung eines DBA eine (passive) steuerliche Entstrickung auslösen kann, ist keine neue Erkenntnis. Allerdings wurde lediglich im DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein hierfür explizit in Tz. 4 (zu Art. 13) des Protokolls eine Entstrickungsregel kodifiziert. Hier werden Entstrickungen nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG, die allein durch das Inkrafttreten des Abkommens ausgelöst werden, faktisch dem § 4g EStG gleichgestellt. Im Ergebnis wird die Stundung nach § 4g EStG, die grundsätzlich nur für EU-Fälle gilt, auf diesen einen Fall der passiven Entstrickung durch DBA-Abschluss mit einem EWR-Staat ausgeweitet.

Eine vergleichbare Lösung scheint für Fälle einer passiven Entstrickung aufgrund des Brexits denkbar und sollte im Interesse beider Vertragsstaaten liegen.⁵⁰⁸ Praktisch könnte dies auf Basis eines

507 Vgl. *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 131 AO Rn. 9; ähnlich *Rüsken*, in: Klein, AO, § 131 AO Rn. 11: Zum öffentlichen Interesse gehört jedenfalls der möglichst wirkungsvolle Vollzug der Steuergesetze.

508 Siehe auch *Lüdicke*, in: Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012, 2012, 49 (71 ff.), der entsprechende Regelungen auch für DBA mit Drittstaaten fordert, um die Problematik einer passiven Entstrickung durch Erstabschluss eines DBA zu vermeiden.

Revisionsprotokolls nachverhandelt werden. Dieses müsste regeln, dass kein Widerruf einer gewährten Stundung allein aufgrund des Brexits erfolgt. Es könnte darüber hinaus auch die Gleichstellung mit EU/EWR-Sachverhalten im Rahmen der Gewährung der Stundungen nach § 6 Abs. 5 AStG, § 17 Abs. 5 EStG sowie § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG für Entstrickungen, die nach dem Brexit erfolgen, regeln.

2.2 Unilaterale Lösungen

Auf unilateraler Ebene könnte – als „kleine Lösung“ – ein Übergangsgesetz geschaffen werden, um steuer auslösende Folgen des Brexits abzumildern. Diese kleine Lösung hätte den Vorteil, dass sie schnell und ohne Abstimmung mit dem Vereinigten Königreich umsetzbar wäre. Dem ständen jedoch grundlegende Nachteile gegenüber. Hier sei insbesondere genannt, dass die Entstrickungsbesteuerung wieder nur symptomatisch und somit unsystematisch ergänzt würde. Zudem müsste eine steuerliche Begünstigung einer beihilferechtlichen Prüfung Stand halten.

Besser wäre daher die zügige Umsetzung einer „großen Lösung“, so wie sie im Reformvorschlag der Studie zur Wegzugsbesteuerung entwickelt wurde. Das Ampelmodell orientiert sich nicht an geografischen Grenzen, sondern an Sicherheiten und Risiken. Der Steuerpflichtige muss, unabhängig davon, ob der Zuzugsstaat EU/EWR-Mitglied oder Drittstaat ist, jährlich eine Sicherheit nachweisen, um die Besteuerung vor dem Realisationszeitpunkt zu verhindern. Da sich das Beitreibungsrisiko durch den Brexit nicht erhöht, würde die Ampel auch nicht von Grün auf Rot wechseln. Diese große Lösung impliziert also bereits den Brexit und wäre aus systematischen Erwägungen klar zu präferieren. Allerdings muss hierzu auch der politische Wille und Mut bestehen.

III Thesenförmige Zusammenfassung

- (1) Die Besonderheiten des Brexits hinsichtlich der Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung liegen, mit Ausnahme des § 17 Abs. 5 EStG, nicht bei den den Steuertatbestand auslösenden Merkmalen, sondern de lege lata im Bereich der Stundung.
- (2) Das Problem betrifft zum einen bereits gewährte Stundungen (Altfälle), die im Betriebsvermögen auf Basis des § 4g EStG gewährt wurden und mit dem Brexit zu widerrufen sind sowie solche gemäß § 6 Abs. 5 AStG im Privatvermögen, die aufgrund des Brexits – je nach Sichtweise⁵⁰⁹ – widerrufen werden könnten.
- (3) Es betrifft zum anderen aber auch Stundungen bei zukünftigen Fällen nach dem Brexit (Neufälle), für die künftig weder die Stundung nach § 4g EStG noch die gemäß § 6 Abs. 5 AStG gewährt werden kann.
- (4) Dass das Problem im Rahmen des multilateralen Vertrages, der am Ende der Austrittsverhandlungen stehen soll, gelöst werden kann, ist unwahrscheinlich. Eine Lösung sollte daher bilateral auf Basis eines Revisionsprotokolls zum DBA-UK oder unilateral erfolgen. Unilateral wäre eine große Lösung im Rahmen einer grundlegenden Reform der Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung wünschenswert, anstatt eine kleine Lösung durch eine weitere kasuistische und unsystematische Anpassung umzusetzen.

