



RUB

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

WEGZUGSBESTEUERUNG UND EU-GRUNDFREIHEITEN

Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht (Prof. Dr. Roman Seer)

180. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden am 1. Juli 2022

Hintergrund und Ziel der Untersuchung

- Rechtsprechungsentwicklung (?) des EuGH
 - Von De Lasteyrie du Saillant und N über Kommission/Portugal bis Wächtler
- Neuregelung des § 6 AStG durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 mit Wirkung ab VZ 2022
 - Gesetzesbegründung ATADUmsG (BT-Drucks. 19/28652, S. 47):

„Die Aussage des EuGH in seinem jüngsten Urteil [...], wonach die rätierliche Stundung „kostspieliger“ als eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei, **scheint hierzu in Widerspruch zu stehen**. Unter Berücksichtigung der Aussagen in der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zu EU-Wegzügen [...], wonach eine zeitlich begrenzte Stundung als verhältnismäßig angesehen wird, **dürfte** eine rätierliche Stundung dennoch **unionsrechtskonform** sein. Im Übrigen sind auch **keine Gründe für eine abweichende Verhältnismäßigkeitsprüfung** hinsichtlich der Dauer der Stundung im Zusammenhang mit dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz oder hinsichtlich einer **differenzierten Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen oder von Gesellschaftsanteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern erkennbar**.“

- Herausarbeiten der wesentlichen unionsrechtlichen Bezugspunkte sowie Maßstäbe einer unionsrechtskonformen Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung

Agenda

- Hintergrund und Entwicklung der Wegzugsbesteuerung
- Regelungskonzeption des § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG
- Grundfreiheitlicher Bezug der Wegzugsbesteuerung
- Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung

Dimension der Wegzugsbesteuerung

Veranlagungs- zeitraum	Steuerfestsetzung	
	Steuerbetrag in Mio. €	Stundungsbetrag nach § 6 Absatz 5 AStG in Mio. €
2014	62,8	60,6
2015	29,2	20,2
2016	189,9	145,1
2017	68,9	59,9
2018	180,3	169,6

BT-Drucks. 19/30326, S. 2

Lohn- und Einkommensteuerstatistik Deutschland

Jahr	Lohn- und Einkommensteuerpflichtige	Zu versteuerndes Einkommen	Festgesetzte Einkommensteuer
	Anzahl	Tsd. EUR	Tsd. EUR
2014	39 939 556	1 241 162 179	259 438 438
2015	40 393 185	1 300 140 798	275 894 780
2016	40 924 126	1 357 687 378	286 966 239
2017	41 571 281	1 420 746 266	303 481 472

Statistisches Bundesamt (Destatis)

Dimension der Wegzugsbesteuerung



Berenberg Single Family Office Konferenz 2022 Kompendium –
Umfrage unter rund 70 Family Office CEOs und Prinzipale

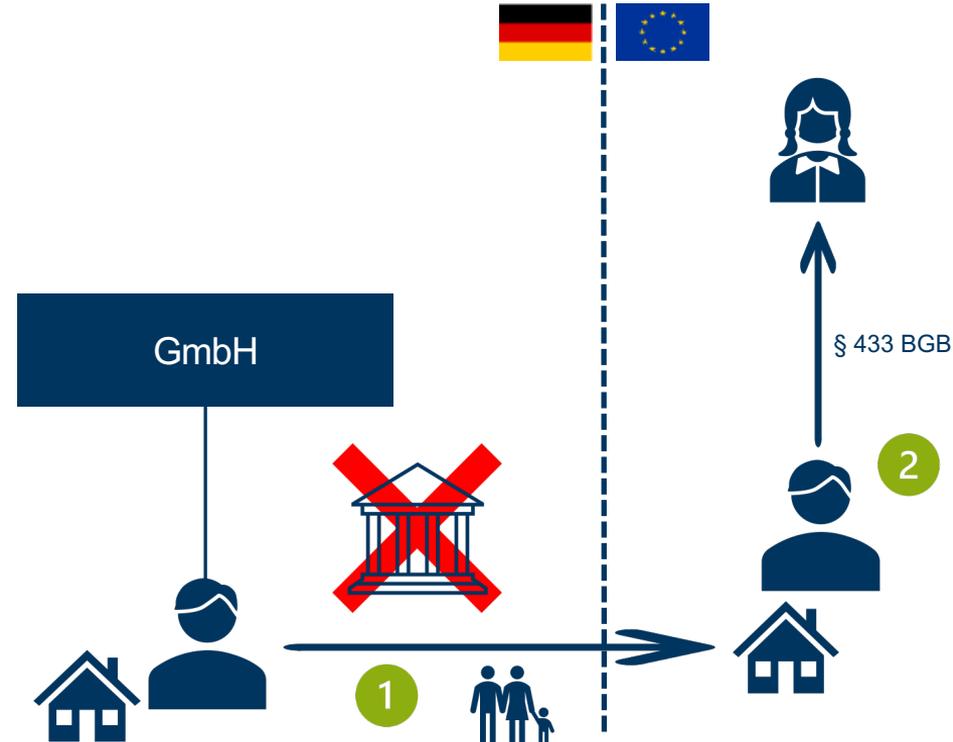
Hintergrund und Entwicklung der Wegzugsbesteuerung

