

# Einleitung

A. Gesetzesintentionen ..... 1 B. Regelungsgegenstände ..... 4 C. Gesetzesentwicklung ..... 12		D. Ausgewählte verfassungsrechtliche Deter- minanten ..... 14 E. Ausgewählte unionsrechtliche Determinanten .. 24 F. Verhältnis zum Abkommensrecht ..... 35
--	--	--

**Schrifttum:** *Baßler*, Zu den „Steuerspezifika“ der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, IStR 2005, 822; *Bauer/Kahl*, Europäische Unionsbürger als Träger von Deutschen-Grundrechten?, JZ 1995, 1077; *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, Europarecht und Politik, 15. Aufl., Baden-Baden 2023; *Bron*, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431; *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1960; *Busching/Trompeter*, Der G-REIT und die Steuerpflicht ausländischer Anteilseigner, IStR 2005, 510; *Dobratz*, Grundfreiheiten und steuerliche Wirtschaftspolitik, Vom Schutzbereich der Grundfreiheiten im Steuerrecht und der Zulässigkeit national orientierter Steuervergünstigungen, DStJG 39 (2016), 145; *Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; *M. Fischer*, Europarecht und Körperschaftsteuerrecht, DStR 2006, 2281; *P. Fischer*, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457; *Grabitz/Hilff/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Loseblatt, München; *Gosch*, Missbrauchsabwehr im Internationalen Steuerrecht, DStJG 36 (2013), 201; *Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, 193; *Höfling/Augsberg/Rixen*, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblatt, Berlin; *Hufeld*, Recht und Moral der Gemeinwohlfinanzierung, Verfassungsgrundlagen und Europäisierung, Heidelberg 2014; *Hummel*, Zur Grundrechtsberechtigung grundrechtsdienender juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Versuch einer Neuakzentuierung am Beispiel der Rundfunkanstalten, DVBl. 2008, 1215; *Hummel*, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 335; *Hummel*, Vermeintliche Grundsätze des internationalen Steuerrechts – zur Lex-specialis- und zur Steuerbegründungsausschluss-These sowie zur Reichweite des Genuine-link-Erfordernisses, in Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), FS für Lüdicke, München 2019, 323; *Kokott/Ost*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496; *Lambrecht*, Europa- und verfassungsrechtlicher Rechtsschutz jenseits der deutschen Finanzgerichtsbarkeit, StuW 2006, 201; *Lehner*, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung?, IStR 2005, 397; *Musil*, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, Eine Analyse aktueller Leitentscheidungen des EuGH, DB 2009, 1037; *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DStJG 12 (1989), 61; *Schachtschneider*, Prinzipien des Rechtsstaates, Berlin 2006; *Seer*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AstG (Teil I), IStR 1997, 481; *Selmer/Hummel*, Verfassungsgerechte Pflicht der Gemeinden zur Erhebung von Gewerbesteuer?, Überlegungen auf der Grundlage des BVerfG-Beschlusses vom 25. 1. 2005, NVwZ 2006, 14; *Semmroth*, DocMorris als Einfallort für Normverwerfungskompetenz der Verwaltung?, NVwZ 2006, 1378; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung, 2. Aufl., München 1984; *Streinz/Herrmann*, Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts und die „Normverwerfung“ durch deutsche Behörden, BayVBl. 2008, 1; *Waldhoff/Grefrath*, Normenklarheit und Bestimmtheit der Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung als Problem des Steuervollzugs, IStR 2013, 477; *Wassermeyer*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), 151.

## A. Gesetzesintentionen

„**Steueroasenbericht**“. Den Impuls für das AstG gab der „Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben“, vom 23.6.1964.<sup>1</sup> Besser bekannt ist er unter der Bezeichnung „Steueroasenbericht“. Dieser durchleuchtete die um der Erlangung steuerlicher Vorteile willen betriebene Verlagerung von Einkünften und Vermögenswerten in Staaten mit niedrigem Steuerebene, mithin das Phänomen der Nutzung des internationalen Steuergefälles. Mit Blick auf die betreffenden Praktiken, im Bericht auch als „Manipulationen“ bezeichnet,<sup>2</sup> stellte die damalige Bundesregierung fest, dass nach der zu beobachtenden Gesamtentwicklung von nicht unerheblichen Steuerausfällen ausgegangen werden könne, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigt sei und Wett-

<sup>1</sup> BT-Drucks. IV/2412.

<sup>2</sup> BT-Drucks. IV/2412, 11, 14.

bewerbsverzerrungen einträten.<sup>3</sup> In Anbetracht ihrer Einsichten erwog die damalige Bundesregierung – in erster Linie im Wege der Gesetzgebung zu realisierende – „Möglichkeiten zur Bekämpfung [jener] Praktiken“.<sup>4</sup>

- 2 **Vorstellungen der Entwurfsverfasser.** In Reaktion auf den vorgenannten Bericht wurde das AstG konzipiert. Nach den Vorstellungen der Entwurfsverfasser wendet es sich „gegen ungerechtfertigte Steuervorteile aus der Nutzung internationaler Steuergefälle“,<sup>5</sup> die „nicht allein aus Gestaltungen [entstehen], die sich als Rechtsmissbrauch qualifizieren“.<sup>6</sup> Andererseits sei das Gesetz „in keiner Weise darauf gerichtet, ins Ausland reichende Sachverhalte, nur weil sie aus dem Bereich der deutschen Besteuerung herausführen, einer steuerlichen Erschwerung zu unterwerfen“, bringe also „keine steuerliche Bestrafung“ mit sich.<sup>7</sup> Die Ausgestaltung der Gesetzesvorlage, deren erster Bestandteil der Entwurf des AstG war, findet ihre sachlich-strukturellen Wurzeln in „Orientierungsmaßstäbe[n]“.<sup>8</sup> Auf der einen Seite soll die Gesetzesvorlage „sich [...] eindeutig von allen Vorstellungen ab[heben], den Weg ins Ausland steuerlich zu erschweren“, und „einen Beitrag zur steuerlichen Absicherung und damit Stärkung der internationalen Freizügigkeit“ leisten.<sup>9</sup> Auf der anderen Seite müsse die Bundesrepublik Deutschland „ihr Steuerrecht auch für die in das Ausland reichenden Wirtschaftsinteressen so gestalten, dass es der Forderung nach gleichmäßiger Verteilung der Steuerlast genügt, die steuerliche Chancengleichheit wahrt und steuerliche Wettbewerbsverzerrungen ausschließt“, dürfe die Allgemeinheit doch „erwarten, dass eine gerechte Verteilung der Steuerlast auch dort durchgesetzt wird, wo internationale Zusammenhänge Möglichkeiten unangemessener steuerlicher Vorteilserlangung eröffnen“.<sup>10</sup> Zugleich halten die Entwurfsverfasser fest, und dies gilt es im Rahmen der Interpretation im Blick zu behalten, dass sich die Gesetzesvorlage dem Grundsatz verpflichtet sehe, „der deutschen Außenwirtschaft zur Wahrung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit die steuerlichen Bedingungen am Ort der Investition oder unternehmerischen Wirtschaftstätigkeit unter Zurückstellung der deutschen Besteuerung zu erhalten, um wieviel günstiger die ausländische Besteuerung gegenüber der deutschen auch sein mag“.<sup>11</sup> Außerdem findet sich unterstrichen, dass die Gesetzesvorlage davon ausgehe, dass internationale Verpflichtungen, vor allem aus internationalen Steuerverträgen, Vorrang hätten; Einschränkungen und Begrenzungen, die sie der deutschen Besteuerung setzten, würden durch die Vorschriften der Gesetzesvorlage nicht angetastet, wengleich es Ziel der deutschen Vertragspolitik sein müsse, die Doppelbesteuerungsabkommen der neuen Rechtslage anzupassen.<sup>12</sup>
- 3 **Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie Tendenzen der deutschen Steuerpolitik.** Die Herstellung der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. § 85 AO) ist in der Tat, und zwar von Verfassungen wegen (vgl. Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG), auch bei Sachverhalten mit Auslandsbezug alternativlos. In der Realisierung dieses Anspruchs aber „einen Beitrag zur [...] Stärkung der internationalen Freizügigkeit“ zu erkennen, wie es den Entwurfsverfassern mit Blick auf die Gesetzesvorlage, deren erster Bestandteil der Entwurf des AstG war, gelang (Rz. 2), erscheint als ein bemerkenswerter, außerhalb der ökonomischen Intuition sich bewegender Vorgang. Aufmerksamkeit verdient zudem die damalige Feststellung, dass die Bewältigung des Problems, also der „in Betracht stehenden ungerechtfertigten Steuervorteile“, die „ihre Ursache im internationalen Steuergefälle haben“, nicht auf dem Wege geschehen sollte, „auf andere Staaten mit dem Ziel einzuwirken, ihr Steuerniveau so anzuheben, dass Vorteile gegenüber der deutschen Besteuerung entfallen“, weshalb die Gesetzesvorlage auch „nicht als Kritik an ausländischen Rechtsordnungen zu verstehen“ sei.<sup>13</sup> Diese – auf einer spezifisch „der deutschen Steuerordnung gestellte[n] Aufgabe“ sich gründende<sup>14</sup> –

---

3 BT-Drucks. IV/2412, 11.

4 BT-Drucks. IV/2412, 11 ff.

5 BT-Drucks. VI/2883, 16, Rz. 12.

6 BT-Drucks. VI/2883, 16, Rz. 14.

7 BT-Drucks. VI/2883, 16, Rz. 14.

8 Zu diesen BT-Drucks. VI/2883, 14 ff., Rz. 5 ff.

9 BT-Drucks. VI/2883, 15, Rz. 6.

10 BT-Drucks. VI/2883, 14 f., Rz. 5.

11 BT-Drucks. VI/2883, 15, Rz. 7.

12 BT-Drucks. VI/2883, 15 f., Rz. 10.

13 BT-Drucks. VI/2883, 16, Rz. 11.

14 BT-Drucks. VI/2883, 16, Rz. 11.

Perspektive hat zwischenzeitlich eine Modifizierung erfahren. Neuerdings ist nämlich ein Bestreben gerade auch der deutschen Steuerpolitik zu verzeichnen, Elemente der Regelungsfelder des AStG nach Möglichkeit auf Ebene des (abgeleiteten) Unionsrechts auszuformen; es beruht auf der im Zuge des OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project gleichsam neu entdeckten Effizienz der unionsrechtlichen Regelung, welche bekanntlich die gedeihliche Eigenschaft besitzt, gegenüber dem Recht aller Mitgliedstaaten (grundsätzlich) Bindungswirkung zu entfalten.<sup>15</sup> Zuspruch mag dieser (Um-)Weg zudem dadurch erfahren, dass sich der EuGH – normhierarchisch nicht recht nachvollziehbar – zuweilen schwer damit tut, Sekundärrecht implizite anhand des Primärrechts zu beurteilen.<sup>16</sup> Losgelöst davon bleibt die beim Steuerpflichtigen ansetzende Problembewältigung wirksam: Im AStG sind Tatbestände versammelt, die dem Steuerpflichtigen zu signalisieren suchen, was aus Gemeinwohlgründen nicht hingenommen werden soll, Tatbestände also, die sich mit der Erwartung verbinden, dass sie gerade nicht verwirklicht werden.

## B. Regelungsgegenstände

**Sachverhalte mit Auslandsbezug.** Das AStG bietet kein steuersystematisch durchkomponiertes Regelungswerk, sondern ein Sammelsurium steuerlicher Regelungsmaterien in Ergänzung der Stammgesetze. Lässt man die gesetzestechnischen Regelungen des § 21 AStG, der die zeitliche Anwendbarkeit der Regelungen des AStG im Kontext von Gesetzesänderungen bestimmt, sowie des § 22 AStG, der das BMF zur Neubekanntmachung des aktuellen Wortlauts des AStG im Bundesgesetzblatt ermächtigt, außer Betracht, besteht die Gemeinsamkeit besagter Regelungsmaterien (lediglich) darin, dass sie (bestimmte) Sachverhalte mit Auslandsbezug betreffen, die der Gesetzgeber namentlich aus Gründen einhergehender Einkünfte- oder Vermögensverlagerungspotentiale oder einhergehender Sachaufklärungshindernisse als außensteuerrechtlich sensible und daher besonders regelungsbedürftige Bereiche erkennt. In Anbetracht dieser spezifischen Anlage kann das AStG in gewissem Grade als steuerrechtliches Sonderregime gelten, was es denn auch zu einer sehr streitanfälligen Materie werden lässt.

