

WEGZUGSBESTEUERUNG (§ 6 ASTG) ZWISCHEN REFORM UND RECHTSPRECHUNG

Sicherung des deutschen Steueraufkommens und internationale Mobilität
Universität Heidelberg, 28. Mai 2024

RA/StB Prof. Dr. Achim Dannecker

Agenda

Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG)



- I. Einführung**
- II. Entstehen und Entfallen der Wegzugsteuer nach Neufassung seit 1.1.2022**
- III. Verschärfung bei Erhebung der Wegzugsteuer durch Neufassung**
- IV. Altfälle bei Wegzug vor 1.1.2022: Entfall Stundung bei zu hohen Ausschüttungen**
- V. Anwendungserlass der Finanzverwaltung zum AStG vom 22.12.2023 („AEASTG“)**
- VI. Gegenüberstellung: § 6 AStG n.F. und § 6 AStG a.F.**
- VII. Beispiel: Entfall der Steuer bei „gescheiterten Auswanderungen“**
- VIII. EuGH, Urteil v. 26.2.2019 – C-518/17 (“Wächtler”)**
- IX. Folgeentscheidung BFH, Urteil vom 6.9.2023 – I R 35/20 (“Wächtler”)**
- X. Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht**
- XI. Relevanz der Entscheidungen für Altfälle und Ausblick**
- XII. Zusammenfassung**

I. Einführung

Seit 1972 wird mit § 6 AStG der Wegzug von Personen mit Beteiligungen gem. § 17 EStG „im Gepäck“ wie eine Veräußerung besteuert („Lex Horten“), um latente Steuer im letztmöglichen Moment zu realisieren

Nur Kapitalgesellschaftsanteile im Privatvermögen, nicht alt-einbringungsgeborene oder solche im Betriebsvermögen sind betroffen (Problem z.B. bei unerkannter Betriebsaufspaltung oder Sonderbetriebsvermögen)

Durch Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze seit 1998 von „über 25%“ auf „1%“ großer Anwendungsbereich

Entscheidung des EuGH vom 11.3.2004 (C-9/02; Lasteyrie du Saillant) führte zu „Bewegungsfreiheit“ in EU und EWR. § 6 Abs. 5 AStG a.F. wurde 2006 eingeführt

Seit 1.1.2022 keine EU-Sonderlösung mehr: generell sofortige Erhebung der Wegzugsteuer auch ohne Veräußerung oder Realisierung, allenfalls wird Ratenzahlung regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung gewährt

Seit 17.8.2023 führen in Altfällen mit unbefristeter Stundung Ausschüttungen von insgesamt über 25% des Wegzugswerts zu (anteiligen) Wegzugsbesteuerung

II. Entstehen und Entfallen der Wegzugsteuer seit 1.1.2022 (ATAD-UmsG)

Einer Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG stehen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gleich... (§ 6 Abs. 1 AStG)

1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts

2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person

3. (subsidiär) der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile

Unbeschränkt Steuerpflichtiger (Abs. 2)

natürliche Person, innerhalb der letzten **zwölf Jahre** mind. **sieben Jahre** unbeschränkt steuerpflichtig

Der Steueranspruch entfällt, bei nur vorübergehender Abwesenheit, soweit... (Abs. 3)

1. die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden

2. keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr von über 25 % erfolgte

3. das deutsche Besteuerungsrecht mindestens in gleichem Umfang wiederbegründet wird

Vorübergehende Abwesenheit (Abs. 3)

Steuerpflichtiger wird innerhalb von **sieben Jahren** nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig

III. Neue Erhebungsregelung für EU-Fälle seit 1.1.2022

Rechtsfolge: Wegzugsteuer seit 2022 sofort zu zahlen, allenfalls Stundung in 7 Jahresraten

**Aufgabe der Differenzierung
zwischen Wegzügen ins
Drittland und innerhalb der
EU/EWR**

(„one fits all“)

Änderung **nicht** durch die ATAD vorgegeben, die in Art. 5 lediglich eine Entstrickungsbesteuerung für Betriebsvermögen vorsieht

**Motivation wohl durch die „Wächtler“-
Entscheidung des EuGH
vom 26.2.2019 (C-581/17 Rn. 68)**

Danach erstreckt sich die EU-Niederlassungsfreiheit auch auf das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (und evtl. auf weitere Länder mit DBA-Diskriminierungsverbotsklausel. Neuregelung führt m.E. zu unverhältnismäßiger Einschränkung der Freizügigkeit und ist europarechtswidrig.