Art. 13 Abs. 5 OECD-MA als Schlüsselnorm

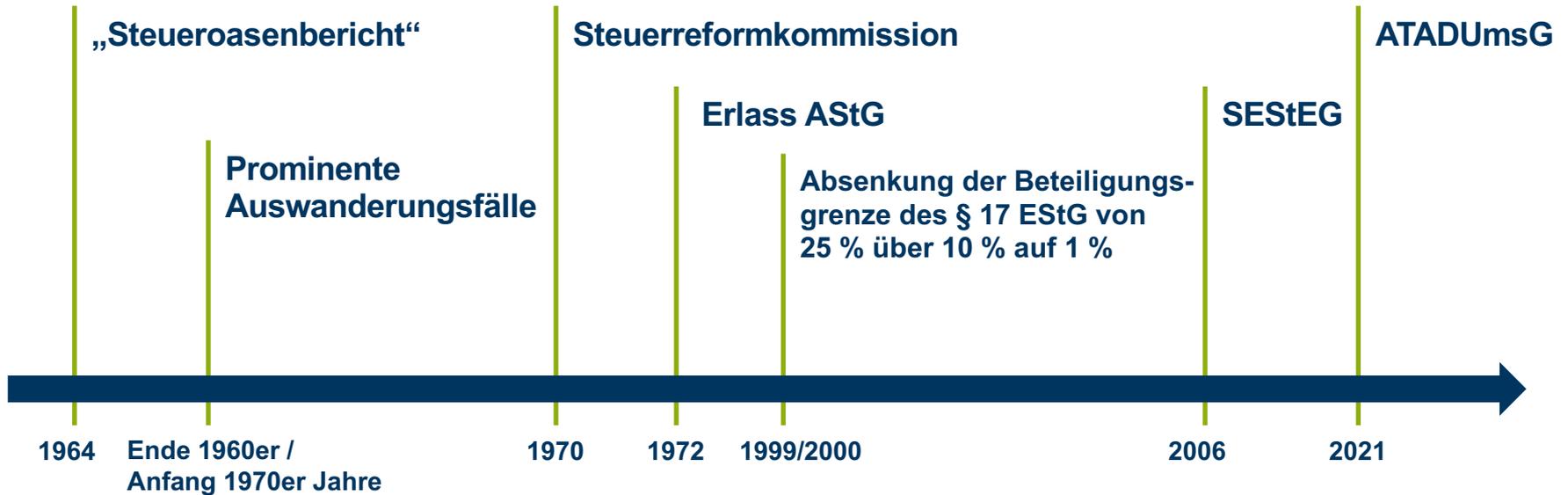
„[...]“

(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2, 3 und 4 nicht genannten Vermögens können **nur** in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der **Veräußerer ansässig** ist.“

- Zuordnung des Besteuerungsrechts
- Im Privatvermögen gehaltene Kapitalanteile als „nicht genanntes Vermögen“
- Kollision mit etwaiger beschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG



Entstehungsgeschichte



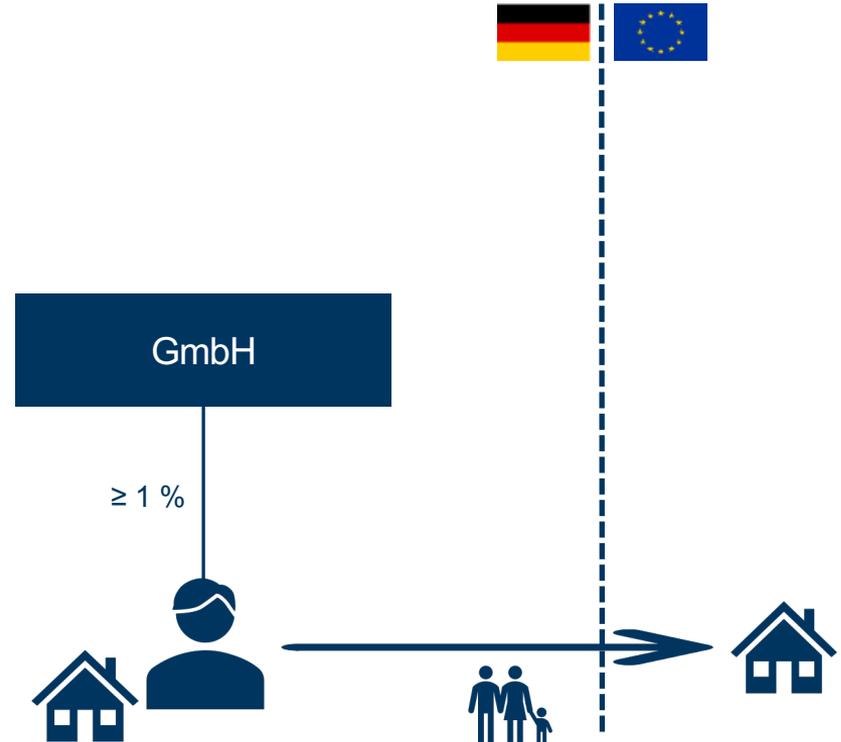
Telos der Wegzugsbesteuerung



Regelungskonzeption des § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG

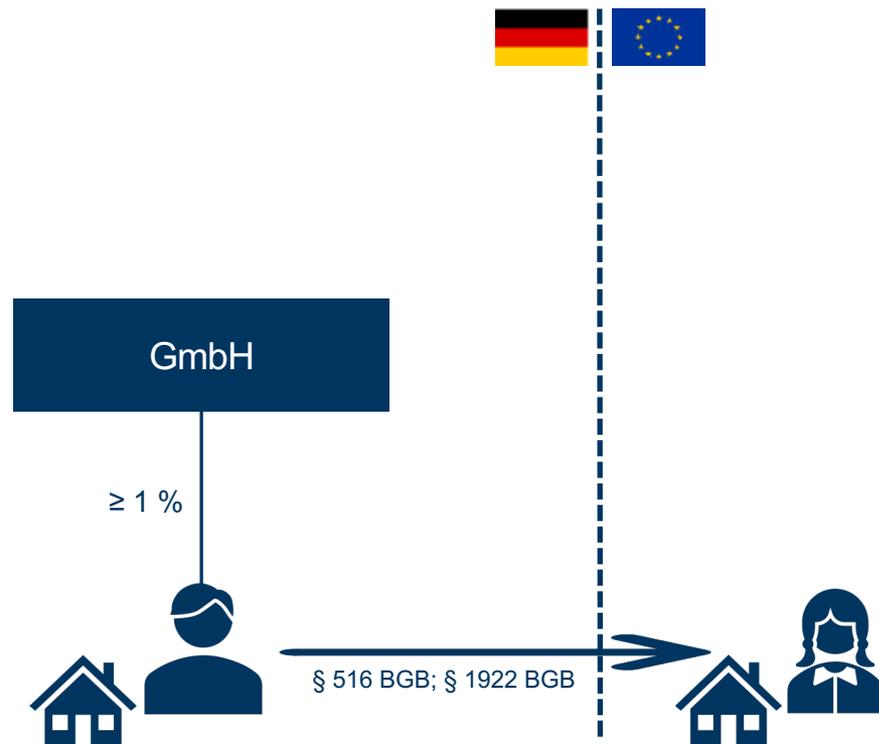
(Grund-)Tatbestand § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG

- Unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2 AStG
- Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG
- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts



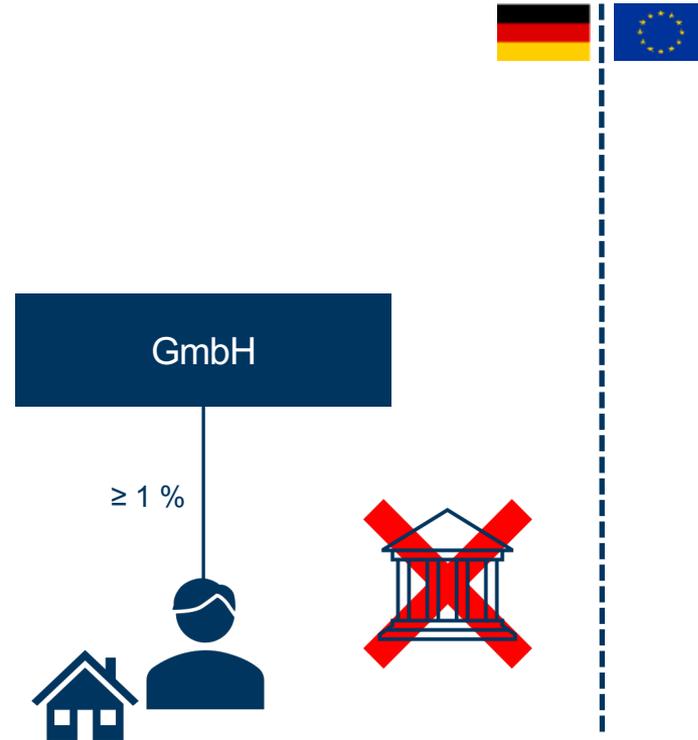
Tatbestand § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG

- Unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2 AStG
- Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG
- Unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person



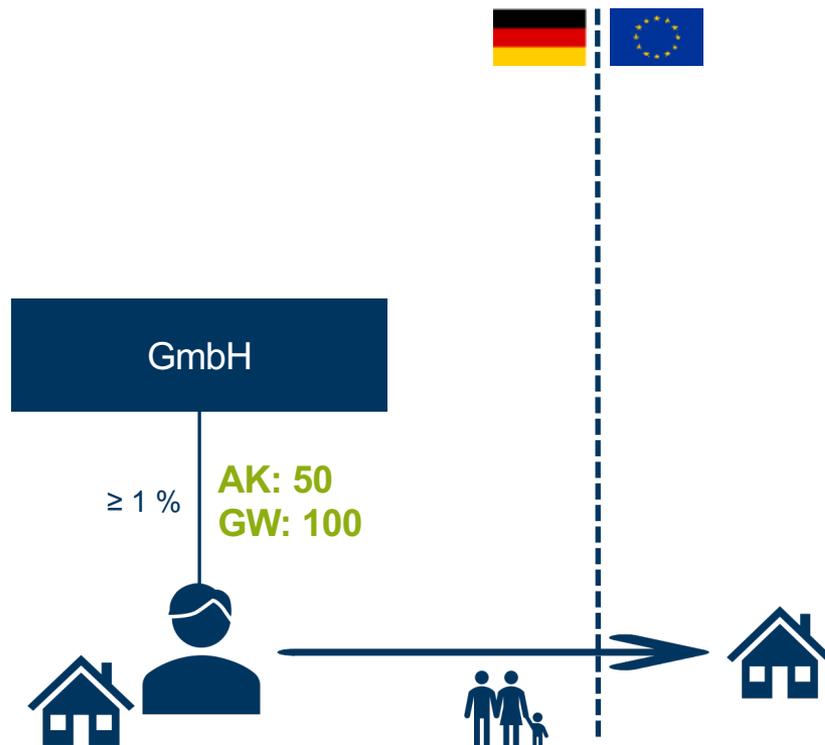
(Auffang-)Tatbestand § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG

- Unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2 AStG
- Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG
- Vorbehaltlich § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 AStG
- Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile
- Bsp.: Ansässigkeit in DBA-Staat; Einlage in DBA-Betrieb(sstätte); Revision oder Neuabschluss DBA