**Berichtigung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen.** Die §§ 1 und 1a AStG bilden – neben § 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStG (verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen) und § 4 Abs. 1 EStG (Entnahmen und Einlagen) – einen der tragenden Pfeiler des Rechts der Verrechnungspreise und damit derjenigen Preise, die sich (hier: international) verbundene Unternehmen für die untereinander erbrachten Lieferungen und Leistungen in Rechnung stellen.<sup>17</sup> So ermöglicht § 1 AStG der Finanzbehörde die Berichtigung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, wenn der Einkünfteermittlung solche Bedingungen, insbesondere Verrechnungspreise, zugrunde gelegt wurden, welche voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten, also dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht genügen, und die Einkünfte des Steuerpflichtigen minderten. Eine Berichtigung von Einkünften ermöglicht der Finanzbehörde auch § 1a AStG, der sich dem Fall zuwendet, dass wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile den Gegenstand einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung bilden und die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung abweicht, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag.

**Erweiterte beschränkte Einkommen- und Erbschaftsteuerpflicht.** Die §§ 2 bis 5 AStG wollen auf einen Wegzug des Steuerpflichtigen in das niedrigbesteuernde Ausland trotz Beibehaltung eines Schwerpunkts seines wirtschaftlichen Lebens- und Interessenkreises im Inland,<sup>18</sup> mithin auf eine „Steuerflucht“<sup>19</sup> durch „Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete“ (Abschnittsüberschrift) reagieren. Sie bauen auf der Überzeugung auf, dass es bei Steuerpflichtigen mit derart „enge[n] Beziehun-

15 Vgl. *Hummel* in Musil/Weber-Grellet<sup>2</sup>, Einf. AStG, Rz. 5.

16 Siehe in diesem Zusammenhang etwa EuGH v. 12.11.2015 – C-198/14, ECLI:EU:C:2015:751 – Visnapuu, juris Rz. 40; EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177 – Euro Park Service, IStR 2017, 409, Rz. 19; EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641 – Eqiom und Enka, HFR 2018, 175, Rz. 15; EuGH v. 20.12.2017 – C-504, 613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 – Deister Holding und Juhler Holding, IStR 2018, 197, Rz. 45.

17 Siehe nur *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 939, 946.

18 BT-Drucks. VI/2883, 17, Rz. 19.

19 BT-Drucks. VI/2883, 17, Rz. 18.

gen zum deutschen Gemeinwesen [...] nicht bei der bloßen ‚Ausländerbesteuerung‘ bleiben“ könne.<sup>20</sup> In Konsequenz dessen etablieren § 2 AStG die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht und § 4 AStG die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, welche die beschränkte Einkommensteuerpflicht (vgl. § 1 Abs. 4 EStG) und die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) hinsichtlich ihres sachlichen Umfangs „erweitern“. Umgehungsgestaltungen unter Zuhilfenahme zwischengeschalteter ausländischer Gesellschaften sucht § 5 AStG zu erfassen.

- 7 **Wegzugsbesteuerung.** Sodann nimmt sich § 6 AStG der Besteuerung des aus qualifizierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG resultierenden (nicht realisierten) Vermögenszuwachses bei Wegzug in das Ausland (sowie vergleichbaren Konstellationen) an (sog. Wegzugsbesteuerung). Mit anderen Worten zielt § 6 AStG auf die Besteuerung derjenigen stillen Reserven, die sich in jenen Kapitalgesellschaftsanteilen gebildet haben und durch den Wegzug nicht mehr erfasst werden können, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Anteilsveräußerung ausgeschlossen oder beschränkt wird (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Nr. 5 EStG, Art. 13 Abs. 4 und 5 OECD-MA). Der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eröffnet, was bereits die ursprüngliche Entwurfsbegründung expressis verbis festhält, „einen steuerlichen Gestaltungsspielraum“,<sup>21</sup> dem nun vermittels der Wegzugsbesteuerung begegnet werden soll, die der Prämisse folgt, „die Besteuerung danach auszurichten, wo der Steuerpflichtige während der Erwirtschaftung des Vermögenszuwachses ansässig war“.<sup>22</sup>
- 8 **Hinzurechnungsbesteuerung.** Die §§ 7 bis 13 AStG gestalten die sog. Hinzurechnungsbesteuerung aus, deren Hintergründe in Folgendem bestehen.<sup>23</sup> Das Einkommen der unter das KStG fallenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wird bei diesen selbst – und das heißt: unabhängig von dem Einkommen der Gesellschafter, Mitglieder, Stifter etc. – der Besteuerung unterworfen; die Besteuerung bei Letzteren wird sodann bis zur Ausschüttung, Zuwendung etc. hinausgeschoben. Als eigenständige Steuersubjekte entfalten jene Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mithin eine Abschirmwirkung im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern, Mitgliedern, Stiftern etc., denen gegenüber sie steuerlich eine getrennte Vermögenssphäre besitzen (sog. Trennungsprinzip). Das ist grundsätzlich auch dann der Fall, wenn sie, etwa als Mutter- und Tochtergesellschaften, wirtschaftlich miteinander verbunden sind. Anderes gilt namentlich bei der Organschaft, die im Kern der Bildung einer wirtschaftlichen Unternehmenseinheit durch Aufhebung der Anknüpfung an einzelne Rechtsträger dient, um auf diesem Wege ein Ergebnisausgleich zwischen den wirtschaftlich miteinander verbundenen Unternehmen herbeizuführen. Die Hinzurechnungsbesteuerung ihrerseits beseitigt unter bestimmten Voraussetzungen besagte Abschirmwirkung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und nicht gem. § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist, und zwar für niedrig besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb (sog. Zwischeneinkünfte). Dies geschieht vermittels einer Ausschüttungsfiktion, nach welcher die Zwischeneinkünfte der ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (sog. Zwischengesellschaft) zeitlich vor der tatsächlichen Ausschüttung der inländischen Besteuerung unterworfen werden, indem die Besteuerung im Grundsatz so vorgenommen wird, als hätte die Zwischengesellschaft ihren ausschüttungsfähigen Gewinn jener Art im frühestmöglichen Zeitpunkt ausgeschüttet. Auf diesem Wege soll bei demjenigen inländischen Steuerpflichtigen, der eine Zwischengesellschaft „als steuergünstiges Auffangbecken“ für solche Einkünfte nutzt, „die [...] vom Ort der Investitions- oder Unternehmenstätigkeit, wo sie erwirtschaftet wurden, [...] abgezogen worden sind“,<sup>24</sup> eine (aus deutscher Sicht) angemessene steuerliche Gesamtbelastung sichergestellt werden.
- 9 **Zurechnungsbesteuerung.** Eine vergleichbare Funktion besitzt die durch § 15 AStG ausgeformte Zurechnungsbesteuerung, die sich auf Vermögen und Einkünfte einer Familien- oder Unternehmensstiftung bezieht, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat. Handelt es sich bei einer solchen Stiftung um ein eigenständiges Steuersubjekt, entfaltet auch sie gegenüber der deutschen Besteuerung

---

20 BT-Drucks. VI/2883, 17, Rz. 22.

21 BT-Drucks. VI/2883, 18, Rz. 24.

22 BT-Drucks. VI/2883, 18, Rz. 25.

23 Dazu *Oppel* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, Rz. 13.1 ff.

24 BT-Drucks. VI/2883, 19, Rz. 31.

eine Abschirmwirkung (Rz. 8), so dass eine Besteuerung im Inland allenfalls dann ermöglicht wird, wenn unbeschränkt steuerpflichtigen Personen Stiftungsmittel zugewendet werden.<sup>25</sup> Das gilt selbst dann, wenn die Stiftung das Vermögen nur im Interesse des Stifters oder der Destinatäre, das heißt: der Begünstigten bzw. Empfänger von Stiftungsmitteln, hält. Vor diesem Hintergrund zielt die Zurechnungsbesteuerung, die der Steuerflucht und der Steuervermeidung entgegenzuwirken sucht,<sup>26</sup> darauf, die durch besagte ausländische Familien- oder Unternehmensstiftung gegenüber der deutschen Besteuerung verursachte Abschirmwirkung zu durchbrechen, indem deren Vermögen und Einkünfte dem (nahestehenden) unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigten zugerechnet werden.

**Verwaltungsmäßige Durchsetzung des Steueranspruchs.** Die durch die Abschnittsüberschrift „Ermittlung und Verfahren“ verklammerten §§ 16 bis 18 AStG wollen sich „der Seite der verwaltungsmäßigen Durchsetzung des Steueranspruchs“ annehmen,<sup>27</sup> und zwar in Anbetracht des Umstandes, dass „[ü]ber die Grenze reichende Geschäftsvorgänge [...] häufig nicht oder nur unzureichend aufgeklärt werden [können], weil die Ermittlungsmöglichkeiten – von internationalen Vereinbarungen über die steuerliche Amts- und Rechtshilfe abgesehen – auf das Inland beschränkt“ seien.<sup>28</sup> So ergänzt § 16 AStG den (allgemein) die Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern betreffenden § 160 AO, indem jener die von diesem für die steuermindernde Berücksichtigung von Lasten und Ausgaben verfügbaren Bedingungen für den Fall konkretisiert, dass sie im Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen zu einem gar nicht oder nur unwesentlich besteuerten ausländischen Rechtsträger stehen. § 17 AStG gibt zum einen den Steuerpflichtigen für Zwecke der Anwendung des § 5 AStG (Einkünfte- und Vermögenszurechnung bei zwischengeschalteten Auslandsgesellschaften im Falle der erweitert beschränkten Einkommen- und Erbschaftsteuerpflicht), der §§ 7 bis 13 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Zwischengesellschaften) sowie des § 15 AStG (Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen) auf, für sich selbst und im Zusammenwirken mit anderen die dafür notwendigen Auskünfte zu erteilen. Zum anderen bestimmt § 17 AStG für den Fall, dass die Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft (Rz. 8) nach § 162 AO zu schätzen sind, ohne dass es für deren Ermittlung andere geeignete Anhaltspunkte gäbe, einen Schätzungsrahmen. Und § 18 AStG ebnet den Weg für eine gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Anwendung der §§ 7 bis 13 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Zwischengesellschaften) sowie des § 15 AStG (Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen) und statuiert für jeden an einer Auslandsgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen eine Steuerklärungspflicht.

**Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen.** Bemerkenswerterweise in den „Schlussvorschriften“ (Überschrift des letzten Abschnitts) verortet, nimmt sich § 20 AStG solchen Fällen an, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung gelangt. Fallen abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte an (vgl. Art. 23A Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) und würden diese Einkünfte von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst, wenn sie in einer ausländischen Gesellschaft anfielen, sieht § 20 Abs. 2 AStG einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (vgl. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA) vor, enthält also eine unilaterale Umschalt- respektive Switch-over-Klausel. Damit soll vermieden werden, dass die Hinzurechnungsbesteuerung „umgangen [wird], indem [...] nicht ausländische Gesellschaften, sondern ausländische Betriebsstätten (einschließlich Personengesellschaften) eingesetzt werden“.<sup>29</sup> „Klärend“, wie die Entwurfsverfasser festhalten,<sup>30</sup> ordnet § 20 Abs. 1 AStG schließlich einen definitiven Vorrang der §§ 7 bis 18 AStG und des vorgenannten § 20 Abs. 2 AStG vor den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen an.

## C. Gesetzesentwicklung

**Zahlreiche Gesetzesänderungen.** Lässt sich das AStG als steuerrechtliches Sonderregime für (bestimmte) Sachverhalte mit Auslandsbezug kennzeichnen (Rz. 4), so nimmt es nicht wunder, dass sich

<sup>25</sup> Hierzu und zum Folgenden *Oppel* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, Rz. 14.1 ff.

<sup>26</sup> BFH v. 25.4.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457 (1459).

<sup>27</sup> BT-Drucks. VI/2883, 20, Rz. 37.

<sup>28</sup> BT-Drucks. VI/2883, 20, Rz. 36.

<sup>29</sup> BT-Drucks. 12/1506, 181.

<sup>30</sup> BT-Drucks. 12/1506, 181.

der Steuergesetzgeber immer wieder gehalten sieht, auf die unentwegt voranschreitenden – gerade auch der unerschöpflich erscheinenden Gestaltungskreativität der Steuerpflichtigen entspringenden – tatsächlichen Entwicklungen zu reagieren, die sich in seinen Augen als ungerechtfertigte Steuervorteile aus der Nutzung internationaler Steuergefälle darstellen und als solche die Gesetzesintentionen berühren (Rz. 2). Seit der Einführung des AStG im Jahre 1972 sind denn auch zahlreiche, zum Teil sogar mehrfach in einem Jahr vorgenommene Gesetzesänderungen zu verzeichnen. Sämtliche bisherigen Entwicklungsschritte des AStG finden sich in der nachfolgenden Übersicht dokumentiert.

