



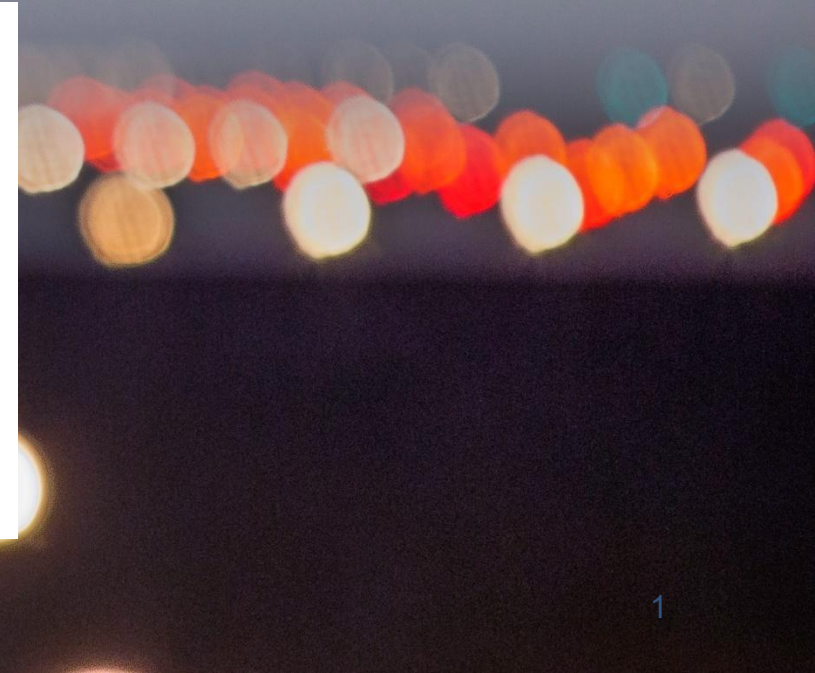
**MITax Master of International Taxation**

**Universität Hamburg 05.04.2024**

**Besteuerung von Wegzug und Sitzverlegung**

**Prof. Dr. jur. Christian Jahndorf**

**HLB Schumacher ▪ Universität Münster**



## Prof. Dr. jur. Christian Jahndorf

### CV

1987 – 1991 Studium der Rechtswissenschaft in Münster; 1991 – 1995 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität Münster (Prof. Dr. Dieter Birk); **1995 Promotion** („Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung im Ertragsteuerrecht“); 1995 – 1997 Referendariat in Dortmund; 1997 – 2000 wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht (Universität Münster); 2000 – 2002 Habilitationsstipendium der DFG; 2002 Forschungsaufenthalte in Paris (Universität Paris I + II) und London (Institute for Advanced Legal Studies); **2002 Habilitation** („Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen“); **Lehrbefugnis für die Fächer Staatsrecht, Verwaltungsrecht, Steuerrecht und Europarecht**, Dozent in zahlreichen Postgraduierten-Studiengängen zum nationalen und internationalen Steuerrecht, z.B. **seit 2002 für Wegzugsbesteuerung im Lehrgang M.I.Tax (Prof. Dr. Frotscher) Universität Hamburg**; 2003 - 2004 Rechtsanwalt bei P + P Pöllath und Partners in Berlin; ab 2005 Rechtsanwalt bei der FIDES Treuhandgesellschaft in Bremen, seit 2006 Partner; **2008 Ernennung zum apl. Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Münster**; seit Juli 2011 Partner bei HLB Schumacher in Münster; Vorsitzender des Westfälischen Steuerkreises; Mitglied der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer, der Deutschen Steuerjuristischen Vereinigung, der International Fiscal Association, Gründungsmitglied der Berliner Steuergespräche.



## Disclaimer

Die Informationen in dieser Präsentation dienen ausschließlich Unterrichtszwecken. Sie haben keinen Beratungsinhalt. Die Informationen sind mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt, sie können dennoch Fehler oder Rechtsmeinungen enthalten, die von denen der Finanzverwaltung abweichen.

Für Entscheidungen, die der Verwender der Präsentation auf Grund der enthaltenen Informationen trifft, übernehme ich keine Verantwortung. Die Informationen enthalten keine individuelle rechtliche, buchführungstechnische, steuerliche oder sonstige fachliche Auskunft oder Empfehlung. Sie sind nicht geeignet, eine individuelle Beratung durch fachkundige Personen unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles zu ersetzen.

Ich behalte mir das Recht vor, die in dieser Präsentation dargelegten Informationen jederzeit zu verändern oder zu aktualisieren.

Es gilt deutsches Recht und die Zuständigkeit deutscher Gerichte.

## Inhalt

### § 1 Einführung

### Teil 1: **Wegzug von natürlichen Personen**

### § 2 Ansässigkeit und Wegzug im Einkommensteuerrecht

Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, beschränkte Steuerpflicht, DBA Schweiz, überdachende Besteuerung

### § 3 Steuerfolgen im Wegzugsjahr

### § 4 Wegzugsbedingte Versteuerung stiller Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 6 AStG

Risiken Rechtsentwicklung Persönliche Sachliche Unentgeltlich Entstrickung Doppelansässigkeit Ausländisches BV Passive Entstrickung  
Rechtsfolge Stundung Rückkehr Vermeidung

### § 5 Wegzugsbedingte Versteuerung stiller Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen nach UmwStG

### § 6 Wegzugsbedingte Versteuerung stiller Reserven im Betriebsvermögen nach § 4 I 3 EStG

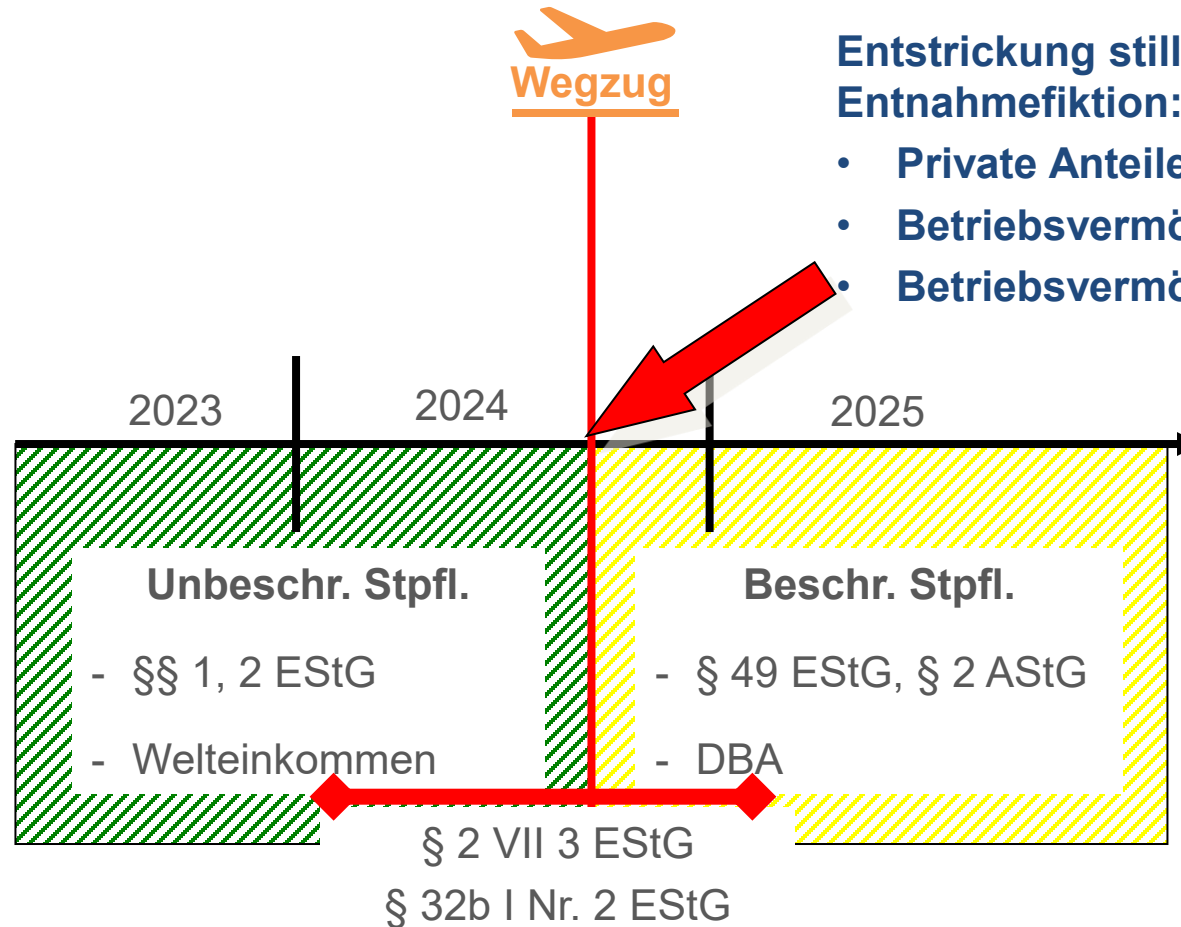


## Inhalt

### Teil 2: Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften

- § 7      Ansässigkeit und Wegzug im KStG
- § 8      Gesellschaftsrechtliche Folgen der Sitzverlegung
- § 9      Steuerliche Folgen der Sitzverlegung
- § 10     BREXIT

## § 1 Einführung

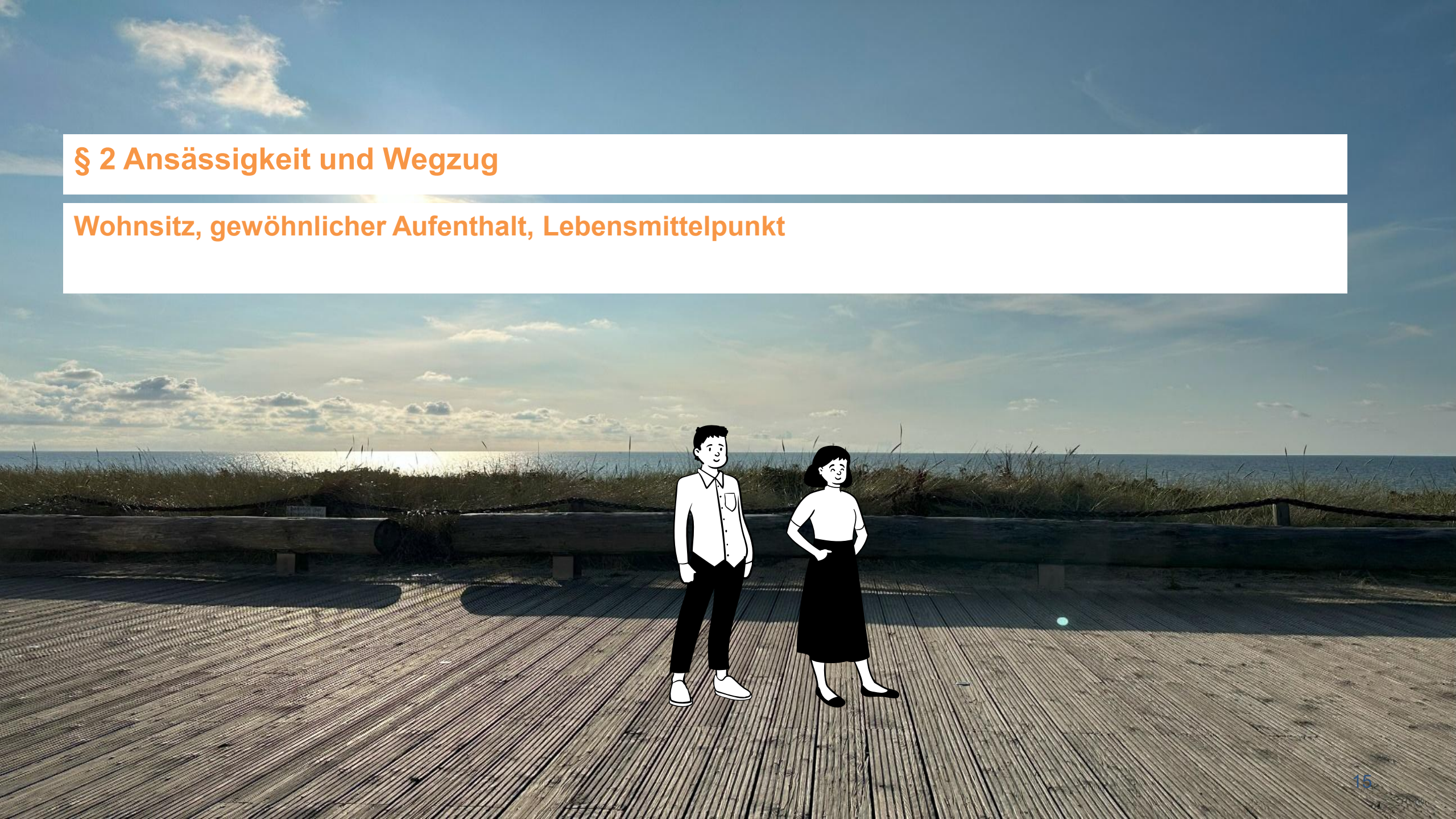


**Entstrickung stiller Reserven durch Veräußerungs- oder Entnahmefiktion:**

- **Private Anteile** an Kapitalgesellschaften (§ 6 AStG)
- **Betriebsvermögen** Personenunternehmen (§ 4 I 3 EStG)
- **Betriebsvermögen** Kapitalgesellschaften (§ 12 KStG)

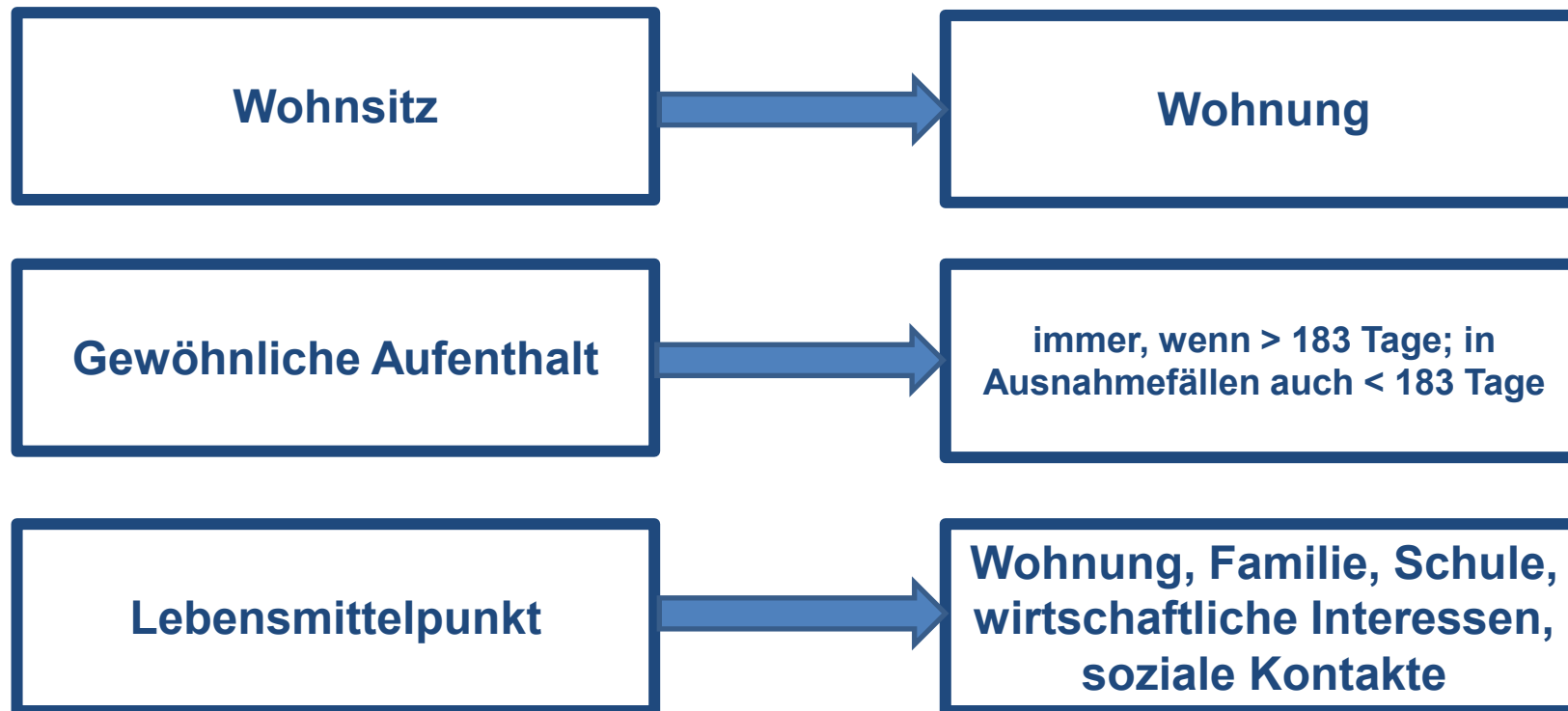
## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Lebensmittelpunkt



## § 1 Einführung

### Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Lebensmittelpunkt





## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

#### Wohnsitz, § 8 AO

Eine natürliche Person hat nach § 8 AO einen Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff objektiviert durch das Innehaben einer Wohnung unter Umständen, die den Schluss rechtfertigen, dass der Wohnungsinhaber diese Wohnung innehaben und benutzen wird.

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

#### Gewöhnlicher Aufenthalt, § 9 AO

Nach Satz 1 hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die (objektiv) erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.

Satz 2 enthält eine Fiktion: Bei einem zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als 6 Monaten wird der gewöhnliche Aufenthalt unwiderleglich vermutet, wobei kurzfristige Unterbrechungen den zeitlichen Zusammenhang nicht hindern.

Problematisch: Aufenthalte zwischen drei und sechs Monaten. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die ursprüngliche Absicht (subjektives Element) auf einen längeren Aufenthalt als sechs Monate gerichtet war.

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

#### Beispiel Wohnsitz und Familie

S ist verheiratet und lebt mit Frau und schulpflichtigen Kindern in einem Einfamilienhaus in Deutschland. Er möchte aus Deutschland aus steuerlichen Gründen wegziehen, knüpft hieran aber Bedingungen:

1. S fährt täglich zu seiner Arbeitsstätte nach Deutschland zurück.
2. Das Einfamilienhaus soll nicht verkauft werden.
3. Frau und Kinder sollen möglichst im Einfamilienhaus wohnen bleiben.

Kann S unter den Bedingungen 1 – 3 steuerlich wirksam aus Deutschland wegziehen? Kann S unter den Bedingungen 1 + 2 aus Deutschland steuerlich wirksam wegziehen?

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

#### Lösungsvorschlag zu Beispiel Wohnsitz und Familie

- Einer Aufgabe des Wohnsitzes im Inland steht nicht entgegen, dass S täglich zu seiner Arbeitsstätte nach Deutschland zurückkehrt. (Bedingung 1 ist realisierbar.)
- S muss sein Haus nicht verkaufen. Er darf sein Haus aber nicht leer stehen lassen oder nur zur „Sicherstellung der Beaufsichtigung“ vermieten. Er muss es vielmehr – befristet oder unbefristet – vermieten, wobei er sich keine Nutzungsrechte vorbehalten darf. (Bedingung 2 ist realisierbar.)
- S kann seinen Wohnsitz im Inland nicht aufgeben, wenn seine Familie im Einfamilienhaus wohnen bleibt und er nicht von seiner Frau getrennt lebt. (Bedingung 3 ist nicht realisierbar).



## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Beschränkte Steuerpflicht

#### Beschränkte Steuerpflicht

- Zieht Stpfl. ins Ausland, dann begründet er regelmäßig neue Ansässigkeit.
- In Deutschland (Wegzugsstaat) verbleibt **beschränkte Steuerpflicht** mit dort belegenen Steuerquellen iSd § 49 EStG

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

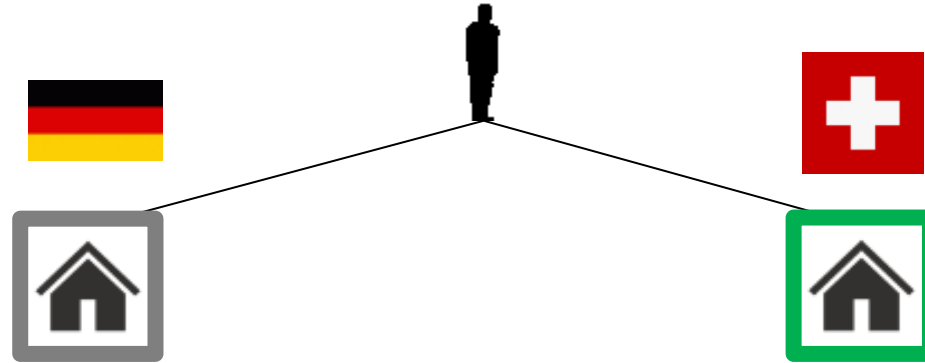
### DBA-Ansässigkeit und Besonderheiten im DBA-CH

#### Ansässigkeit und DBA, insb. Besonderheiten Schweiz

- Ansässigkeit als Anknüpfungspunkt für Gewährung von Abkommenschutz (Art. 1 OECD)
- Voraussetzungen regelmäßig in neueren DBA sowie im OECD-MA in Art. 4 geregelt
- Sonderfall: Doppelte Ansässigkeit
  - Sog. tie-breaker-rules bei Konflikten (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA)
  - **Schweiz (DBA-CH):** Sonderregelung / Überdachende Besteuerung, Art. 4 III DBA-CH
- Weitere Sonderfälle Schweiz
  - **Erweiterte beschränkte Steuerpflicht**, Art. 4 IV DBA-CH
  - **Nichtansässigkeitsfiktion**, Art. 4 VI DBA-CH

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)



### Tatbestand:

Gilt eine natürliche Person, die in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens **sechs Monaten** im Kalenderjahr hat, nach Absatz 2 als in der Schweiz ansässig ...

### Rechtsfolge:

... so kann die **Bundesrepublik Deutschland** diese Person ungeachtet anderer Bestimmungen dieses Abkommens **nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern**.