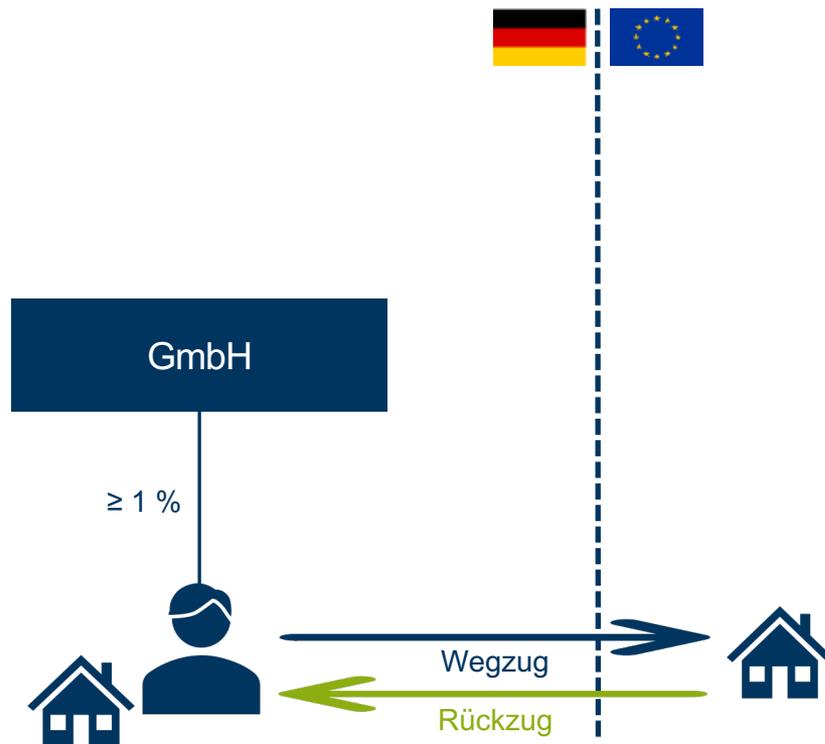
Rechtsfolgen § 6 Abs. 1 S. 1 AStG

- Veräußerungsfiktion zum gemeinen Wert
 - Rechtsfolgenverweis auf § 17 EStG
 - „Verstrickungsklausel“ § 17 Abs. 2 S. 3 EStG
- Veräußerungszeitpunkt gemäß § 6 Abs. 1 S. 2 AStG
- Teileinkünfteverfahren gemäß §§ 3 Nr. 40 lit. c, 3c Abs. 2 EStG anwendbar
- **(P)** Berücksichtigung fiktiver Verluste



Rückkehrregelung § 6 Abs. 3 AStG

- Rückabwicklung der Rechtsfolgen durch Anordnung eines rückwirkenden Ereignisses i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
- Nur „vorübergehende Abwesenheit“
- Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb von sieben Jahren (bzw. zwölf bei Fristverlängerung)
- Kein Eintritt eines Ereignisses i.S.d. S. 1 Nr. 1 und 2; Mind. Wiederbegründung des Besteuerungsrechts im Wegzugszeitpunkt (Nr. 3)



Stundungskonzept § 6 AStG a.F.

EU-/EWR-Staaten – § 6 Abs. 5 AStG a.F.	Drittstaaten – § 6 Abs. 4 AStG a.F.
<ul style="list-style-type: none">• Zeitlich unbegrenzte Stundung• Unabhängig von einer Sicherheitsleistung• Keine Verzinsung	<ul style="list-style-type: none">• Regelmäßige Teilbeträge über höchstens fünf Jahre• Notwendige Sicherheitsleistung• Verzinsung nach § 234 Abs. 1 AO möglich• Ausnahme bei Anwendung der Rückkehrregelung nach § 6 Abs. 3 AStG a.F.
<p>Voraussetzungen (physischer Wegzug):</p> <ul style="list-style-type: none">• Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staats• Nach Wegzug vergleichbare ausländische unbeschränkte Einkommensteuerpflicht• Amts- und Beitreibungshilfe• Kein Eintritt eines Widerrufsgrunds, insb. Veräußerung der Anteile	<p>Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden• Kein Eintritt eines Widerrufsgrunds, insb. Veräußerung der Anteile

Stundungskonzept § 6 Abs. 4 AStG n.F.

Ratenzahlung

- Sieben gleiche Jahresraten
- Antragsgebunden
- Vollumfängliche bzw. anteilige Fälligkeitstellung bei Eintritt eines Ereignisses i.S.d. § 6 Abs. 4 S. 5 AStG
- Stundungszeitraum in Fällen des § 6 Abs. 3 AStG entsprechend der Rückkehrfrist; keine Entrichtung von Jahresraten