**„Richtiges“ Verhalten in
Wegzugsfällen derzeit schwierig**

Vermeidung der Wegzugsteuer z.B. durch deutsche Betriebsvermögensverstrickung der Beteiligung oder Einbringung in deutsche Familienstiftung möglich
Beides hat jedoch Vor- und Nachteile und verhindert spätere Inanspruchnahme einer unbefristeten Stundung (falls Rechtsprechung dies ermöglichen sollte)

IV. Altfälle bei Wegzug vor dem 1.1.2022: Widerruf der Stundung bei zu hohen Ausschüttungen



Früher gewährte zinslose Stundungen „ad infinitum“ sind in ihrem Bestand bedroht

Bislang schon durch ATAD-UmsG: Relevanz von Ausschüttungen in Rückkehrfällen, § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AStG

Durch MinBestRL-UmsG vom 21.12.2023 mit Wirkung ab dem 17.8.2023: Genereller anteiliger Widerruf der Stundung in allen Altfällen, § 21 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 AStG, soweit Ausschüttungen ab dem 17.8.2023 25 % des Wegzugswerts der Anteile übersteigen

- u.U. hohe Steuerbelastung, da KapESt, Dividendenbesteuerung im Ausland und Wegzugsteuer unsystematisch kumulieren können; u.U. kommt noch ErbSt hinzu
- auch Minderheitsgesellschafter sind Besteuerungsfolgen ausgesetzt, obwohl sie u.U. keinerlei Einwirkungsmöglichkeit auf das ob und wie von Ausschüttungen haben

Bislang schon:
Nichtberücksichtigung von Wertminderungen bei Wegzug unter Stundung in EU/EWR- Staat und nachfolgender Realisation

Vgl. Rspr. zu Betriebsvermögen, z.B. EuGH v. 29.11.2011, C-371/10 National Grid Indus)

V. Anwendungserlass zum AStG vom 22.12.2023 („AEASTG“) BStBl. I 2023 Sondernr. 1/2023

Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes – IV B 5 -S 1340/23/10001 :001

Vereinfachung bei Rückkehrabsicht,
AEASTG Tz. 6.3.1.1, Rn. 128-130

Zur Darlegung reicht Erklärung, dass
Rückkehr beim Wegzug beabsichtigt
war

Im Ergebnis: im Normalfall genügt
tatsächliche Rückkehr

Problematisch: „gestufte Rückkehr“,
AEASTG Tz. 6.3.1.7.5, Rn. 156

Bei § 6 Abs. 3 AStG n.F. muss für
Entfallen der Wegzugsteuer
Steuerstatus der Anteile bei Wegzug in
einem einzigen Zeitpunkt
wiederbegründet werden

Problematisch z.B. bei Wohnsitz ab
Januar, Familienrückzug mit
Ansässigkeit erst im August)

Billigkeitslösung nur bei vollständigem
Rückzug innerhalb von sechs Monaten

Sicherheitsleistung, AEASTG Tz. 6.4,
Rn. 171

Ermessensentscheidung über
Gestellung von Sicherheit ist
Einzelfallprüfung statt Regelfall
(Wortlaut, § 6 Abs. 4 S. 2 AStG n.F.)

Geltung der §§ 241 ff. AO für Art der
Sicherheitsleistung; Verpfändung von
(nicht börsennotierten)
Kapitalgesellschaftsanteilen meist
nicht akzeptiert

VI. § 6 AStG n.F. (mit AEASStG) im Vergleich zu § 6 AStG a.F.

POSITIV

- § 6 Abs. 3 S. 1 und S. 2 sieht Ausweitung der Rückkehroption von 5 auf 7 Jahre vor
- Verlängerung der Option um weitere 5 Jahre auf Antrag
- Entfallen der erhöhten Nachweispflicht zur Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht
- Tatsächliche Rückkehr regelmäßig ausreichend
- Erklärung der Absicht zur Darlegung ausreichend
- Rückkehr nicht nur von Erben, sondern auch Beschenkten, führt zum Entfallen der Steuer (§ 6 Abs. 3 S. 5 AStG)

„Pragmatische“ Regelung für Rückkehrwillige

NEGATIV

- Ausschüttungen dürfen bei einer vorübergehenden Abwesenheit nur 25 % des gemeinen Werts der Anteile im Wegzugszeitpunkt betragen haben
- Herstellung „mindestens“ des Steuerstatus quo ante im Zeitpunkt der Wiederbegründung (positiv: Verwaltung gewährt Karenzzeit von 6 Monaten)
- Bei Beibehaltung Wohnsitz und nur Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht anwendbar