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)

- Ziel: Steuerbelastung in der Höhe, die sich ergeben würde, wenn die Person nur in Deutschland ansässig wäre
- Missbrauchsvermeidung
- Einseitige Begünstigung Deutschlands: Verteilungsregelungen des Abkommens werden einseitig außer Kraft gesetzt
- Besteuerungsverfahren in der Schweiz nicht betroffen
- Besteuerung des dort Ansässigen nach den schweizerischen Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht
- Allerdings kann nach Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA Schweiz eine doppelte Besteuerung vermieden werden. Nach den Halbsätzen 1-3 des Satzes 2 sind **drei Fallgruppen** zu unterscheiden:



## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)

#### 1. Prüfungsschritt:

Freistellung für schweizerische Einkünfte aus gewerblicher, freiberuflicher, selbstständiger oder unselbstständiger Tätigkeit unter Progressionsvorbehalt (sog. Freistellungsmethode), Art. 4 Abs. 3 Satz 2 HS 1 DBA Schweiz

#### 2. Prüfungsschritt:

Anrechnung der schweizerischen Steuer auf andere aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegene Vermögenswerte, Art. 4 Abs. 3 Satz 2 HS 2 DBA Schweiz

#### 3. Prüfungsschritt

Beschränkte Anrechnung der schweizerischen Steuern auf die übrigen Einkünfte und Vermögenswerte, § 34c Abs. 1 EStG entsprechend

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)

#### 1. Prüfungsschritt:

**Freistellung für schweizerische Einkünfte aus gewerblicher, freiberuflicher, selbstständiger oder unselbstständiger Tätigkeit unter Progressionsvorbehalt (sog. Freistellungsmethode), Art. 4 Abs. 3 Satz 2 HS 1 DBA Schweiz**

Die Bundesrepublik Deutschland wendet jedoch Artikel 24 Absatz 1 Nummer 1 auf die dort genannten, aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegenen Vermögenswerte an; ...

Einkunftsquelle CH, Art. 24 I Nr. 1 DBA Schweiz	
Betriebsstättengewinne CH	Deutschland stellt frei
Dividende CH-Gft -> D-Gft, Aktivitätsvorbehalt	
Freiberufliche Tätigkeit	
Gewinn aus Veräußerung unbewegl. Vermögens	
Lohn für Arbeit in CH	

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)

#### 2. Prüfungsschritt:

**Anrechnung der schweizerischen Steuer auf andere aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegene Vermögenswerte, Art. 4 Abs. 3 Satz 2 HS 2 DBA Schweiz**

... auf andere aus der Schweiz stammende Einkünfte ... rechnet ... Deutschland ... die von diesen Einkünften ... erhobene schweizerische Steuer auf die deutsche Steuer ... von diesen Einkünften an; ...

Einkunftsquellen CH	
Übrige Einkunftsquellen	Deutschland rechnet an

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Qualifizierte unbeschränkte Steuerpflicht, Art. 4 III DBA-CH (sog. überdachende Besteuerung)

#### 3. Prüfungsschritt:

#### Beschränkte Anrechnung der schweizerischen Steuern auf die übrigen Einkünfte und Vermögenswerte

...bei den übrigen Einkünften rechnet Deutschland die schweizerische Steuer auf den Teil der deutschen Steuer an, der auf Grund dieser Bestimmung von diesen Einkünften über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Artikeln 6 bis 22 hierfür erhoben werden dürfte.

Einkunftsquellen Deutschland	
D hat Besteuerungsrecht nach Art. 6- 22 DBA Schweiz	Deutschland rechnet <b>nicht</b> an
D hat kein Besteuerungsrecht nach Art. 6 - 22 DBA Schweiz	Deutschland rechnet an

Einkunftsquellen weder CH noch D	
Alle Einkunftsquellen weder CH noch D	Deutschland rechnet an

[Siehe auch unten Beispiel](#)



## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG) in Deutschland, Art. 4 IV DBA Schweiz

Nach **Art. 4 Abs. 4 DBA-CH** kann Deutschland eine natürliche Person,

- die **nicht** die **schweizerische Staatsangehörigkeit** besitzt,
- in Deutschland **mindestens fünf Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig** war und
- ihren **Wohnsitz in die Schweiz verlegt** hat und **dort ansässig** wird,

in einem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht endet sowie in den folgenden fünf Jahren (sog. Wartefrist) die aus Deutschland stammenden Einkünfte ungeachtet der Abkommensbestimmungen besteuern.

Der volle DBA-Schutz besteht somit ab dem 6. Jahr nach dem Wegzug. Eine Ausnahme gilt nur, wenn in der Schweiz ein echtes Arbeitsverhältnis begründet wird.

Für die Anwendung ist erforderlich, dass der Wohnsitz unmittelbar von Deutschland in die Schweiz verlegt wird; **erfasst ist auch der Fall, dass zwischenzeitlich in einem Drittstaat ein Wohnsitz begründet wurde.**

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG) in Deutschland, Art. 4 IV DBA Schweiz

- Unterwerfung des Stpfl. unter dt. Vorschriften über beschränkte oder erweiterte Steuerpflicht
- Keine Berufungsmöglichkeit auf Quellensteuerungsrecht DE
- Stpfl. ist in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig
- deutscher Besteuerung zugewiesenen Einkünfte nach dem DBA von der schweizerischen Besteuerung ausgeschlossen
- Für verbleibende nicht befreite Einkünfte wird eine doppelte Besteuerung dadurch vermieden, dass die von den deutschen Einkünften erhobene schweizerische Steuer auf diese Einkünfte entfallende deutsche Steuer angerechnet wird
- Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz als Ausnahme vom Grundsatz, dass die Regeln zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG durch die Regelungen eines DBA verdrängt werden
- Wegzug dadurch möglichst unattraktiv

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Nichtansässigkeitsfiktion nach Art. 4 VI DBA-Schweiz

#### Voraussetzungen

Wegzügler wird nicht mit allen an sich steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat in der Schweiz besteuert, weil die Schweiz Steuervergünstigungen gewährt.

- Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz betrifft **die sog. Pauschale Aufwandsbesteuerung** in der Schweiz
  - pauschale Aufwandsbesteuerung (gem. Art. 14 Direkte Bundessteuergesetz -DBG-) führt zu einer Vorzugsbesteuerung
  - Ausländer, die in die Schweiz übersiedeln und dort keine Erwerbstätigkeit ausüben, können an Stelle der Besteuerung ihres effektiven weltweiten Einkommens und Vermögens die sog. „Besteuerung nach dem Aufwand“ (Pauschalbesteuerung) wählen
- Auch für die kantonale Einkommensbesteuerung kann ein Zuzügler regelmäßig zu einer pauschalen Besteuerung nach dem Aufwand optieren. Der Kanton Zürich hat jedoch dieses Besteuerungsprivileg bereits ab dem Jahr 2010 vollständig abgeschafft.

#### Rechtsfolge

Wegzügler verliert Ansässigkeitsstatus in der Schweiz und seinen DBA-Schutz.

## § 2 Ansässigkeit und Wegzug

### Nichtansässigkeitsfiktion nach Art. 4 VI DBA-Schweiz

- Besteuerungsbasis der Aufwandsbesteuerung:
  - pauschal ermittelte Lebenshaltungskosten,
  - der –nach einer bestimmten Formel ermittelte- Eigenmietwert der Unterkunft des Steuerpflichtigen,
  - Einkünfte aus schweizerischen Quellen und ausländische Einkünfte, für deren Entlastung von ausländischen Quellensteuern DBA beansprucht wird
- Folgenvermeidung, wenn man zur sog. Modifizierten Aufwandsbesteuerung optiert
- Nichtansässigkeitsfiktion hat im Ergebnis keine Auswirkung auf § 6 AStG



## § 3 Steuerfolgen im Wegzugsjahr

### Übersicht

- Einheitliche Veranlagung im Jahr des Wegzugs (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG)
- Progressionsvorbehalt bei unbeschränkter Steuerpflicht/ Ansässigkeit im Inland (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG)
  - Steuerpflichtiger ist im Inland ansässig (unbeschränkt steuerpflichtig) und im Ausland steuerpflichtig
  - Steuerpflichtiger ist doppelt ansässig (Doppelwohnsitz; DE ist DBA-Ansässigkeitsstaat nach *tie-breaker-rules*, Art. 4 Abs. 2 OECD-MA)
  - Nach Ansicht des BFH: Steuerpflichtiger ist doppelt ansässig (z.B. Doppelwohnsitz), wobei Ausland nach *tie-breaker-rules* (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) als Ansässigkeitsstaat gilt
- Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG)
  - Der Stpfl. ist zeitweise steuerpflichtig und im verbleibenden VZ beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Abs. 7 S. 3 EStG)
  - Der Stpfl. ist zeitweise unbeschränkt steuerpflichtig und im verbleibenden VZ nicht steuerpflichtig

## § 3 Steuerfolgen im Wegzugsjahr

### Progressionsvorbehalt

#### Beispiel Progressionsvorbehalt

K ist niederländischer Staatsangehöriger. Er wohnte bis zum 16. Februar 1997 (Streitjahr) im Inland und erzielte bis zu diesem Zeitpunkt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Vom 17. Februar 1997 an wohnte K in den Niederlanden, wo er ebenfalls nichtselbstständig tätig war. Die im Streitjahr in den Niederlanden erzielten Einkünfte waren höher als diejenigen, die der Kläger bis zu seinem Wegzug erzielt hatte.

Verstößt § 32b I Nr. 2 EStG gegen Gemeinschaftsrecht?

## § 3 Steuerfolgen im Wegzugsjahr

### Progressionsvorbehalt

#### Lösungsvorschlag zu Beispiel Progressionsvorbehalt

(BFH, Urteil vom 15.05.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, 660):

1. Verzieht ein Arbeitnehmer im Verlauf eines Kalenderjahres vom Inland ins Ausland, so sind seine in diesem Kalenderjahr nach dem Wegzug erzielten Einkünfte auch dann im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, wenn sich sein neuer Wohnsitz in einem EU-Staat befindet (Fortentwicklung des Senatsurteils vom 19.12.2001, I R 63/00, IStR 2002, 239).
2. Es ist mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, dass § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 die Zusammenveranlagung eines im Inland Ansässigen mit seinem im Ausland lebenden Ehegatten nur dann zulässt, wenn in dem betreffenden Kalenderjahr entweder die Einkünfte beider Ehegatten zu mehr als 90 v. H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder ihre nicht in Deutschland zu steuernden Einkünfte sich auf nicht mehr als 24.000 DM belaufen haben (Anschluss an EuGH-Urteil vom 14.09.1999 Rs. C-391/97 – „Gschwind“ –, BStBl II 1999, 841).

## § 3 Steuerfolgen im Wegzugsjahr

### Progressionsvorbehalt und Abkommensrecht

- Einbeziehung ausländischer Einkünfte über den progressiven Steuertarif (Progressionsvorbehalt, § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
- Rechtfertigung: unbeschränkte Steuerpflicht stellt inländischen Anknüpfungspunkt für Besteuerung her
- Problem: DBA sieht keinen Progressionsvorbehalt vor.
- BFH: § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist unabhängig davon anzuwenden, ob ein DBA ausdrücklich Deutschland als Ansässigkeits- oder Quellenstaat ein Besteuerungsrecht mit Progressionsvorbehalt einräumt. Progressionsvorbehalt nur ausgeschlossen, wenn DBA Progressionsvorbehalt verbietet.



## Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG







## Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

### Regelungskonzept

#### Hintergrund und Zweck der Regelung:



- Hintergrund: *Lex Horten* (Wegzug Helmut Horten im Jahr 1968 in die Schweiz)
- Sicherung des inländischen Steuersubstrats bei Anteilen an Kapitalgesellschaften
- Regelungsbedürfnis: DBA-Praxis, Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters hat Besteuerungsrecht an Anteilen
- Regelungskonzept: Fiktion einer Veräußerung mit Rückkehroption
- Rechtsfolge: Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns, ggf. Rückgängigmachung durch Rückkehr
- 1972: § 6 AStG; inländische Anteile i.S.v. § 17 EStG
- 2007: EU-Privileg (Reaktion auf EuGH Lasteyrie du Saillant (2004)); Erweiterung auf ausländische Anteile; neu: § 4 I 3 EStG, § 12 I KStG
- 2022: Abschaffung EU-Privileg; Verschärfung der Rückkehrregeln
- Weitere Entwicklung: EuGH Wächtler (2019) zum FZA Schweiz; Auswirkungen strittig





## Wegzugsbesteuerung

### Häufigste Fälle und größte Risiken



Wegzug einer natürlichen Person kann z.B. auslösen:

- Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG (**Ebene des Gesellschafters**)
- Verlagerung des OdL einer Kapitalgesellschaft mit der Folge der Veräußerungsfiktion nach § 12 KStG auf **Ebene der Gesellschaft**
- Verlagerung eines Personenunternehmens oder dessen Wirtschaftsgüter nach §§ 16 IIIa, 4 I 3 EStG mit der Folge einer Entnahme- oder Betriebsaufgabefiktion
- Sperrfristverletzung nach UmwStG nach Betriebseinbringung, § 22 I 6 Nr. 6 UmwStG



## Wegzugsbesteuerung

### Häufigste Fälle und größte Risiken



=>

#### Erkenntnis Nr. 1

Wer nur den GmbH-Gesellschafter und § 6 AStG im Blick hat, schaut zu kurz.

#### Erkenntnis Nr. 2

Die Wegzugsbesteuerung kann auch Personenunternehmen treffen, §§ 4 I 3, 16 IIIa EStG.

Sofern Personenunternehmen betroffen, sind die Rechtsfolgen ggf. schlimmer, da es zB keine Rückkehrregelung und keine Freistellung von der Ratenzahlung gibt.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Personenunternehmen

#### Beispiel zur Erkenntnis Nr. 2

Maria gründet in Münster ein Startup-Unternehmen als Freiberuflerin. Aus Kostengründen arbeitet sie von zu Hause aus. Nach erfolgreicher Startphase reift bei Maria die Erkenntnis, dass sie ihre Tätigkeit auch von Mallorca ausüben könnte.

Frage: Welche Steuerfolgen würde ein Wegzug nach Mallorca auslösen?

- § 6 AStG (-)
- § 4 I 3 EStG, § 16 IIIa EStG
  - Entstrickung von Betriebsvermögen? Ja, Kundenstamm. Maria möchte den Kundenstamm künftig weiter nutzen
- Keine Rückkehrregelung

## Wegzugsbesteuerung

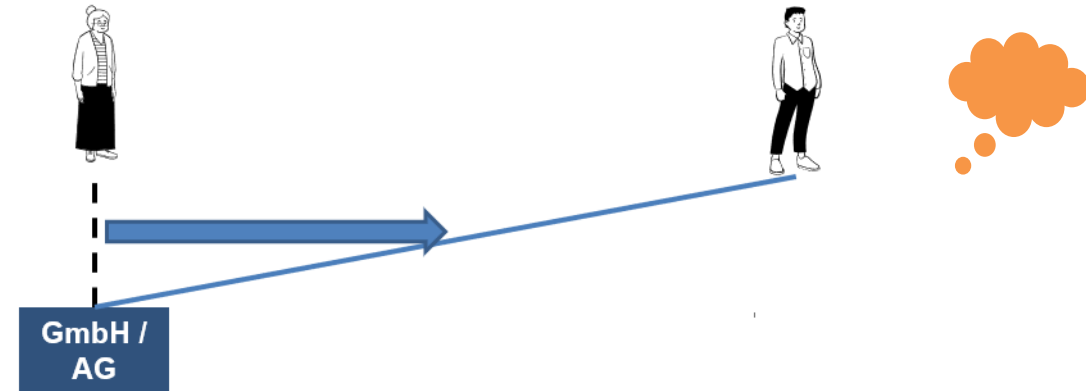
### Häufigste Fälle und größte Risiken

Neben Wegzug sind die wichtigsten Sachverhalte:

- **Vererbung oder Verschenkung** von Anteilen an Kapitalgesellschaften an im **Ausland** lebende Erben/Begünstigte, § 6 I 1 Nr. 2 AStG

#### Erkenntnis Nr. 3:

- Steuerliches Großschadensereignis: Wegzugssteuer, inländische + ausländische Erbschaftsteuer
- Widerruf der Schenkung beseitigt Steuertatbestand nicht.
- Rückgängigmachung der Steuer nur, wenn Beschenkte innerhalb von 7 Jahren unbeschränkt steuerpflichtig wird, § 6 III 5 AStG.
- Kapitalgesellschaftsanteile sollten nur an im Inland ansässige Personen verschenkt oder vererbt werden.
- Empfehlung: Absicherung im Gesellschaftsvertrag



## Wegzugsbesteuerung

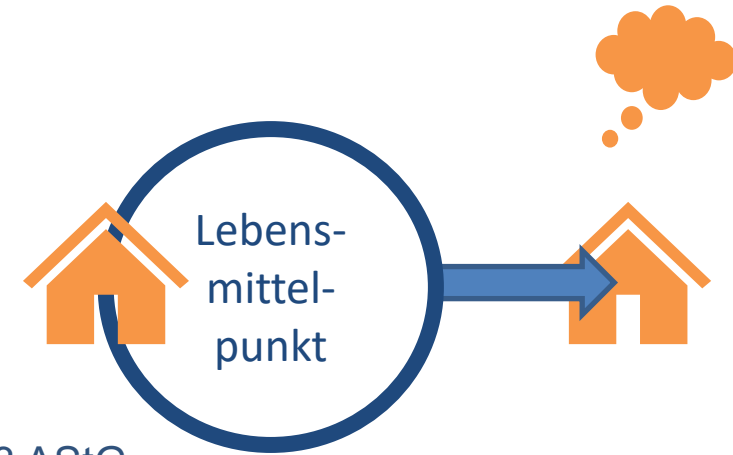
### Häufigste Fälle und größte Risiken

Neben Wegzug sind die wichtigsten Sachverhalte:

- **Verlagerung des Lebensmittelpunkts** ins Ausland (Doppelansässigkeit), § 6 I 1 Nr. 3 AStG

#### Erkenntnis Nr. 4:

Anwendung der Rückkehrregelung (hier: § 6 III 4 AStG) strittig, wenn die Verlagerung des Lebensmittelpunkts „nur“ zu einer Beschränkung des deutschen Steuerrechts führt. (Dazu später ausführlich.)



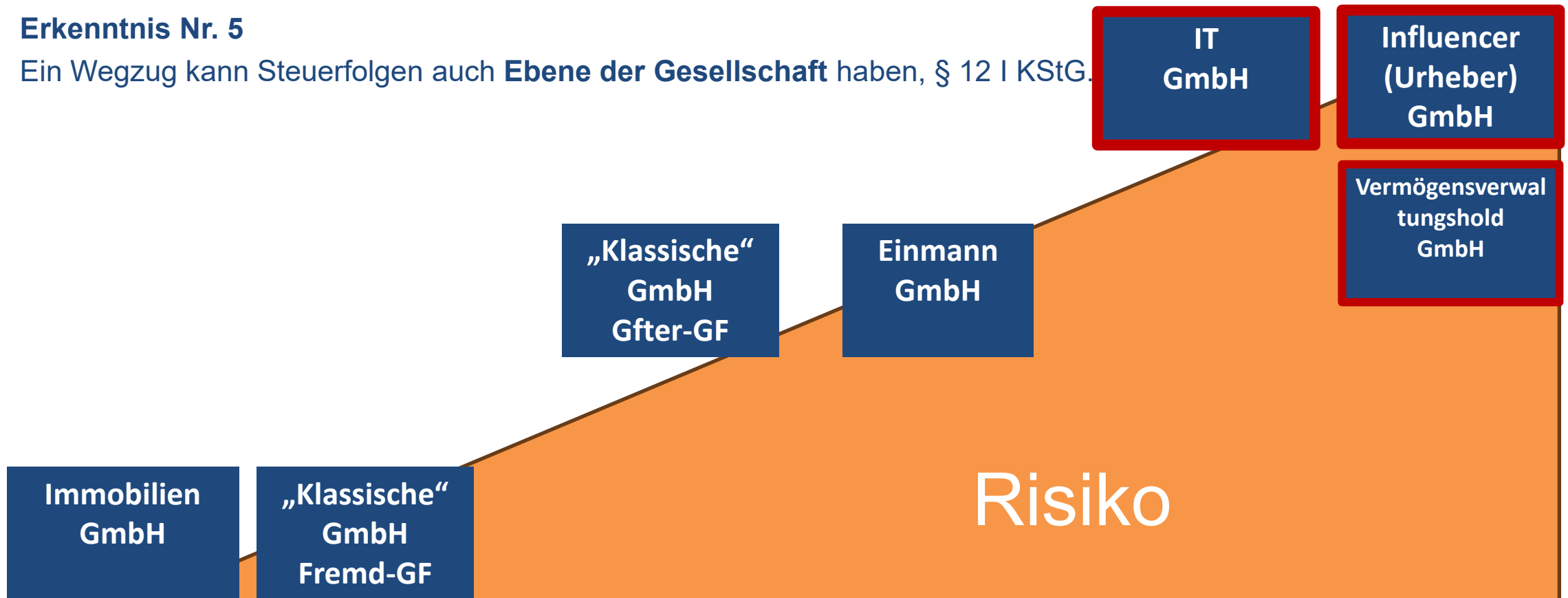


## Wegzugsbesteuerung

### Zusätzliches Schadensrisiko auf Gesellschaftsebene durch Verlagerung des OdL

#### Erkenntnis Nr. 5

Ein Wegzug kann Steuerfolgen auch **Ebene der Gesellschaft** haben, § 12 I KStG.



© JanIndorf – Wegzugsbesteuerung – janindorf.de



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Rechtsentwicklung I

Einführung 1972

Niederlassungsfreiheit, Art. 49 AEUV (ex Art. 43 EGV): EuGH v. 11.03.2004, Rs. C-9/02 (**Lasteyrie du Saillant**), DStR 2004, 551

- Sicherstellung stiller Reserven zulässig
- Sofortbesteuerung unzulässig

Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften“ (SEStEG) vom 07.12.2006

- Wichtigste Änderung: Zinslose Stundung bei Wegzug innerhalb EU/EWG
- Allerdings auch Verschärfungen:
  - ausländische Anteile
  - Keine Anrechnung Schenkung-/ErbchaftSt bei unentgeltlicher Übertragung
  - Rückführung von Anteilen nur im EU-Sachverhalt begünstigt



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Rechtsentwicklung II

#### Paradigmenwechsel in der Rechtsprechung des EuGH im Nachgang zu Lasteyrie du Saillant zur Entstrickung im Betriebsvermögen

- EuGH v. 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), IStR 2012, 27.
- EuGH v. 06.09.2012, C-38/10 (Europäischen Kommission/Portugal), IStR 2012, 763.
- EuGH v. 23.1.2014, C-164/12 (DMC), IStR 2014, 106.

#### Portugal II-Entscheidung (EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69): Übertragung der Grundsätze auf die Besteuerung natürlicher Person mit Kapitalgesellschaftsbeteiligung

- Formal Festhalten am Verbot der Sofortversteuerung
- aber: Steuerstundungen gegen Sicherheitsleistungen zulässig
- faktische Abschaffung des Sofortversteuerungsverbot und Ersetzen durch Ratenzahlungsgebot
- Widerspruch zur Entscheidung: EuGH, Urt. v. 26.2.2019, C-581/17, (Rs. Wächtler), IStR 2019, 260
  - EuGH wendet Lasteyrie-du-Saillant-Grundsätze für Wegzüge in die Schweiz an (Freizügigkeitsabkommen EU/Schweiz).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Rechtsentwicklung II

**Irritation: EuGH, Urt. v. 26.2.2019, C-581/17, (Rs. Wächtler), IStR 2019, 260**

- Rückbesinnung auf die Lasteyrie du Saillant Grundsätze
- ??? Kehrtwende des EUGH?