Sicherheitsleistung

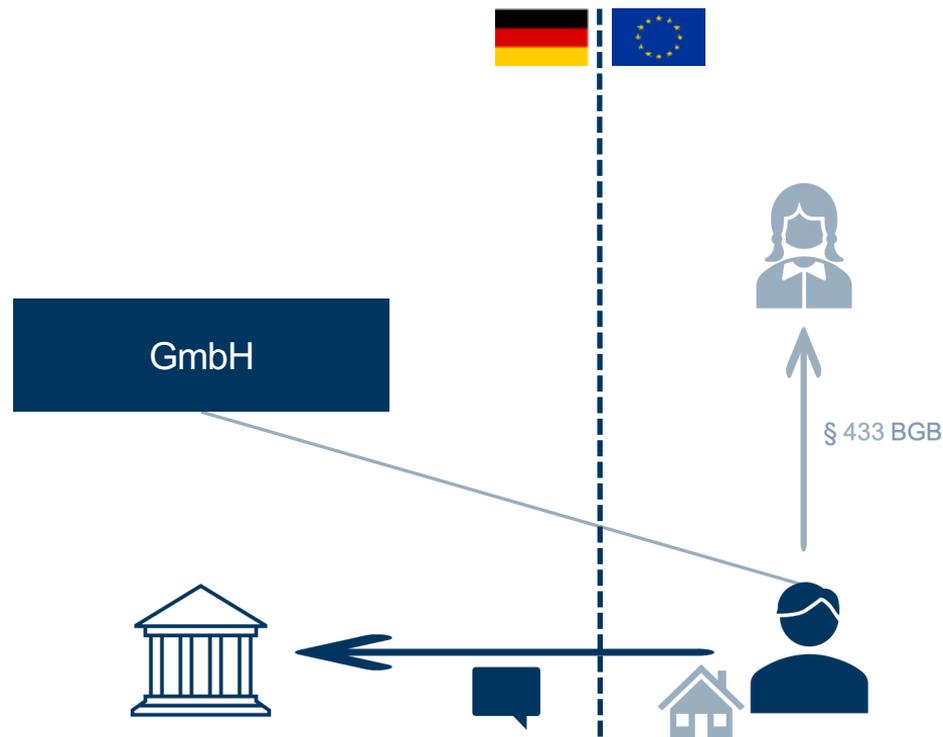
- Ratenzahlung **in der Regel** nur gegen Sicherheitsleistung
- Keine Sicherheitsleistung in Fällen des § 6 Abs. 3 AStG

Verzinsung

- Keine Verzinsung der Jahresraten
- Sofern Steueranspruch nicht nach § 6 Abs. 3 AStG entfällt und auf Jahresraten verzichtet wurde, Verzinsung des gewährten Zahlungsaufschubs

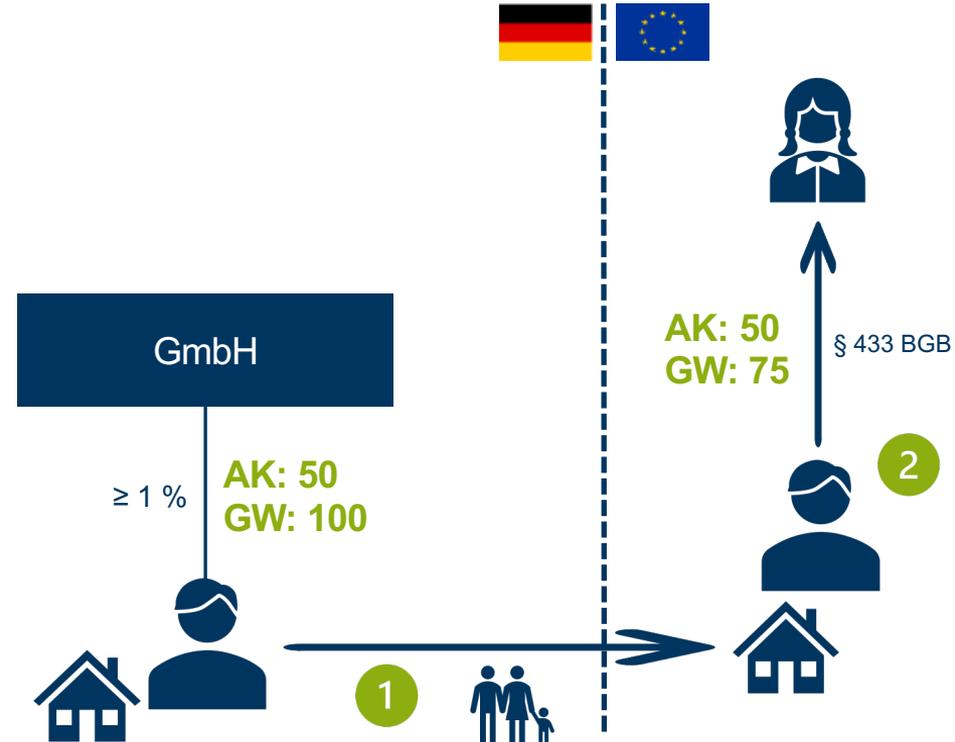
Mitwirkungspflichten § 6 Abs. 5 AStG

- Jährliche Mitteilung bis zum 31. Juli
 - Aktuelle Anschrift
 - Erklärung über Zurechnung der Anteile
- Mitteilung der Verwirklichung von § 6 Abs. 4 S. 5 oder S. 7 AStG innerhalb Monatsfrist



Nachträgliche Wertminderungen

- Mögliche Berücksichtigung nach § 6 Abs. 6 AStG a.F.
- § 6 AStG n.F. enthält keine entsprechende Regelung



Grundfreiheitlicher Bezug der Wegzugsbesteuerung

Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht

Binnenmarktziel

- Verwirklichung eines einheitlichen Binnenmarkts
 - Art. 3 Abs. 3 EUV, Art. 26 f. AEUV
- Marktgleichheit und Marktfreiheit
- Positive und negative Integration

Mitgliedstaatliche Steuersouveränität

- Kompetenzrechtliche Rahmenbedingungen erkennen diese an
- Einflussmöglichkeit der EU auf nationale Steuersysteme nur eingeschränkt möglich
 - Art. 115 AEUV als Auffangkompetenz im Bereich des direkten Steuerrechts
 - Einstimmigkeitsvorbehalt