13

Lfd. Nr.	Datum	Gesetz	Artikel	Betroffene Normen	Fundstelle	(Entwurfs-) Begründung
0	8.9. 1972	Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen	1	(neu)	BGBI. I 1972, 1713	BT-Drucks. VI/2883, 14
1	17.4. 1974	Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts	4	§§ 2, 3, 4 und 5	BGBI. I 1974, 933	BT-Drucks. 7/1333, 6
2	21.12. 1974	Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz (EG-EStRG)	11	§§ 2 und 10	BGBI. I 1974, 3656	BT-Drucks. 7/2722, 29
3	6.9. 1976	Einführungsgesetz zum Körperschaftsteuerreformgesetz (EGKStRG)	6	§§ 8, 12, 13 und 20	BGBI. I 1976, 2641	BT-Drucks. 7/4803, 37
4	14.12. 1976	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung 1977 (EStG 1977)	3	§§ 1, 16, 17, 18 und 19	BGBI. I 1976, 3341	BT-Drucks. 7/261, 38; BT-Drucks. 7/5458, 6
5	20.8. 1980	Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze	8	§§ 8, 13, 14 und 20	BGBI. I 1980, 1545	BT-Drucks. 8/3648, 29
6	22.12. 1983	Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984 – StEntlG 1984)	8	§§ 13 und 20	BGBI. I 1983, 1583	BT-Drucks. 10/336, 32
7	14.12. 1984	Steuerbereinigungsgesetz 1985	6	§§ 18 und 20	BGBI. I 1984, 1493	BT-Drucks. 10/1636, 55
8	10.7. 1986	BVerfG, Beschl. v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83	–	§ 20 Abs. 1 Buchst. a	BGBI. I 1986, 1030	BVerfGE 72, 200
9	31.8. 1990	Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands (Einigungsvertrag)	Anlage I Kapitel IV Sachgebiet B Abschnitt II Nr. 23	§ 20	BGBI. II 1990, 889 (Einigungsvertrag); BGBI. II 1990, 885 (Vertragsgesetz); BGBI. II 1990, 1360 (Bekanntmachung über das Inkrafttreten)	BT-Drucks. 11/7817, 112
10	25.2. 1992	Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 – StÄndG 1992)	17	§§ 1, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 14, 20 und 21	BGBI. I 1992, 297	BT-Drucks. 12/1108, 78; BT-Drucks. 12/1506, 180

Lfd. Nr.	Datum	Gesetz	Artikel	Betroffene Normen	Fundstelle	(Entwurfs-) Begründung
11	13.9. 1993	Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG)	7	§§ 8, 10 und 21	BGBI. I 1993, 1569	BT-Drucks. 12/4487, 45
12	21.12. 1993	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Missbrauchsbekämpfungsgesetz – StMBG)	12	§§ 6, 7, 8, 10, 11, 14, 20 und 21	BGBI. I 1993, 2310	BT-Drucks. 12/5764, 41; BT-Drucks. 12/6078, 132
13	28.10. 1994	Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts	4	§ 6	BGBI. I 1994, 3267	BT-Drucks. 12/7945, 67
14	20.12. 1996	Jahressteuergesetz (JStG) 1997	12	§§ 3, 5, 20 und 21	BGBI. I 1996, 2049	BT-Drucks. 13/5952, 53
15	23.10. 2000	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG)	12	§§ 2, 8, 10, 11, 12, 13, 14 und 21 sowie Überschrift des Dritten Teils (vor § 6)	BGBI. I 2000, 1433	BT-Drucks. 14/2683, 132; BT-Drucks. 14/3366, 127
16	19.12. 2000	Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG)	9	§§ 2, 7, 9, 10 und 21	BGBI. I 2000, 1790	BT-Drucks. 14/3554, 53
17	20.12. 2001	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG)	5	§§ 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 18, 20 und 21	BGBI. I 2001, 3858	BT-Drucks. 14/6882, 42; BT-Drucks. 14/7344, 12
18	16.5. 2003	Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG)	11	§§ 1, 7, 8, 10, 11, 14, 20 und 21	BGBI. I 2003, 660	BT-Drucks. 15/119, 53
19	15.12. 2003	Gesetz zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen (Investmentmodernisierungsgesetz)	4	§§ 7, 10 und 21	BGBI. I 2003, 2676	BT-Drucks. 15/1553, 132
20	22.12. 2003	Gesetz zur Umsetzung der Protokoll-erklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz	5	§§ 7, 8, 14 und 21	BGBI. I 2003, 2840	BT-Drucks. 15/1518, 16; BT-Drucks. 15/1684, 10
21	9.12. 2004	Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmsG)	11	§§ 7 und 21	BGBI. I 2004, 3310; BGBI. I 2004, 3843 (Berichtigung)	BT-Drucks. 15/3677, 47
22	7.12. 2006	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)	7	§§ 6, 8, 10 und 21	BGBI. I 2006, 2782; BGBI. I 2007, 68 (Berichtigung)	BT-Drucks. 16/2710, 52; BT-Drucks. 16/3369, 14
23	28.5. 2007	Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen	3	§§ 7, 8, 14 und 21	BGBI. I 2007, 914	BT-Drucks. 16/4026, 25

Lfd. Nr.	Datum	Gesetz	Artikel	Betroffene Normen	Fundstelle	(Entwurfs-) Begründung
24	14.8. 2007	Unternehmensteuerreformgesetz 2008	7	§§ 1 und 21	BGBI. I 2007, 1912	BT-Drucks. 16/4841, 84
25	20.12. 2007	Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)	24	§§ 2, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 14, 17, 18, 19, 20, 21 und 22	BGBI. I 2007, 3150	BT-Drucks. 16/6290, 91
26	19.12. 2008	Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009)	9	§§ 2, 6, 11, 15 und 21	BGBI. I 2008, 2794	BT-Drucks. 16/10189, 77
27	8.4. 2010	Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften	11	§§ 1 und 21	BGBI. I 2010, 386	BT-Drucks. 17/939, 16
28	8.12. 2010	Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010)	7	§§ 8, 10, 20 und 21	BGBI. I 2010, 1768	BT-Drucks. 17/2249, 85; BT-Drucks. 17/3549, 30
29	26.6. 2013	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmG)	6	§§ 1, 2, 8, 15, 18 und 21	BGBI. I 2013, 1809	BT-Drucks. 17/12375, 43
30	22.12. 2014	Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	8	§§ 1, 2, 4, 5, 6 und 21	BGBI. I 2014, 2417	BT-Drucks. 18/3017, 53
31	19.7. 2016	Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG)	6	§§ 7, 10 und 21	BGBI. I 2016, 1730	BT-Drucks. 18/8739, 117
32	27.6. 2017	Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen	5	§ 10	BGBI. I 2017, 2074	BT-Drucks. 18/11233, 16
33	25.3. 2019	Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG)	4	§ 6	BGBI. I 2019, 357	BT-Drucks. 19/7377, 22
34	2.6. 2021	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)	5	§§ 1, 1a und 21	BGBI. I 2021, 1259	BT-Drucks. 19/27632, 67; BT-Drucks. 19/28925, 75
35	25.6. 2021	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmG)	5	§§ 1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 20 und 21 sowie Inhaltsübersicht und Überschrift des Vierten Teils (vor §§ 7 ff.)	BGBI. I 2021, 2035	BT-Drucks. 19/28652, 46

Lfd. Nr.	Datum	Gesetz	Artikel	Betroffene Normen	Fundstelle	(Entwurfs-) Begründung
36	25.6. 2021	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts	6	§§ 8, 21	BGBI. I 2021, 2050	BT-Drucks. 19/28656, 30
37	16.12. 2022	Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022)	12 und 13	§§ 6, 15 und 21	BGBI. I 2022, 2294	BT-Drucks. 20/4729, 146 und 147
38	21.12. 2023	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen	5	§§ 6, 8, 18 und 21	BGBI. I 2023, Nr. 397	BT-Drucks. 20/8668, 238
39	27.3. 2024	Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)	10	§§ 1 und 21	BGBI. I 2024, Nr. 108	BT-Drucks. 20/9396, 25

## D. Ausgewählte verfassungsrechtliche Determinanten

**Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenz.** Bietet das AstG ein Sammelsurium steuerlicher Regelungsmaterien in Ergänzung der Stammgesetze (Rz. 4), sind in organisationsrechtlicher Hinsicht Differenzierungen vonnöten. So steht dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Regelung der Einkommen- sowie der Körperschaftsteuer zu. Unter der Bedingung, dass die – seitens des BVerfG als gerichtlich kontrollierbare Beschränkungen begriffenen,<sup>31</sup> im Falle der Regelung von Steuersachverhalten mit Auslandsbezug aber regelmäßig begründbaren – Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen, steht dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG auch die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Regelung der Erbschaft- sowie der Gewerbesteuer zu. Entsprechende Bundesgesetze, mögen sie nun auf der einen oder der anderen vorgenannten Kompetenzgrundlage beruhen, unterwirft Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1, Abs. 6 Satz 1 und 3 GG allerdings der Zustimmung des Bundesrates. Für verfahrensrechtliche Regelungen verleiht Art. 108 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 GG dem Bund die konkurrierende<sup>32</sup> Gesetzgebungskompetenz, sieht aber ebenfalls die Zustimmung des Bundesrates vor. Die Ertragskompetenz für das Aufkommen der Einkommen- sowie der Körperschaftsteuer weist Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 GG dem Bund und den Ländern je zur Hälfte zu (sog. Gemeinschaftsteuern), doch ist die Ertragskompetenz für das Aufkommen der Einkommensteuer durch den zuvor zum Abzug zu bringenden Gemeindeanteil gem. Art. 106 Abs. 5 GG bedingt. Für das Aufkommen der Erbschaftsteuer spricht Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG die Ertragskompetenz den Ländern zu, und für das Aufkommen der Gewerbesteuer spricht Art. 106 Abs. 6 Satz 1 und 3 GG die Ertragskompetenz den Gemeinden oder, wenn in einem Land keine Gemeinden bestehen, dem Land zu.<sup>33</sup> Was schließlich die Verwaltungskompetenz betrifft, so werden – unbeschadet Art. 108 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG – die sämtlichen vorgenannten Steuern gem. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG durch Landesfinanzbehörden verwaltet, welche im Falle der Einkommen- sowie der Körperschaftsteuer gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG im Auftrage des Bundes (vgl. Art. 85 GG) tätig werden.

31 Dazu eingehend BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (135 ff., insbesondere 142 ff.).

32 *Hummel* in Henneke/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen<sup>2</sup>, § 8 Rz. 7; *Kempny* in Höfling/Augsberg/Rixen, Art. 108 GG, Rz. 133 (Stand: Februar 2018). Nähme man eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes an (so etwa *Kment* in Jarass/Pieroth<sup>17</sup>, Art. 108 GG, Rz. 12; *Kube* in Epping/Hillgruber, Art. 108 GG, Rz. 11), wären die Länder – von der Ausnahme einer ausdrücklichen Ermächtigung des Bundes (vgl. Art. 71 GG) abgesehen – nicht in der Lage, das von ihren (!) Behörden und im Falle des Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG von den Behörden ihrer (!) Gemeinden (Gemeindeverbände) anzuwendende Verfahren zu regeln, wenn der Bund nicht selbst regelte, worin ein nicht so recht nachvollziehbares Ergebnis läge (*Hummel*, a.a.O.).

33 Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass Bund und Länder gem. Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG durch eine Umlage am Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt werden können, vermittelt diese Bestimmung doch keine originäre Ertragskompetenz, sondern lediglich einen gegen die unverändert ertragskompetenten Gemeinden gerichteten Anspruch (*Selmer/Hummel*, NVwZ 2006, 14 [15] mit weiteren Nachweisen).

## A. Grundaussagen

### I. Regelungsgegenstand und Bedeutung

#### 1. Regelungsanliegen – Ergänzungstatbestand zu § 17 EStG

§ 6 AStG als Erweiterung des § 17 EStG. § 17 EStG regelt die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen qualifizierten Beteiligung an einer Körperschaft. § 6 AStG erstreckt die Rechtsfolgen des § 17 EStG auf bestimmte grenzüberschreitende Vorgänge und weist auch hinsichtlich einiger Tatbestandsvoraussetzungen auf § 17 EStG. Während allerdings § 17 EStG die entgeltliche Veräußerung von Anteilen voraussetzt, normiert § 6 AStG ausschließlich Tatbestände, bei denen eine entgeltliche Veräußerung der Anteile gerade nicht vorliegt. § 6 AStG unterwirft somit Wertzuwächse, die nicht durch (entgeltliche) Veräußerung realisiert wurden, der Besteuerung. Grund hierfür ist zumeist, dass wegen des grenzüberschreitenden Sachverhalts das Recht Deutschlands zur Besteuerung bereits entstandener Wertzuwächse ausgeschlossen oder beschränkt wird; § 6 AStG erfasst darüber hinaus aber auch Konstellationen, in denen lediglich die spätere Durchsetzung des deutschen Besteuerungsanspruchs gefährdet erscheint. Da § 6 AStG letztlich den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf bestimmte grenzüberschreitende Sachverhalte erweitert, hätte der Gesetzgeber die in § 6 AStG getroffenen Regelungen auch in § 17 EStG aufnehmen können. Angesichts des Umfangs der Sonderregelungen bei gleichzeitig überschaubarer praktischer Bedeutung ist es aber sinnvoll, dass der Gesetzgeber hiervon abgesehen hat.