509 Welcher Sichtweise zu folgen ist, muss sehr wahrscheinlich durch die Finanzrechtsprechung geklärt werden.

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
ABl.	Amtsblatt
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
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CMLRev	The Common Market Law Review (Zeitschrift)
COM	Commission

ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (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
gl.A.	gleiche Auffassung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift

Hrsg.	Herausgeber
h.M.	herrschende Meinung
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
i.d.F.	in der Fassung
i.H.	in Höhe von
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvStRefG	Investmentsteuerreformgesetz
i.R.	im Rahmen
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (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
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache

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
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
u.E.	unseres Erachtens
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
VK	Vereinigtes Königreich
z.B.	zum Beispiel

Quellen

I Literaturverzeichnis

- Baggerman-Noudari, K.: Netherlands Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017.
- Baßler, J.: Die Bedeutung des § 6 AStG bei der Unternehmensnachfolge, FR 2008, 851.
- Baßler, J.: Wer ist Steuerpflichtiger in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG, IStR 2013, 22.
- Beermann A. / Gosch, D. (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Stand: September 2017, Bonn/Berlin.
- Beiser, R.: Die Freizügigkeit zwischen der EU und der Schweiz: Versteinerung, Aushöhlung oder dynamische Auslegung – eine kritische Sicht der Rechtsprechung des BFH –, IStR 2012, 303.
- Benecke, A. / Schnitger, A.: Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765.
- Beutel, D. / Rehberg, M.: National Grid Indus – Schlusspunkt der Diskussion oder Quell neuer Kontroverse zur Entstrickungsbesteuerung, IStR 2012, 94.
- Birk, D.: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Heidelberg 1982.
- Birk, D. / Desens, M. / Tappe, H.: Steuerrecht, 18. Aufl., Heidelberg 2016.
- Blümich, W. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz, Stand: Juni 2017, München.
- Bode, C. / Bron, J. / Fleckenstein-Weiland, B. / Mick, M. / Reich, M.: Brexit – Tax it?, BB 2016, 1367.
- Bordewin, A. / Brandt, J. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Stand: August 2017, Heidelberg.
- Boruttau, E. P. (Hrsg.): Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl. München 2016.
- Bron, J.: Das van Hilten-Urteil des EuGH und die (Un-)Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten, IStR 2006, 296.
- Bron, J.: Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw. die Revision von DBA – Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904.
- Bron, J.: Entstrickungsbesteuerung anlässlich Revision bzw. DBA-Abschluss und die Ergänzung des § 6 AStG durch das ZollkodexAnpG, IStR 2014, 918.
- Bron, J.: Atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und Entstrickungsbesteuerung – Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung, IStR 2016, 26.
- Bron, J. / Seidel, K.: Mögliche Inlandsbesteuerung aufgrund der Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) in der Schweiz – Zugleich Überlegungen zum Verhältnis der Nebentatbestände zum Grundtatbestand des § 6 AStG –, IStR 2009, 312.