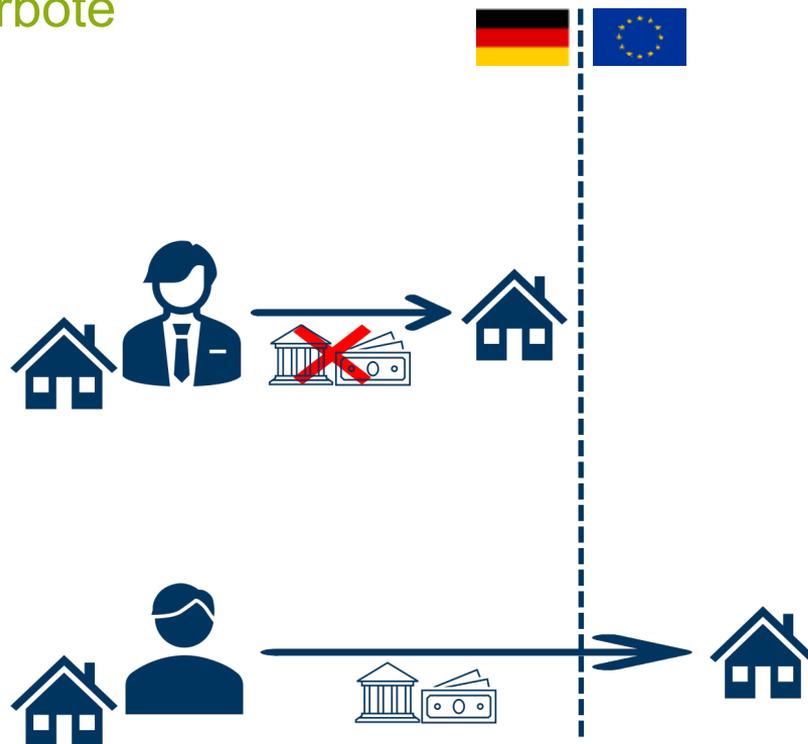
Binnenmarktrelevanz mitgliedstaatlicher Steuerrechtssysteme

- Steuerrecht beeinflusst nahezu jede wirtschaftliche Betätigung
- Spannungsverhältnis zu mitgliedstaatlicher Steuersouveränität

Tatbestandlicher Gewährleistungsgehalt

Grundfreiheitliche Diskriminierungsverbote

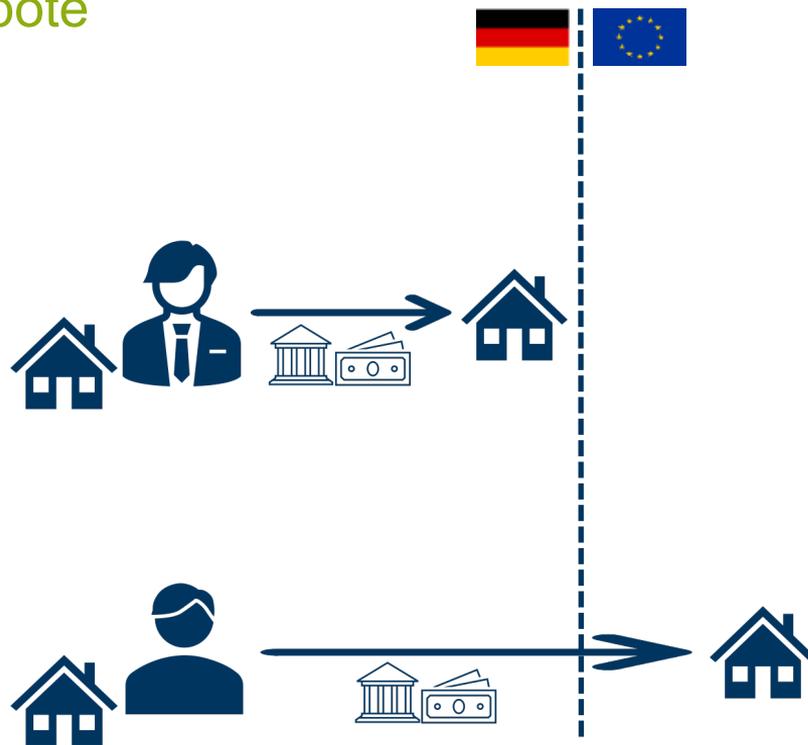
- Relative Belastungswirkung
- Vergleichspaar:
 - Realer transnationaler Wirtschaftsakteur
 - Fiktiver, rein national agierender Vergleichspartner unter sonst gleichen Umständen
- Benachteiligung des transnationalen Akteurs aufgrund verbotener Differenzierungskriterien
 - Staatsangehörigkeit, Grenzübertritt



Tatbestandlicher Gewährleistungsgehalt

Grundfreiheitliche Beschränkungsverbote

- Absolute Belastungswirkung
- Grundfreiheiten als Marktzugangs- bzw. Marktaustrittsrechte
- Dogmatische Sonderstellung des Abgaben- und Steuerrechts
 - Keine Marktzugangsrechte bis zur Grenze erdrosselnder Steuern



Maßgebliche Grundfreiheiten im Kontext des § 6 AStG

Niederlassungsfreiheit
Art. 49 AEUV

←→
Sachlicher Anwendungsbereich
der strittigen nationalen Regelung

Kapitalverkehrsfreiheit
Art. 63 AEUV

- Beschränkt auf Staatsangehörige der Mitgliedstaaten
- Schutz unternehmerischer Beteiligungen (Kontrollbeteiligungen)
 - $\geq 25\%$ Beteiligungshöhe
- M.E. i.R.d. § 6 Abs. 1 S. 1 **Nr. 1–3** AStG einschlägig, d.h. sowohl bei subjekts- als auch objektsbezogener Entstrickung