**Sachlicher Anwendungsbereich.** § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ordnet die Gleichstellung mit Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG für drei Arten von Vorgängen an: Erfasst sind zum einen Fälle, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht des Anteilseigners infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts beendet wird (Nr. 1). Dieser Tatbestandsvariante verdankt § 6 AStG bis heute die Bezeichnung als „Wegzugsbesteuerung“<sup>1</sup>. Die Bezeichnung „Wegzug“ ist dabei durchaus wörtlich zu verstehen, denn Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG ist lediglich die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, nicht aber der Zuzug (d.h. die Ansässigkeitsnahme) in einem anderen Staat. Daneben erfasst § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG die unentgeltliche Übertragung von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (Nr. 2) und schließlich – subsidiär – alle Fälle, in denen das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird (Nr. 3).

**Persönlicher Anwendungsbereich.** § 6 AStG gilt nur für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig waren (Abs. 2 Satz 1). Vorausgesetzt wird damit eine gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht gesteigerte Beziehung zum Inland.<sup>2</sup> Dieses anachronistische Merkmal findet sich in ähnlicher Weise auch in § 2 (sowie daran anknüpfend in § 4 und § 5) AStG, allerdings mit dem Unterschied, dass § 6 AStG *nicht* an die Staatsangehörigkeit anknüpft.

**Systematische Einordnung.** § 6 AStG steht einerseits im engen Zusammenhang zu § 17 EStG und damit zum Regelungskomplex der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Da § 6 AStG insoweit aber der Sicherung der Besteuerung nicht-realisiertter Veräußerungsgewinne dient, weist er zugleich eine Nähe zu den Entstrickungstatbeständen insbesondere des § 12 Abs. 1 KStG und des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und damit auch zum Doppelbesteuerungsrecht auf. Ganz eigenständige Bedeutung erfährt § 6 AStG dadurch, dass er auch Gefährdungen der Verwirklichung des Besteuerungsrechts entgegenwirken soll. Angesichts dieser Bezugspunkte des § 6 AStG zu sich überlagernden Regelungskomplexen, empfiehlt es sich, deren Zusammenwirken zunächst abgeschichtet kurz darzustellen.

**Zeitliche Geltung.** § 6 AStG i.d.F. des ATAD-Umsetzungsgesetzes (ATADUMsG) findet nach § 21 Abs. 1 AStG auf alle veräußerungsgleichen Tatbestände, die nach dem 31.12.2021 verwirklicht wurden, Anwendung, wirkt also ab dem VZ bzw. EZ 2022 (Neufälle). Wurden Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG vor dem 1.1.2022 verwirklicht, so fand hierauf folglich noch § 6 AStG in der bis zum 30.6.2021 gelten-

1 So z.B. zu § 6 AStG a.F. Häck in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 3, 23 (Stand: Oktober 2021); Kraft in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 1.

2 BT-Drucks. VI/2883, 26.

den Fassung Anwendung. § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. des JStG 2022 v. 16.12.2022<sup>3</sup> hat dies dahingehend präzisiert, dass die vor dem 1.1.2022 verwirklichten Tatbestände unter Anwendung des § 6 AStG in seiner bis zum 30.6.2021 geltenden Fassung abzuwickeln sind. Eine Ausnahme hierzu bildet die Regelung in § 6 Abs. 6 AStG, die in der bis zum 30.6.2021 geltenden Fassung gem. § 21 Abs. 3 Satz 2 AStG nicht mehr auf Veräußerungen nach dem 24.3.2021 angewendet werden soll. Die Klarstellung in § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG durch das JStG 2022 wurde vorgenommen, da § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. des ATADUmG noch derart formuliert war, dass § 6 AStG in der bis zum 30.6.2021 geltenden Fassung auf „noch am 31.12.2021 laufende“ Stundungen Anwendung finden sollte. Diese Fassung war sprachlich missglückt und sorgte für Unsicherheiten bei der Normanwendung, zumal sie den Willen des Gesetzgebers, wie er der Gesetzesbegründung zu entnehmen war, nicht korrekt wiedergab. Dieses Problem betraf Fälle, in denen Tatbestandsverwirklichung und spätere Stundungsentscheidung nicht zusammen im Jahr 2021 gelegen hätten.<sup>4</sup> Mit Änderung des § 21 AStG durch das JStG 2022 hat der Gesetzgeber den Wortlaut der Norm i.S.d. im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Motive geändert und durch die Verwendung des Begriffs „Abwicklung“ klargestellt, dass die vorherige Fassung des § 6 AStG (einschließlich der seinerzeit geltenden Stundungsregelungen) Anwendung findet, sofern bereits die Verwirklichung des Tatbestands des § 6 Abs. 1 AStG vor dem 1.1.2022 erfolgte.

## 2. § 6 AStG im Regelungsgeflecht der Besteuerung von Anteilsübertragungen

### a) Ausgangslage: Besteuerung von Anteilsveräußerungen nach innerstaatlichem Recht

- 6 **Besteuerung von Anteilsveräußerungen im Inlandsfall.** Der Einkommensteuer unterliegen Vermögensmehrungen und -minderungen, die natürliche Personen durch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erwirtschaften. Die Höhe der Einkünfte ergibt sich grds. aus der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös (abzgl. Veräußerungskosten). Dem Begriff „Veräußerung“ ist es dabei immanent, dass eine Außentransaktion in Gestalt eines Wechsels der rechtlichen oder wirtschaftlichen Zuordnung des Vermögensgegenstandes vorliegt. Durch die Veräußerung wird die – bis zu diesem Zeitpunkt letztlich nur vermutete – Änderung des Wertes der Beteiligung durch Gütertausch am Markt realisiert. Dass die Besteuerung an den Rechtsträgerwechsel anknüpft, beruht auf dem Individualsteuerprinzip.<sup>5</sup> So muss das Einkommensteuerrecht abbilden, ob sich durch das Ausscheiden der Anteile aus dem Vermögen des Veräußerers einerseits und den Empfang einer Gegenleistung andererseits dessen individuelle Leistungsfähigkeit erhöht oder vermindert hat.
- 7 **Besteuerung von Anteilsveräußerungen mit Auslandsbezug.** Nach völkerrechtlichen Grundsätzen darf ein Staat Veräußerungsvorgänge nur der Besteuerung unterwerfen, wenn sie einen hinreichenden Inlandsbezug aufweisen.<sup>6</sup> Nach deutschem Recht kann dieser Inlandsbezug zum einen in der Person des Steuerpflichtigen (d.h. des Veräußerers) liegen. Dies ist der Fall, wenn dieser Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. §§ 8, 9 AO) im Inland hat;<sup>7</sup> da der Anknüpfungspunkt der Steuerhoheit dann in der Person des Anteilseigners liegt, ist es nicht erforderlich, dass der Gegenstand der Besteuerung – hier die Anteile an einer Körperschaft – selbst einen Inlandsbezug aufweist. Fehlt es dagegen an der personenbezogenen Anknüpfung, kann der Inlandsbezug nur durch den Einkünftegegenstand hergestellt werden. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG setzt insoweit voraus, dass die Körperschaft, an der Anteile gehalten werden, einen Inlandsbezug aufweist,

3 BGBl. I 2022, 2294.

4 So konnte § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. des ATADUmG seinem Wortlaut nach dahingehend verstanden werden, dass bei Tatbestandsverwirklichung vor dem 1.1.2022 und Erlass des Stundungsbescheids nach dem 31.12.2021 nicht das alte Recht (und damit die günstigeren Stundungsregelungen) Anwendung finden, sondern bzgl. der Modalitäten der Stundung die neue Fassung maßgeblich sein soll; vgl. dazu ausführlich *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 246 ff. (Stand: Oktober 2021).

5 Zum Individualsteuerprinzip s. *Hey/Kirchhoff/Ismer* in H/H/R, Einführung zum EStG, Rz. 46 (Stand: April 2020).

6 *Lampert* in Mössner/Lampert, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>6</sup>, Rz. 2.3 ff.; *Pohlmann*, Der genuine link im Internationalen Steuerrecht, S. 68 ff.; *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, Rz. 6.1 f.

7 Die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit (vgl. § 1 Abs. 2 EStG) spielt – anders als die Anknüpfung an den statutarischen Sitz bei Körperschaften – praktisch keine Rolle.

indem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Besteht ein persönlicher oder sachlicher Inlandsbezug im Moment der Veräußerung, unterliegen die durch die Veräußerung erzielten Einkünfte der Einkommensteuer. Dieser territoriale (Inlands-)Zusammenhang begründet damit unzweifelhaft das „Ob“ der Besteuerung durch den deutschen Fiskus. Die Dauer des Bestehens des Inlandszusammenhangs ist daneben von Bedeutung für die Frage, auf welchen Zeitraum sich das Recht Deutschlands zur Besteuerung von Wertveränderungen erstreckt, d.h. ob etwa bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses auch solche Wertsteigerungen berücksichtigt werden dürfen, die nicht unter deutscher Steuerhoheit entstanden sind.

## b) Regelungsbedürfnis in „Wegzugsfällen“

### aa) Nicht-DBA-Fall

**Folgen der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegzug.** Scheidet ein Steuerpflichtiger aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, bestand die unbeschränkte Steuerpflicht bereits z.Zt. des Erwerbs der Anteile und existiert kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen, kurz DBA) zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat, so sind im Wesentlichen folgende Konstellationen zu unterscheiden:

(a) **Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft.** Im Hinblick auf i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG „inländische“ Anteile an einer Kapitalgesellschaft unterliegt der Steuerpflichtige gem. § 1 Abs. 4 EStG bei deren Veräußerung weiterhin der beschränkten Steuerpflicht. War der Steuerpflichtige bereits vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland Anteilseigner, so unterlagen Wertzuwächse der Anteile in Deutschland bereits vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht der deutschen Besteuerungshoheit.

(b) **Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.** Besteht eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, so unterliegen Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen, die z.Zt. der unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners entstanden, der deutschen Besteuerungshoheit. Nach Wegzug des Steuerpflichtigen kommt mangels verbleibenden Inlandsanknüpfungspunkts eine Besteuerung aber nicht mehr in Betracht, denn der persönliche Inlandsbezug existiert nicht mehr und ein sachlicher Inlandsbezug bestand nie. Eine „nachwirkende“ Besteuerung von Wertzuwächsen, die diesen Fall erfassen könnte, existiert nicht und wird auch von § 2 AStG nicht erfasst. War der Steuerpflichtige bereits vor Begründung der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht Anteilseigner an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, etwa weil er seinen Wohnsitz im Ausland hatte, so wäre es systematisch richtig, Wertveränderungen der Anteile erst mit Beginn der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht der deutschen Besteuerungshoheit zu unterwerfen. Diesen Weg ist der Gesetzgeber aber aus offenbar rein fiskalischen Gründen nicht gegangen, sondern unterwirft auch Wertzuwächse an ausländischen Anteilen, die vor Beginn der deutschen Besteuerungshoheit entstanden sind, der Besteuerung.<sup>8</sup> Allerdings werden die im Ausland entstandenen Wertsteigerungen nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG bei erfolgtem Nachweis der Besteuerung im ausländischen Wegzugsstaat in Deutschland nicht besteuert, indem der im ausländischen Wegzugsstaat angesetzte Wert – höchstens jedoch der gemeine Wert im Zeitpunkt des Zuzugs – als Anschaffungskosten angesetzt wird.<sup>9</sup> Soweit es an einer solchen ausländischen Wegzugsbesteuerung fehlt, schöpft Deutschland fremdes Besteuerungssubstrat ab.