- Burg, P.: France Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017.
- Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.): EUV / AEUV, 5. Aufl., München 2016.
- Cloer, A. / Holle, F.: Der Brexit im Lichte des Ertragsteuerrechts, FR 2016, 921.
- Cordewener, A. / Kofler, G. / Schindler, C.: Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ, ET 2007, 107
- Cordewener, A. / Kofler, G. / van Thiel, S.: The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States, CMLRev. 2009, 1951.
- Debatin, H.: Grundzüge der Abkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, DStZ 1962, 1.
- Debatin, H.: Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ 1971, 89.
- Demleitner, A.: Brexit und seine steuerlichen Auswirkungen für Deutschland, SteuK 2016, 478.
- Ditz, X. / Quilitzsch, C.: International Aspekte des Zollkodex-Anpassungsgesetzes, DStR 2015, 545.
- Dobratz, L.: Grundfreiheiten und „Exit“-Besteuerung, ISR 2014, 198.
- Dorn, K. / Schwarz, S.: „Brexit“ – Großbritannien verlässt die EU, NWB 2016, 2182.
- Dötsch, E. / Pung, A. / Möhlenbrock, R. (Hrsg.): Die Körperschaftsteuer, Stand: Juni 2017, Stuttgart.
- Elicker, M.: Darf der Steuerzugriff ein Unternehmen zahlungsunfähig machen?, StuW 2002, 217.
- Ettinger, J. / Vogt, R.: Europarechtliche Aspekte im Hinblick auf die einkommensteuerlichen Tatbestände der Wegzugsbesteuerung, in: Ettinger, J. (Hrsg.): Wegzugsbesteuerung, 2. Aufl., Herne 2015.
- Flick, H. / Wassermeyer, F. / Baumhoff, H. / Schönfeld, J. (Hrsg.): Außensteuerrecht, Stand: Juli 2017, Köln.
- Förster, G.: Eine Neuordnung der Entstrickungsbesteuerung ist notwendig, in: Lüdicke, Jü. / Mellinghoff, R. / Rödder, T. (Hrsg.), Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, München 2016, 83.
- Frotscher, G.: Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., München 2015.
- Fugger, R.: Verschärfungen in der österreichischen Wegzugsbesteuerung ab 1.1.2016, IStR 2016, 575.
- Fuhrmann, S. (Hrsg.): Außensteuergesetz, 3. Aufl., Herne 2017.
- Gosch, D.: Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553.
- Gosch, D. / Kroppen, H.-K. / Grotherr, S. (Hrsg.): Doppelbesteuerungsabkommen, Stand: Oktober 2016, Herne.
- Gosch, D. / Schönfeld, J.: Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten – Ein (vorläufiger) Zwischenstand, IStR 2015, 755.

- Gouthière, B.: New Exit Tax for Individuals, ET 2012, 42
- Grabitz, E. / Hilf, M. / Nettesheim, M. (Hrsg.): Das Recht der Europäischen Union, Band I EUV/AEUV, Stand: Oktober 2016, München.
- Haase, F. (Hrsg.): Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., Heidelberg 2016.
- Hahn, H.: Von Spartanern und Athenern, DStZ 2000, 14.
- Hahn, H.: Überlegungen zum Urteil des EuGH in der Rechtssache National Grid Indus, BB 2012, 681.
- Haritz, D. / Menner, S. (Hrsg.): Umwandlungsteuergesetz, 4. Aufl., München 2015.
- Haun, J. / Kahle, H. / Goebel, S. / Reiser, H. (Hrsg.): Außensteuerrecht, Stand: Januar 2017, Stuttgart.
- Häck, N.: Wegzug natürlicher Personen mit einbringungsgeborenen Anteilen i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995, Ubg 2014, 171
- Häck, N.: Wegzugsbesteuerung bei Vererbung und Schenkung von Kapitalgesellschaftsanteilen im steuerlichen Privat- und Betriebsvermögen, IStR 2015, 267.
- Häck, N.: Keine Berücksichtigung von (fiktiven) Veräußerungsverlusten im Rahmen des § 6 AStG, IStR 2015, 484.
- Hecht, S. / Gallert, J.: Ungeklärte Rechtsfragen der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG, BB 2009, 2396.
- Herbst, C. / Gebhardt, R.: Ausgewählte ertragsteuerliche Implikationen des Austritts eines Staates aus der Europäischen Union am Beispiel des Vereinigten Königreichs, DStR 2016, 1705.
- Herrmann, C. / Heuer, G. / Raupach, A. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz, Stand: Mai 2017, Köln.
- Höring, J.: „Brexit“ und seine steuerlichen Folgen, DStZ 2017, 77.
- Hübschmann, W. / Hepp, E. / Spitaler, A. (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2017, Köln.
- Jochimsen, C. / Zinowsky, T.: Konkretisierung der europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuer-
vermeidungspraktiken, ISR 2016, 318.
- Kahlenberg, C. / Vogel, N.: Unionsrechtsvereinbarkeit der durch Korrespondenzregeln ausgelösten Un-
gleichbehandlung? Eine Untersuchung des BEPS-Aktionspunkts 2, StuW 2016, 288.
- Kalbitzer, J.: Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, Frankfurt am Main 2011.
- Kaminski, B. / Strunk, G.: Neue Zweifelsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten bei der Anwendung von
§ 6 AStG, RIW 2001, 810.
- Käshammer, D. / Schümmer, M.: Fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung (Entstrickung) bei Anteilen an
deutschen Kapitalgesellschaften – „Vorsicht Falle“ oder „keine Panik“?, IStR 2012, 362.
- Kirchhof, P.: Steuergleichheit, StuW 1984, 297.