- Liberalisierungspflicht auch gegenüber Drittstaaten
- Nomenklatur der Kapitalverkehrsrichtlinie (ABl. EG 1988, Nr. L 178, S. 5)
 - Direktinvestitionen und Portfoliobeteiligungen
- M.E. nur i.R.d. § 6 Abs. 1 S. 1 **Nr. 2 u. 3** AStG einschlägig, d.h. nur bei objektsbezogener Entstrickung
- Konkurrenzverhältnis ist i.R.d. § 6 AStG zugunsten von Art. 63 AEUV aufzulösen

Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch § 6 AStG

Zu vergleichende Sachverhalte



Verbotenes Differenzierungskriterium

- Realer Steuerpflichtiger
 - Verwirklichung von § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3 AStG
- Fiktiver Vergleichspartner
 - Vornahme der Tatbestandshandlungen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3 AStG **ausschließlich im Inland**

- Mittelbare Diskriminierung
 - Unbeschränkte Steuerpflicht
 - Deutsches Besteuerungsrecht
- Grenzübertritt



Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch § 6 AStG



Spezifische
Benachteiligung

Entstehung Steueranspruch

Steuererklärungspflicht

Sicherheitsleistung

Festsetzung Steueranspruch

Steuerzahlung

Jährliche Mitteilungspflicht

Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch § 6 AStG



Spezifische
Benachteiligung

Durchführung der
Besteuerung

Entstehung Steueranspruch

Steuererklärungspflicht

Festsetzung Steueranspruch

Modalitäten der
Steuererhebung

Steuerzahlung

Sicherheitsleistung

Jährliche Mitteilungspflichten

Stillhalteklausele Art. 64 Abs. 1 AEUV einschlägig?

„(1) ¹Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. [...]“

- Zweck: Korrektiv zu der weitreichenden Liberalisierungspflicht; Verhinderung einer überganglosen und uneingeschränkten Liberalisierung gegenüber Drittstaaten
- **Bestehen** des § 6 AStG am Stichtag 31.12.1993 – Änderungen schädlich?
 - Abstellen auf konkret beeinträchtigende Wirkung: Materieller Gehalt der fraglichen Beeinträchtigung im Wesentlichen unverändert?
 - M.E. differenzierte Betrachtung notwendig; jedenfalls schließt Art. 64 Abs. 1 AEUV die Kapitalverkehrsfreiheit i.R.d. § 6 AStG nicht in Gänze aus

Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung

Einschlägige Rechtfertigungsgründe i.R.d. § 6 AStG

Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

- Ausgangspunkt in Erwägungen der Steuergerechtigkeit
- Anerkennung einer am Territorialprinzip ausgerichteten Wahrnehmung und Sicherung nationaler Besteuerungsbefugnisse

Effektive steuerliche Kontrolle und Durchsetzung des Steueranspruchs

- Berücksichtigung des Prinzips formeller Territorialität
- Verhinderung von Vollzugsdefiziten

Rechtfertigung der Durchführung der Besteuerung

Wahrung einer
angemessenen Aufteilung
der Besteuerungsbefugnisse



Geeignetheit



Erforderlichkeit



Verhältnismäßigkeit i.e.S.?

- Beeinträchtigung des deutschen Besteuerungsrechts notwendig
- Folglich § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. 2 AStG u.U. unionsrechtswidrig

- (P) Berücksichtigung späterer Wertminderungen

Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

Effektive steuerliche
Kontrolle und Durchsetzung
des Steueranspruchs



Geeignetheit



Erforderlichkeit

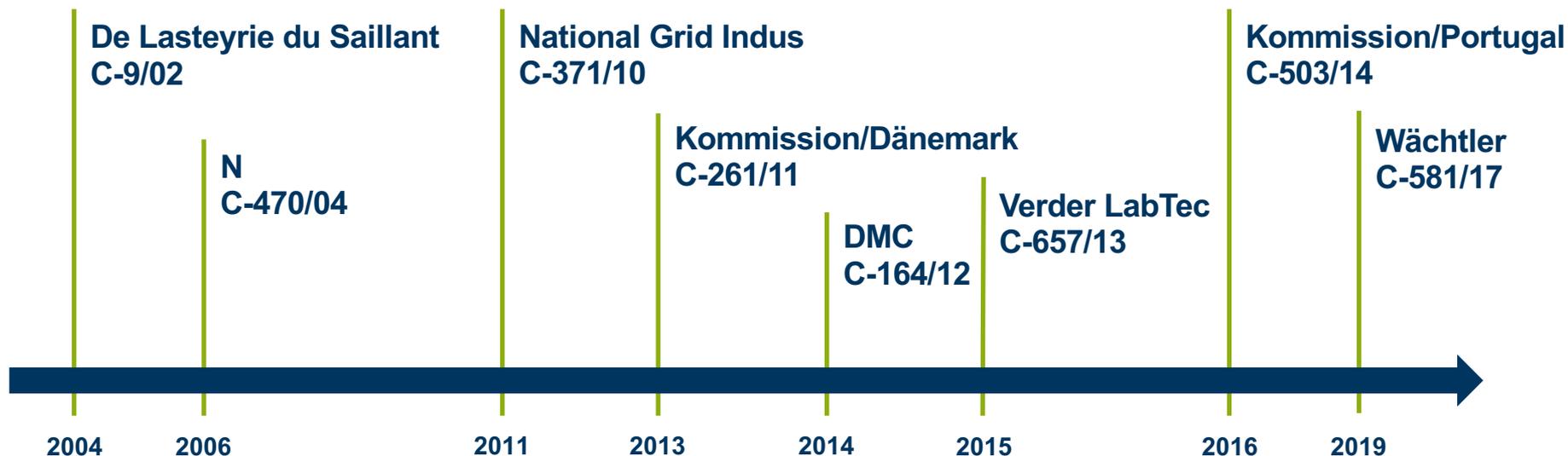


Verhältnismäßigkeit i.e.S.?