(c) **Fortfall der Inlandsanknüpfung der Kapitalgesellschaft.** Verliert die Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, ihre unbeschränkte Steuerpflicht im Inland, so löst dies auf Ebene der Gesellschaft die Anwendung der „Wegzugsbesteuerung“ nach § 12 KStG aus. Zugleich geht aber i.d.R. auch der sachliche Anknüpfungspunkt der deutschen Steuerhoheit verloren, da es sich nicht länger um „inländische“ Anteile i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG handelt. Solange der Anteilseigner unbeschränkt steuerpflichtig bleibt, besteht aber weiterhin eine Inlandsverknüpfung. Erlischt diese durch Wegzug, entspricht die Lage dem Fall (b).

**Bedürfnis nach einer Wegzugsbesteuerung.** In den Fällen (b) und (c) droht ein Verlust des Besteuerungsrechts im Hinblick auf Wertveränderungen, die während der deutschen Steuerhoheit („Steuer-

<sup>8</sup> AEASStG v. 22.12.2023, Nr. 6.1.5.3, Rz. 97.

<sup>9</sup> AEASStG v. 22.12.2023, Nr. 6.1.5.3, Rz. 98.

verstrickung“) entstanden sind. Insoweit besteht daher ein Bedürfnis für eine Regelung, welche die Besteuerung sicherstellt, wenn auf die Besteuerung der Wertveränderungen (genauer: der Wertsteigerungen) nicht verzichtet werden soll. Dies umfasst dann u.U. auch Wertzuwächse, die – wie im Fall (b) – nicht unter deutscher Steuerhoheit entstanden sind. Im Fall (a) besteht die deutsche Steuerhoheit zwar fort, ein Regelungsbedürfnis kann sich aber aus der Erschwerung des Steuervollzugs (hinsichtlich der Kenntniserlangung von der Veräußerung oder der tatsächlichen Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs) ergeben.

#### bb) Regelungsbedürfnis im DBA-Fall

- 13 **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und Besteuerung bestehender Wertzuwächse.** Von Deutschland geschlossene DBA sehen vielfach nach dem Vorbild des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (hier und im Folgenden wird auf das OECD-MA 2017 Bezug genommen) vor, dass allein der Zuzugsstaat als „neuer“ Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen berechtigt ist. Legt man Art. 13 Abs. 5 OECD-MA mit der wohl h.M. dahingehend aus, dass der Zuzugsstaat im Falle der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auch Wertzuwächse der Besteuerung unterwerfen darf, die vor Ansässigkeitsnahme des Steuerpflichtigen entstanden sind<sup>10</sup>, stünde dem Zuzugsstaat das Recht zur Besteuerung auch solcher Wertzuwächse zu, die unter deutscher Steuerhoheit entstanden sind.<sup>11</sup> Macht der Zuzugsstaat hiervon keinen Gebrauch und unterwirft im Veräußerungsfall nur diejenigen Wertzuwächse der Besteuerung, die nach dem Zuzug entstanden sind, so droht eine Besteuerungslücke. Denn Wertzuwächse, die während der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland entstanden sind, blieben dann sowohl in Deutschland als Wegzugs- als auch im Zuzugsstaat unversteuert. Folgt man dieser (weiten) Auslegung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, so bedeutete dies für die unter Rz. 8 ff. genannten Konstellationen, das Deutschland auch im Fall (a) das Besteuerungsrecht verlöre, da dieses an den Ansässigkeitsstaat (Zuzugsstaat) gekoppelt ist. Zu einem abkommensrechtlich begründeten Verlust des deutschen Besteuerungsrechts kann es aber auch kommen, ohne dass der Anteilseigner aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Hat dieser in Deutschland und einem anderen Staat einen Wohnsitz, so ist er i.d.R. in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig (Doppelansässigkeit). Verlagert er nunmehr seinen Lebensmittelpunkt (vgl. Art. 4 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA) in den anderen Vertragsstaat, und besteht zwischen beiden Staaten ein DBA, so darf regelmäßig nur letztgenannter Staat als Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteuern.
- 14 **Besteuerung zukünftiger Wertzuwächse bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften.** Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bleibt dagegen ohne Bedeutung für die Besteuerung zukünftiger Wertveränderungen ausländischer Anteile (Rz. 10 und 11: Fälle b und c). Da diese nur aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners der deutschen Besteuerungshoheit unterlagen, unterliegen nach dem Wegzug des Steuerpflichtigen Wertveränderungen nicht mehr der deutschen Steuerhoheit.

#### c) Unentgeltliche Übertragung von Anteilen

- 15 **Unentgeltliche Übertragung.** Werden Anteile unentgeltlich an einen nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen übertragen, besteht bei **inländischen Anteilen** der Besteuerungsanspruch nach innerstaatlichem Recht zwar fort (wie oben unter Rz. 9, Fall a). Besteht zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des Erwerbers aber eine Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Regelung, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht. Erst recht gilt dies im Fall der unentgeltlichen Übertragung von **Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften**, da hier mit Übertragung an einen Steuerausländer jeder Inlandsbezug wegfällt.

<sup>10</sup> Lieber in Schönfeld/Ditz<sup>2</sup>, Art. 13 OECD-MA Rz. 111; Häck in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 22 (Stand: Oktober 2021); Link in H/H/R, § 49 EStG, Rz. 562 (Stand: August 2019). Dies mag dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechen und stellt eine vertretbare Auslegungsmöglichkeit dar; für sachlich überzeugend halte ich dieses Ergebnis aber nicht (s. näher Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 7).

<sup>11</sup> Dies gilt ferner für die Besteuerung von Wertzuwächsen, für die Deutschland das Besteuerungsrecht reklamiert, ohne dass diese unter deutscher Steuerhoheit entstanden sind.

## II. Systematische Einordnung der Norm

**Funktion des § 6 AStG.** Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG sind die dort genannten Vorgänge so zu behandeln, als läge eine Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert vor. Sie werden daher im Folgenden auch als „veräußerungsgleiche Vorgänge“ bezeichnet. Gemeinsam ist den von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 AStG erfassten Sachverhalten, dass keine entgeltliche Transaktion vorliegt, so dass nicht-realisierte Wertzuwächse – zur Frage der Berücksichtigung von Wertminderungen s. Rz. 73 ff. – beim Inhaber der Anteile gewinnerhöhend berücksichtigt werden. Zwar wäre es denkbar gewesen, durch ein (völkerrechtswidriges) „treaty override“ anzuordnen, dass die Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen auf Anteilsveräußerungen i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG keine Anwendung finden, hiervon hat der Gesetzgeber aber abgesehen. Die stattdessen in § 6 AStG getroffene Regelung vermeidet nicht nur den Konflikt mit dem Völkerrecht (str., s. Rz. 38 ff.), sondern sichert zugleich den Besteuerungsanspruch selbst sowie dessen Durchsetzbarkeit – insbesondere letzteres freilich zum Preis des Entstehens zahlreicher Folgeprobleme.<sup>12</sup> 16

**Ersatzrealisations- und Entstrickungstatbestand.** Indem § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG anordnet, dass bestimmte Änderungen der Sach- oder Rechtslage wie eine Veräußerung zu behandeln sind, ohne dass eine tatsächliche Veräußerung von Anteilen des Steuerpflichtigen i.S. einer Außentransaktion stattgefunden hat, ist er Ersatzrealisationstatbestand. Da § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG insoweit z.T. an einen drohenden Verlust bzw. eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts anknüpft, ist er auch Entstrickungstatbestand. Da der Gesetzgeber eine Ersatzrealisation häufig bei drohender Steuerentstrickung anordnet, sind Ersatzrealisations- häufig auch Entstrickungstatbestände. Dies gilt aber nicht ausnahmslos, denn § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG ordnet die Ersatzrealisation auch in Fällen an, in denen keine Entstrickung stattfindet, so dass sich die Annahme aufdrängt, dass § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG konzeptionell der Sicherung der Verwirklichung von Steueransprüchen infolge erschwerter Möglichkeiten des Zugriffs auf den ins Ausland verzogenen Steuerpflichtigen dient.<sup>13</sup> Ungewöhnlich ist auch § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG, der tatbestandlich ebenfalls keine Entstrickung voraussetzt. Auch, wenn man hier von einer „Ersatzrealisation“ sprechen kann, so besteht doch die Besonderheit, dass eine Außentransaktion und damit ein Rechtsträgerwechsel bzgl. der Anteile vorausgesetzt wird. Lediglich § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG ist ein „echter“ Entstrickungstatbestand; wie etwa auch § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG und § 12 Abs. 1 KStG. Diese etwas heterogene, historisch gewachsene Regelungskonzeption des § 6 AStG erschwert die Normanwendung, weil es keinen einheitlichen Regelungszweck gibt, der auslegungsleitend wäre. Abgesehen davon wirft § 6 AStG die für Ersatzrealisations- und Entstrickungstatbestände typischen unions- und verfassungsrechtlichen Probleme auf: So wird beim Anteilseigner eine Steuer erhoben, ohne dass sich durch einen Mittelzufluss oder eine andere Form der Gegenleistung dessen Zahlungsfähigkeit erhöht hat. Diese Schlechterstellung gegenüber Steuerpflichtigen, welche keinen Tatbestand des Abs. 1 verwirklichen (insbesondere, weil sie im Inland ansässig bleiben), beschränkt Grundfreiheiten (Rz. 46 ff.) und wirft die Frage nach einer Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auf (Rz. 43 f.). 17

## III. Rechtsentwicklung

**Reichsfluchtsteuern.** Das Bestreben, Steuerpflichtige anlässlich ihres Wegzugs oder auch nach ihrem Wegzug weiterhin der Besteuerung zu unterwerfen, hat im deutschen Ertragsteuerrecht schon lange vor Inkrafttreten des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen vom 8.9.1972<sup>14</sup> (kurz Außensteuergesetz – AStG) Niederschlag gefunden. So unterwarf das „Gesetz gegen die Steuerflucht“ aus dem Jahre 1918<sup>15</sup> Reichsangehörige nach Beendigung ihres inländischen Aufenthalts einer verschärften Besteuerung. Da eine fortdauernde Steuerpflicht angeordnet und zudem an die Staatsange-

<sup>12</sup> Dieses Risiko des Verlusts von Steueransprüchen oder auch der Nichtbesteuerung von Wertzuwächsen besteht nicht nur bei Wegzügen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG, sondern in ähnlicher Form auch bei den in § 6 Abs. 1 Nr. 2 u. Nr. 3 AStG genannten Vorgängen.

<sup>13</sup> Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 121.

<sup>14</sup> BGBl. I 1972, 1713.

<sup>15</sup> RGBl. 1918, 951.

hörigkeit angeknüpft wurde, bestehen mit § 6 Abs. 1 AStG Übereinstimmungen nur hinsichtlich der Beendigung des Aufenthalts im Inland. Das Gesetz gegen die Steuerflucht wurde wenige Jahre später wieder aufgehoben.<sup>16</sup> In den Jahren 1931–1951<sup>17</sup> existierte wiederum eine „Reichsfluchtsteuer“, deren steuerbegründende Tatbestände primär an die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht anknüpften. Anders als § 6 AStG zielte die 1931 durch Notverordnung gem. Art. 42 Abs. 2 WRV erlassene „Reichsfluchtsteuer“ jedoch nicht auf die Erfassung stiller Reserven, sondern unterwarf das gesamte Vermögen ab einem bestimmten Schwellenwert einer Besteuerung i.H.v. 25%.<sup>18</sup> Vor der Machtergreifung durch die Nationalsozialisten bezweckte diese Steuer, vermögende Deutsche von einer Ausreise aus dem Deutschen Reich aufgrund der Weltwirtschaftskrise (1929 bis 1932) abzuhalten.<sup>19</sup> Nach der Machtergreifung entwickelte sich die Reichsfluchtsteuer u.a. durch die Herabsetzung der Vermögensfreigrenzen zu einem Instrument der nationalsozialistischen Enteignungs- und Ausplünderungspolitik, maßgeblich gerichtet gegen Menschen jüdischen Glaubens.<sup>20</sup> In der Tradition der auf das Vermögen Wegziehender und später die gezielte Konfiszierung weiter Vermögensteile gerichteten Reichsfluchtsteuer steht § 6 AStG freilich nicht: Die Besteuerung von Wertzuwächsen von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist als solches grundsätzlich ein nicht nur legitimes, sondern verfassungsrechtlich gebotenes Anliegen, was freilich nicht bedeutet, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung keinen Schranken unterläge. Eine intendierte „Bestrafung“ des Steuerpflichtigen ist in § 6 AStG nicht zu sehen.<sup>21</sup>