- Kirchhof, P.: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319.
- Kirchhof, P. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., Köln 2017.
- Klein, F. (Hrsg.): Abgabenordnung, 13. Aufl., München 2016.
- Kluge, V.: Basisgesellschaften und Doppelbesteuerungsabkommen, *RIW* 1972, 411.
- Koenig, U. (Hrsg.): Abgabenordnung, 3. Aufl., München 2014.
- Kotthaus, T. J.: Binnenmarktrecht und externe Kapitalverkehrsfreiheit, Baden-Baden 2012.
- Körner, A.: Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, *IStR* 2004, 424.
- Körner, A.: Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, *IStR* 2012, 1.
- Kraft, G. (Hrsg.): Außensteuergesetz, München 2009.
- Kraft, G. / Schmidt, S.: Die Wegzugsbesteuerung im kritischen Spiegel jüngerer Entwicklungen, *RIW* 2011, 758.
- Kraft, G. / Ungemach, M.: Abkommensrechtliche Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zu einer geschäftsleitenden Holding-Betriebsstätte, *DStZ* 2015, 716.
- Krumm, M.: Einkommensteuerrechtliche Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitender Vererbung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen, *FR* 2012, 509.
- Kudert, St. / Kahlenberg, C. / Mroz, K.: Inhalt und Stellenwert des neuen § 50i EStG, *ISR* 2013, 365.
- Lademann, F. (Hrsg.): Außensteuergesetz, 2. Aufl., Stuttgart 2015.
- Lang, J.: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.
- Lang, M.: The Community Law Framework for „Exit Taxes“ in the light of the Opinion of Advocate General Kokott in the N. Case, *SWI* 2006, 213.
- Lang, M.: Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift, in: Lang, M. / Weinzierl, C. (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht, Festschrift für Friedrich Rödler*, 2010, 521.
- Lang, M. / Lüdicke, Jü. / Reich, M.: Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, *IStR* 2008, 673.
- Lausterer, M.: Die Wegzugsbesteuerung nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, *BB-Special* 8/2006, 80.
- Liekenbrock, B.: Beseitigung des § 50i EStG-Problems durch qualifizierten Anteilstausch, *DStR* 2015, 1535.
- Linn, A.: Der Brexit – erste Überlegungen zu den Folgen im deutschen Internationalen Steuerrecht, *IStR* 2016, 557.

- Loritz, K.-G. / Sessig, F.-J.: Europarechtliche Schranken für die Verzinsung von Steuerforderungen bei Widerruf nach § 6 AStG Abs. 5 Satz 4 AStG, IStR 2013, 288.
- Lüdicke, Jü.: Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders, in: Brunsbach, S. / Endres, D. / Lüdicke, Jü. / Schnitger, A. (Hrsg.), Deutsche Abkommenspolitik, Trends und Entwicklungen 2011/2012, IFSt-Schrift Nr. 480, Berlin 2012, 49.
- Lüdicke, Jü.: Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, IStR-Beihefter 2013 zu Heft 10, 26.
- Mechtler, L. / Spies, K.: EuGH-Rechtsprechung: Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung (Teil 1), ISR 2016, 430.
- Mechtler, L. / Spies, K.: EuGH-Rechtsprechung: Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung (Teil 2), ISR 2017, 9.
- Mechtler, L. / Spies, K.: Neue EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung – Anlass einer erneuten Reform in Österreich?, SWI 2017, 137.
- Mitschke, W.: National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung, IStR 2012, 6.
- Mössner, J.-M.: EuGH und Entstrickung – Ist alles geklärt?, IStR 2015, 768.
- Müller, C.: Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsverhältnis zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, Baden-Baden 2012.
- Musil, A.: Unionsrechtswidrigkeit der sog. Entstrickungsbesteuerung nach § 20 UmwStG 1995, FR 2014, 470.
- Oppel, F.: BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797.
- Peykan, F. / Hanten, M. / Gegusch, D.: Scheiden tut weh: Brexit – die steuerlichen und rechtlichen Folgen, DB 2016, 1526.
- Pohl, D.: Generalthema II: Die steuerliche Behandlung des Wohnsitzwechsels natürlicher Personen, IStR 2002, 541.
- Prinz, U.: Der neue § 50i EStG: Grenzüberschreitende „Gepräde-KG“ zur Verhinderung einer Wegzugsbesteuerung, DB 2013, 1378.
- Reiter, P.: Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, Frankfurt am Main 2011.
- Riedel, L.: (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.
- Rödter, T. / Herlinghaus, A. / van Lishaut, I. (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., Köln 2013.
- Rödter, T. / Schumacher, A.: Das kommende SEStEG Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481.
- Ruane, F.: Ireland Individual Taxation, Country Analyses IBFD 2017.