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Zeitlicher Anwendungsbereich

**ATAD-Umsetzungsgesetz - Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) vom 25.6.2021**

§ 6 AStG 2007	<u>§§ 6 AStG, 21 III 2022</u>
Alle Wegzüge bis einschließlich 2021  „Alte“ Stundungs- und Rückkehrregeln unbefristet anwendbar, auch wenn Stundungsantrag erst nach dem 31.12.2021 gestellt. Siehe § 21 III 1 AStG	Wegzüge ab 2022



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Zeitlicher Anwendungsbereich

#### Auszug aus Gesetzesbegründung (BR-Drs. 457/22, 44, 46):

„§ 21 Abs. 3 S. 1 AStG in der Fassung des Art. 5 Nr. 13 des Gesetzes zur Umsetzung der AntiSteuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 25.6.2021, BGBl. I S. 2035, wird durch die Neufassung klarstellend dahingehend geändert, dass in Fällen, in denen einer der Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG in der am 30.6.2021 geltenden Fassung vor dem 1.1.2022 verwirklicht wurde, die Rechtsfolgen jeweils gemäß § 6 AStG in der am 30.6.2021 geltenden Fassung auch beim Hinzutreten weiterer Tatbestände nach dem 31.12.2021 (zB Stundungsantrag gemäß § 6 Abs. 4 oder 5 AStG in der am 30.6.2021 geltenden Fassung oder Antrag auf Verlängerung der Frist gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 AStG in der am 30.6.2021 geltenden Fassung) eintreten. Die geltende Fassung der Anwendungsvorschrift kann dahingehend missverstanden werden, dass lediglich am 31.12.2021 bereits laufende Stundungen nach der alten Fassung des Gesetzes weiterzuführen seien, was laut der insoweit klar formulierten Begründung des Entwurfs des ATADUmsG („Für bis zum Ablauf des 31.12.2021 verwirklichte Tatbestände iSd § 6 Abs. 1 AStG gelten die bestehenden Stundungs- und Fristenregelungen fort (Altfälle).“) nicht gewollt war“.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Zeitlicher Anwendungsbereich

Wegzüge bis 31.12.2001: § 6 AStG 2007 gilt unbefristet fort (§ 21 III AStG; BeckOK AStG/Benecke AStG § 6 Rn. 6)

Wegzüge ab **1.1.2022**: § 6 AStG 2022

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG



Wegzug, § 6 I 1 AStG 2007	Wegzug, § 6 I 1 Nr. 1 AStG 2022
<ul style="list-style-type: none"> <li>• natürliche Person</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• =</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• =</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10 Jahre unbeschränkte Steuerpflicht (Beispiel Mindestzeitraumbedingung)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Innerhalb der letzten 12 Jahre mindestens 7 Jahre unbeschränkte Steuerpflicht, § 6 II AStG 2022</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zurechnung bei unentgeltlichem Erwerb <b>durch Rechtsgeschäft</b>, § 6 II AStG 2007 (Beispiel Unentgeltlicher Erwerb) <ul style="list-style-type: none"> <li>• gilt nicht bei gesetzlicher Erbfolge</li> <li>• strittig, ob Zurechnung bei gewillkürter Erbfolge</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zurechnung bei unentgeltlichem Erwerb, § 6 II 2, 3 AStG 2022</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anteile im Sinne von § 17 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• =</li> </ul>

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I 1 Nr. 1 AStG – Persönliche Voraussetzungen



#### Natürliche Person

- Rechtfähigkeit mit der Geburt, Tatbestandsverwirklichung auch von Kindern
- Staatsangehörigkeit irrelevant
- Keine Anwendung auf Kapitalgesellschaften; für Kapitalgesellschaften gilt § 12 KStG

#### Mindestzeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht

- 7 Jahre innerhalb der letzten 12 Jahre
- Für Wegzüge vor 2022: 10 Jahre

#### Steuerauslösendes Ereignis: Wegzug = Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

- Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Persönliche Voraussetzungen

#### Beispiel Mindestzeitraum

A, kanadischer Staatsbürger, war in Deutschland bis zum Jahre 2004 insgesamt 6 Jahre und 8 Monate unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Ende August 2004 zog A zurück nach Kanada. Anfang 2017 kehrte er beruflich nach Deutschland zurück, wo er für diese Zeit einen Wohnsitz begründete. Ende 2021 kehrte A auf Dauer nach Kanada zurück. A hält 50% des Kapitals an einer inländischen GmbH.

Hat A den Tatbestand des § 6 I AStG verwirklicht?

Abwandlung: A kehrt nicht Ende 2021, sondern erst im Januar 2022 nach Kanada zurück.

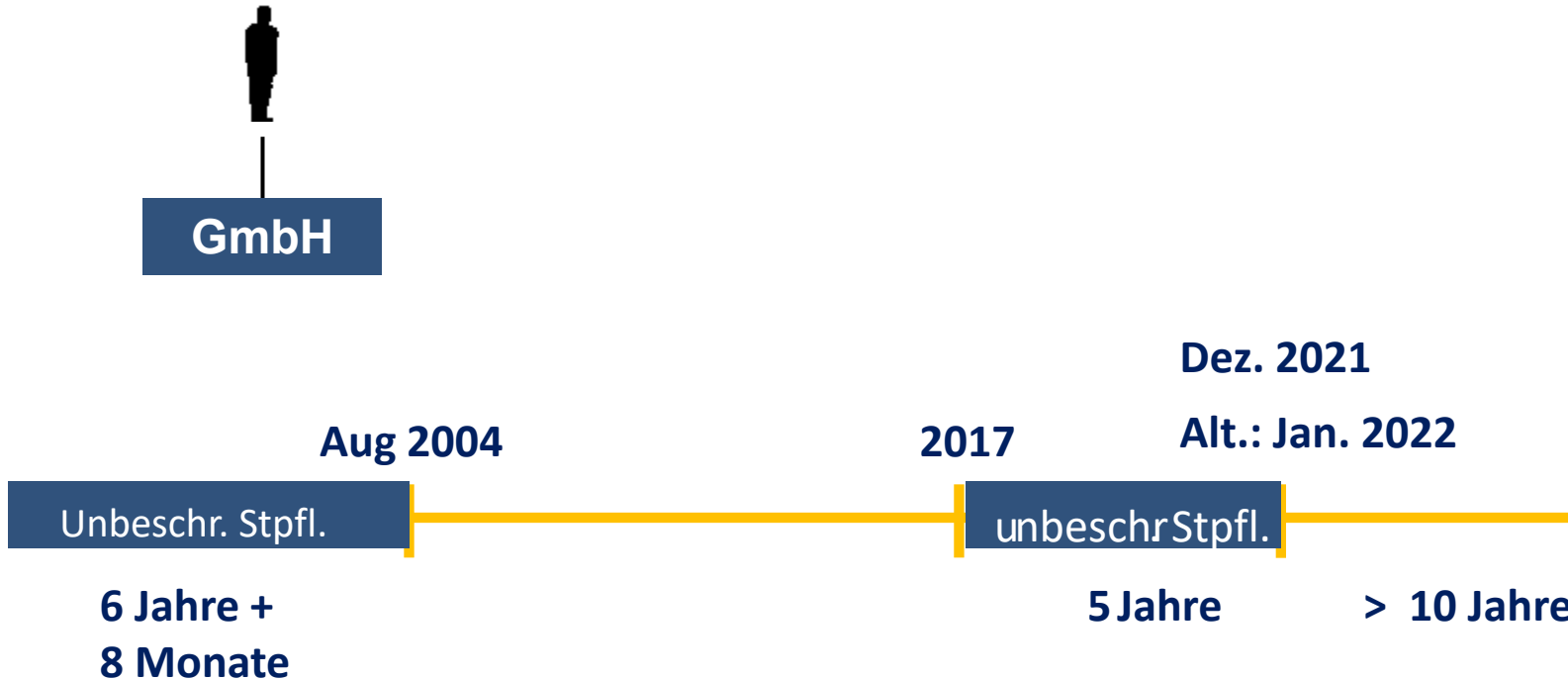
**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Persönliche Voraussetzungen

### Beispiel Mindestzeitraum





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Persönliche Voraussetzungen

#### Beispiel Mindestzeitraum

#### Lösungsschritte Ausgangsfall

- Zeitlicher Anwendungsbereich
  - Wegzug in 2021, also AStG 2007 anwendbar
- A ist natürliche Person (+)
- Mindestzeitraum: 10 Jahre

A war über 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig

- Bis August 2004 für 6 Jahre und 8 Monate sowie ab 2017 für ca. weitere 5 Jahr
  - Bei Berechnung der Zehnjahresbedingung: alle Zeiten unbeschränkter Steuerpflicht sind zu addieren
  - Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht (+)
- => Persönliche Voraussetzungen sind erfüllt.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Persönliche Voraussetzungen

#### Beispiel Mindestzeitraum

#### Lösungsschritte Abwandlung

##### Abwandlung

- Zeitlicher Anwendungsbereich: Wegzug in 2022, also AStG 2022 anwendbar
- A ist natürliche Person (+)
- Mindestzeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht
  - Ab 2022 Neuregelung: 7 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig innerhalb der letzten 12 Jahre
  - A war dann in den letzten 12 Jahren nur ca. 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig
- Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht (+)

=> Persönliche Voraussetzung nach § 6 II AStG 2022 (-)

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

- **Anteile an in- oder ausländischer Kapitalgesellschaft, § 17 Abs. 1 S. 1 EStG**
  - Aktien, Anteile an GmbH, Genussscheine
  - Ähnliche Beteiligungen i.S.v. § 17 I 3 EStG: Rechtstypenvergleich bei ausländischen Anteilen
  - Anwartschaften?
    - Strittig: nur vertikale oder auch horizontale Anwartschaften (Streit spielt eine Rolle im Rahmen der Wertpapierleihe als Gestaltungsinstrument)
- **Anteile an einer nach § 1a KStG optierten (inländischen o. ausländischen) Personenhandelsgesellschaft**
  - (BMF, 10.11.2021, DStR 2021, 2693, Tz. 62)
  - Ausländische Personengesellschaft (ohne Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland) können optieren; sie gelten als beschränkt steuerpflichtig.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

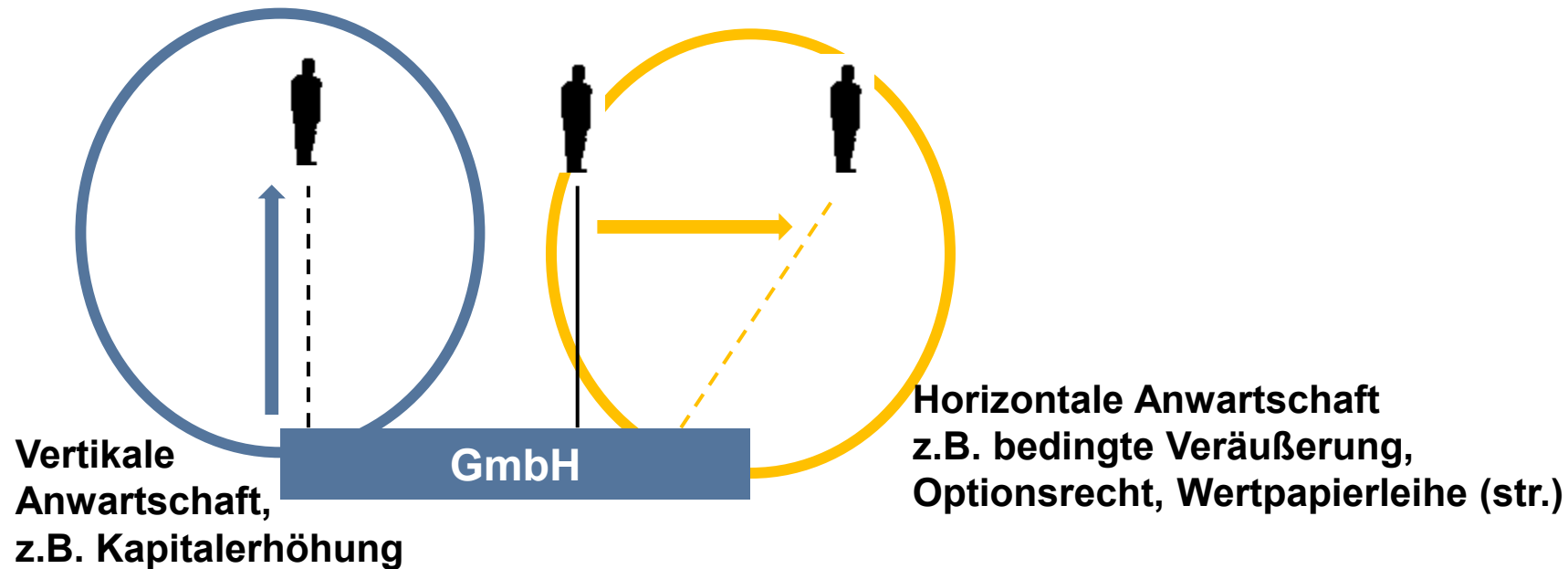
- **Anteile an Genossenschaften, § 17 Abs. 7 EStG**
- **Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften**  
Anteile an einer KapGfT, die zum Vermögen einer vermögensverwaltenden PersGes oder Erbengemeinschaft gehören, sind den Gf'tern/Miterben zur Bestimmung des Veräußerungstatbestands (einschließl der AK) gem. § 39 II Nr 2 AO anteilig zuzurechnen (BFH VIII R 41/99, BStBl II 00, 686; BFH IX B 83/22, BFH/NV 23, 961)
- **Anteile an Investmentfonds oder Spezialinvestmentfonds** sind keine Anteile i.S.v. § 17 EStG; § 6 AStG daher nicht anwendbar; aber ab 2025: §§ 19 Abs. 3 und 49 Abs. 5 InvStG enthalten für solche Anteile nunmehr Sonderregelungen, die dem § 6 AStG nachgebaut sind.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG

### Ähnliche Beteiligungen: Anwartschaften, insbesondere Wertpapierleihe





**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Sachliche Voraussetzungen: Anteile iSd § 17 I 1 EStG

#### Beispiel Wertpapierdarlehen

(nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

K hält Aktien in Höhe von 1,3% am Grundkapital der E-AG. K schließt mit seinem Bruder einen Wertpapierdarlehensvertrag, wonach die Aktien des K auf den Bruder als Darlehensnehmer übergehen. Alle Erträge aus den Aktien (zum Beispiel Dividenden, Zinszahlungen, Bezugsrechte usw.), die während der Laufzeit des Darlehens anfallen, stehen dem Bruder als Darlehensnehmer zu. Das Darlehen sollte bis zum 31.12.2011 laufen und sich ohne vorherige Kündigung jeweils um sechs Monate verlängern. Als Darlehensentgelt wurden 12.000 € pro Jahr vereinbart. Nach Ablauf einer Festlaufzeit verlängert sich das Darlehen automatisch, falls es nicht vorher gekündigt wird. Im Fall der Beendigung ist der Bruder verpflichtet Aktien gleicher Art, Menge und Güte dem K zurück zu übertragen.

Hat K den Tatbestand des § 6 I AStG verwirklicht?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Sachliche Voraussetzungen: Anteile iSd § 17 I 1

#### Beispiel Wertpapierdarlehen

(nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

Hat K den Tatbestand des § 6 I AStG verwirklicht?

1. Persönliche Voraussetzungen: natürliche Person, Mindestzeitraumbedingung, Beendigung der unbeschränkten Stpfl. (+)
2. Sachliche Voraussetzung: Ist K Inhaber von Anteilen iSd § 17 I 1 EStG bei Wegzug?
  - a) War K im Zeitpunkt des Wegzugs Inhaber von Aktien?
    - (-), wenn K das wirtschaftliche Eigentum vor Wegzug auf seinen Bruder übertragen hat.
    - (?), ob die rechtliche Übertragung im Rahmen des Wertpapierdarlehens auch zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien führt. Hier (+), da dem Bruder die Erträge zustehen und er über die Aktien auch verfügen darf.
    - Führt bereits diese Übertragung zu einer Veräußerung iSd. § 17 EStG, da ein Tausch der übertragenen Aktien gegen Rückgewähranspruch vorliegt? H.M. (-). Keine Veräußerung (kein Realisationstatbestand), da der Anspruch auf Rückerstattung von Wertpapieren gleicher Art, Menge und Güte (§ 607 I 2 BGB) regelmäßig als wirtschaftlich gleichwertiges Surrogat für die darlehensweise übertragenen Wertpapiere anzusehen ist (s.a. BMF-Schreiben vom 11.11.2016, BStBl. I 2016, 1224; ebenso BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Sachliche Voraussetzungen: Anteile iSd § 17 I 1 EStG

#### Beispiel Wertpapierdarlehen

(nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

b) War K im Zeitpunkt des Wegzugs Inhaber einer **Anwartschaft auf Aktien**?

- **Definition:** BFH folgt **Zivilrecht**

Im Zivilrecht versteht man unter einer **Anwartschaft** eine rechtlich bereits mehr oder weniger gesicherte Aussicht auf den Anfall eines subjektiven Rechts, insbesondere einer Forderung oder eines dinglichen Rechts, die darauf beruht, dass der normale Erwerbsstatbestand eines solchen Rechts schon teilweise verwirklicht ist und seine Vollendung mit einiger Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann (BFH, Urt. 19.12.2007, VIII R 14/06, BStBl. II 2008, 475).

Nicht erforderlich ist ein Anwartschaftsrecht im Sinne einer bereits gesicherten Rechtsposition, deren Erstarken zum Vollrecht allein vom Verhalten des Rechtsinhabers abhängt.

Nach FG Schleswig-Holstein (a.a.O.) ist der Darlehensrückgewähranspruch eine Anwartschaft auf eine Beteiligung iSd. § 17 I 1 EStG und unterliegt damit auch § 6 AStG. Der BFH hat in der Revisionsinstanz die Streitfrage aus tatsächlichen Gründen offen lassen können (BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

- Weitere Voraussetzungen des § 17 EStG
  - Private Anteile
    - Kein § 17 EStG und damit § 6 AStG bei betrieblichen Anteilen
    - Abgrenzung zu betrieblichen Anteilen
      - Anteile im Sonder-Betriebsvermögen
      - Anteile im Betriebsvermögen einer Besitzgesellschaft (Betriebsaufspaltung)
      - aus sonstigen Gründen betriebliche Anteile
  - Beteiligungshöhe am Kapital unmittelbar oder mittelbar **mindestens 1%** innerhalb der letzten fünf Jahre
  - Falls Beteiligung am Kapital < 1%, ist zu prüfen:
    - Zurechnung von Anteilen des Rechtsvorgängers (§ 17 I 4 EStG) bei unentgeltlichem Erwerb vom Rechtsvorgänger
    - Anteile aus Sacheinlage unter dem gemeinen Wert entstanden (§ 17 VI EStG).
      - Fälle des §§ 20, 21 UmwStG.





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Rechtsfolge: Anwendung von § 17 EStG

#### Beispiel Beteiligungsschwelle

Die Geschwister A und B, die seit Jahrzehnten in Deutschland leben, erben im Januar 2024 von der Mutter eine 2%ige Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, und zwar A zu  $\frac{1}{4}$  und B zu  $\frac{3}{4}$ . A verlegt im März 2024 seinen Wohnsitz nach Zürich.

Hat A durch den Wegzug einen Steuertatbestand verwirklicht?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Rechtsfolge: Anwendung von § 17 EStG

#### Beispiel Beteiligungsschwelle Lösung

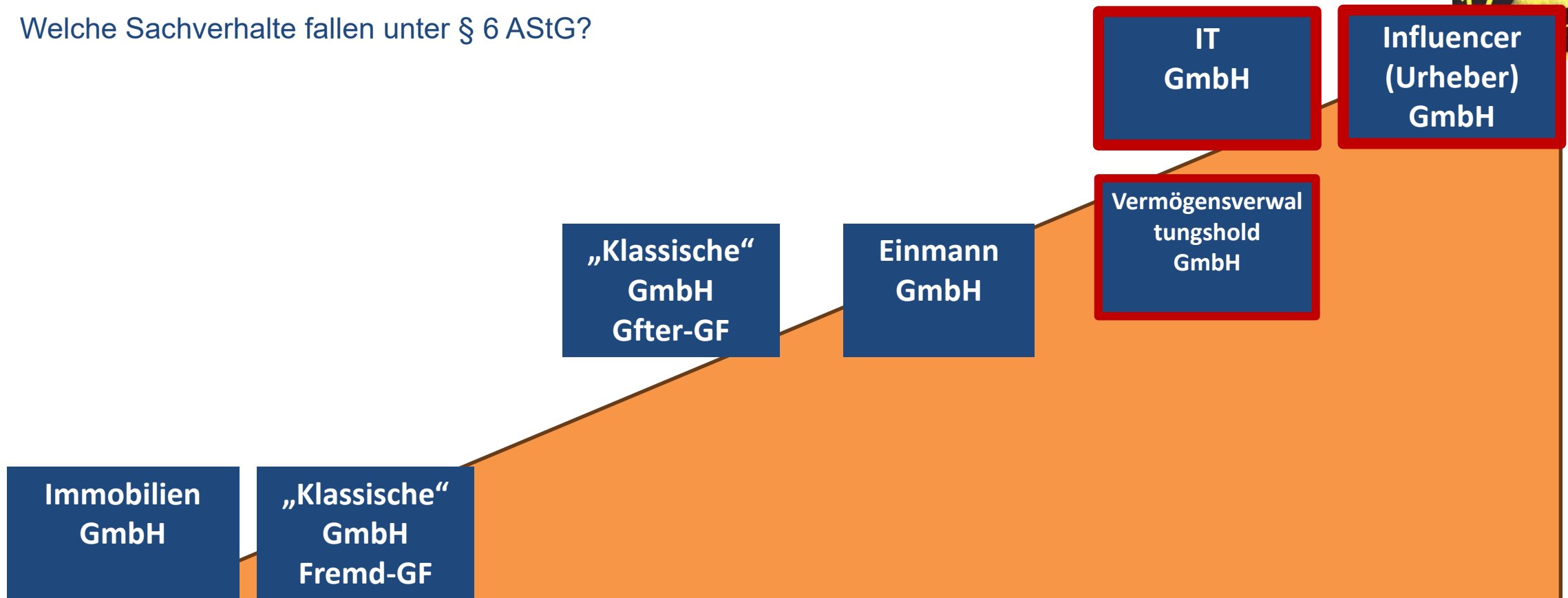
- Persönliche Voraussetzungen: natürliche Person, Mindestzeitraumbedingung, Beendigung der unbeschr. Stpfl. (+)
- Sachliche Voraussetzungen
  - Anteil an Kapitalgesellschaft (+)
  - Private Anteile (+)
  - Beteiligungshöhe am Kapital unmittelbar oder mittelbar **mindestens 1%** innerhalb der letzten fünf Jahre
  - Hier: Beteiligung am Kapital < 1%
    - Zu prüfen: Zurechnung von Anteilen des Rechtsvorgängers (§ 17 I 4 EStG) bei unentgeltlichem Erwerb vom Rechtsvorgänger?
    - Hier: Zurechnung (+); A hat seine Beteiligung von der Mutter unentgeltlich erworben, so dass ihm die Beteiligung der Mutter für Zwecke der Ermittlung der Beteiligungsschwelle zuzurechnen ist. Mutter war mehr als 1% beteiligt.