- 19 **Erlass des Außensteuergesetzes.** § 6 AStG ist seit Erlass des Außensteuergesetzes Bestandteil dieses Gesetzes. Die Notwendigkeit einer „Wegzugsbesteuerung“ erkannte der Gesetzgeber nicht zuletzt infolge des öffentlichkeitswirksamen Falls des Kaufhausunternehmers *Horten*, der die deutsche Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft vermied, indem er vor deren Veräußerung in die Schweiz verzog. § 6 AStG ist seitdem auch unter der Bezeichnung „lex Horten“ bekannt. Neben Horten gab es freilich eine Vielzahl vermögender Deutscher, welche infolge der Verlagerung des Wohnsitzes ins Ausland – nicht selten in die Schweiz – in Deutschland entstandene Wertzuwächse von Kapitalgesellschaftsanteilen nicht der Besteuerung unterwarfen. Die bis zu Beginn der 1930er Jahre zurückzufolgenden Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht<sup>22</sup> vermochten es wegen Art. 6 Abs. 1 DBA-Schweiz 1931/1959 i.V.m. dem Schlussprotokoll von 1959<sup>23</sup>, welcher hinsichtlich der Aufteilung der Besteuerungsansprüche dem heutigen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entspricht, nicht, deutsche Besteuerungsansprüche bei Wegzügen in die Schweiz zu sichern. Dies korrigierend ordnete § 6 AStG i.d.F. vom 8.9.1972 im Grundtatbestand die Anwendung des § 17 EStG „im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung“ an und entsprach damit bereits im Wesentlichen dem heutigen § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG. Der nicht näher begründeten Auffassung des Gesetzgebers, der neu geschaffene § 6 AStG ordne die Besteuerung der Vermögenszuwächse nicht erstmalig an, sondern modifiziere diese lediglich,<sup>24</sup> trat der BFH zu Recht

16 Das genaue Datum wird im Schrifttum unterschiedlich angegeben. § 30 des Gesetzes gegen die Steuerflucht aus dem Jahr 1918 spricht für den 31.12.1922 (drei Jahre nach dem Jahr des Abschlusses des Versailler Vertrages); *Kluth/Heusch* in BeckOK Ausländerrecht, § 17 StAG, Rz. 34, nennen den 31.12.1924; der thematisch naheliegende Art. VI des Gesetzes zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens (RGBl. I 1925, 244) hob dagegen m.W.v. 31.12.1925 nur das „Gesetz zur Ergänzung des Gesetzes gegen die Steuerflucht“ vom 24.6.1919 (RGBl. I 1919, 583) auf, nicht aber das Gesetz gegen die Steuerflucht aus dem Jahr 1918 selbst.

17 Vierte Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens vom 8.12.1931, RGBl. I 1931, 699.

18 Dabei wurde zunächst bei einem Vermögen von über 200.000 Reichsmark und einem jährlichen Einkommen von 20.000 Reichsmark eine Steuer auf das gesamte Vermögen i.H.v. 25% erhoben.

19 *Buchheim/Basta*, DStR 2016, 705 (706).

20 *Feltes*, StuW 2018, 359 (360); s. hierzu auch die erschreckenden Urteile des RFH, bspw. RFH v. 15.9.1938 – III 208, StuW 1938 Teil II, Nr. 641, Sp. 1194.

21 So auch BT-Drucks. VI/2883, 15; *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 21 f. (Stand: Oktober 2021); s. zu § 6 a.F. *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 1 f. (Stand: Januar 2020).

22 Siehe insb. siebenter Teil, Kapitel 3, 2. Abschnitt, § 2 Nr. 2 der „Vierte[n] VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens“ v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 699, 736).

23 BStBl. I 1959, 1009.

24 In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu lediglich, dass die „schon nach dem geltenden Recht bestehende Steuerpflicht für stille Reserven in den Fällen der sogenannten Steuerentstrickung“ auch die von § 6 AStG er-

entgegen. Nach Auffassung des achten Senats existierte nämlich bis dato kein Besteuerungstatbestand, nach dem allein die Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland eine Besteuerung begründet.<sup>25</sup> Tatbestandlich setzte übrigens schon § 6 AStG i.d.F. vom 8.9.1972 keine Entstrickung voraus und nahm auch keinerlei Bezug auf das Abkommensrecht. Auch handelte und handelt es sich nicht um eine Regelung zur Missbrauchsvermeidung, was insbesondere darin zum Ausdruck kam, dass sie unabhängig vom Steuerniveau im Zugzugsstaat galt.<sup>26</sup> Hierin liegt übrigens ein relevanter, vielfach nicht gesehener Unterschied zur französischen Rechtslage in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant (Rz. 171).

**Änderungen des § 6 AStG bis zum SEStEG sowie Auswirkungen von Änderungen des § 17 EStG.** 20  
Erstmals, allerdings lediglich redaktionell<sup>27</sup>, geändert wurde § 6 AStG durch das Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.2.1992<sup>28</sup>, indem die bereits früher vollzogene Umbenennung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG)<sup>29</sup> in § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG nachvollzogen wurde. Im Folgejahr wurde durch das Steuermisbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz v. 21.12.1993<sup>30</sup> und das Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28.10.1994<sup>31</sup> das Verhältnis von § 6 AStG zu Regelungen des UmwStG i.S. eines Vorrangs der Normen des UmwStG geregelt. Schließlich wurde die entsprechende Anwendung des § 34 EStG auf die zu versteuernden Wertzuwächse durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001<sup>32</sup> aufgehoben. Trotz dieser geringfügigen Änderungen des § 6 AStG erfuhr dessen Anwendungsbereich durch die seit jeher bestehende Koppelung an § 17 EStG zwischen 1999 und 2002 eine deutliche Erweiterung. Insbesondere die Herabsetzung der steuerschädlichen Beteiligungsschwelle von 25 % auf zunächst 10 % durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999<sup>33</sup> (ab dem VZ 1999) und schließlich auf 1 % durch das Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000<sup>34</sup> (ab dem VZ 2002) wirkte sich unmittelbar auf die Anwendung des § 6 AStG aus.<sup>35</sup>

**SEStEG: Unbegrenzte zinslose Stundung bei EU-/EWR-Sachverhalten.** War § 6 AStG seit seinem 21  
Inkrafttreten über 34 Jahre hinweg nahezu unverändert geblieben, erfuhr er durch das SEStEG<sup>36</sup> eine grundlegende Überarbeitung. Auslöser hierfür war u.a. das Urteil des EuGH in der Rechtssache de Lasteyrie du Saillant,<sup>37</sup> in dem die § 6 AStG zwar partiell ähnliche, aber keineswegs identische französische Regelung der Wegzugsbesteuerung für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit erklärt wurde. Um einen – womöglich nur potentiellen<sup>38</sup> – Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zu verhindern, schuf der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 AStG für Fälle eines Wegzugs von EU-/EWR-Staatsangehörigen innerhalb des EU-/EWR-Raums die Möglichkeit einer **zinslosen Stundung** des durch § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ausgelösten Steueranspruchs. Er trug damit zugleich den Anforderungen der unmittelbar vor Veröffentlichung des Regierungsentwurfs ergangenen Entscheidung des EuGH in der Rechtssache

fassten Fälle betraf. Die spezielle Regelung in § 6 AStG sei lediglich darauf gerichtet, „für den erfassten Fallbereich differenzierende Regelungen insbesondere zur Vermeidung von Härten festzulegen“ (BT-Drucks. VI/2883, 26). Nach dieser Lesart war § 6 AStG also eine beginnigende (!) Regelung.

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

26 Häck in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 1 ff. (Stand: Oktober 2021); zu § 6 a.F. s. Kraft in Kraft<sup>3</sup>, § 6 AStG, Rz. 2.

27 BT-Drucks. 12/1108, 78.

28 BGBl. I 1992, 297.

29 BT-Drucks. 12/1108, 25, rechte Spalte Nr. 2.

30 BGBl. I 1993, 2310.

31 BGBl. I 1994, 3267.

32 BGBl. I 2001, 3858.

33 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1995, 1250.

34 Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

35 Zu nennen sind ferner die Gleichstellung der Einlage von Anteilen an einer Kap.-Ges. in das Vermögen einer anderen Kap.-Ges. mit der Anteilsveräußerung durch das StÄndG 1992 sowie die Senkung des Freibetrags in § 17 Abs. 3 EStG auf 9.060 € und die Herabsetzung des Grenzbetrages auf 36.110 € durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 (s. näher Häck in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 6 (Stand: Oktober 2021)).

36 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

37 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 = IStR 2004, 236 – de Lasteyrie du Saillant.

38 Die frz. Regelung war – jdf. nach dem Vorbringen der frz. Regierung – als Missbrauchsvermeidungsvorschrift zur konzipiert (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 = IStR 2004, 236, Rz. 24); dies trifft auf § 6 AStG so nicht zu.

„N<sup>439</sup> Rechnung. Die ohne Sicherheitsleistung gewährte Stundung endete erst mit der tatsächlichen Veräußerung der Anteile und wirkte damit potentiell unendlich lange, da auch der Übergang auf einen Rechtsnachfolger, der als Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Mitgliedstaates in einem solchen ansässig ist, erfasst war.<sup>440</sup> Flankiert wurde die Regelung über die Stundung von Nachweispflichten über das Fortbestehen der Stundungsvoraussetzungen (Abs. 7). Zudem wurde die nachträgliche Berücksichtigung späterer Wertminderungen, die bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch den anderen Staat unberücksichtigt blieben, aufgenommen (Abs. 6). Zweifel an der Gemeinschafts- bzw. Unionsrechtskonformität der Norm waren damit im Wesentlichen beseitigt.<sup>441</sup>

- 22 **SEStEG: Schließung von Besteuerungslücken, Rückkehrregelung, zeitliche Geltung.** Des Weiteren wurde durch das SEStEG u.a. der **Anwendungsbereich des Grundtatbestandes erweitert**, auch um bis dato bestehende Gestaltungsmöglichkeiten zu beseitigen. So wurde der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 AStG auf Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften erweitert<sup>442</sup> sowie auf den Erwerb von Todes wegen<sup>443</sup> erstreckt. Mit § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG wurde zudem erstmals eine Auffangnorm geschaffen, die alle Fälle erfassen soll, in denen es zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Wertzuwächsen außerhalb der in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 genannten Fällen kam. Durch Einfügung des Auffangtatbestands verwarf der Gesetzgeber die Idee einer Generalklausel, wie sie noch in einem früheren Regierungsentwurf enthalten war.<sup>444</sup> Hieran hat der Gesetzgeber auch bei der Änderung des § 6 AStG durch das ATADUmG festgehalten (Rz. 24). Ebenfalls durch das SEStEG wurde § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG eingefügt. Danach entfiel der durch den Erwerb von Todes wegen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG a.F.) ausgelöste Steueranspruch, wenn der Rechtsnachfolger des Erblassers innerhalb von fünf Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Die Änderungen des Abs. 1 galten erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 (§ 21 Abs. 13 Satz 1 AStG a.F.), die Änderungen der Abs. 2 bis 7 des § 6 AStG waren dagegen in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt war (§ 21 Abs. 13 Satz 2 AStG a.F.).
- 23 **Änderungen zwischen SEStEG und ATAD-Umsetzungsgesetz.** Durch das *Jahressteuergesetz 2009* vom 19.12.2008 wurde lediglich § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG redaktionell geändert.<sup>445</sup> Durch das *Zollkodex-Anpassungsgesetz*<sup>446</sup> vom 22.12.2014 wurde § 6 Abs. 5 Satz 3 AStG um eine Nr. 4 ergänzt, wodurch die für die übrigen Besteuerungstatbestände des § 6 Abs. 1 AStG bestehende Stundungsregelung auf den Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgedehnt wurde. Hintergrund war, dass der Gesetzgeber in Folge der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache DMC<sup>447</sup> nicht zu Unrecht eine unionsrechtswidrige Benachteiligung insbesondere solcher Besteuerungsvorgänge befürchtete, die auf einem Wechsel abkommensrechtlicher Bestimmungen beruhten.<sup>448</sup> Durch das **Brexit-Steuerbegleitgesetz**<sup>449</sup> vom 25.3.2019 wurde Abs. 8 hinzugefügt. Hierdurch sollte die Möglichkeit eines allein durch den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU ausgelösten Widerrufs der Stundung für diejenigen Steuerpflichtigen ausgeschlossen werden, die bereits vor dem „Brexit“ in das Vereinigte Königreich verzogen waren und von der Stundungsregelung profitierten.<sup>450</sup>

39 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409 – N; s. auch *Lampert*, zum Einfluss des Vorabentscheidungsverfahrens auf das deutsche Steuerrecht, in *Lukanko/Thiele*, Das Vorabentscheidungsverfahren in Deutschland und in Polen, 2023, S. 174.

40 BT-Drucks. 16/2710, 52.

41 So BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524; BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, I R 88/07, I R 89/07, BStBl. II 2016, 438 = DStR 2009, 2295.