- Schaumburg, H. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Lang, J. (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 141.
- Schaumburg, H. (Hrsg.): Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln, 2017.
- Schaumburg, H. / Englisch, J. (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht, Köln 2015.
- Schaumburg, H. / Schaumburg, H.: Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306.
- Schindler, C. P.: Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?, IStR 2004, 300.
- Schmitt, J. / Hörtnagl, R. / Stratz, R.-C. (Hrsg.): Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., München 2016.
- Schnitger, A.: Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, Berlin 2013.
- Schön, W.: Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön, W. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 743.
- Schön, W.: Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Gocke, R. / Gosch, D. / Lang, M., Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, 489.
- Schön, W.: Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013 zu Heft 6, 3.
- Schön, W.: Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten, in: Drüen, K.-D. (Hrsg.), JbFfSt 2013/2014, Herne 2013, 85.
- Schön, W.: Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit, in: Ackermann, T. / Köndgen, J. (Hrsg.), Privat und Wirtschaftsrecht in Europa, Festschrift für Wulf-Henning Roth, München 2015, 551.
- Schönfeld, J. / Häck, N.: § 6 AStG und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2012, 582.
- Schütz, M.: Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen – Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, SteuK 2013, 331.
- Schwarze, J. / Becker, U. / Hatje, A. / Schoo, J. (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl., München 2012.
- Schwarz, B. / Pahlke, A. (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2017, Freiburg.
- Schwenke, M.: Steuerentstrickung im nationalen Recht, in: Kaeser, C. / Schwenke, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerung – Festgabe Wassermeyer, München 2015, 361.
- Seer, R. / Klemke, S.: Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, IFSt-Schrift Nr. 490, Berlin 2013.
- Sejdija, F.: Asymmetrien grenzüberschreitender Ver- und Entstrickung von Wirtschaftsgütern im Einheitsunternehmen innerhalb der Europäischen Union, Hamburg 2016.

- Smit, D. S.: EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, EC Tax Review 2012, 233
- Spies, K.: Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, Wien 2015.
- Spies, K.: Die Wirkung des Freizügigkeitsabkommens EU/Schweiz im Steuerrecht, StuW 2017, 48.
- Streinz, R. (Hrsg.): EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Strunk, G. / Kaminski, B. / Köhler, S. (Hrsg.): Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, Stand: August 2017, Berlin/Bonn.
- Thömmes, O. / Linn, A.: Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282.
- Tipke, K.: Die Steuerrechtsordnung, Band 1, Köln 2000.
- Tipke, K. / Kruse, W. (Hrsg.): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Stand: Juli 2017, Köln.
- Tipke, K. / Lang, J. (Hrsg.): Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015.
- Toifl, G.: Die Wegzugsbesteuerung, Wien 1996.
- Töben, T. / Reckwardt, S.: Entstrickung und Verstrickung privater Anteile an Kapitalgesellschaften, FR 2007, 159.
- Vagtbord, M. / Larsen, J. K.: Denmark Individual Taxation, Country Analyses IBFD, 2017.
- Vogel, K.: Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, BB 1971, 1185
- Vogel, K.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen DB 1972, 1402
- Vogel, K.: Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuergesetz, StuW 1974, 193
- Vogel, K. / Lehner, M. (Hrsg.): Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., München 2015.
- von Brocke, K.: Die Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit in der neuesten EuGH-Rechtsprechung, in: Wachter, T. (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 1671.
- von Brocke, K. / Rottenmoser, G.: § 50i EStG und Wegzugsbesteuerung in Kürze zusammengefasst, SteuK 2013, 419.
- Wassermeyer, F.: Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil Hughes de Lasteyrie du Saillant, GmbHR 2004, 613.
- Wassermeyer, F.: Konzeptionelle Mängel des § 6 AStG, in: Strunk, G. / Wassermeyer, F. / Kaminski, B. (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, Bonn/Berlin 2006, 287.
- Wassermeyer, F.: Merkwürdigkeiten bei der Wegzugsbesteuerung, IStR 2007, 833.