=> Die Anteile des A gelten im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht als veräußert, § 6 I 1 Nr. 1 AStG

## Wegzugsbesteuerung

Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG – Sachliche Voraussetzungen: Anteile iSd § 17 I 1 EStG

Welche Sachverhalte fallen unter § 6 AStG?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Influencer

A ist Influencer und Urheber seines Influencer-Streamingkanals. A überlässt seiner GmbH unentgeltlich das aus dem Urheberrecht folgende wirtschaftliche Verwertungsrecht. Die Einnahmen aus der Tätigkeit fließen in die von A für diesen Zweck gegründete A-GmbH.

Welche steuerlichen Folgen hätte ein Wegzug des A nach Spanien?

**BEISPIEL**



**Influencer  
(Urheber)  
GmbH**

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Influencer – Lösungsvorschlag

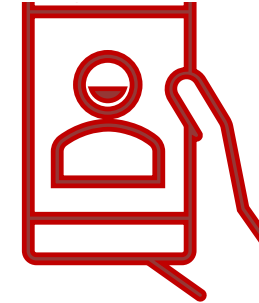
##### I. § 6 I 1 Nr. 1 AStG

- Persönliche Voraussetzungen: nat. Person, Mindestzeitraumbedingung, Beendigung unbeschr. Stpfl. (+)
- Sachliche Voraussetzungen: Anteile im Sinne von § 17 EStG
  - GmbH-Anteile sind Anteile im Sinne von § 17 EStG
  - Privatvermögen?

Kein Privatvermögen, wenn Anteile zum Betriebsvermögen des Urheberbetriebs des A gehören. Dies ist der Fall, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Besitzunternehmen (hier: Urheberbetrieb) und ein Betriebsunternehmen (hier: Influencer GmbH) von einer Person oder Personengruppe (hier: A) beherrscht wird.

Hier: GmbH-Anteile sind Betriebsvermögen des Urheberbetriebs des A, § 6 AStG nicht anwendbar.

**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Influencer – Lösungsvorschlag

#### II. Weitere mögliche Rechtsfolgen des Wegzugs

- Betriebsaufgabe bezüglich des **Urheberbetriebs**, § 16 IIIa EStG
- Betriebsaufgabe/Entnahme bezüglich der **Anteile an der A-GmbH**, § 16 IIIa EStG; ggf. § 4 I 3 EStG
- Besteuerung der stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens der A-GmbH wegen Verlagerung des OdL, § 12 I KStG
- **Keine** Entlastung im Falle der Rückkehr, § 6 III AStG (dazu später)

**BEISPIEL**

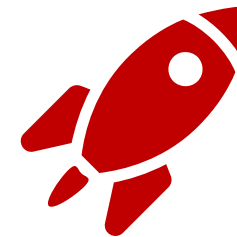


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

**BEISPIEL**



#### Beispiel Startup

A gründet in Münster ein Startup-Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Er ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Aus Kostengründen übt er die Geschäftsführungstätigkeit in seiner Eigentumswohnung aus. Nach erfolgreicher Startphase reift bei A die Erkenntnis, dass er seine Tätigkeit auch von Mallorca ausüben könnte.

Alt.: Machte es einen Unterschied, wenn es sich um eine Mietwohnung handeln würde?

Fragen:

Ist § 6 AStG im Wegzugsfall anwendbar?

Gibt es ggf. weitere steuerliche Folgen?



Einmann  
GmbH

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

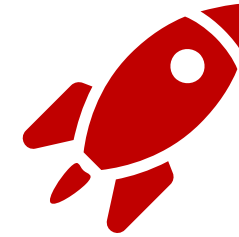
#### Beispiel Startup Lösungsvorschlag

##### I. Wegzugsbesteuerung nach § 6 I AStG?

- Persönliche Voraussetzungen: nat. Person, Mindestzeitraumbedingung, Beendigung unbeschr. Stpfl. (+)
- Sachliche Voraussetzungen: Anteile im Sinne von § 17 EStG
  - GmbH-Anteile sind Anteile im Sinne von § 17 EStG
  - Privatvermögen?
    - Hier betriebliche Anteile wegen Betriebsaufspaltung?
    - Voraussetzung Betriebsaufspaltung: sachliche und personelle Verflechtung?
    - hier (+) A überlässt der GmbH seine Wohnung als GL-Betriebsstätte; er beherrscht die Nutzungsüberlassung und die GmbH

=> Keine privaten Anteile i.S.v. § 17 EStG und damit keine Anwendung von § 6 AStG

**BEISPIEL**





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Startup Lösungsvorschlag (Fortsetzung)

##### II. Besteuerung der stillen Reserven in den GmbH-Anteilen

###### 1. Fiktive Entnahme nach § 4 I 3 EStG wegen Wegzugs?

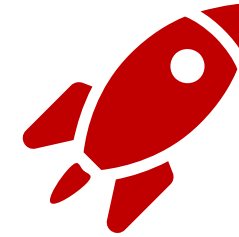
Voraussetzung: Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts an den GmbH-Anteilen (+), da GmbH-Anteile in keinem deutschen Betriebsstättenvermögen gebunden.

###### 2. Entnahme ins Privatvermögen wegen Beendigung der Betriebsaufspaltung

Voraussetzung: Wegfall der sachlichen Verflechtung?

(+), Besitzunternehmen überlässt keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr.

Ausnahme: § 6 V 1 EStG, Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des A? Besitzunternehmen auf Mallorca? Ist eine Betriebsaufspaltung „über die Grenze“ möglich? Grds ja (BFH 17.11.2020, I R 72/16), hier aber (-), da kein inländisches Betriebsvermögen mehr vorliegt.



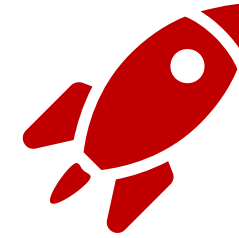
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Startup Lösungsvorschlag (Fortsetzung)

**BEISPIEL**



#### III. Besteuerung der stillen Reserven im Betriebsvermögen der GmbH, § 12 I 1 KStG

Voraussetzung: Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der GmbH

(+), da GmbH im Inland keine Betriebsstätte mehr hat, sind alle Wirtschaftsgüter der spanischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte der GmbH zuzuordnen.

GmbH hat ihren OdL verlegt und ist damit „weggezogen“; im Inland verbleibt keine Betriebsstätte.

#### IV. Entnahmebesteuerung hinsichtlich der Wohnung (betrieblich genutzter Teil der Wohnung), § 4 I 3 EStG



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Tatbestandsvoraussetzungen, § 6 I AStG - Sachliche Voraussetzungen

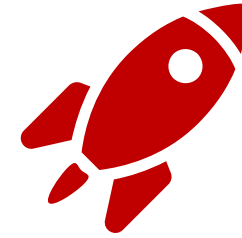
#### Abgrenzung private/betriebliche Anteile

#### Beispiel Startup Lösungsvorschlag

#### Abwandlung

Aus der Abwandlung stellt sich die Frage, ob der Umstand, dass es sich nicht um eine Eigentumswohnung, sondern um eine Mietwohnung handelt, die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung entfallen lässt.

**BEISPIEL**





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Unentgeltliche Anteilsübertragung (§ 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022)

§ 6 I 2 Nr. 1 AStG 2007	<u>§ 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022</u>
Vermögensübertragung durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf beschränkt Steuerpflichtige	Unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Unentgeltliche Anteilsübertragung (§ 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022)



#### Persönliche Voraussetzungen

- S.O.

#### Steuerauslösendes Ereignis

- unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person
- Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ist keine Voraussetzung (BFH-Urteil vom 8.12.2021 I R 30/19, BStBl. 2022 II S. 763; BMF Außensteuererlass Rn. 82).

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Unentgeltliche Anteilsübertragung (§ 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022)

#### Beispiele BMF Außensteuererlass Rn. 82

#### Beispiel - Unentgeltliche Übertragung Steuerausländer

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger überträgt eine Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG unentgeltlich auf sein Kind mit ausschließlicher Wohnsitz im Staat A.





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Unentgeltliche Anteilsübertragung (§ 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022)

#### Beispiel Unentgeltliche Anteilsübertragung auf beschränkt Steuerpflichtige

##### Lösungsvorschlag:

- § 6 I 1 Nr. 1 AStG 2022 (-): Kein Wegzug des Kindes.
- § 6 I 1 **Nr. 2** AStG 2022 (+): Unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt stpfl. Person
  - Ob Deutschland das Besteuerungsrecht verliert oder nicht, ist unerheblich.
  - Hinweis: Eine Anrechnung von Erbschaft- und Schenkungsteuer findet nicht statt.
- § 6 III 5 AStG 2022: Rückgängigmachung, wenn Erwerber binnen 7 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig wird.



- Steuerliches Großschadensereignis: Deutsche Wegzugssteuer, Deutsche Erbschaftsteuer, Ggf. ausländische Erbschaftsteuer; Keine Rückgängigmachung durch Widerruf der Schenkung

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Allgemeiner Entstrickungstatbestand (§ 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022)



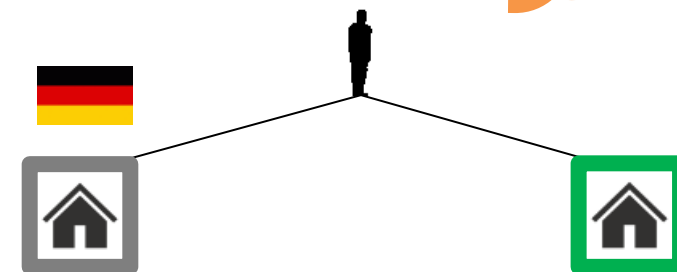
#### Übersicht über relevante Fallgruppen

- Fallgruppe 1: Doppelansässigkeit und Lebensmittelpunkt im Ausland (früher ausdrücklich geregelt in § 6 I 2 Nr. 2 AStG 2007): Rückkehr möglich (zum Streitstand später)
- Fallgruppe 2: Einlage in ausländisches Betriebsvermögen (früher ausdrücklich geregelt in § 6 I 2 Nr. 3 AStG 2007)
- Fallgruppe 3: Passive Entstrickung
- Fallgruppe 4: Sitzverlegung Kapitalgesellschaft (in Sonderfällen)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit



§ 6 I 2 Nr. 2 AStG 2007	§ 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022
Begründung DBA-Ansässigkeit im Ausland <ul style="list-style-type: none"> <li>• DBA tie breaker rules</li> <li>• z.B. Begründung eines Doppelwohnsitzes und Verlagerung des Lebensmittelpunktes ins Ausland</li> </ul>	<i>(Fallgruppe weggefallen; erfasst vom Auffangtatbestand)</i>
	Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile

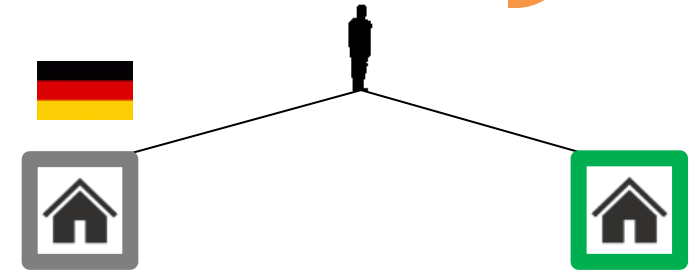




## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

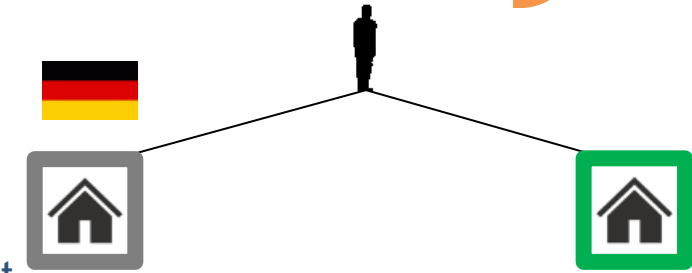
- Tatbestand: Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts
  - Bei Doppelwohnsitz und Lebensmittelpunkt im Ausland
    - DBA-Ansässigkeit im Ausland
    - Deutschland = Quellenstaat
    - Ausland vermeidet Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Anrechnung.
    - Quellenstaat ist idR nicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet.
    - Besteuerungsrecht für Gewinne aus Anteilsveräußerungen idR beim Ansässigkeitsstaat
- => IdR Ausschluss des Besteuerungsrechts





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit



Besteuerungsrecht für Gewinne aus Anteilsveräußerungen idR beim Ansässigkeitsstaat

#### Ausnahmen, z.B.:

- Schweiz: Art. 4 III DBA Schweiz; Art. 13 III, IV DBA Schweiz
- Kanada: Nach Art. 13 Abs. 7 lit. a) DBA Kanada steht DBA in den ersten 10 Jahren einer deutschen Besteuerung nicht entgegen.
- Bulgarien: Art. 13 Abs. 2 DBA Bulgarien ermöglicht deutsche Besteuerung, da es auf den Sitz der Gesellschaft ankommt.
- Sonstige DBA aus besonderen Gründen, z.B. DBA mit Grundstücksklausel (Österreich, Spanien u.a.): Bei deutscher Grundstücks-GmbH bleibt das deutsche Besteuerungsrecht erhalten.
- *Brasilien (kein DBA): strittig; keine Beschränkung des Besteuerungsrechts? M.E. liegt Beschränkung, weil brasilianische Steuer nach § 34c III EStG von der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer abzuziehen ist.*



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiele BMF Außensteuererlass Rn. 82



#### Beispiel – Unentgeltliche Übertragung auf Doppelansässigen

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger überträgt eine Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG unentgeltlich auf sein Kind, das sowohl in Deutschland als auch im Staat A einen Wohnsitz hat. Lebensmittelpunkt ist im Staat A.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

Beispiel Unentgeltliche Anteilsübertragung auf beschränkt Steuerpflichtige

Lösungsvorschlag:

- § 6 I 1 Nr. 1 AStG 2022 (-): Kein Wegzug des Kindes.
- § 6 I 1 Nr. 2 AStG 2022 (-): Kind ist unbeschränkt steuerpflichtig. Lebensmittelpunkt in A und abkommensrechtliche Ansässigkeit dort ist irrelevant.
- § 6 I 1 **Nr. 3** AStG 2022 (+): Besteuerungsrecht für eine künftige Veräußerung der übertragenen Beteiligung ist ausgeschlossen oder begrenzt, da das Kind aufgrund seines Lebensmittelpunktes im Staat A dort abkommensrechtlich ansässig ist.

**BEISPIEL**





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiel Doppelansässigkeit und Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts

A zieht nach seiner Pensionierung in die Schweiz (Lebensmittelpunkt). Er behält seinen Wohnsitz in Berlin bei.

Muss A im Zeitpunkt des Wegzugs seinen fiktiven Veräußerungsgewinn bezüglich seines Anteils (> 25%) an

- einer deutschen GmbH sowie an
- einer niederländischen BV (25%)

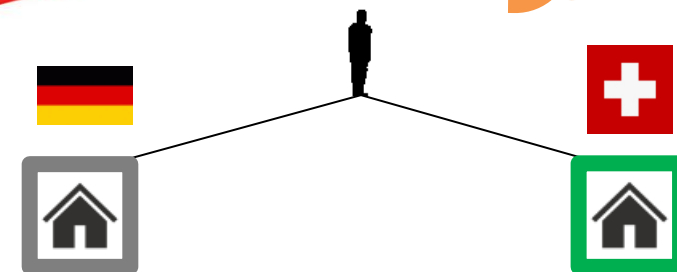
versteuern?

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiel Doppelansässigkeit und Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts

- A. Rechtslage bis VZ 2021: § 6 I 2 Nr. 2 AStG 2007 (+)
- B. Rechtslage ab VZ 2022: § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022
  - I. A unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland
  - II. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA Schweiz
    - 1. Ausschluss durch Art. 13 III DBA Schweiz, weil Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat (Schweiz)
    - 2. Aber: Art. 4 III DBA Schweiz: überdachende Besteuerung bei Doppelansässigkeit; Rechtsfolge: Deutschland besteuert ungeachtet der Vorschriften des DBA
    - 3. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hängen davon ab, ob Deutschland von der deutschen Besteuerung freistellen oder die schweizerische Steuer anrechnen muss.



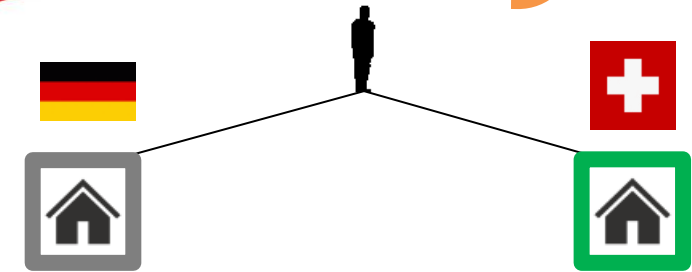
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiel Doppelansässigkeit und Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts

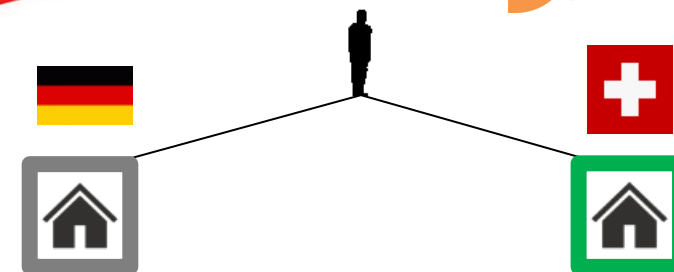
3. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hängen davon ab, ob Deutschland von der deutschen Besteuerung freistellen oder die schweizerische Steuer anrechnen muss.

- **Grundsatz:** Freistellung oder Anrechnung ist grundsätzlich Sache des Ansässigkeitsstaates (hier: Schweiz)
  - **Ausnahme** im Fall der überdachenden Besteuerung nach Art. 4 III DBA Schweiz: Freistellung oder Anrechnung durch Deutschland als Quellenstaat
    - Art. 4 III 3: Anrechnung der schweizerischen Steuer auf den Teil der deutschen Steuer, der nach Art. 13 III, IV DBA Schweiz an sich nicht besteuert werden dürfte.
    - M.a.W.: Dürfte Deutschland ohnehin besteuern, findet keine Anrechnung statt.
- Zu prüfen ist also, ob Deutschland ohnehin besteuern dürfte.





**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiel Doppelansässigkeit und Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts

Dürfte Deutschland ohnehin besteuern?

- Darf Deutschland nach Art. 13 III DBA Schweiz erheben? (-) Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat
- Darf Deutschland nach Art. 13 IV DBA Schweiz erheben? Sonderregelung für wesentliche Beteiligungen
  - A ist natürliche Person
  - Im Lauf der fünf Jahre vor der Veräußerung in Deutschland ansässig.
  - Beteiligung an einer Gesellschaft, die in Deutschland ansässig ist.
  - Veräußerungsgewinn in der Schweiz steuerfrei (Wassermeyer/Hardt DBA Schweiz Art. 13 Rn. 146).
    - Besteuerungsrecht für GmbH-Anteile (+) für einen Zeitraum von 5 Jahren nach Wegzug
    - Besteuerungsrecht für BV-Anteile (-)

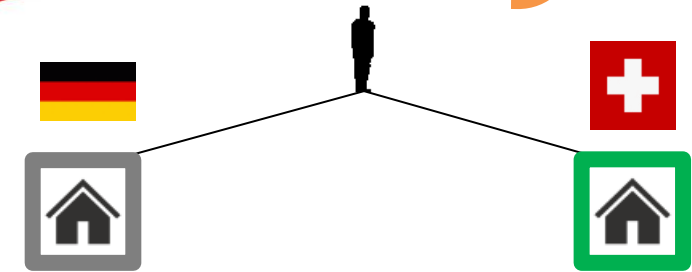
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 1 Doppelansässigkeit

#### Beispiel Doppelansässigkeit und Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts

##### Ergebnis:

- GmbH-Anteile: Kein Ausschluss oder Beschränkung in den ersten 5 Jahren
  - Strittig:
    - Keine Wegzugssteuer
    - Wegzugssteuer nach 5 Jahren
    - Sofort Wegzugssteuer
- BV-Anteile: Beschränkung des deutschen Besteuerungsrecht wegen Anrechnungspflicht, damit Wegzugssteuer (+)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 2 Ausländisches Betriebsvermögen



§ 6 I 2 Nr. 3 AStG 2007	§ 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022
Einlage/Überführung des Anteils in Betrieb oder Betriebsstätte des Stpfl. im Ausland	<i>(Fallgruppe weggefallen; erfasst durch Auffangtatbestand)</i>
	Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile

Grund der Regelung: Bei späterer Veräußerung des Anteils wäre nach dem DBA-Betriebsstättenvorbehalt (vgl. Art. 7 OECD-MA) das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen.

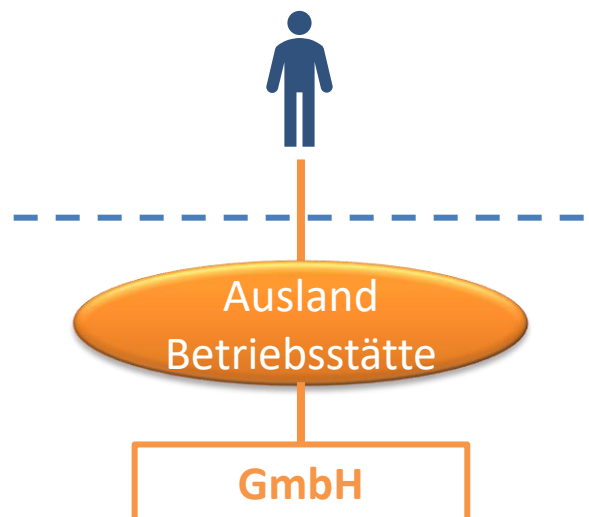
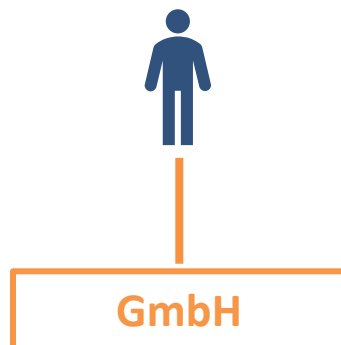
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 2 Ausländisches Betriebsvermögen

#### Beispiel Einlage in ausländische Betriebsstätte

A legt seine GmbH-Beteiligung (> 1%) in eine ausländische Betriebsstätte eines DBA-Staates ein.