42 *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 5 (Stand: Oktober 2021); *Grotherr*, IWB 2007, Gruppe 1/Fach 3, 2153 (2154).

43 Vgl. dazu *Pohl* in Brandis/Heuermann, § 6 AStG, Rz. 3 (Stand: Mai 2023).

44 BT-Drucks. 16/2710, 53; BT-Drucks. 16/3369, 14.

45 Prägnant heißt es hierzu in BR-Drucks. 545/08: „Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung. Neben einer grammatikalischen Änderung wird das EWR-Abkommen im Vollzitat genannt.“ Außerdem wurde normiert, dass das Abkommen in seiner jeweils gültigen Fassung anzuwenden ist.

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

47 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 = EuZW 2014, 273 – DMC.

48 BR-Drucks. 432/14, 61.

49 Brexit-StBG 2019 v. 25.3.2019, BGBl. I 2019, 357.

50 *Weiß*, EStB 2020, 230 (231); *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 38 f. (Stand: Oktober 2021).

**ATAD-Umsetzungsgesetz.** Im Zuge der Umsetzung der ATAD<sup>51</sup> in nationales Recht durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 21.6.2021<sup>52</sup> wurde auch § 6 AStG geändert, wenngleich der Wegzug bei natürlichen Personen von der ATAD überhaupt nicht erfasst ist. Ausweislich des Referentenentwurfs diente die Änderung der Anpassung an die Rechtsprechung des EuGH, die allerdings – wie so oft – Interpretationsspielraum lässt, sowie an die „erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit“<sup>53</sup>. Gegenüber der Vorgängerregelung stellt § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG insbesondere hinsichtlich des Aufschubs der Besteuerung einen Paradigmenwechsel dar. Zu den wesentlichen Änderungen zählen:

- Verkürzung der für die Schlussbesteuerung vorausgesetzten Dauer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht von zehn auf sieben Jahre (§ 6 Abs. 2 Satz 1 AStG)<sup>54</sup>
- Fortfall der zuvor bestehenden Möglichkeit der unbegrenzten Stundung des Steueranspruchs (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 AStG a.F.) bei Sachverhalten mit Bezug zu EU-/EWR-Mitgliedstaaten; ersetzt durch eine maximal siebenjährige Ratenzahlung gegen Sicherheitsleistung, die aber auch bei Bezug zu Drittstaaten gilt (§ 6 Abs. 4 AStG).<sup>55</sup>
- Der Entfall des durch den Erwerb von Todes wegen ausgelösten Steueranspruchs (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG a.F.) erfasst auch alle sonstigen unentgeltlichen Übertragungen (§ 6 Abs. 3 Satz 5 AStG).
- Keine Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen auch bei Sachverhalten mit Bezug zu EU-/EWR-Mitgliedstaaten (Streichung des § 6 Abs. 6 AStG a.F.).<sup>56</sup>
- Verlängerung des Zeitraums der den Steueranspruch entfallen lassenden Rückkehr auf bis zu zwölf Jahre (statt zuvor sieben Jahre). Zudem wurden die Anforderungen an den Nachweis, der an die Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht und deren tatsächliches Fortbestehen zu stellen sind, abgesenkt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG, wohl Reaktion auf Entscheidung des FG Münster v. 31.10.2019<sup>57</sup>).<sup>58</sup> Nunmehr sollen die bloße Absicht und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Rückkehr ausreichen.<sup>59</sup> Die Möglichkeit der zum Entfall der Steuer führenden Rückkehr gilt nunmehr nach § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG auch bei mehreren aufeinander folgenden Erwerben von Todes wegen.

**Jahressteuergesetz 2022.** Durch das JStG 2022 v. 16.12.2022<sup>60</sup> wurde in § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG der Zusatz „in der jeweils geltenden Fassung oder einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung“ ergänzt. § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG regelt die Fiktion einer unbeschränkten Steuerpflicht für Zwecke des § 6 Abs. 1 AStG in den Fällen, in denen die Steuer nach § 6 Abs. 3 AStG (Rückkehr-Fälle) entfällt. Nach der Intention des Gesetzgebers soll durch den Zusatz klargestellt werden, dass die Fiktion auch dann gilt, wenn die Steuer nach einer vorhergehenden Fassung des § 6 AStG infolge eines nur vorübergehenden Wegzugs rückwirkend entfällt und der Steuerpflichtige unter Geltung der aktuellen Fassung des § 6 AStG erneut wegzieht (Entfall nach altem Recht und erneuter Wegzug nach neuem Recht).<sup>61</sup> Dass es sich hierbei nur um eine deklaratorische und nicht um eine konstitutive Ergänzung handelt, ist allerdings diskutabel.

**Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen.** Durch dieses Gesetz vom 21.12.2023<sup>62</sup> wurde in § 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 AStG eine elektronische Übermittlungspflicht und in § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG

51 RL (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuer-Vermeidungs-Richtlinie/ATAD), geändert durch Art. 1 RL (EU) 2017/952 v. 29.5.2017, ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1 zur Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.

52 Art. 5 ATADUmsG; vgl. BT-Drucks. 19/28652, 47; BGBl. I 2021, 2035.

53 BT-Drucks. 19/28652, 47.

54 BT-Drucks. 19/28652, 47.

55 Weiß, EStB 2020, 230 (231); vgl. auch BT-Drucks. 19/28652, 47.

56 BT-Drucks. 19/28652, 47.

57 FG Münster v. 31.10.2019 – 1 K 3448/17 E (Rev. BFH I R 55/19); vgl. Kahlenberg, IStR 2020, 378 (380).

58 BT-Drucks. 19/28652, 47.

59 BT-Drucks. 19/28652, 47 u. 49.

60 BGBl. I 2022, 2294.

61 BT-Drucks. 20/4729, 146.

62 BGBl. I 2023, Nr. 397.

hierzu eine Härtefallregelung eingeführt. S. hierzu die Kommentierung der inhaltsgleichen Änderung des § 18 AStG (§ 18 AStG, Rz. 9 und Rz. 88 ff.).

## IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 1. Innerstaatliches Recht

#### a) Veräußerungstatbestände des Einkommensteuergesetzes

##### aa) § 17 EStG

- 26 **Rechtsgrund- und Rechtsfolgenverweis auf § 17 EStG.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 AStG regelt, dass die dort genannten Vorgänge der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zum gemeinen Wert gleichstehen. Hieraus ergibt sich nicht nur, dass § 6 Abs. 1 AStG nur für solche *Anteile* gilt, die auch von § 17 Abs. 1 EStG erfasst werden. Der Gesetzgeber erstreckt die Bezugnahme auf § 17 Abs. 1 EStG überdies auch auf die *Veräußerung* von Anteilen. § 6 Abs. 1 AStG ist daher so zu verstehen, dass die dort in Satz 1 Nr. 1–3 genannten anteilsbezogenen Vorgänge so behandelt werden sollen wie eine Veräußerung dieser Anteile nach § 17 Abs. 1 EStG behandelt würde. Dies schließt auch ein, dass die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Anforderungen an Beteiligungshöhe und Haltedauer erreicht werden (Rz. 69). Da § 17 Abs. 1 EStG konzeptionell von einer tatsächlichen Veräußerung ausgeht, bedurfte es in § 6 Abs. 1 AStG zudem der Ergänzung, dass an Stelle des Veräußerungspreises bei Anwendung des § 6 Abs. 1 AStG der gemeine Wert der Anteile tritt. § 6 Abs. 1 AStG verweist somit einerseits auf die Rechtsfolgen des § 17 Abs. 1 EStG, inkorporiert zudem aber auch z.T. dessen Tatbestandsvoraussetzungen, insbesondere hinsichtlich der „Anteile“ i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Im Schrifttum wird in § 6 Abs. 1 AStG daher zu Recht eine Rechtsgrund- sowie eine Rechtsfolgenverweisung auf § 17 Abs. 1 gesehen,<sup>63</sup> deren Reichweite durch spezifische Bestimmungen des § 6 AStG konkretisiert wird. Da § 6 AStG die Anteilsveräußerung rechtstechnisch betrachtet nicht fingiert (Rz. 71 f.), unterliegt eine spätere tatsächliche Veräußerung der Anteile bei fortbestehender unbeschränkter Steuerpflicht – vorbehaltlich abkommensrechtlicher Regelungen – weiterhin § 17 EStG. Der dadurch ausgelösten Gefahr einer Doppelbelastung begegnet der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG, indem er die Anschaffungskosten der Beteiligung bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns auf den gemeinen Wert aufstockt, soweit die Steuerschuld entrichtet wurde.

##### bb) § 3 Nr. 40 Buchst. c; § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG

- 27 **Teileinkünfteverfahren auch bei § 6 AStG anwendbar.** Durch den Rechtsfolgenverweis auf § 17 Abs. 1 EStG unterliegen „Veräußerungsgewinne“ i.S.d. § 6 Abs. 1 AStG dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c; § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).<sup>64</sup> Dagegen lässt sich auch nicht anführen, dass § 3 Nr. 40 Buchst. c Satz 1 EStG explizit auf den gemeinen Wert i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG abstellt und § 6 Abs. 1 AStG nicht erwähnt. Denn durch den Verweis auf § 17 Abs. 1 EStG werden dessen Rechtsfolgen – und hierzu zählt die partielle Steuerfreistellung des Veräußerungsgewinns – auf § 6 Abs. 1 AStG erstreckt. Verlangte man nun, dass von der Verweisung unmittelbar oder mittelbar erfasste Regelungen, zu denen auch § 3 Nr. 40 Buchst. c Satz 1 EStG gehört, explizit auf § 6 Abs. 1 AStG bezogen nehmen, um für dessen Tatbestände zu gelten, würde der Zweck eines Rechtsfolgenverweises verkannt.<sup>65</sup> Zudem ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb bei Tatbeständen des § 6 Abs. 1 AStG das Teileinkünfteverfahren keine Anwendung finden sollte, denn Zweck des § 6 Abs. 1 AStG ist der Schutz eines bestehenden Besteuerungsrechts durch Vorverlagerung der Besteuerung.<sup>66</sup> Dass Gewinne aus der Veräußerung

---

63 Siehe zu § 6 AStG a.F. etwa *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 21, 26 (Stand: Oktober 2021); *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 20 (Stand: Januar 2020); *Wilke* in Jacobsen, AStG-eKommentar, § 6 AStG, Rz. 33 (Stand: September 2023); *Kraft* in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 310.

64 *Pohl* in Brandis/Heuermann, § 6 AStG, Rz. 74 (Stand: Mai 2023); *Wilke* in Jacobsen, AStG – eKommentar, § 6 AStG, Rz. 47.1 (Stand: September 2021); s. zu § 6 AStG a.F. *Kramer* in Lippross/Seibel, § 6 AStG, Rz. 18 (Stand: Juni 2019); *Kraft* in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 310; *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 141 (Stand: Januar 2020).

65 So auch zu § 6 AStG a.F. *Kraft* in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 310.

66 So zu § 6 AStG a.F. *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 141 f. (Stand: Januar 2020).

von Anteilen, die unmittelbar vor der ansonsten gegebenen Verwirklichung des § 6 Abs. 1 AStG erfolgt, dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, während bei Verwirklichung des Tatbestands des § 6 Abs. 1 AStG das Teileinkünfteverfahren keine Anwendung findet, wäre weder mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar noch unionsrechtskonform. Die Finanzverwaltung hält im Anwendungsschreiben zum AStG v. 22.12.2023 das Teileinkünfteverfahren explizit für anwendbar.<sup>67</sup>

#### cc) § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e, § 17 i.V.m. § 1 Abs. 4 EStG

**Abgrenzungsbedarf erst nach Verwirklichung des § 6 Abs. 1 AStG.** Soweit die in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG normierten Tatbestände das Bestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht voraussetzen, ist eine konkurrierende Anwendung von Normen der beschränkten Steuerpflicht ausgeschlossen – der Steuerpflichtige kann nicht zugleich unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtig sein. Allerdings kann sich eine beschränkte Steuerpflicht an die von § 6 Abs. 1 AStG erfassten Vorgänge anschließen, wenn der Steuerpflichtige die unbeschränkte Steuerpflicht beendet (Abs. 1 Nr. 1) und weiterhin selbst die Anteile hält oder die Anteile von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen an einen beschränkt Steuerpflichtigen übertragen werden (Abs. 1 Nr. 2). In beiden Fällen bleiben Anteile an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG einen hinreichenden Anknüpfungspunkt zum Inland erkennt, steuerverstrickt. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG wird allerdings regelmäßig durch Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechende DBA-Regelungen verdrängt, so dass das Besteuerungsrecht Deutschlands mit Wegfall des personenbezogenen Anknüpfungspunkts der Besteuerung des Anteilseigners (Wegzug, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG) oder des Erwerbers (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Ausland, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG) entfällt. Dies gilt nicht für Fälle, die den Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen unterfallen, der allerdings erst 2003 ins OECD-MA aufgenommen wurde und daher in von Deutschland abgeschlossenen DBA vergleichsweise wenig verbreitet ist. Nach dieser Regelung steht das Recht zur Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nicht dem Ansässigkeitsstaat, sondern dem Belegenheitsstaat des Gesellschaftsvermögens zu, sofern die Anforderungen an den Immobilienbesitz erfüllt werden. Verfügt die Kapitalgesellschaft über entsprechendes Vermögen in Deutschland, bleibt Deutschland regelmäßig zur Besteuerung von Einkünften aus Anteilsveräußerungen berechtigt.