Neutrale Rückkehr nur unter erschwerten Voraussetzungen

VI. § 6 AStG n.F. (mit AEASTG) im Vergleich zu § 6 AStG a.F.

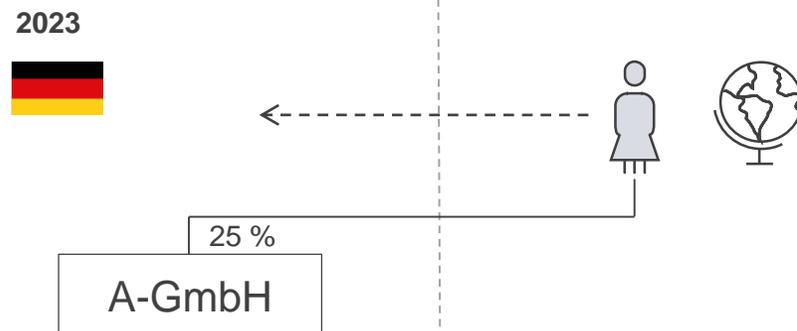
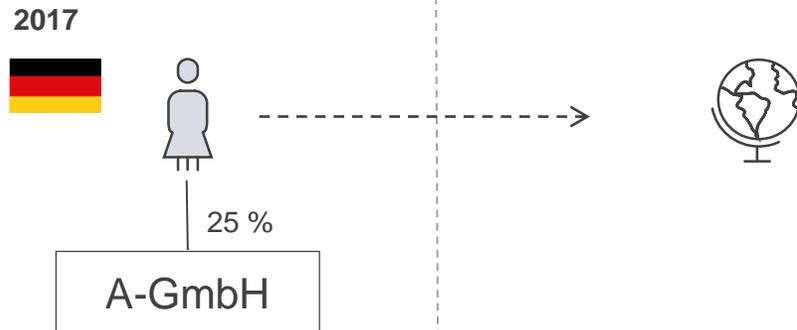
POSITIV

- Betrachtungszeitraum für unbeschränkte Steuerpflicht lediglich 12 Jahre
- Für am 31.12.2019 laufende Stundungen und Fristen (Altfälle) gilt die bisherige Fassung des § 6 AStG weiter
- Ratenzahlung ist grundsätzlich nicht zu verzinsen
- Sicherheitsleistung nur nach Einzelfallprüfung

NEGATIV

- Verkürzung der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von 10 auf 7 Jahre
- Wertminderung nach Wegzug unbeachtlich
- Lediglich befristete Stundung und zwingende ratierliche Zahlung über 7 Jahre
- Verzinslichkeit bei Entfall der Rückkehrabsicht
- Verpfändung eigener Anteile an Kapitalgesellschaft soll regelmäßig nicht als Sicherheit akzeptiert werden
- Aufgabe der Differenzierung zwischen Wegzügen ins Drittland und in EU/EWR-Staaten zum Nachteil der EU/EWR-Wegzüge („Einheitslösung“)
- Aufstockung der Anschaffungskosten nur bei Bezahlung der Steuer (dann rückwirkendes Ereignis)

VII: Beispiel: Entfall der Steuer bei „gescheiterten Auswanderungen“



- A seit 20 Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig
- 2017: Wohnsitzverlegung ins Ausland (keine Rückkehrabsicht)
- 2023: Rückkehr aus privaten Gründen

- Vorübergehende Abwesenheit bei fehlender Rückkehrabsicht?
 - ⇒ AEASStG Tz. 6.3.1.1 Rn. 129: Tatbestand bei tatsächlicher Rückkehr innerhalb des vorgesehenen Zeitraums erfüllt
- Problem: „gestufte Rückkehr“
- EU-/EWR-Fälle: Keine unbegrenzte und zinsfreie Stundung mehr
- Sicherheitsleistung i.d.R. erforderlich

VIII: EuGH, Urteil v. 26.2.2019 – C-518/17 (“Wächtler”)

[Das Freizügigkeitsabkommen (Schweiz) ist dahingehend auszulegen, dass bei einer natürlichen Person, die als Angehöriger eines Mitgliedsstaats, eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt und seinen Wohnsitz dorthin verlegt,] die Erhebung [der geschuldeten Steuer] erst im Zeitpunkt der Realisierung der Wertzuwächse [...] erfolgt.