Ist dieser Vorgang gem. § 6 AStG steuerpflichtig?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 2 Ausländisches Betriebsvermögen

#### Beispiel Einlage in ausländische Betriebsstätte

#### Lösungsvorschlag bis VZ 2021:

A bleibt unbeschränkt steuerpflichtig.

Gem. § 6 I 2 Nr. 3 AStG stellt die Einlage in einen ausländischen Betrieb jedoch einem Wegzug gleich.

Im Zeitpunkt der Einlage werden die stillen Reserven gem. § 6 I AStG besteuert.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 2 Ausländisches Betriebsvermögen

#### Beispiel Einlage in ausländische Betriebsstätte

#### Lösungsvorschlag ab VZ 2022:

Nur noch der allg. Entstrickungstatbestand anwendbar, der auch die Einlage in ein ausländisches Betriebsvermögen erfasst.

Da § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 nur noch auf den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts abstellt, ist zu prüfen, ob durch die Einlage tatsächlich das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt wird.

Der BFH stellt an die Zuordnung zu einem ausländischen Betriebsvermögen neuerdings **gesteigerte funktionale** Anforderungen. Deshalb führt insbesondere die Einlage eines GmbH-Anteils in eine ausländische Personengesellschaft nicht automatisch zum Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts (BFH v. 12.6.2019, X R 38/17).

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung



§ 6 I 2 Nr. 4 AStG 2007	§ 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022
Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile	Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile
Fallgruppen	
<a href="#">a) Passive Entstrickung</a>	
b) Sitzverlegung Kapitalgesellschaft	
c) Immobiliengesellschaft	



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung



Passive Entstrickung, zB durch Änderung DBA	BMF v. 26.10.2018, DStR 2018, 2339: passive Entstrickung zulässig
Neue Zuordnung Besteuerungsrecht für Kapitalgesellschaftsanteile (Beispiel DBA Spanien 2012)	<p>FG Köln, Urt. v. 17.6.2021 – 15 K 888/18, BeckRS 2021, 23300 (Rev. eingelegt, Az. BFH: IX R 38/21, früher I R 32/21)</p> <p>Die Besteuerung einer sog. „passiven Entstrickung“ von Anteilen an einer spanischen Immobilien-Kapitalgesellschaft aufgrund des Inkrafttretens des DBA-Spanien 2011 zum 1.1.2013 (BMF v. 26.10.2018, DStR 2018, 2339, unter 1.) ist jedenfalls vor Einführung der Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG unionsrechtswidrig. (Ls. n. amtl.)</p>
Relevant wird die passive Entstrickung ab 2022 mit Inkrafttreten des MLI-Anwendungsgesetzes für Italien.	

**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

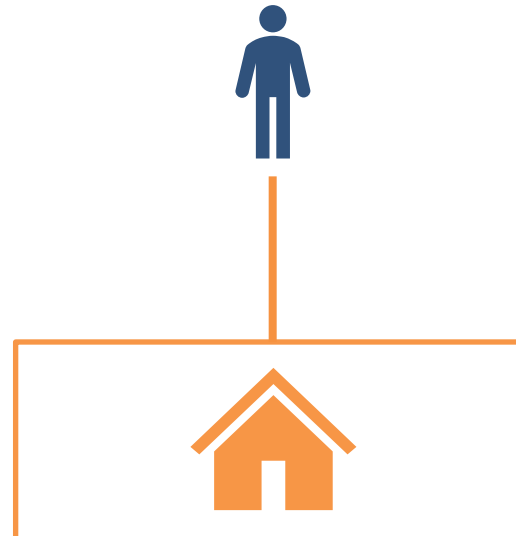
### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung

#### Beispiel Passive Entstrickung

##### Passive Entstrickung

Steuerinländer A hält Anteile an einer spanischen Immobilien S.A., die ausschließlich spanisches Immobilienvermögen hält.

Hat er in seiner Steuererklärung für 2013 einen Veräußerungsgewinn zu erklären?



**BEISPIEL**



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung

#### Beispiel Passive Entstrickung

#### Lösungsvorschlag

Besteuerung einer fiktiven Veräußerung der Anteile an der Immobilien GmbH, § 6 I 1 Nr. 3 AStG?

Voraussetzungen:

- Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts an den Anteilen an der Immobilien S.A.
- Hier: passive Entstrickung gemäß § 13 II DBA Spanien?

Änderung DBA-Spanien zum 18.12.2012 (Geltung ab 01.01.2013):

#### **Art. 13 DBA Spanien 2013:**

(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft – oder vergleichbarer Beteiligungen – erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung

#### Beispiel Passive Entstrickung Lösungsvorschlag Fortsetzung

- Hier: passive Entstrickung gemäß § 13 II DBA Spanien?

Diskussion: Kann eine passive Entstrickung eine Besteuerung auslösen? Dies ist fraglich, wenn der Stpfl keine anteilsbezogene Transaktion vorgenommen hat. Das ist beispielsweise der Fall, wenn ein DBA in der Weise geändert wird, dass künftig auch der Sitzstaat der Gesellschaft als Quellenstaat das Besteuerungsrecht erhält und der Stpfl selbst keine anteilsbezogene Handlung vorgenommen hat.

Hier: Strittig

- A hat keine anteilsbezogene Transaktion vorgenommen. Daher m.E. keine passive Entstrickung. Ebenso wohl FG Köln und FG Münster (a.a.O. nächste Folie)
  - A.A. BMF 26.10.2018, IStR 2019,192; BMF Außensteuererlass Rn 88
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung gelten die Anteile des A an der Immobiliengesellschaft als veräußert.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung

#### Beispiel Passive Entstrickung

#### Lösungsvorschlag Fortsetzung

Kann A die Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG 2007 in Anspruch nehmen?

- Es gilt altes Recht (§ 6 AStG in der Fassung von 2013).
- EU-Stundung nach Abs. 5?
  - Abs. 5 auf Fälle der allgemeinen Entstrickung erst zum 22.12.2014 anwendbar
  - Rückwirkung auf alle Fälle der nicht festgesetzten Steuer
  - Aber: Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns aufgrund passiver Entstrickung ist rechtswidrig:
    - FG Köln, Urtr. v. 17.6.2021 – 15 K 888/18, IStR 2021, 818 (Rev. eingelegt, Az. BFH: IX R 38/21 vorher I R 32/21)
    - FG Münster, Urtr. V. 10.08.2022 – 13 K 559/19 G,F, DStR 2022, 2413; Rev. eingelegt (Az. BFH I R 41/22)

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 3 Passive Entstrickung

Auflösung des Streits um die Rechtmäßigkeit einer Besteuerung von stillen Reserven aufgrund einer passiven Entstrickung

Ausgangspunkt: Der Einkommensteuer unterliegt das Markteinkommen. Der Steuertatbestand setzt eine Tätigkeit des Stpf voraus. Daraus ergibt sich folgende Differenzierung:

- Entstrickung stiller Reserven **ohne Tätigkeit** des Stpf
  - Fallgruppen: Änderung DBA
  - Besteuerung ist rechtswidrig
- Entstrickung stiller Reserven **mit einer anteilsbezogenen Tätigkeit** des Stpf
  - Fallgruppen:
    - Erwerb von Auslandsimmobilien
    - Wertsteigerungen von Auslandsimmobilien
    - Wertverschiebungen zwischen Auslandsimmobilien
  - Besteuerung ist rechtmäßig



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 4 Sitzverlegung Kapitalgesellschaft

**Achtung:** Potentielle Auswirkung auf Ebene des **Gesellschafters** und der **Gesellschaft**

#### **Ebene Gesellschafter:**

- Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch Sitzverlegung?
- Grundsätzlich nein. Nach Art. 13 OECD-MA behält Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.
- Aber: Beschränkung, wenn neuer Sitzstaat auch besteuern darf und Deutschland die ausländische Steuer anrechnen muss (z.B. Tschechien, Slowakei)

#### **(Exkurs) Ebene der Gesellschaft (dazu Teil 2):**

- OdL im Ausland: § 12 KStG
- Betroffen insb. nicht in D gebundenes Betriebsstättenvermögen
- Einzel-GmbH, Influencer, IT-Unternehmen, Betriebsaufspaltungen



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 4 Sitzverlegung Kapitalgesellschaft

#### Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft (Exkurs: Folgen für die Gesellschaft)

##### Fälle mit begrenzten oder beherrschbaren Risiken

- „Klassische“ Betriebsstätten basierte GmbH mit Fremdgeschäftsführung in Deutschland
- „Klassische“ Betriebsstätten basierte GmbH, Gesellschafter bleibt Geschäftsführer

##### Fälle mit hohen oder schwer beherrschbaren Risiken

- Holding GmbH
- Einmann-GmbH
- Influencer-GmbH
- IT-GmbH
- Betriebsaufspaltung

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 4 Sitzverlegung Kapitalgesellschaft

- **Konkurrenz § 6 I 1 Nr. 3 mit § 17 IV EStG:** Sitzverlegung = Auflösung?
  - Nur Satzungssitzverlegung in Drittstaaten
  - Verwaltungssitzverlegung (§ 4a II GmbHG) in Drittstaaten, wenn Drittstaat Identität der Gesellschaft nicht anerkennt.
- **Rechtsfolge**

„Als Veräußerung ... gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft ...“

  - § 17 IV EStG: Besteuerung des Anteils der Kapitalrücklage am Liquidationsgewinn
  - § 20 I Nr. 1, Nr. 2 EStG: Anteil der Gewinnrücklage am Liquidationsgewinn

M.E. § 17 IV EStG in Sitzverlegungsfällen nur anwendbar bei tatsächlicher Liquidation

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### § 6 I 1 Nr. 3 AStG 2022 – Fallgruppe 4 Sitzverlegung Kapitalgesellschaft

- **Konkurrenz § 6 I 2 Nr. 3 mit § 17 V EStG**
  - § 17 V EStG bleibt unberührt, (§ 6 I 1 AStG: Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ...)
- **Voraussetzung:**
  - Identitätswahrende Sitzverlegung innerhalb der EU
  - Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts
- **Rechtsfolge:**
  - Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinn (wie bei § 6 AStG)
  - **Ausnahme:**
    - EU-Fälle: Steuer entsteht – anders als bei § 6 AStG – nicht.
    - § 17 V EStG geht § 6 I 2 Nr. 3 AStG vor (BMF Außensteuererlass v. 22.12.2023, Rn. 73).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

#### Beispiel Immobiliengesellschaft

Karl ist Alleingesellschafter einer Immobilien Holding GmbH (Holding). Die Holding verwaltet Beteiligungen an Immobiliengesellschaften. Der Verkehrswert der Immobilien beläuft sich insgesamt auf 2 Mio. EUR.

Als regelmäßiger Mallorca-Urlauber ringt sich Karl endlich durch, auf Mallorca eine Finca für 2,1 Mio. EUR zu erwerben. Käufer soll eine eigens hierfür von der Holding gegründete spanische SL sein.

Karl denkt nicht daran, seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in Deutschland aufzugeben. Er nutzt die Finca tatsächlich nur mehrmals im Jahr für seinen Familienurlaub. Ein Wegzug steht nicht im Raum.

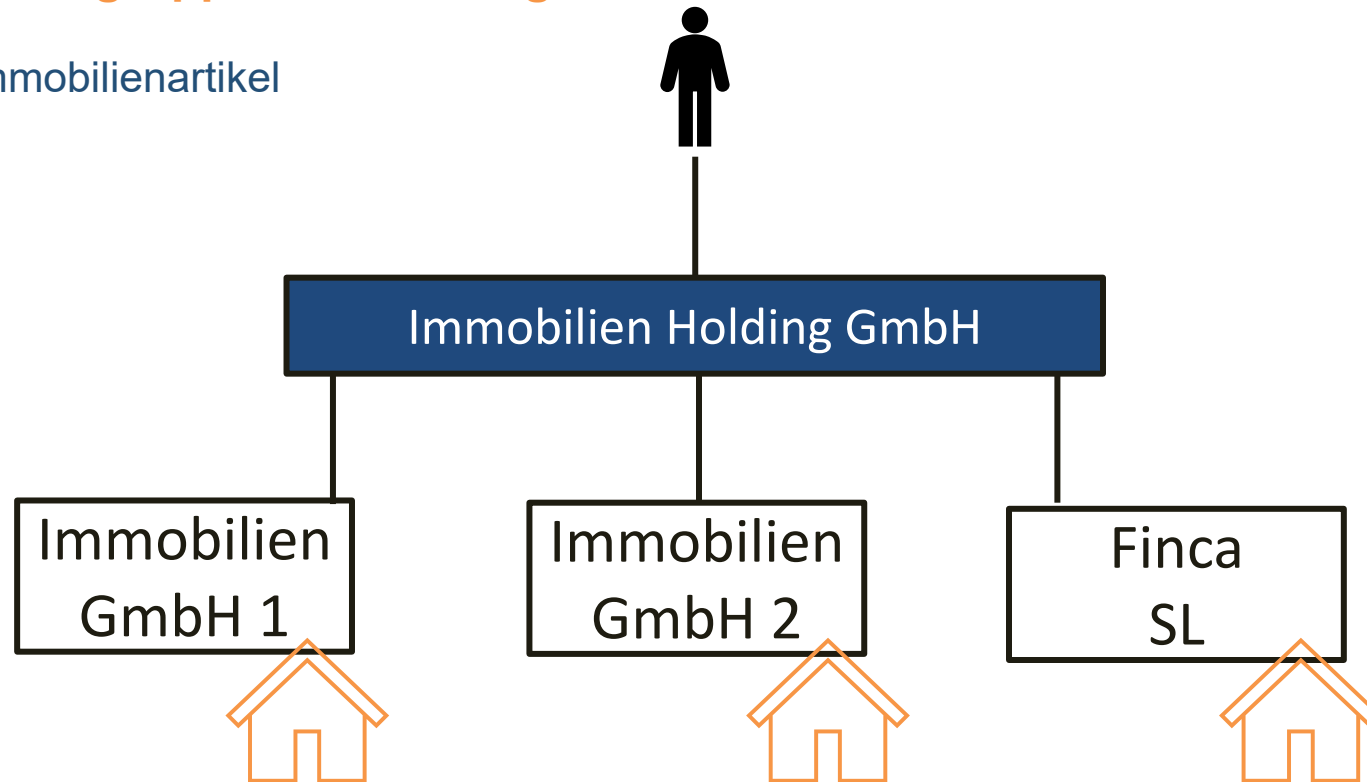
Abwandlung: Karl verlegt Wohnsitz und Lebensmittelpunkt nach Mallorca.

Frage: Welche Steuerfolgen löst der Erwerb der Immobilie durch die SL bei Karl und der Holding aus?

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

DBA-Immobilienartikel



### Art. 13 DBA Spanien

(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft – oder vergleichbarer Beteiligungen – erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (Ausgangsfall)

#### I. Steuerfolgen bei Karl

Besteuerung einer fiktiven Veräußerung der Anteile an der Immobilien Holding GmbH, § 6 I 1 Nr. 3 AStG?

Voraussetzungen:

- Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts an den Anteilen an der Immobilien Holding GmbH
- Hier: passive Entstrickung gemäß Art. 13 II DBA Spanien?

Karl ist nur **mittelbar** an der spanischen Immobiliengesellschaft beteiligt. Mittelbare Beteiligungen sind nach Art. 13 II DBA Spanien erfasst.

**Diskussion:** Kann eine passive Entstrickung eine Besteuerung auslösen? Dies ist fraglich, wenn der Stpfl keine anteilsbezogene Transaktion vorgenommen hat. Das ist beispielsweise der Fall, wenn ein DBA in der Weise geändert wird, dass künftig auch der Sitzstaat der Gesellschaft als Quellenstaat das Besteuerungsrecht erhält und der Stpfl selbst keine anteilsbezogene Handlung vorgenommen hat.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (Ausgangsfall) Fortsetzung: I. Steuerfolgen bei Karl

Hier: Kein Problem der passiven Entstrickung, da Karl eine transaktionsbezogene Handlung vornimmt, indem er die SL gründet und über diese Gesellschaft die Immobilie in Spanien anschafft.

Durch die Anschaffung der Immobilie hält die Immobilien Holding GmbH überwiegend spanische Immobilien. Deutschland darf zwar auch weiter besteuern, muss die spanische Steuer aber anrechnen, Art. 22 II DBA Spanien.

Das dt. Besteuerungsrecht ist damit beschränkt.

Rechtsfolge:

- Die Anteile an der Immobilien Holding GmbH gelten als veräußert.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

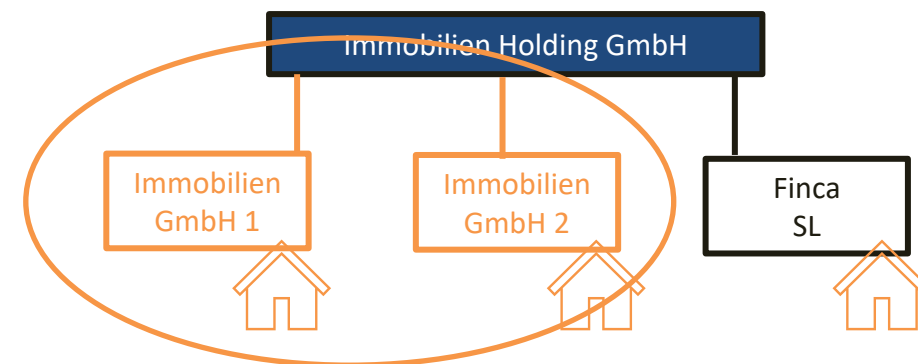
### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (Ausgangsfall)  
Fortsetzung

#### II. Steuerfolgen bei der Immobilien Holding GmbH

Das dt. Besteuerungsrecht für die Anteile, welche die Immobilien Holding GmbH an den dt. Immobilien GmbHs und der spanischen SL hält, ist durch den Erwerb des spanischen Grundvermögens nicht beschränkt.

- **Anteile an Immobilien GmbH 1 + 2:**
  - Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an den dt. Immobilien GmbHs ist durch den Immobilienerwerb nicht tangiert.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

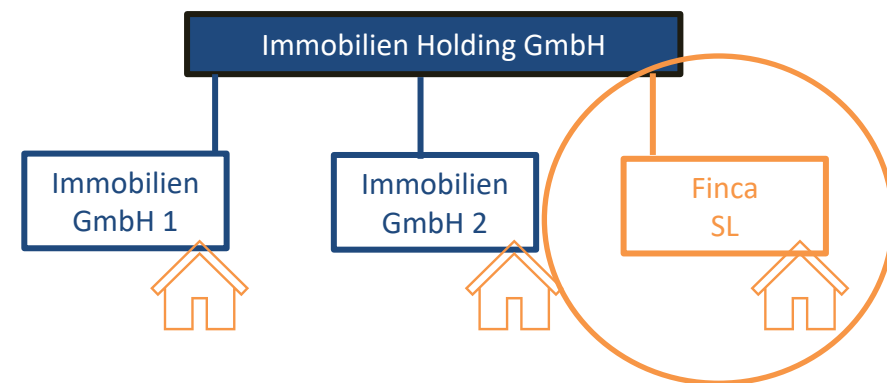
### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (Ausgangsfall)  
Fortsetzung

#### II. Steuerfolgen bei der Immobilien Holding GmbH

Das dt. Besteuerungsrecht für die Anteile, welche die Immobilien Holding GmbH an den dt. Immobilien GmbHs und der spanischen SL hält, ist durch den Erwerb des spanischen Grundvermögens nicht beschränkt.

- **Anteile an Finca:**
  - Der Erwerb der Anteile an der Finca S.L. tangiert das deutsche Besteuerungsrecht nicht, weil Deutschland immer nur ein beschränktes Besteuerungsrecht hatte.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (**Abwandlung**)

#### I. Steuerfolgen bei Karl

Besteuerung einer fiktiven Veräußerung der Anteile an der Immobilien Holding GmbH, § 6 I 1 Nr. 1 AStG?

Voraussetzungen:

- Beendigung der unbeschränkten Stpfl infolge der Aufgabe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts
- Hier: Voraussetzungen liegen nach dem Sachverhalt vor.

Rechtsfolge

- Die Anteile an der Immobilien Holding GmbH gelten als veräußert.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Sonderfallgruppe Immobiliengesellschaft

Lösungsvorschlag Beispiel Immobiliengesellschaft (Abwandlung)

#### II. Steuerfolgen bei der Immobilien Holding GmbH

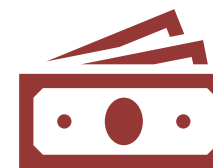
Besteuerung einer fiktiven Veräußerung von Wirtschaftsgütern der Immobilien Holding GmbH, § 12 I 1 KStG?

Voraussetzungen:

- Ausschluss oder Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts
  - Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut, das bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, § 12 II 2 KStG
  - Hier (+):
    - Wirtschaftsgüter = Anteile an den Immobilien-Tochtergesellschaften
    - Zuordnung zur deutschen Geschäftsleitungsbetriebsstätte
    - Nach Wegzug Zuordnung zu einer spanischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte; laut Sachverhalt hat Karl keine Vorkehrungen für eine verbleibende inländische Betriebsstättenverstrickung getroffen.

Rechtsfolge

- Es wird fingiert, dass die Immobilien Holding GmbH ihre Anteile an den Immobilientochtergesellschaften veräußert hat.
- § 8b StG ist anwendbar.

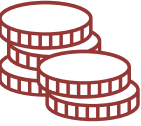
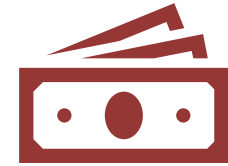


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Rechtsfolge

- Steuerauslösende Ereignisse werden einer Veräußerung von Anteilen iSv. § 17 EStG zum gemeinen Wert gleichgestellt.
- Zeitpunkt der Veräußerung, § 6 I 2 AStG
  - Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht
  - Zeitpunkt der Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person
  - **Unmittelbar vor** dem Zeitpunkt des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts
- Teileinkünfteverfahren, §§ 3 Nr 40 lit. c), 3c II EStG: 40% steuerfrei



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

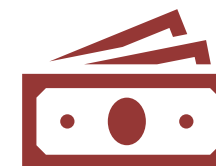
### Beispiel Anschaffungskosten

Niederländer N hält eine 25-%-Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Historische Anschaffungskosten betragen 100.