- Rechtfertigungsgrund „Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ nicht einschlägig

Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung



Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung

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

„Daher gibt es im Rahmen der Rechtfertigung, die sich auf das Ziel der Sicherstellung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten stützt, **keinen objektiven Grund, bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen zu unterscheiden.**“

- EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138 Rz. 68 – Wächtler:

„Diese Schlussfolgerung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass diese Steuerregelung die Möglichkeit einer Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen vorsieht, wenn die alsbaldige Einziehung dieser Steuer mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Abgesehen davon, dass diese Maßnahme der Ratenzahlung nur in diesem speziellen Fall möglich ist, ist sie nämlich **nicht geeignet, in einem solchen Fall den Liquiditätsnachteil aufzuheben**, den die Verpflichtung des Steuerpflichtigen darstellt, im Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz einen Teil der für die latenten Wertzuwächse der betreffenden Gesellschaftsanteile geschuldeten Steuer zu zahlen. **Außerdem bleibt sie für den Steuerpflichtigen kostspieliger als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsähe.**“

Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

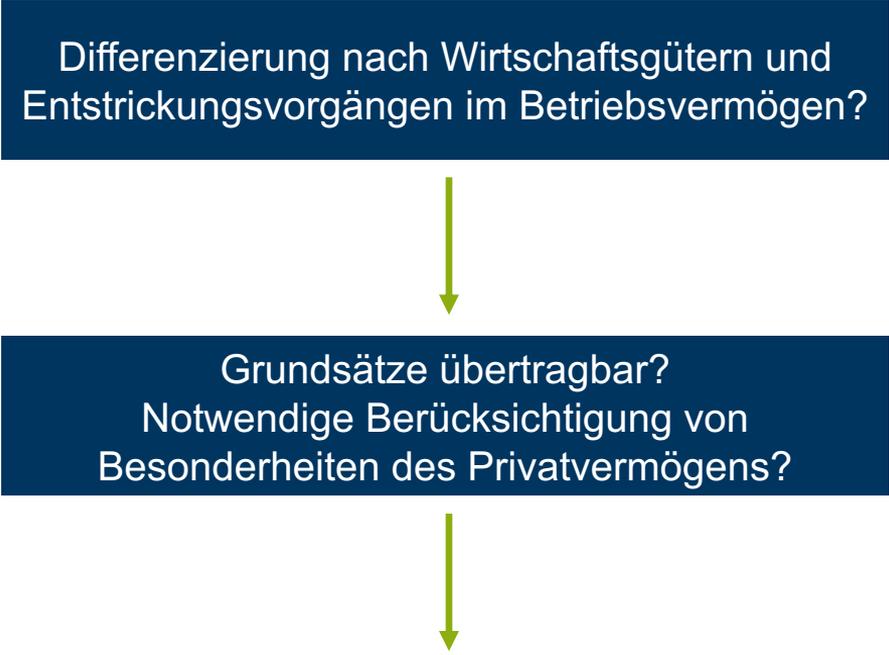
Zwei Rechtsprechungslinien des EuGH (?)

Entstrickungsbesteuerung im Unternehmensbereich	Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen
<ul style="list-style-type: none">• Wahlrecht: Sofortbesteuerung oder ratierliche Steuerzahlung über (mind.) fünf Jahre<ul style="list-style-type: none">• Ratenzahlung berücksichtige mit der Zeit steigendes Nichteinbringungsrisiko• Sicherheitsleistung bei Nichteinbringungsrisiko• Verzinsung möglich• Nachträgliche Mitwirkungspflichten möglich➤ Rechtsprechung zwischenzeitlich durch Art. 5 ATAD sekundärrechtlich normiert	<ul style="list-style-type: none">• Unbedingte Stundung der Steuer bis zur Veräußerung der Anteile• Keine Sicherheitsleistung• Keine Verzinsung

Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

Kritische Reflexion der EuGH-Rechtsprechung

Differenzierung nach Wirtschaftsgütern und
Entstrickungsvorgängen im Betriebsvermögen?



```
graph TD; A[Differenzierung nach Wirtschaftsgütern und Entstrickungsvorgängen im Betriebsvermögen?] --> B[Grundsätze übertragbar? Notwendige Berücksichtigung von Besonderheiten des Privatvermögens?]; B --> C[ ];
```

Grundsätze übertragbar?
Notwendige Berücksichtigung von
Besonderheiten des Privatvermögens?

Rechtfertigung der Modalitäten der Steuererhebung

Kritische Reflexion der EuGH-Rechtsprechung



Abweichende Behandlung von
Drittstaatssachverhalten geboten?



Würdigung von § 6 AStG n.F.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Leon Wittling

Diplom-Jurist

**Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand
Lehrstuhl für Steuerrecht (Prof. Dr. Roman Seer)**

E-Mail: Leon.Wittling@rub.de

Telefon: 0234/32-25269

Ruhr-Universität Bochum

GD E2/407