Kernaussagen

- Die **deutsche Wegzugsteuer** ist eine **Ungleichbehandlung** eines Wegzugs gegenüber der Beibehaltung des Wohnsitzes im Inland
- Die Bestimmung der Höhe der Steuer ist eine **geeignete Maßnahme zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse**
- Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist **keine Rechtfertigung dafür, dass eine Stundung unmöglich ist**

IX. Folgeentscheidung zu “Wächtler”: BFH, Urteil vom 6.9.2023 – I R 35/20

Auch wenn nach unionsrechtlichen Vorgaben i.V.m. dem sogenannten Freizügigkeitsabkommen der Europäischen Union und der Schweiz bei einem im Jahr 2011 erfolgten Wegzug in die Schweiz die im Wegzugszeitpunkt entstehende nationale Steuer auf den Vermögenszuwachs (Wegzugsteuer) dauerhaft und zinslos zu stunden ist [...], hindert dies die Festsetzung der Steuer nicht.

Kernaussagen

- Die Wegzugsteuer ist von Amts wegen **dauerhaft und zinslos** – ggf. gegen Sicherheitsleistung – zu stunden und § 6 AStG a.F. entsprechend geltungserhaltend anzuwenden
- **Maßstab** für eine Ungleichbehandlung ist der Vergleich zwischen Wegzug und der **Beibehaltung des Wohnsitzes** im Inland
- Die **bloße Festsetzung** der Wegzugsteuer ist nicht rechtswidrig

IX. Weitere wesentliche Aspekte des BFH Urteils (2)

Altfälle

Wegzüge bis 31.12.2021

- Bindende Momentaufnahme für den Einzelfall
- Alte Rechtslage war mit den Grundfreiheiten nicht vereinbar
- Dauerhafte zinslose Stundung für Altfälle im Anwendungsbereich des FZA
- Bereits entrichtete Steuer muss an den Steuerpflichtigen zurückgezahlt werden

Zukünftige Fälle

Wegzüge ab 1.1.2022

- Aufgrund der Rechtspr. des BFH ist m.E. auch unter der neuen Rechtslage, entgegen des Wortlauts, die Wegzugsteuer zu stunden
- Vereinbarkeit der neuen Rechtslage mit den Grundfreiheiten zweifelhaft
- Der Gesetzgeber sieht dennoch keinen Anpassungsbedarf: „*Die Aussagen des BFH [...] sind auf die alte Rechtslage [...] begrenzt*“ (BT-Drs. 20/10233, S. 14)

X. Vereinbarkeit von § 6 AStG mit höherrangigem Recht

Grundgesetz: Grds. sehr weiter Gestaltungsspielraum; dennoch Eingreifen von Grundrechten?

1

**Ausreisefreiheit,
Art. 2 GG
(Wegzug)**

- Frage der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn
- „faktische Wegzugssperre“ durch Besteuerung sämtlicher stiller Reserven ohne Liquiditätszufluss

2

**Gleichbehandlung,
Art. 3 GG**

- Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
- Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips
- Gleichbehandlung von Wegzug und Schenkung/Erbschaft