Im Jahr 1994 zieht er nach Deutschland (gemeiner Wert im Zuzugszeitpunkt: 200).

Im Jahr 2005 (Alternativ: 2018) zieht er wieder in die Niederlande (gemeiner Wert im Wegzugszeitpunkt: 300).

Wie hoch ist der nach § 6 AStG zu versteuernde Gewinn?



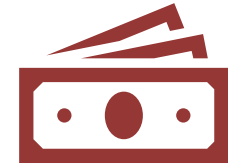
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Beispiel Anschaffungskosten

Gewinnermittlung	§ 6 I 1 AStG, § 17 II EStG	§ 17 II 3 EStG Step Up	§ 6 AStG a.F. (vor SEStEG)
Gemeiner Wert	300	300	300
./. Historische AK	100		
./. Gem. Wert bei Zuzug		200	200
Veräußerungsgewinn	200	100	100





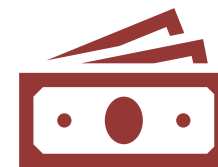
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Lösungsschritte zu Beispiel Anschaffungskosten

Problem: Historische AK oder Gemeiner Wert bei Zuzug (Step Up)

- **Rechtslage vor SESTEG**
  - § 6 I 2 AStG a. F.: AK = gemeiner Wert der Anteile bei Zuzug (AK im Ausgangsbeispiel somit 200).
- **Geltende Rechtslage nach SESTEG**
  - Grundsatz: historischen AK (Alternativ-Beispiel: 100)
  - Ausnahme: Step Up nach § 17 II 3 EStG, wenn Wegzugssteuer im Wegzugsstaat

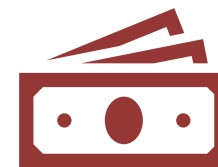


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Beispiel Negativer Veräußerungsgewinn

Der Kläger war bis zum 30.06.2009 sowohl in Deutschland als auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und unterhielt in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte. Bis zu diesem Zeitpunkt lag der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland. Zum 01.07.2009 gab der Kläger seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bzw. seine ständige Wohnstätte auf (steuerlicher Wegzug). Zum Zeitpunkt des steuerlichen Wegzugs verfügte der Kläger über fünf Beteiligungen iSv § 17 Abs. 1 S. 1 EStG. Für zwei Beteiligungen wurde im Wegzugszeitpunkt ein Vermögenszuwachs festgesetzt. Die übrigen Beteiligungen verzeichneten zu diesem Zeitpunkt eine Wertminderung.

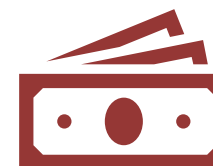


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Beispiel Negativer Veräußerungsgewinn Lösung (BFH 26.04.2017, 1 R 27/15, BStBl. II 2017)

- BFH v. 26.04.2017, 1 K 495/13:
  - Zusammenrechnung stehe der „eindeutige“ Wortlaut entgegen
  - Anteilsbezogene und nicht personenbezogene Auslegung
  - Nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG nicht maßgeblich, ob Gesamtheit der wesentlichen Beteiligungen zum Zeitpunkt des Wegzugs zu Vermögenszuwachs führt
  - Jede wesentliche Beteiligung erfordert Einzelbetrachtung
  - Wille des Gesetzgebers: Wegzugsbesteuerung, wenn jeweils in Bezug nehmende Beteiligung einen Vermögenszuwachs ausweist
- Auslegung der Norm vertretbar, aber mE nicht eindeutig



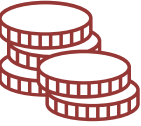
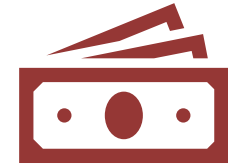
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Beispiel Unterschiedliche Anschaffungskosten

Wegzügler A hält die Geschäftsanteile Nr. 1 und Nr. 2 an einer GmbH. Der gemein Wert beider Anteile beträgt zusammen 300.000 EUR. Den Geschäftsanteil Nr. 1 erwarb A bei Gründung für Anschaffungskosten in Höhe von 25.000 EUR. Den Geschäftsanteil Nr. 2 im Rahmen einer späteren Kapitalerhöhung für Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 EUR, wovon 25.000 EUR auf das Stammkapital und 475.000 EUR auf das seinerzeitige Agio entfallen.

Wegzugsbesteuerung?

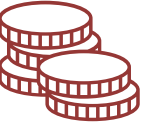
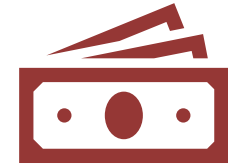


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Beispiel Unterschiedliche Anschaffungskosten Lösung

- Jeder Geschäftsanteil = eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG
- Unterstellt, der gemeine Wert beider Anteile würde im Ztpkt. des Wegzugs zusammen 300.000 EUR betragen, dann würde nach Auffassung I. Senat gelten:
  - Geschäftsanteil Nr. 1 ein Veräußerungsgewinn iHv 125.000 EUR (gemeiner Wert Anteil Nr. 1 = 150.000 EUR ./. AK 25.000 EUR),
  - Geschäftsanteil Nr. 2 ein nicht zu berücksichtigender Verlust in Höhe von  $300.000 \text{ EUR} - 500.000 \text{ EUR} = -200.000 \text{ EUR}$
- Richtigerweise: Vermögensverlust von 225.000 EUR, der keine Wegzugsbesteuerung auslöst.

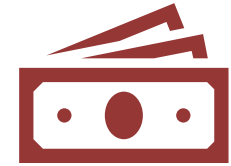


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

### Step-up, § 6 I 3 AStG 2022

- Anteile gelten zum gemeinen Wert erworben, wenn die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist (Step-up)
- Relevant: Aufstockung der AK auf den gemeinen Wert, wenn Stpfl. nach Wegzug Anteile veräußert.
- Aufstockung, Steuer tatsächlich entrichtet
- Spätere Entrichtung als rückwirkendes Ereignis iSd § 175 AO



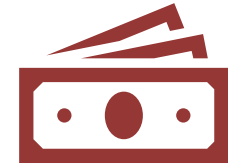
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

Weitere Rechtsfolgen der Veräußerungsfiktion?

- Veräußerung iSv § 8c KStG?
- Veräußerung iSv § 22 I UmwStG?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

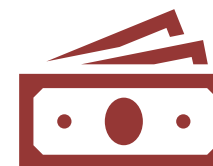
Weitere Rechtsfolgen der Veräußerungsfiktion?

### Beispiel Verlustuntergang

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Der gemeine Wert der Anteile im Jahr 2020 betrug 25. Die historischen AK betrugen ebenfalls 25. Die Gesellschaft hatte Verlustvorträge in Höhe von 60. Sämtliches Betriebsvermögen der A-GmbH ist deutschen Betriebsstätten zuzuordnen.

A zog 2020 ins Ausland. Das Finanzamt ermittelte zutreffend einen wegzugsbedingten Veräußerungsgewinn von 0 (25 – 25) gem. § 6 I 1 Nr. 1 AStG, weil es keine stillen Reserven in den Anteilen gab. In den Folgejahren machte die A-GmbH wieder Gewinne. Nach einer Betriebsprüfung versagte das Finanzamt die Verrechnung von Gewinnen mit Verlustvorträgen, weil sie durch den Wegzug untergegangen seien. Der Wegzug sei wie eine Veräußerung zu behandeln und daher ein schädliches Ereignis iSv. § 8c I KStG.

Hat das Finanzamt Recht?



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

Rechtsfolge: ... der Veräußerung von Anteilen iSv § 17 EStG stehen gleich ...

Weitere Rechtsfolgen der Veräußerungsfiktion?

Lösungsvorschlag Beispiel Verlustuntergang

Das Finanzamt hat nicht Recht.

Die Veräußerung nach § 6 I 1 Nr. 1 AStG ist eine Fiktion. Die Fiktion ist juristisch die Gleichsetzung des ungleich Gewußten. M.a.W. ist es eine gesetzlich angeordnete Ungleichbehandlung, die nur verfassungsmäßig ist, wenn es hierfür eine Rechtfertigung gibt. Die Rechtfertigung im Rahmen von § 6 AStG ist die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts, weil durch den Wegzug ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts droht. Dieser Rechtfertigungsgrund greift aber nicht, um auf Ebene der Gesellschaft gemäß § 8c KStG Verlustvorträge zu streichen. Der Rechtfertigungsgrund des § 8c KStG liegt in der Verhinderung missbräuchlicher Verlustnutzungsvorteile bei einem Wechsel des Anteilseigners. Ein solcher Wechsel liegt im Wegzugsfall aber nicht vor. A ist sowohl vor als auch nach dem Wegzug Alleingesellschafter der A-GmbH, so dass die Anwendung des § 8c KStG ausscheidet.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

Sachverhalt	§ 6 AStG 2007	§ 6 AStG 2022
Wegzug in EU/EWG	§ 6 V Stundung ohne Sicherheitsleistung und ohne Stundungszinsen bis Widerruf	<b>Keine Differenzierung EU/EWG/Drittstaat:</b> § 6 IV Endgültige Abwesenheit Aufschub der Fälligkeit 7 Jahresraten Sicherheitsleistung <b>Keine</b> Verzinsung  Vorübergehende Abwesenheit Max 12 Jahre (7+5) <b>Keine</b> Ratenzahlung auf Antrag Sicherheitsleistung <b>Keine</b> Zinsen Zinsen aber, wenn keine Rückkehr und keine Ratenzahlung
Wegzug in Drittstaat	§ 6 IV 1: endgültige Abwesenheit 5 Jahresraten Sicherheitsleistung Zinsen, § 234 AO	
	§ 6 IV 3: vorübergehende Abwesenheit Max 10 Jahre Keine Ratenzahlung Sicherheitsleistung Zinsen, § 234 AO	



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

#### Grundsatz der Fälligkeit

- 1 Monat nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids, § 220 I AO i.V.m. § 36 IV 1 EStG

#### Neue Stundungsregel

- Antrag des Steuerpflichtigen
- Regelstundung 7-Jahres-Raten
- Erhebliche Härte (anders als bei § 222 AO) keine Voraussetzung
- Keine Stundung, wenn nach Ablauf eines Monats nicht mindestens 1/7 gezahlt worden ist.
- Sicherheitsleistung soll die Regel sein.
- Keine Verzinsung



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

#### Sonderregelung in Fällen vorübergehender Abwesenheit

- Antrag des Steuerpflichtigen
- Regelstundung: Dauer der Stundung = Frist zur Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht; idR 7 Jahre (oder kürzer auf Antrag des Steuerpflichtigen)
- Sicherheitsleistung soll die Regel sein.
- Keine Verzinsung
- **Nur bei vorübergehender Abwesenheit:**
  - Auf Antrag **Keine** Erhebung von Jahresraten
  - Aber: Verzinsung



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

#### Beispiel (E-AEAO 2023, Rn. 180): Vorübergehende Abwesenheit

Der Wegzug des Steuerpflichtigen erfolgte am 30.04.00. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 00 wurde am 31.03.02 bekanntgegeben. Die Frist zur Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht beträgt hier sieben Jahre ab Wegzug und endet mit Ablauf des 30.04.07. Die Stundung erfolgt daher (zunächst) bis maximal 30.04.07.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

**Wegfall des Aufschubs der Fälligkeit (kein Widerruf erforderlich) gemäß § 6 IV 5 AStG 2022:**

- Wenn Jahresrate wird nicht fristgerecht entrichtet (Nr. 1)
- Wenn Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten (Nr. 2):
  - Nichtmitteilung eines Fälligkeitsgrundes
  - Nichtmitteilung, dass die Voraussetzungen der endgültigen Abwesenheit vorliegen
  - Nichtmitteilung (jährlich): Anschrift und Anteilsinhaberschaft
- Wenn Insolvenzanmeldung (Nr. 3)
- Soweit Veräußerung oder Übertragung der Anteile (Nr. 4)
- **Soweit Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr zu mehr als 25% des gemeinen Wertes (Nr. 5, sog. Substanzregel)**





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Aufschub der Fälligkeit und Stundung nach ATADUmsG, § 6 IV AStG 2022

#### Neue Stundungsregel

- Drastische Verschärfung der Stundungsmodalitäten in EU/EWR-Fällen
- Unterscheidung zwischen EU/EWR- und Drittstaaten wird aufgegeben
- Komplette Abschaffung einer dauerhaften Stundungsmöglichkeit
  - Unionsrechtswidrig?
  - Widerspruch zu EuGH Rs. *Wächter*?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

- Niederlassungsfreiheit (*Lasteyrie du Saillant*)
- Sicherung des Steueranspruchs, keine Sofortbesteuerung
- Nur anwendbar bei Wegzug innerhalb EU/EWR
- Strittig: Stundung bei Wegzug in Drittstaaten im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit
- Strittig: Stundung bei Wegzug in die Schweiz im Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens EU/CH: EuGH, Urt. v. 26.2.2019, C-581/17, (Rs. Wächter), IStR 2019, 260
  - Lasteyrie du Saillant-Maßstäbe anwendbar.
  - Grundfreiheiten gelten im Verhältnis zur Schweiz nach FZA EU/CH, wenn Schutzbereich des FZA eröffnet (zB Wegzug zur Aufnahme einer unselbständigen oder selbständigen Tätigkeit in der Schweiz)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

#### Voraussetzungen:

- unbeschränkt steuerpflichtiger Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staates
- Wegzug in EU-Mitgliedsstaat oder EWR-Staat oder Verwirklichung eines Ergänzungstatbestandes im Hinblick auf einen EU-/EWR-Staat
- „unbeschränkte Steuerpflicht“ im Zuzugsstaat
- Amtshilfe zwischen Deutschland und Zuzugsstaat ist gewährleistet
- Einhaltung diverser Verfahrenspflichten (§ 6 VII AStG)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

#### Rechtsfolge

- Zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

#### Widerruf der Stundung, § 6 V 4 AStG 2007:

- 4 Widerrufsgründe
  - Nicht diskriminierende Gewinnrealisierung
  - Wegfall der EU-/EWR-Verstrickung
  - Verletzung von Verfahrensobliegenheiten
  - **NEU § 21 III 2 Nr. 2 S. 2 AStG**: Überschreiten der Schädlichkeitsgrenze für Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr nach dem **16.8.2023**; Gewinnausschüttung/Einlagenrückgewähr > 25% gemeinen Werts der Anteil im Zeitpunkt des steuerauslösenden Ereignisses

#### a) Nicht diskriminierende Gewinnrealisierung

- Veräußerung, verdeckte Einlage in Kapitalgesellschaft, Liquidation der Gesellschaft (§ 6 V 4 Nr. 1 AStG)
- Vorgänge, die nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwerts oder des gemeinen Werts führen, insbesondere Entnahme (§ 6 V 4 Nr. 3 AStG)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

Widerruf der Stundung, § 6 V 4 AStG 2007:

#### b) Wegfall der „EU-Verstrickung“

- Übergang der Anteile auf Personen, die außerhalb der EU ansässig sind (§ 6 V 4 Nr. 2 AStG)
- Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb der EU (§ 6 V 4 Nr. 4 AStG)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

#### c) Verletzung Verfahrenspflichten

- Ermessenswiderruf bei Verletzung der jährlichen Wohnsitz- und Inhaberschaftsanzeige, § 6 VII 4, 5 AStG
- Anzeige von Widerrufsgründen binnen Monatsfrist





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### EU-/EWR-Stundungsprivileg, § 6 V AStG 2007

Stundung bei Wegzug in EU/EWG-Mitgliedstaat vor ATADUmsG, § 6 V AStG 2007

#### c) Neu Verletzung der Substanzregel nach dem 11.8.2023

##### Voraussetzungen

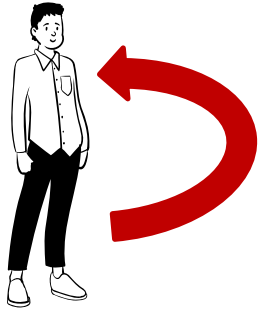
- Soweit Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr erfolgen
- Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr mehr als 25% des gemeinen Wertes der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs

##### Rechtsfolge

- Widerruf
- Anteilige Festschreibung der Wegzugssteuer

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

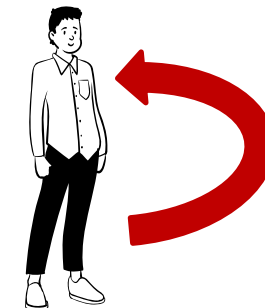
### Nachträgliche Korrekturen und Entlastungen - Überblick



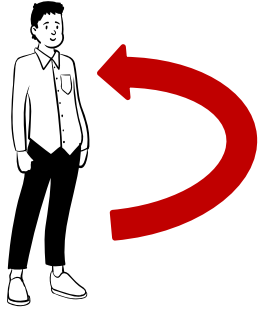
- Fallgruppen 1 - 3: Vorübergehende Abwesenheit (Rückkehrrecht)
  - Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen
  - Fallgruppe 2: Unentgeltliche Übertragung und Rückkehr des Rechtsnachfolgers
  - Fallgruppe 3
    - a): Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr bei nur vorübergehender Abwesenheit
    - b): Beschränkung des Besteuerungsrechts und Rückkehr bei nur vorübergehender Abwesenheit
- **Keine** Entlastung oder Korrektur bei sonstiger negativer oder positiver Entstrickung und Neu-Verstrickung!

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen



§ 6 III 1 AStG 2007	§ 6 III 1 AStG 2022
Rückkehr nach 5 Jahren	Rückkehr nach 7 Jahren
=	Anteile weder veräußert noch in ein BV eingelegt.
=	<b>Rückkehrabsicht (strittig)</b> <b>BFH v. 21.12.2022 – I R 55/19 (-); FinVw (+)</b>
	Keine Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr > 25% des gemeinen Wertes
	Besteuerungsanspruch wie vor Wegzug
= Verlängerung um 5 Jahre, wenn berufliche Gründe vorliegen und Rückkehrabsicht fortbesteht	Auf berufliche Gründe kommt es nicht mehr an, wohl aber auf die fortbestehende Rückkehrabsicht.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen, § 6 III 1 AStG

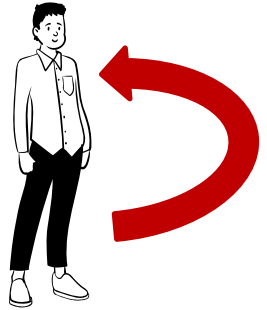
Steueranspruch entfällt rückwirkend (§ 6 III 1 AStG), wenn

- der Steuerpflichtige binnen (bis VZ 2021) **fünf**/(ab VZ 2022) **sieben** Jahren nach Wegzug in Deutschland wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird und **soweit**
- (Nr. 1) die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden,
- (Nr. 2) keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr von mehr als 25% des gemeinen Werts der Anteile im Zeitpunkt des steuerauslösenden Ereignisses, und
- (Nr. 3) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

Entsprechendes gilt für den Rechtsnachfolger, der nach dem Wegzug des Steuerpflichtigen die Anteile von Todes wegen erwirbt (§ 6 III 2 AStG 2022).

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen, § 6 III 1 AStG

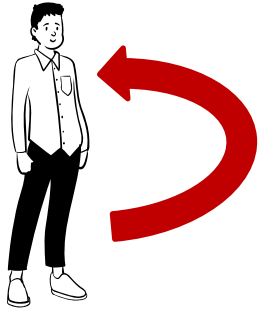


Zur (teilweisen) Festschreibung der Steuer führen:

- Einlagen in ein Betriebsvermögen
- Anteilsübertragungen
  - Veräußerungen, Schenkungen, Umwandlungsvorgänge
  - **Ausnahmen:**
    - unentgeltliche Übertragung auf eine natürliche Person von Todes wegen (§ 6 III 2 AStG)
- Gewinnausschüttungen/Einlagenrückzahlungen von > 25% des gemeinen Werts der Anteile im Zeitpunkt des steuerauslösenden Ereignisses (Substanzregel)

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen, § 6 III 1 AStG



Zur (teilweisen) Festschreibung der Steuer führen:

#### Beispiel Substanzregel (BMF AStG-Erlass 2023, Rn. 153)

Zwischen Wegzug und Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht sind dem Steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen im Umfang von 30 Prozent des gemeinen Wertes der Anteile bei Vermögenszuwachsbesteuerung zugeflossen. Die 25-Prozent-Grenze für die Gewinnausschüttungen nach § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AStG ist überschritten. Im Umfang von 5 Prozent (= 30 Prozent abzgl. 25 Prozent) kann der Steueranspruch aus der Vermögenszuwachsbesteuerung nicht entfallen. Für die verbleibenden 95 Prozent des Steueranspruchs nach § 6 Absatz 1 AStG kommt die Rückkehrerregelung weiterhin in Betracht, wenn auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

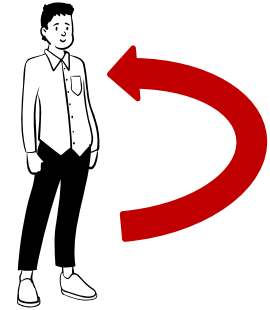
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen, § 6 III 1 AStG

Zur (teilweisen) Festschreibung der Steuer führen:

**Formel zur Substanzregel: Festschreibung der Steuer ... „soweit“ ...**

		absolut	%
	Gemeiner Wert der Anteile bei Wegzug	10.000.000,00 €	100%
	125% des gemeinen Werts der Anteile bei Wegzug	12.500.000,00 €	125%
-	Gewinnausschüttung	3.000.000,00 €	-30%
	Prozentual entfallender Steueranspruch bei Rückkehr		95%



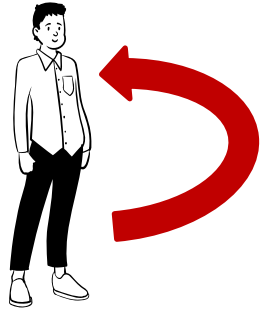


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen, § 6 III 1 AStG

7 Jahresfrist im Fall der vorübergehenden Abwesenheit um 5 Jahre verlängerbar, wenn

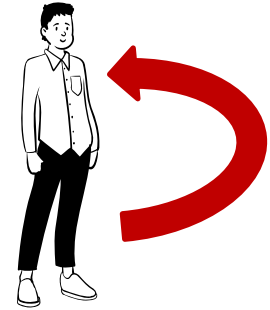
- Antrag des Steuerpflichtigen
- Rückkehrabsicht besteht unverändert fort





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen



#### Problem: Rückkehrabsicht

##### Beispiel Rückkehrabsicht (BFH v. 21.12.2022 – I R 55/19)

Der Kläger zog 2014 nach Dubai in den Vereinigten Arabischen Emiraten und gab damit seinen inländischen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt auf. Zu diesem Zeitpunkt hielt er Beteiligungen an mehreren im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften. Zwei Jahre später begründete er wieder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Das Finanzamt erfasste bei der Einkommensteuerveranlagung für 2014 Veräußerungsgewinne gemäß § 6 Abs. 1 AStG i. V. m. § 17 EStG. Hiergegen wandte der Kläger ein, dass infolge seiner Rückkehr nach Deutschland die Besteuerung rückwirkend wieder entfallen müsse.