- Wassermeyer, F.: Der Meinungsstreit um die Wegzugsbesteuerung i. S. des § 6 AStG, IStR 2013, 1.
- Wassermeyer, F. (Hrsg.): Doppelbesteuerung, Stand: Mai 2017, München.
- Weber-Grellet, H.: Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., München 2016.
- Weigel, J.: Geltung der Niederlassungsfreiheit auch im Verhältnis zur Schweiz, IStR 2006, 190.
- Zorn, N.: EG-Freiheiten und dritte Länder, in: Quantschnigg, P. / Wiesner, W. / Mayr, G. (Hrsg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift für Wolfgang Nolz, Wien 2008, 211.

II Entscheidungen

- BFH v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175.
- BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785.
- BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283.
- BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649.
- BFH v. 28.2.1990 – I R 43/86, BStBl. II 1990, 615.
- BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704.
- BFH v. 16.10.1991 – I R 145/90, BStBl. II 1992, 321.
- BFH v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 585.
- BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819.
- BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351.
- BFH v. 8.7.2005 – VII R 55/03, BStBl. II 2005, 7.
- BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.
- BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.
- BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFH/NV 2009, 2047.
- BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346.
- BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156.
- BFH v. 1.7.2010 – IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246.
- BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590.
- BFH v. 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl. II 2012, 445.
- BFH v. 11.5.2016 – X R 15/15, BStBl. II 2017, 112.
- BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14, BFH/NV 2017, 636.
- BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, DStR 2017, 1913.

BVerfG v. 12.10.1951 – 1 BvR 201/51, BVerfGE 1, 13.

BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111.

BVerfG v. 27.02.1973 – 2 BvL 8 & 9/72, BVerfGE 34, 325.

BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108.

BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274.

BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u. a. BVerfGE 61, 319.

BVerfG v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 u. a. BVerfGE 82, 60.

BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654.

BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17.

BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27.

BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412.

BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268.

BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 BVerfGE 122, 210.

BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61.

BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224.

BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

EuGH v. 17.12.1970 – C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft, ECLI:EU:C:1970:114.

EuGH v. 6.3.1978 – C-106/77, Simmenthal, ECLI:EU:C:1978:49.

EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, Centros, ECLI:EU:C:1999:126.

EuGH v. 13.4.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205.

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

EuGH v. 8.6.2004 – C-268/03, De Baeck, ECLI:EU:C:2004:342.

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

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

EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, Stauffer, ECLI:EU:C:2006:568.

EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04, Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:774.

EuGH v. 10.5.2007 – C-492/05, Lasertec, ECLI:EU:C:2007:273.

EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439.

EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, A, ECLI:EU:2007:804.

EuGH v. 23.4.2008 – C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation), ECLI:EU:C:2008:239.

EuGH v. 11.9.2008 – C-11/07, Eckelkamp u. a., ECLI:EU:C:2008:489.

EuGH v. 11.9.2008 – C-43/07, Arens-Sikken, ECLI:EU:C:2008:490.

EuGH v. 11.6.2009 – C-155/08 und C-157/08 , Rs. X und Passenheim-van Schoot, ECLI:EU:C:2008:308.

EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08, Glaxo Wellcome, ECLI:EU:C:2009:559.

EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08, Busley und Cibrian Fernandez, ECLI:EU:C:2009:625.

EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09, Rs. Établissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645.

EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, Rs. Haribo Lakritzen, ECLI:EU:C:2011:61.

EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, ECLI:EU:C:2011:65.

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

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

EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11, Scheunemann, ECLI:EU:C:2012:481.

EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707.

EuGH v. 6.6.2013 – C-383/10, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2013:364.

EuGH v. 17.10.2013 – C-181/12, Rs. Welte, ECLI:EU:C:2013:662.

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

EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249.

EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13, Nordea Bank Danmark, ECLI:EU:C:2014:2087.

EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2015:230.

EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, Rs. Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331.

EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375.

EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, Rs. Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829.

EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2016:979.

FG Münster v. 15.12.2014 - 13 K 624/11 F, DStRE 2016, 1293.

III Sonstige Quellen

Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EG vom 21.6.1999, ABLEG 2002 Nr. L 114, 6, BGBl II 2001, 811.

BMF v. 14.5.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3.

BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/100, BStBl. I 2011, 1314.

BMF v. 1.7.2013 – IV A 4 – S 0275/13/10003, abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de.

BMF, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (Deutsche Verhandlungsgrundlage), abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

BR-Drs. 542/06, abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2006/0542-06.pdf>.

BT-Drs. VI/2883, abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/028/0602883.pdf>.

Europäische Kommission, COM (2016) 687 final, abrufbar im Internet unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0687&from=DE>.

Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 15.6.2017, Brexit-Verhandlungen beginnen am Montag, abrufbar unter: <http://www.faz.net/aktuell/brexit/offizielle-einigung-brexit-verhandlungen-beginnen-am-montag-15062648.html>.

OECD, OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 2014, abrufbar unter: www.oecd.org.

Layer, B. / Seemann, A.: Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer, Witten 2017, abrufbar unter: https://www.wifu.de/wp-content/uploads/downloads/2017/02/Praxisleitfaden-9_Erbschaftssteuer.pdf.

Rat der Europäischen Gemeinschaften, Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. Nr. L 178, 0005-0018.

Schlussanträge des GA Léger v. 30.6.2005 – C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2005:416.

Schlussanträge der GS Kokott v. 18.3.2004 – C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:164.

Schlussanträge GA Kokott v. 8.9.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:563.

Schlussanträge der GA Kokott v. 12.5.2016 – C-593/14, Masco Denmark, ECLI:EU:C:2016:336.

Schlussanträge der GA Kokott v. 21.12.2016 – C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, ECLI:EU:C:2016:1000.

12-Punkte Papier der Koalitionsfraktionen v. 14.2.2012, „Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts“.

Verfasser der Studie

Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert

Studium der Betriebswirtschaftslehre (Diplom), Promotion, Steuerberaterexamen, Habilitation, seit 1995 Professor an der Europa-Universität Viadrina, Vizepräsident der Europa-Universität, Direktor des Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax), Visiting Professor an der ESMT, Lehrbeauftragter an der Universität Hamburg im M.I.Tax und an der FU Berlin, Wissenschaftlicher Leiter und Dozent für die Ausbildung der Fachberater im Internationalen Steuerrecht beim Deutschen Wissenschaftlichen Institut der Steuerberater, ständiger Lehrbeauftragter der Bundessteuerberaterkammer für Internationales Steuerrecht, Verfasser von ca. 200 Fachbeiträgen und Büchern zum Internationalen Steuerrecht.

Dr. Tobias Hagemann

Studium International Business Administration (M.Sc.), Auslandssemester in Polen, Türkei und Australien, LL.M. für Europäisches Wirtschaftsrecht, Promotion, Steuerberaterexamen, Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Europa-Universität Viadrina, Mitglied des I CEE Tax, Lehrbeauftragter an der European Business School Wiesbaden und an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Berlin, Mitbegründer der Young-IFA Sektion Berlin-Brandenburg, Verfasser von ca. 100 Fachbeiträgen zum Internationalen Steuerrecht.

Dr. Christian Kahlenberg

Studium International Business Administration (M.Sc.), Promotion, Steuerberaterexamen, Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Europa-Universität Viadrina, Mitglied des I CEE Tax, Lehrbeauftragter an der European Business School Wiesbaden und an der Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin, Gastdozent an der Bundesfinanzakademie Berlin, Country Correspondent beim IBFD für das Bulletin for International Taxation (BIT), Mitbegründer der Young-IFA Sektion Berlin-Brandenburg, Verfasser von ca. 150 Fachbeiträgen zum Internationalen Steuerrecht.

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

ISBN: 978-3-942467-50-6