3

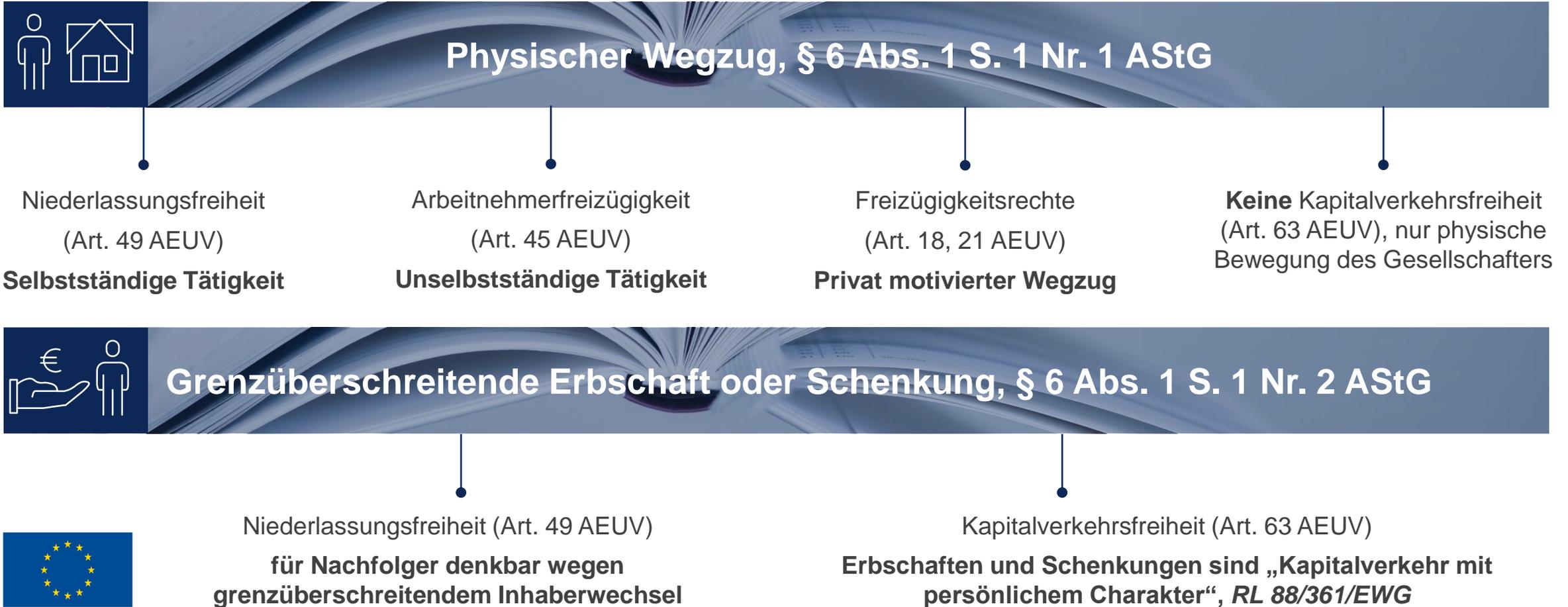
**Erbrechtsgarantie,
Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG
(Schenkungs/Erbschaft)**

- Verstoß nur bei übermäßiger Belastung, hier evtl.: ErbSt neben Wegzugsteuer
- Erbschaft: Anrechnung der Wegzugsteuer als Nachlassverbindlichkeit
- Schenkung: Konkrete Belastung auf Übermaß zu untersuchen



X. Vereinbarkeit von § 6 AStG mit höherrangigem Recht

Unionsrechtliche Bedenken



X. Vereinbarkeit von § 6 AStG mit höherrangigem Recht

Unionsrechtliche Bedenken zum Auffangtatbestand



Schenkung/Erbschaft, § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG

„Der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 EStG zum gemeinen Wert steht gleich,

die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person“

Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV)

- Erbschaften und Schenkungen sind „**Kapitalverkehr** mit persönlichem Charakter“ (*Kapitalverkehrsrichtlinie, RL 88/361 v. 24.6.1988*)
- gilt auch für **grenzüberschreitende Schenkungen und Vererbung** an ausländische Stiftungen
- **Drittstaatenfall:** Art. 64 Abs. 1 S. 1 AEUV ist nicht anwendbar

Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)

- Denkbar bei **grenzüberschreitendem Inhaberwechsel** aufgrund eines Erbfalls
- Freiheit in einem Mitgliedstaat eine **Niederlassung zu gründen**, dürfte auch deren **grenzüberschreitende Vererbung** miteinschließen



X. Vereinbarkeit von § 6 AStG mit höherrangigem Recht

Aspekte der Verhältnismäßigkeitsprüfung



Privatvermögen

- Wegzug ist höchstpersönliche, oft einschneidende Entscheidung, meist durch Beruf, Lebensplanung oder Partnerschaft veranlasst
- Das gilt meist auch für Erbschaft oder Schenkung
- Beteiligung ist oft der wesentliche Bestandteil des Privatvermögens; Wert ergibt sich aus Erträgen!
- Steuerlast meist ohne ausreichendes Einkommen; muss aus endversteuertem Vermögen (50% Ertragsteuer) erbracht werden
- Bei Schenkung/Erbschaft: u.U. Kumulation mit ErbSt
- Keine Abschreibungsmöglichkeit; aufgestockte Anschaffungskosten oft langfristig ohne Steuereffekt
- Überwachung verhältnismäßig einfach möglich
- Norm führt zu „goldenem Käfig“, hat Abschreckungspotential und führt zu Fluchtbewegungen