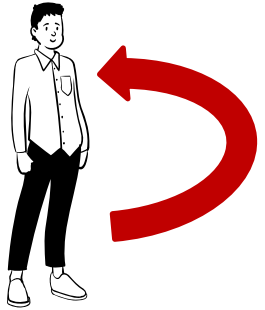
- Das Finanzamt folgte dem nicht mit der Begründung, dass der Kläger nicht bereits bei seinem Wegzug seinen Willen zur Rückkehr angezeigt habe.
- BFH: Auf Rückkehrwillen bei Wegzug kommt es nicht an. Entscheidend ist die tatsächliche Rückkehr, welche den Steueranspruch rückwirkend entfallen lässt.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 1: Wegzug und Rückkehr des Steuerpflichtigen

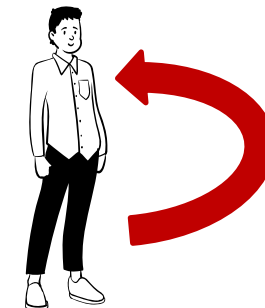
#### Nicht geregelte Fälle (z.B.):

- Steuerpflichtiger verschenkt Anteile nach Wegzug an
  - einen unbeschränkt Steuerpflichtigen.
  - einen Steuerausländer, der nach Schenkung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wird.
- Steuerpflichtiger legt nach Wegzug die Anteile in ein deutsches Betriebsvermögen ein.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

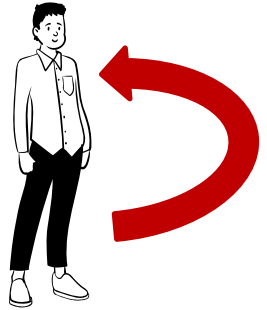
### Fallgruppe 2: Unentgeltliche Übertragung und Rückkehr des Rechtsnachfolgers



Erwerber/Rechtsnachfolger ist ...	§ 6 III AStG 2007	§ 6 III 5 AStG 2022
	Rückwirkender Wegfall der Besteuerung durch Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht?	
Ansässig im Drittstaat, Erwerb durch Schenkung	nein	Ja, 7 Jahre
Ansässig im Drittstaat, Erwerb von Todes wegen	Ja, 5 Jahre	
Ansässig in EU, Erwerb durch Schenkung	Ja, ohne zeitliche Begrenzung	
Ansässig in EU, Erwerb von Todes wegen		
Zusätzliche Voraussetzungen		Keine Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr > 25% des gemeinen Wertes
		Besteuerungsanspruch wie vor Wegzug

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 2: Unentgeltliche Übertragung und Rückkehr des Rechtsnachfolgers

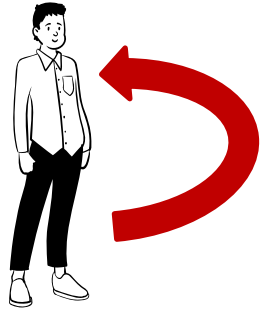


#### Nicht geregelte Fälle:

- Ist § 6 I 1 Nr. 2 AStG infolge der unentgeltlichen Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person erfüllt, führen folgende Sachverhalte nicht zur Rückgängigmachung des Steuertatbestands:
  - Widerruf der Schenkung durch den Steuerinländer;
  - Schenkung der Anteile an einen Steuerinländer;
  - Einbringung der Anteile in ein deutsches Betriebsvermögen.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

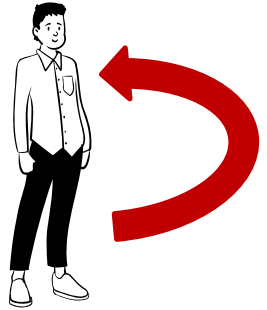
### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen



- Der Steuertatbestand „Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts“ (§ 6 I 2 Nr. 3 AStG 2022) hat keinen komplementären Rückkehrtatbestand.
- Die Fälle, die unter § 6 I 2 Nr. 3 AStG 2022 fallen, sind zahlreich. Rückgängig gemacht werden kann die Steuer, wenn steuerauslösender Sachverhalt die Begründung des Lebensmittelpunktes im Ausland unter Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes ist (Doppelwohnsitzfälle).
- Nach dem Wortlaut des § 6 III 4 AStG wird die Steuer nur rückgängig gemacht, wenn der Steuertatbestand durch einen **Ausschluss** des Besteuerungsrechts verwirklicht wird und der Steuerpflichtige innerhalb der Rückkehrzeiträume die unbeschränkte Steuerpflicht wieder begründet.
- Nicht mehr rückgängig zu machen sind **Einlagen** in ein ausländisches Betriebsvermögen, was nach alter Rechtslage bei EU-Sachverhalten noch möglich war.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen



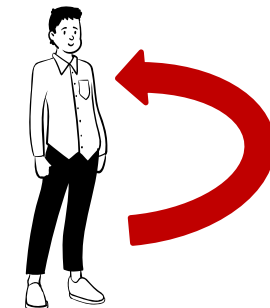
#### Strittiger Sachverhalt:

- Begründung des Lebensmittelpunktes im Ausland unter Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes führt nur zur er **Beschränkung** des deutschen Besteuerungsrechts.
- Strittig ist, ob die Rückverlagerung des Lebensmittelpunktes nach Deutschland den Steuertatbestand rückwirkend entfallen lässt.
- Dazu folgendes Beispiel



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen



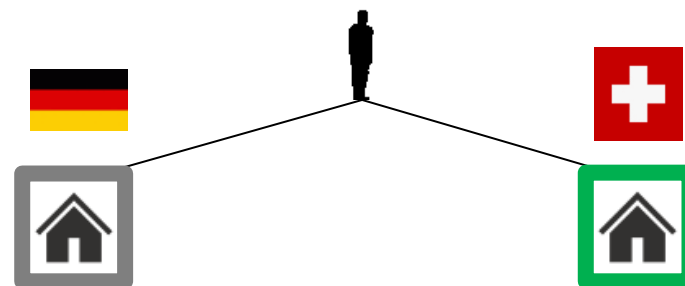
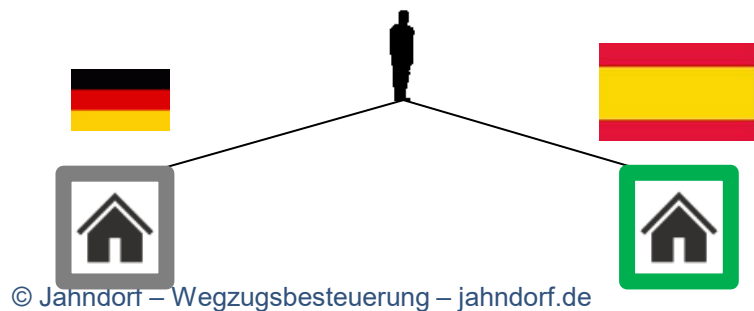
#### Beispiel Rückverlagerung Lebensmittelpunkt

Der in Deutschland ansässige A verlagert – unter Beibehaltung seines deutschen Wohnsitzes – seinen Lebensmittelpunkt nach

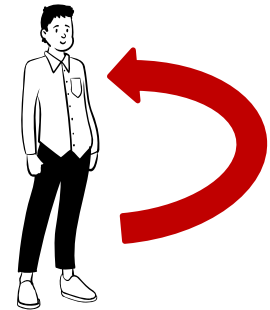
- Spanien
- in die Schweiz.

Das zuständige Finanzamt setzt zutreffend Wegzugssteuer nach § 6 AStG fest. Nach 7 Jahren verlagert A seinen Lebensmittelpunkt nach Deutschland zurück.

Entfällt der Steueranspruch, wenn A in der Zwischenzeit keinen schädlichen Sachverhalt verwirklicht hat?



**BEISPIEL**



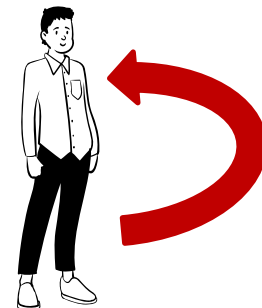
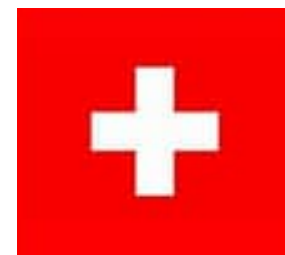
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen

#### Lösungsvorschlag Beispiel Rückverlagerung Lebensmittelpunkt

- § 6 III 4 AStG: Beruht ein **Ausschluss** des Besteuerungsrechts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.
- **Spanien**
  - Grundsatz: Art. 13 III DBA Spanien: Grundsätzlich Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts
  - Ausnahme: Kein DBA-Schutz, wenn der Weggezogene sich als spanischer Steuerpflichtiger für die Besteuerung nach dem Steuerrecht für Nichtansässige gemäß Artikel 93 des spanischen Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen (sog. Lex Beckham) entschieden hat; siehe Protokollerklärung zu Art. 4 DBA Spanien.
  - Hier: A hat sich nicht für eine Besteuerung nach Lex Beckham entschieden.  
=> **Ausschluss** des deutschen Besteuerungsrechts  
=> Wegfall der Steuer

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG



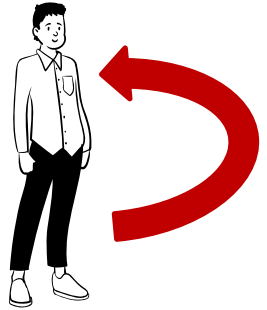
### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen

#### Lösungsvorschlag Beispiel Rückverlagerung Lebensmittelpunkt

- § 6 III 4 AStG: Beruht ein **Ausschluss** des Besteuerungsrechts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.
- **Schweiz**
  - Grundsatz: Art. 13 III, IV DBA Schweiz: Grundsätzlich Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts (spätestens nach 5 Jahren)
  - Ausnahme: Überdachende Besteuerung (Art. 4 Abs. 3 DBA Schweiz), bei Doppelansässigkeit und Lebensmittelpunkt in der Schweiz sind Verteilungsartikel des DBA nicht anwendbar.  
=> Deutsches Besteuerungsrecht mit Anrechnung der schweizerischen Steuer (Anrechnung = **Beschränkung** des deutschen Besteuerungsrechts)  
Nach dem Wortlaut: Steuerauslösendes Ereignis ist der **Ausschluss** des deutschen Besteuerungsrechts; hier liegt „nur“ eine **Beschränkung** vor. Anwendung strittig. M.E. gilt § 6 III 4 AStG auch für die Rückverlagerung des Lebensmittelpunktes bei vorheriger Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.  
=> Wegfall der Steuer (a.A. BMF AStG Erlass Rn 159)

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Fallgruppe 3: Ausschluss des Besteuerungsrechts und Rückkehr des Steuerpflichtigen



#### Nicht geregelte Sachverhalte:

- Wiederherstellung der Inlandsverstrickung, z.B. durch
  - Einlage in ein inländisches Betriebsvermögen,
  - Wechsel der DBA-Zuständigkeit bei Immobiliengesellschaften oder
  - Wechsel der DBA-Zuständigkeit bei Rückverlegung des OdL

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Nachfolgende tatsächliche Veräußerung, § 6 I 3 AStG

§ 6 I 5 AStG 2006	§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG 2022
Veräußerungsgewinn wird um die bereits besteuerten stillen Reserven gekürzt.	Gemeine Wert = AK für die Beteiligung, soweit Steuer entrichtet
Anrechnung des besteuerten Vermögenszuwachses abzüglich Freibeträge	
Anrechnungsüberhang mit anderen Einkünften verrechenbar	

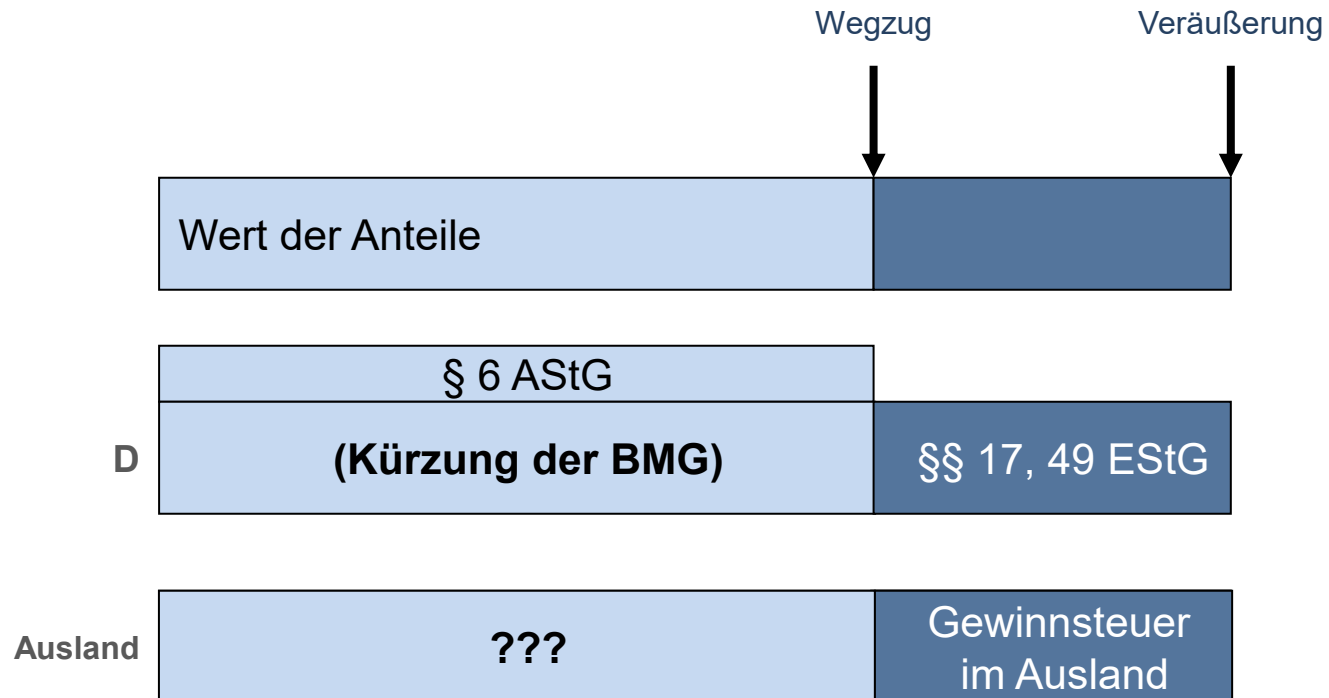
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Nachfolgende tatsächliche Veräußerung, § 6 I 3 AStG

- Erfolgt nach Wegzug die tatsächliche Veräußerung, unterliegt der Veräußerungsgewinn der beschränkten Steuerpflicht, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) EStG
- Vermeidung der Doppelbesteuerung desselben Gewinns durch den deutschen Fiskus
  - **Bis VZ 2021**, § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG 2007: Veräußerungsgewinn ./.. bereits besteuerte stille Reserven
  - **Ab VZ 2022**, § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG 2022: Step-Up-Lösung, gemeine Wert (fiktiver Veräußerungspreis) als Anschaffungskosten der Beteiligung, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallene Steuer tatsächlich gezahlt worden ist

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Doppelbesteuerung und § 6 AStG







## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

- Vorausschauende Planung?
- Einlage in ein inländisches Betriebsvermögen
- Einlage in eine Personengesellschaft
  - ... vermögensverwaltende Personengesellschaft
  - ... gewerblich geprägte Personengesellschaft
  - ... ausländische Personengesellschaft
  - ... gewerbliche Personengesellschaft
- Umwandlung in eine Personengesellschaft
- „Umwandlung“ in Sonderbetriebsvermögen
- Wertpapierleihe
- Stiftung

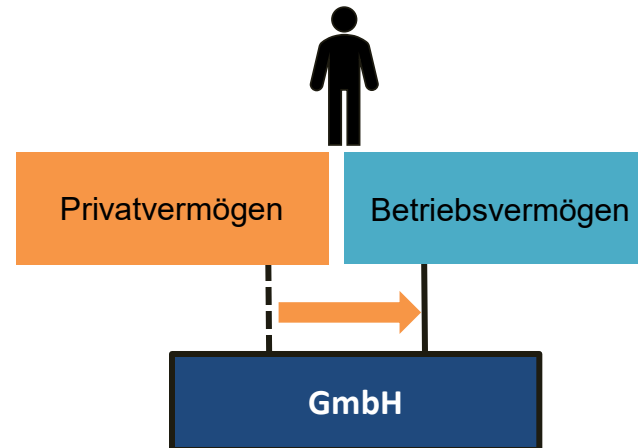


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Verstrickung im inländischen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens

- Welche Anforderungen muss das Betriebsvermögen erfüllen?
- Nach welchen Maßstäben erfolgt die Zuordnung zum Betriebsvermögen?
- Ist die Überführung in ein Betriebsvermögen steuerneutral möglich, § 6 I Nr. 5 lit. b) EStG?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Verstrickung im inländischen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens

##### Anforderungen an Betriebsvermögen

##### Maßstäbe:

- Vermeidung § 6 AStG: Anteile gehören zu einem Betriebsvermögen.
  - Vermeidung § 4 I 3 EStG: Anteile sind einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.
  - Betriebsvermögen nach EStG: Gewerbebetrieb
    - Originär gewerbliche Tätigkeit, § 15 I 1 Nr. 1 EStG
    - Gewerbliche Prägung, § 15 III Nr. 2 EStG: reicht für Vermeidung von § 6 AStG, nicht aber für § 4 I 3 EStG
  - Betriebsvermögen nach DBA (Betriebsstättenvorbehalt)
    - Reicht für Vermeidung von § 6 AStG und § 4 I 3 EStG
    - Unternehmerische Tätigkeit, Art. 5, 7 OECD-MA
- Gewerbliche Prägung kein geeignetes Betriebsvermögen; h.M., BFH v. 9.12.2010, I R 49/09, BStBl. 2011, 482 a.A. BMF bis 2014; nunmehr ebenso v. 26.09.2014, DB 2014, 2330, Tz. 2.2.1)



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Verstrickung im inländischen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens

### Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen

- Beteiligung muss dem Betrieb dienen.
  - Funktional: z.B. Leistungsbeziehung zwischen Beteiligungsunternehmen und Gewerbebetrieb
  - Quantitativ: z.B. Stärkung des Betriebskapitals, Sicherheit für Betriebsfinanzierung
- Zuordnung zum inländischen Anlagevermögen in der Buchführung
- Gesteigerte Anforderungen durch BFH v. 29.11.2017, I R 58/15: Zuordnung nach Veranlassungsprinzip



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

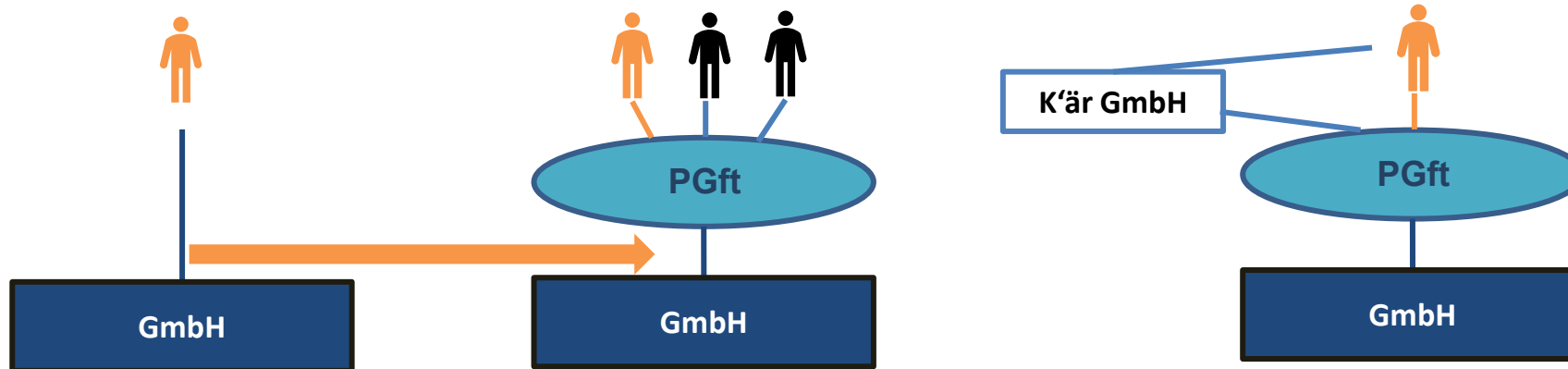
## Verstrickung im inländischen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens

### Steuerneutrale Überführung ins Betriebsvermögen des Stpfl.

- Grundsatz: Einlage zum Teilwert, § 6 I Nr. 5 Satz 1, 1. HS EStG
- Ausnahme für Anteile i.S.v. § 17 EStG: Einlage zum Buchwert, 2. Hs.

## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Verstrickung im inländischen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

### Steuerneutrale Übertragung ins Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

- **Gesamthandsvermögen** einer **originär** gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft ist geeignetes Betriebsvermögen, da es dem Gesellschafter nach nationalem und internationalem Recht eine Betriebsstätte vermittelt.
- **Sonderbetriebsvermögen II** ungeeignet, weil kein internationaler Betriebsstättenvorbehalt, § 4 I 3 EStG.
- **Gewerbliche Prägung** (§ 15 III Nr. 2 EStG) ist ungeeignet, weil kein internationaler Betriebsstättenvorbehalt, § 4 I 3 EStG.
- **Atypisch stille Gesellschaft** aus den genannten Gründen ebenfalls ungeeignet.