Betriebsvermögen

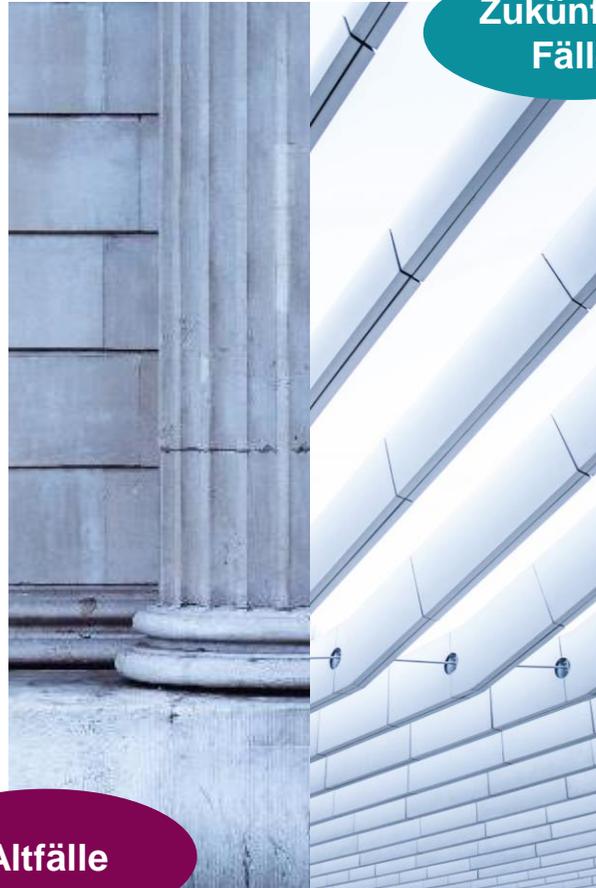
- Oft unternehmerische „Alltags-“ Entscheidung von überschaubarer Bedeutung (z.B. Verlagerung Produktion von D nach Fr)
- Besteuerung führt meist zu Umkehrereffekt im Aufnahmestaat: Abschreibung auf aufgestockte Buchwerte mindert Steuerlast
- Steuer aus nicht endversteuertem betrieblichem Cash-flow zu erbringen
- Diversifizierteres Gesamtvermögen
- Alltägliche Entscheidung, z.B. Verbringung einer Maschine von Kehl nach Straßburg
- Hilft u.U. finale Entnahmetheorie, Sofortbesteuerung zu verhindern?

XI. Relevanz der Entscheidungen für Alt- und Neufälle

Wegzüge bis 31.12.2021

- Bindende Momentaufnahme für den Einzelfall
- Alte Rechtslage war mit den Grundfreiheiten nicht vereinbar
- Dauerhafte zinslose Stundung für Altfälle im Anwendungsbereich des FZA
- Bereits entrichtete Steuer muss an den Steuerpflichtigen zurückgezahlt werden

Altfälle



Zukünftige Fälle

Wegzüge ab 1.1.2022

- Nach der Rechtsprechung des BFH ist auch nach neuer Rechtslage, entgegen des Wortlauts eine Stundung zu fordern
- Vereinbarkeit der neuen Rechtslage mit den Grundfreiheiten zweifelhaft (Liquiditätsnachteil und Vergleichsmaßstab)
- Der Gesetzgeber sieht dennoch keinen Anpassungsbedarf: *„Die Aussagen des BFH [...] sind auf die alte Rechtslage [...] begrenzt“* (BT-Drs. 20/10233, S. 14)

XII. Zusammenfassung

- Vereinfachungen in § 6 AStG n.F. sind grundsätzlich zu begrüßen (Tatbestand, vorübergehender Wegzug, Rechtsfolgen);
- Abzulehnen sind Erschwerungen (25 % Ausschüttungsgrenze; gestufte Rückkehr; Nichtberücksichtigung von Wertminderungen)
- Die **allenfalls ratierlich gestundete Sofort-Erhebung in EU-Fällen schränkt die EU Grundfreiheiten mE unverhältnismäßig; Eine Differenzierung zwischen Betriebsvermögens-Entstrickung und § 6 AStG ist geboten und durch die Entscheidungen Lastyerie und Wächtler vorgegeben**
- In der Praxis führt § 6 AStG wegen der hohen Mobilität in Unternehmerfamilien zu großen Härten und Problemen
- Konsequenz: Vermehrt Wegzüge in Krisenzeiten (niedrige Werte!) zu beobachten; große Zurückhaltung bei Rück- oder Zuzügen; im Ergebnis: Standortnachteil!
- Mögliches Auseinanderfallen von Anteilsinhaberschaft und Steuerlast sollte geregelt werden

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!