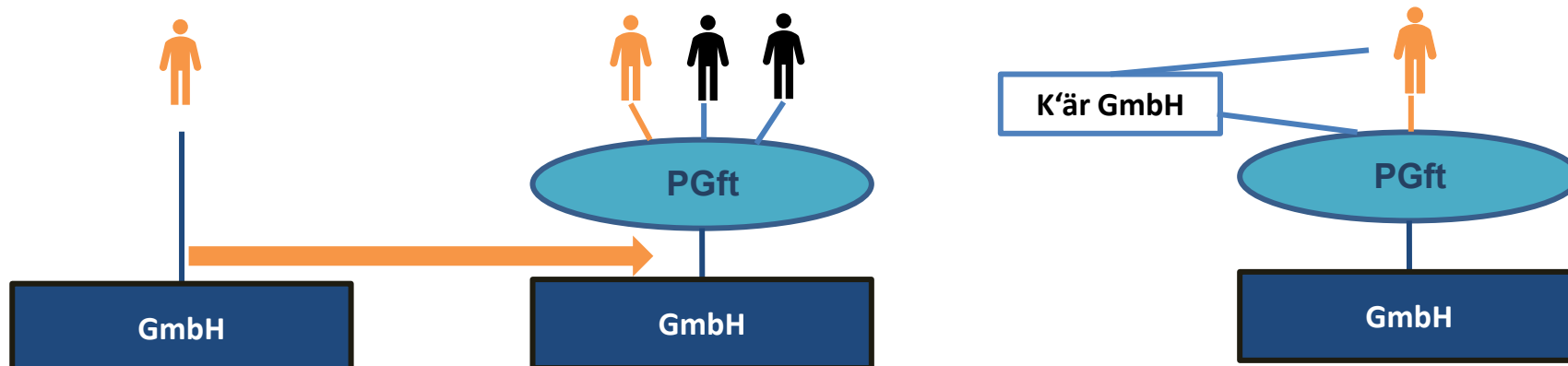
## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Verstrickung in ein inländisches Betriebsvermögen

### Steuerneutrale Übertragung ins Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

- Kein Fall des § 6 V EStG, da GmbH-Anteile im Privatvermögen.
- Einlagegrundsätze gelten, soweit Übertragung unentgeltlich erfolgt, § 6 I Nr. 5 Satz 1, 2. HS. EStG
- Veräußerungsgrundsätze gelten (Realisierung stiller Reserven), soweit Übertragung auf Mitunternehmerschaft entgeltlich erfolgt. Für die übertragenen Anteile darf keine Gegenleistung gewährt werden.





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Verstrickung in ein inländisches Betriebsvermögen

### Steuerneutrale Übertragung ins Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

- Gutschrift auf Kapitalkonto I: Veräußerung
- Gutschrift auf Darlehenskonto: Veräußerung
- Gutschrift auf Kapitalkonto II: Einlage (BFH v. 29.07.2015, IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; a.A. BMF v. 11.07.2011, BStBl. I 2011, 713)
- Gutschrift auf gesamthänderischem Rücklagenkonto: Einlage
  - Problem: ggf. ungewollte Bereicherung bei mehrgliedriger Mitunternehmerschaft, Schenkungsteuer



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Beispiel Einlage in Personengesellschaft

Um die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden, gründet S eine Personengesellschaft und bringt seine wesentliche Beteiligung an einer GmbH in diese Personengesellschaft ein.

Was sind die Folgen, wenn es sich um eine

- a) **vermögensverwaltende** Personengesellschaft,
- b) **gewerblich geprägte Personengesellschaft** (§ 15 III Nr. 2 EStG),
- c) **ausländische** Personengesellschaft handelt oder
- d) **originär gewerbliche** Personengesellschaft handelt?



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Lösungsvorschlag zu Beispiel Einlage in Personengesellschaft

### Vorüberlegungen

- Vermeidung Aufdeckung stiller Reserven bei Einbringung
- Kein Fall des § 6 V EStG
- Vermeidung Tausch (Gegenwert Rücklagenkonto)
- Betriebsstätte der Personengesellschaft vermittelt auch dem Gesellschafter eine Betriebsstätte
- Funktionale Zuordnung zum inländischen Betriebsstättenvermögen



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Lösungsvorschlag zu Beispiel Einlage in Personengesellschaft

- a) Die Beteiligung an einer **vermögensverwaltenden** Personengesellschaft vermittelt anteilig eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG.
- Das Ziel, eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft zu vermeiden, wird so nicht erreicht.
  - Zudem vermittelt eine vermögensverwaltende Personengesellschaft keine gewerbliche Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 und Art. 7 OECD-MA.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Lösungsvorschlag zu Beispiel Einlage in Personengesellschaft

- b) Bei einer **gewerblich geprägten Personengesellschaft** beruht die Gewerblichkeit auf einer gesetzlichen Fiktion.
- Abkommensrechtlich kein Unternehmen / keine Betriebsstätte Finanzverwaltung erkennt Steuerverstrickung in inländische Betriebsstätte an für Fälle bis 29.06.2013.
  - § 50i EStG sichert Altfälle ab (Stichtag 29.06.2013).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Lösungsvorschlag zu Beispiel Einlage in Personengesellschaft

- c) Die Einlage von Anteilen in eine **ausländische** Personengesellschaft ist erst recht keine Lösung, weil dieser Vorgang bereits gem. § 6 I 2 Nr. 3 AStG 2007 der Wegzugsbesteuerung unterliegt.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Lösungsvorschlag zu Beispiel Einlage in Personengesellschaft

### d) Einlage in originär gewerbliche Personengesellschaft

- Grundsätzliche Eignung
- Gestaltungsprobleme: Geeignete Mitunternehmerschaft steht praktisch nur selten zur Verfügung
  - Gründung anlässlich des Wegzugs?
  - Welche gewerbliche Tätigkeit?
  - Management-Personengesellschaft?
  - Ort der Leitung?
- Konflikt: Einbringung gegen Rücklagenkonto führt zur Schenkung bei mehrgliedriger Personengesellschaft
- Funktionale Zuordnung zur inländischen Betriebsvermögen oder ausländischen GL-Betriebsstätte





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Einlage ins Sonderbetriebsvermögen

- Ungeeignet
- Kein unternehmerisches Vermögen iSd Abkommensrechts (keine Betriebsstättenvorbehalt)

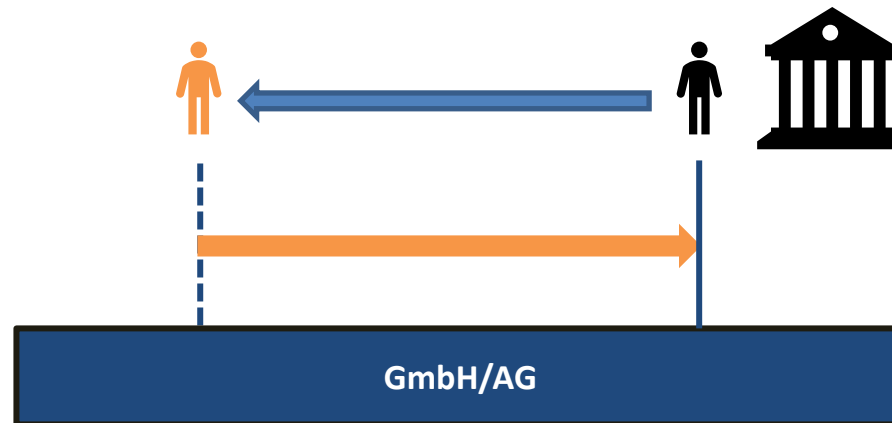


## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Wertpapierleihe

- Zivilrechtlich Sachdarlehen
- Keine Realisierung stiller Reserven bei Übertragung der Anteile auf Sachdarlehensnehmer (BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)
- Sachdarlehensrückgewähranspruch als Anwartschaft iSv. § 17 EStG?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

**Beispiel Wertpapierdarlehen** (nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

K hält Aktien in Höhe von 1,3% am Grundkapital der E-AG. K schließt mit seinem Bruder einen Wertpapierdarlehensvertrag, wonach die Aktien des K auf den Bruder als Darlehensnehmer übergehen. Alle Erträge aus den Aktien (zum Beispiel Dividenden, Zinszahlungen, Bezugsrechte usw.), die während der Laufzeit des Darlehens anfallen, stehen dem Bruder als Darlehensnehmer zu. Das Darlehen sollte bis zum 31.12.2011 laufen und sich ohne vorherige Kündigung jeweils um sechs Monate verlängern. Als Darlehensentgelt wurden 12.000 € pro Jahr vereinbart. Nach Ablauf einer Festlaufzeit verlängert sich das Darlehen automatisch, falls es nicht vorher gekündigt wird. Im Fall der Beendigung ist der Bruder verpflichtet Aktien gleicher Art, Menge und Güte dem K zurück zu übertragen.

Hat K den Tatbestand des § 6 I AStG verwirklicht?





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

**Beispiel Wertpapierdarlehen** (nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

Hat K den Tatbestand des § 6 I AStG verwirklicht?

1. K ist natürliche Person (+)
2. Ist K Inhaber von Anteilen iSd § 17 I 1 EStG bei Wegzug?
  - a) War K im Zeitpunkt des Wegzugs Inhaber von Aktien?
    - (-), wenn K das wirtschaftliche Eigentum vor Wegzug auf seinen Bruder übertragen hat.
    - (?), ob die rechtliche Übertragung im Rahmen des Wertpapierdarlehens auch zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien führt. Hier (+), da dem Bruder die Erträge zustehen und er über die Aktien auch verfügen darf.
    - Führt bereits diese Übertragung zu einer Veräußerung iSd. § 17 EStG, da ein Tausch der übertragenen Aktien gegen Rückgewähranspruch vorliegt? H.M. (-). Keine Veräußerung (kein Realisationstatbestand), da der Anspruch auf Rückerstattung von Wertpapieren gleicher Art, Menge und Güte (§ 607 I 2 BGB) regelmäßig als wirtschaftlich gleichwertiges Surrogat für die darlehensweise übertragenen Wertpapiere anzusehen ist (s.a. BMF-Schreiben vom 11.11.2016, BStBl. I 2016, 1224; ebenso BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

**Beispiel Wertpapierdarlehen** (nach FG Schleswig-Holstein, Urt. V. 12.09.2019 – 4 K 113/17; BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181)

Anteile iSd § 17 I 1 EStG bei Wegzug?

b) War K im Zeitpunkt des Wegzugs Inhaber einer **Anwartschaft auf Aktien**?

- **Definition:** BFH folgt **Zivilrecht**

- Im Zivilrecht versteht man unter einer **Anwartschaft** eine rechtlich bereits mehr oder weniger gesicherte Aussicht auf den Anfall eines subjektiven Rechts, insbesondere einer Forderung oder eines dinglichen Rechts, die darauf beruht, dass der normale Erwerbsstatbestand eines solchen Rechts schon teilweise verwirklicht ist und seine Vollendung mit einiger Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann (BFH, Urt. 19.12.2007, VIII R 14/06, BStBl. II 2008, 475).
- Nicht erforderlich ist ein Anwartschaftsrecht im Sinne einer bereits gesicherten Rechtsposition, deren Erstarken zum Vollrecht allein vom Verhalten des Rechtsinhabers abhinge.
- Nach FG Schleswig-Holstein (a.a.O.) ist der Darlehensrückgewähranspruch eine Anwartschaft auf eine Beteiligung iSd. § 17 I 1 EStG und unterliegt damit auch § 6 AStG. Der BFH hat in der Revisionsinstanz die Streitfrage aus tatsächlichen Gründen offen lassen können (BFH, Urt. v. 23.11.2022 – I R 52/19, IStR 2023 181).



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Stiftung

Stiftung kann ein Instrument zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung sein.

§ 6 AStG nicht anwendbar, wenn drei Voraussetzungen vorliegen:

1. Stiftung ist in Deutschland als Steuerrechtssubjekt anerkannt.
2. Stiftung ist im Wegzugsstaat als Steuerrechtssubjekt anerkannt.
3. Stiftung ist wirtschaftlicher Eigentümer der übertragenen Anteile iSv. § 17 EStG.

Die dem Destinatär (Bezugs- und Anfallsberechtigten) eingeräumte Rechtsposition ist keine Beteiligung iSv. § 17 EStG.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Stiftung

##### 1. Anerkennung der Stiftung als Steuerrechtssubjekt in Deutschland

- Deutsche Stiftung erlangt Rechtsfähigkeit durch Hoheitsakt.
- Rechtsfähigkeit führt grundsätzlich auch zur steuerlichen Anerkennung als Steuerrechtssubjekt i.S.v. § 1 KStG.



## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

#### Stiftung

##### 2. Anerkennung der Stiftung als Steuerrechtssubjekt im Wegzugsstaat

- Maßgeblichkeit des jeweiligen nationalen Rechts
- „Umgekehrte“ Anwendung von § 15 AStG als Orientierungspunkt
- Allgemeine Grundsätze am Beispiel **Schweiz**:

Keine Anerkennung von **kontrollierten Stiftungen** mit der Folge einer **transparenten** Besteuerung

- Stifter hat sich das Recht vorbehalten, die Stiftung aufzulösen oder die Stiftungsurkunde beliebig zu ändern oder die Liquidation zu seinen Gunsten fordern.
- Der Stifter kann dem Stiftungsrat über einen mit seinen Mitgliedern abgeschlossenen Mandatsvertrag Weisungen erteilen.
- Der Stifter ist zum Erstbegünstigten mit uneingeschränktem Anspruch auf Kapital und Ertrag der Stiftung ernannt.
- Der Stifter kann über das Vermögen der Stiftung derart verfügen, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handelt.





## § 4 Besteuerung des Vermögenszuwachses, § 6 AStG

### Möglichkeiten zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung

## Stiftung

### 3. Stiftung als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile iSv. § 17 EStG

- § 39 AO
- Kein wirtschaftliches Eigentum
  - Beendigung der Stiftung ist in der freien Hand des Stifters oder eines vom Stifter kontrollierten Gremiums
  - Auskehrung des Stiftungsvermögens an den Stifter im Falle der Auflösung der Stiftung

## § 5 Besteuerung des Vermögenszuwachses, §§ 19 III, 49 V InvStG

### Investmentanteile und Spezial-Investmentanteile

#### Persönliche Voraussetzungen

- Natürliche Person
- Mindestzeitraumbedingung
  - Ab 2022: 7 Jahre unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten 12 Jahren

#### Sachliche Voraussetzungen

- Investmentanteile im Privatvermögen, wenn Beteiligung innerhalb der letzten 5 Jahre mindestens 1% und AK mindestens 500 TEUR
- Spezial-Investmentanteile

#### Steuerauslösende Ereignisse, § 19 III 1

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wohnsitzwechsel oder Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts (**Nr. 1**),
- unentgeltliche Übertragung an nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (**Nr. 2**),
- Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, wobei der subsidiäre Auffangtatbestand gilt (**Nr. 3**).

#### Rechtsfolge

- Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns nach dem Teileinkünfteverfahren.
- Stundungsmöglichkeiten, idR 7 Jahre möglich auf Antrag

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

- Die Regelung ist auf Einbringungsvorgänge nach dem 12.12.2006 anzuwenden
- Anteilstausch (§ 21 I 1 UmwStG): Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft
- Ein Anteilstausch, welcher der übernehmenden Gesellschaft die Mehrheit an der erworbenen Gesellschaft vermittelt („qualifizierter Anteilstausch“), kann steuerneutral erfolgen, d. h. Anteile können auch unter dem gemeinen Wert eingelegt werden

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

#### Beispiel Anteilstausch

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Er bringt seine Anteile an der A-GmbH (Anschaffungskosten 50 / gemeiner Wert 120) am 01.03.2020 als Sacheinlage in die Neu-GmbH ein und erhält hierfür Anteile an der Neu-GmbH.

Die Neu-GmbH setzt die A-GmbH-Anteile mit dem Buchwert von 50 an.

Am 01.04.2024 zieht A nach Österreich. Zu diesem Zeitpunkt haben die Anteile einen gemeinen Wert von 130.

Steuerliche Folgen?

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

#### Lösungsvorschlag zu Beispiel Anteilstausch

- Die Einbringung konnte zunächst steuerneutral erfolgen, weil die Neu-GmbH eine Mehrheit an der A-GmbH erworben hat („qualifizierter Anteilstausch“, § 21 I 2 UmwStG). Der Wert, mit dem die Neu-GmbH die Anteile der A-GmbH angesetzt hat, gilt für den A als Veräußerungspreis der alten und Anschaffungskosten der neuen Anteile (§ 21 II 1 UmwStG).
- Durch den Wegzug des A im Jahr 2024 verliert Deutschland das Besteuerungsrecht für die Veräußerung der Anteile an der Neu-GmbH. Dies löst die Besteuerung nach § 6 AStG aus. Die nach altem UmwStG bestehende Konkurrenz zu einer umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickung besteht nicht mehr.
- Der in 2024 zu versteuernde fiktive Veräußerungsgewinn beläuft sich auf 130 (gemeiner Wert im Wegzugszeitpunkt) ./. 50 (Anschaffungskosten) = 80. Auf den gemeinen Wert bei Einbringung kommt es nicht an.

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

#### Beispiel Betriebseinbringung

A ist Einzelunternehmer. Er bringt seinen Betrieb (Buchwert 50 / gemeiner Wert 120) am 01.03.2020 als Sacheinlage in die neu gegründete A-GmbH ein und erhält hierfür Anteile an der A-GmbH.

Die A-GmbH setzt das Betriebsvermögen mit dem Buchwert von 50 an.

Am 01.04.2024 zieht A nach Österreich. Zu diesem Zeitpunkt haben die Anteile einen gemeinen Wert von 130.

Steuerliche Folgen?

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

#### Lösungsvorschlag zu Beispiel Betriebseinbringung

- Die Einbringung konnte zunächst steuerneutral erfolgen, weil die A-GmbH einen ganzen Betrieb erworben (§ 20 I, III 1 UmwStG) und A im Gegenzug Gesellschaftsrechte erhalten hat.
- Durch den Wegzug des A in 2024 verliert Deutschland das Besteuerungsrecht für die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH. Dies löst die Besteuerung des Einbringungsgewinns I nach § 22 I 6 Nr. 6 UmwStG, § 22 I UmwStG, § 16 EStG aus:
  - § 22 I UmwStG: Veräußerung der erhaltenen Anteile = Sperrfristverstoß
  - § 22 I 6 UmwStG: Entsprechendes gilt, wenn für den Einbringenden die Voraussetzung von § 1 IV UmwStG nicht mehr erfüllt sind.
    - § 1 IV Nr. 2 Buchst. b) UmwStG: Deutsche Besteuerungsrecht ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt.
    - Hier: Durch den Wegzug verliert Deutschland das Recht, den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile zu besteuern (Art. 13 V DBA Österreich).
  - Folge: Wegzug ist ein Sperrfristverstoß
- Der Einbringungsgewinn I berechnet sich aus der Differenz von gemeinem Wert bei Einbringung (120) und Buchwert (50), 120 ./. 50 = 70. Davon sind wegen der drei verstrichenen Jahre drei Siebtel abzuziehen (§ 22 I 3 UmwStG), 70 ./. 30 = 40. Diese 40 sind rückwirkend in 2020 zu versteuern.

## § 6 Wegzugsbesteuerung nach UmwStG

### Anteilstausch, § 21 UmwStG

#### Lösungsvorschlag zu Beispiel Betriebseinbringung

Die Wohnsitzverlegung löst zudem in 2024 eine Besteuerung nach § 6 AStG aus, wobei als Veräußerungspreis der gemeine Wert bei Wegzug (130) gilt.

Veräußerungsgewinn:

- Gemeiner Wert bei Wegzug: 130
- Anschaffungskosten:
  - Historische AK = 50
  - Aufstockung der AK iHv des Einbringungsgewinns I = 40 (Der Einbringungsgewinn I gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Anteile für den A (§ 22 I 4 UmwStG))
  - Gesamt AK: 90
- Gewinn: 40 (130 – 90)

:

- Fiktiver Veräußerungsgewinn iHv 40 nach § 6 AStG, § 17 EStG zu besteuern.

Diese sind nach § 3 Nr. 40 EStG in von 40% steuerfrei (= 16).



## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

- § 4 I 3 EStG – sog. erweiterte Entnahmen – eingeführt durch SEStEG vom 07.12.2006
- Gesetzliche Verankerung der finalen Entnahmelehre
- Klarstellung des Anwendungsbereichs durch § 4 I 4 EStG (Jahressteuergesetz 2010)
- Entstrickung durch Wegzug
  - Mitgenommene Wirtschaftsgüter
  - Verlagerung des OdL durch Wegzug ins Ausland und Allokation von immateriellen Wirtschaftsgütern zum OdL

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### Finale Entnahmelehre / Betriebsaufgabelehre

- Binnenschiffahrts-Urteil BFH v. 28.04.1971, I R 55/86
- Erfinder-Urteil BFH v. 13.06.1976, I R 261/70
- Aufgabe der Rechtsprechung durch Urteil BFH vom 17.07.2008, I R 77/06

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### § 4 I 3 EStG, Tatbestandsvoraussetzungen

- Verlagerung vom Wirtschaftsgütern in ein ausländisches Betriebsstättenvermögen (§ 4 I 4 EStG)
- Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland
- Hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts
- Anwendbarkeit im Wegzugsfall, wenn Wegzug einer natürlichen Person die inländische Betriebsvermögensverstrickung auflöst.

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### § 4 I 3 EStG, Rechtsfolge

- Sofortbesteuerung
- Stundung auf Antrag, § 4g EStG

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### Stundung auf Antrag, § 4g EStG

#### Voraussetzungen

- Unbeschränkte Steuerpflicht durch natürliche Person
- Wirtschaftsgut des Anlagevermögens
- Unwiderruflicher Antrag

#### Rechtsfolge

- Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens
- Auflösung im Jahr der Bildung und der folgenden 4 Jahre zu je 1/5

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### Europarechtskonformität, §§ 4 I 3, 4g EStG - Niederlassungsfreiheit

#### **EuGH *Lasteyrie-du-Saillant***

- Niederlassungsfreiheit natürliche Person mit Privatvermögen
- Zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung in EU-/EWG-Fällen

## § 7 Wegzugsbedingte Versteuerung von Betriebsvermögen, § 4 I 3 EStG

### Europarechtskonformität, §§ 4 I 3, 4g EStG - Niederlassungsfreiheit

- EuGH *National Grid Indus* v. 29.11.2011, C-371/10
  - Niederlassungsfreiheit Betriebsvermögen
  - Sofortbesteuerung, wenn Steuerstundung auf Antrag
  - Stundung gegen Sicherheit und Stundungszinsen

Bestätigt durch:

- EuGH *Portugal* v. 06.09.2012, C-38/10
- EuGH *DMC* v. 23.01.2014; C-164/12
- EuGH *LaserTec* v. 21.05.2015, C-657/13

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**



## HLB Schumacher GmbH

An der Apostelkirche 4  
48143 Münster

Telefon: +49 (0) 251/2808-0  
Telefax: +49 (0) 251/2808-280

[info@hlb-schumacher.de](mailto:info@hlb-schumacher.de)  
[www.hlb-schumacher.de](http://www.hlb-schumacher.de)

Burgplatz 7  
04109 Leipzig

+49 (0) 341/2149-0  
+49 (0) 341/5149-600

[leipzig@hlb-schumacher.de](mailto:leipzig@hlb-schumacher.de)

**Prof. Dr. iur. Christian Jahndorf**

Rechtsanwalt

[christian.jahndorf@hlb-schumacher.de](mailto:christian.jahndorf@hlb-schumacher.de)

[www.jahndorf.de](http://www.jahndorf.de)

© Jahndorf – Wegzugsbesteuerung – jahndorf.de