**Anwendungsfälle.** Unter der Voraussetzung, dass ein DBA das Besteuerungsrecht *nicht* dem Ansässigkeitsstaat des Inhabers der Anteile bzw. dem Erwerber zuweist, unterliegen der Besteuerung nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG weiterhin (d.h. nach Verwirklichung eines Tatbestandes des § 6 Abs. 1 AStG):

- Einkünfte, die aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften stammen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben (Doppelbuchst. aa),
- Einkünfte, in denen nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG bei einer Umwandlung oder nach § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG bei einer Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft nicht der gemeine Wert angesetzt wurde (Doppelbuchst. bb) und
- seit dem 1.1.2019<sup>68</sup> auch Fälle, in denen der Wert der Anteile zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte (Doppelbuchst. cc). Durch diese Norm wird der Steueranspruch für Fälle geschaffen, in denen Deutschland entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ein Besteuerungsrecht zusteht.<sup>69</sup>

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG verweist umfassend auf § 17 EStG, so dass auch i.R.d. beschränkten Steuerpflicht die Anforderungen an Beteiligungshöhe und Haltedauer erfüllt werden müssen.<sup>70</sup> Ebenso

<sup>67</sup> AEASStG v. 22.12.2023, Nr. 6.1.5.3, Rz. 96.

<sup>68</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG eingeführt durch das JStG 2018 v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

<sup>69</sup> *Link* in H/H/R, § 49 EStG, Rz. 562 (Stand: August 2019); *Gosch* in Kirchhof/Seer<sup>21</sup>, § 49 EStG, Rz. 36b; *Ackermann* in Bordewin/Brandt, § 49 EStG, Rz. 176 (Stand: Dezember 2021); *Holthaus* in Lippross/Seibel, § 49 EStG, Rz. 35 (Stand: April 2022).

<sup>70</sup> *Link* in H/H/R, § 49 EStG, Rz. 575 (Stand: August 2019); *Reimer* in Brandis/Heuermann, § 49 EStG, Rz. 175 (Stand: Oktober 2021).

finden die Einkünfteermittlungsvorschriften des § 17 Abs. 2 und 3 EStG Anwendung.<sup>71</sup> Hieraus ergibt sich – anders als bei Anwendung des § 6 AStG – die Möglichkeit der Berücksichtigung etwaiger Veräußerungsverluste. In diesem Fall muss allerdings das anzuwendende Verlustverrechnungsverbot des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG auch bei der beschränkt Steuerpflicht beachtet werden.<sup>72</sup>

- 30 **Vermeidung doppelter Erfassung des Wertzuwachses.** Unterliegen Anteile der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG und bleiben sie in Deutschland steuerverstrickt, droht auch hier – mangels Veräußerungsfiktion (Rz. 71 f.) – im Falle ihrer tatsächlichen Veräußerung eine erneute Besteuerung der Gewinne. Nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht sind unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a.F.) die bei der Wegzugsbesteuerung angesetzten Werte als Anschaffungskosten zu berücksichtigen. So soll eine zweimalige Erfassung ein und desselben Wertzuwachses vermieden werden.

#### dd) § 20 Abs. 2 EStG

- 31 **Streubesitzbeteiligungen nicht von § 6 AStG erfasst.** Der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG unterliegen unbeschränkt Steuerpflichtige nur im Hinblick auf Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Steuerpflichtige muss innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug ins Ausland zu mindestens 1 % am Kapital der in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sein, § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Maßgeblich ist dabei der nominelle Anteil am Grund- oder Stammkapital. Geringere (Streubesitz-)Beteiligungen werden von § 6 Abs. 1 AStG nicht erfasst, so dass sie nur unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und daher nur im Fall tatsächlicher Veräußerung der Besteuerung unterliegen. Zum Problem der daraus erwachsenden Ungleichbehandlung s. Rz. 43.

#### b) Entstrickungstatbestände

##### aa) §§ 4 Abs. 1 Satz 3; 16 Abs. 3a EStG

- 32 **Kein Konkurrenzverhältnis.** § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 16 Abs. 3a EStG regeln die Besteuerung von Wertzuwachsen für einzelne bzw. sämtliche Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs, wenn hinsichtlich des Gewinns aus deren Veräußerung das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen oder beschränkt wird. Erforderlich ist daher stets, dass die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, was bei Anteilen, die nach § 6 AStG der Besteuerung unterliegen, aber gerade nicht der Fall ist. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 16 Abs. 3a EStG einerseits und § 6 AStG andererseits schließen sich daher tatbestandlich aus.<sup>73</sup>

##### bb) § 17 Abs. 5 EStG

- 33 **Potentiell Konkurrenzverhältnis.** § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG sieht in Ergänzung von § 17 Abs. 1 EStG vor, dass die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat der Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleichstehen. Erfasst werden somit Sachverhaltskonstellationen, in denen der Anteilseigner zwar weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist, aber die Kapitalgesellschaft, an der Anteile gehalten werden, ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt *und* dies dazu führt, dass Deutschland das Recht zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung dieser Anteile verliert (objektbezogene Entstrickung). Unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG, insb. bei Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, gilt Satz 1 allerdings nicht; erfasst wird in diesen Fällen nur die tatsächliche Veräußerung.<sup>74</sup> Die Voraussetzungen des Satzes 1 sind nicht erfüllt in Fällen, in denen ein DBA nach dem Vorbild des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat das Recht zur Besteuerung von Ver-

---

<sup>71</sup> So auch BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144; *Link* in H/H/R, § 49 EStG, Rz. 585 (Stand: Stand 2019).

<sup>72</sup> *Mohr/Gebhardt*, IStR 2013, 401 (403); *Link* in H/H/R, § 49 EStG, Rz. 569 (Stand: August 2019).

<sup>73</sup> Vgl. auch *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 45, 73 (Stand: Oktober 2021); *Strahl*, FR 2007, 665 (672 f.).

<sup>74</sup> So auch *Häck*, ISR 2023, 277 (278).

äußerungsgewinnen zuweist – hier bleibt Deutschland zur Besteuerung berechtigt. § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG greift also nur, wenn kein Fall des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG vorliegt und ein DBA dem („neuen“) Quellenstaat das Besteuerungsrecht zuweist oder kein DBA besteht und Deutschland im Ausland gezahlte Steuer auf Veräußerungsgewinne anrechnet (str.).<sup>75</sup>

**Vorrang des § 17 Abs. 5 EStG.** Fälle der von § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG erfassten objektbezogenen Entstrickung lassen sich auch unter den Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG subsumieren, so dass ein Konkurrenzverhältnis besteht. Die in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG verwendete Formulierung „Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (...)“ macht deutlich, dass der Gesetzgeber von der Subsidiarität des § 6 Abs. 1 AStG ausgeht, was auch in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommt.<sup>76</sup> Für den Steuerpflichtigen ist dies insoweit nachteilig, als ihm die Möglichkeit zur ratierlichen Zahlung der Steuerschuld (§ 6 Abs. 4 AStG) verwehrt bleibt und Fälligkeit des Anspruchs nach § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, mit dem der Steueranspruch festgesetzt wird, eintritt. Noch gravierender sind die Konsequenzen in Fällen, in denen § 6 AStG in seiner vor Änderung durch das ATADUMsG geltenden Fassung Anwendung findet (Rz. 5) und ein Bezug zu EU-/EWR-Mitgliedstaaten besteht, da aufgrund der Subsidiarität des § 6 AStG (hier in seiner a.F.) dessen Bestimmungen über die dauerhafte zinslose Stundung keine Anwendung finden.

#### cc) § 12 KStG

**Kein Konkurrenzverhältnis.** § 12 KStG und § 6 AStG schließen sich tatbestandlich aus, da § 12 KStG nur für Körperschaften gilt, während § 6 AStG nur für natürlich Personen gilt. Zudem erfasst § 12 KStG nur Anteile, die sich im Betriebsvermögen befinden. Zwar hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG einleitend die Subsidiarität des § 6 AStG gegenüber Normen des KStG angeordnet und hierbei offenbar eine Konkurrenz von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG mit § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG (a.F.), der § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner einer nach § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG übertragenden Körperschaft für entsprechend anwendbar erklärte, im Blick gehabt<sup>77</sup>. Mit dem KöMoG<sup>78</sup> ist § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG aber weggefallen. Für nach dem 31.12.2021 verwirklichte<sup>79</sup> Fälle kann sich daher keine Konkurrenz ergeben.

#### dd) Normen des UmwStG

**Konkurrenzen.** Konkurrenzen können sich auch zu Normen des Umwandlungssteuergesetzes ergeben, wenn jene einen Verzicht auf die Besteuerung von Wertzuwächsen in Anteilen vorsehen. In diesen Fällen geht die umwandlungssteuerrechtliche Norm vor.<sup>80</sup>

#### c) Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

**Keine Doppelbelastung desselben Steuersubstrats.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG erfasst die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person und damit auch die Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Die Schenkung unter Lebenden unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Schenkungsteuer. Persönlich steuerpflichtig ist dabei der Schenker, wenn er zur Zeit der Schenkung Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a

<sup>75</sup> So wohl auch zu § 6 AStG a.F. *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 356 (Stand: April 2020); a.A. dagegen *Pohl* in Brandis/Heuermann, § 6 AStG, Rz. 60 (Stand: Mai 2023), der eine Beschränkung in Nicht-DBA-Fällen lediglich aufgrund § 34c EStG nicht annehmen will.

<sup>76</sup> BT-Drucks. 19/28652, 48.

<sup>77</sup> BT-Drucks. 19/28652, 48.

<sup>78</sup> Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050.

<sup>79</sup> Art. 12 Abs. 1 KöMoG.

<sup>80</sup> Zu denken wäre etwa an § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG, allerdings sieht § 13 Abs. 1 UmwStG, auf den sich Abs. 2 bezieht, vor, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert gelten. Wegen dieser Veräußerungsfiktion ist aber ohnehin kein Raum für die Anwendung des § 6 Abs. 1 AStG (so auch zu § 6 AStG a.F. *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 404 (Stand: April 2020), der die Anordnung der Subsidiarität generell für deklaratorisch hält).

ErbStG). Ebenso persönlich steuerpflichtig ist unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, c ErbStG der Beschenkte. Beide sind Gesamtschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 AO). Damit kommt es bei der schenkweisen Übertragung von Anteilen an einen in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerber zur Einkommensbesteuerung des Wertzuwachses sowie zur Besteuerung des Erwerbs, und zwar jeweils in der Hand des Schenkers. Prima facie stellt dies eine rechtlich bedenkliche Doppelbelastung mit Einkommen- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer dar, da durch die Schenkung der Anteile sowohl der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG als auch der des § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt sind. Allerdings sind die Steuergegenstände trotz des zeitlichen Zusammenfallens verschieden: § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG unterwirft den Wertzuwachs beim steuerpflichtigen Anteilseigner der Ertragsbesteuerung und erfasst so dessen in den Anteilen gespeicherte Erhöhung der Leistungsfähigkeit. Dagegen erfassen die § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG) die Vermögensmehrung beim Beschenkten und damit dessen Erhöhung der Leistungsfähigkeit. Die Heranziehung des Schenkers beruht dabei auf dem Interesse an einer wirkungsvollen, praktikablen und möglichst effizienten Durchsetzung des Steueranspruchs und nicht einer angenommenen Erhöhung seiner Leistungsfähigkeit.<sup>81</sup> Sie soll daher auch nur subsidiär erfolgen.<sup>82</sup> Es wird also *nicht* dasselbe Steuersubstrat zwei Mal der Besteuerung unterworfen. Daraus folgt auch, dass etwaige Privilegierungen nach §§ 13a, 13b, § 19a ErbStG nur bei Ermittlung der Schenkungsteuer zu berücksichtigen sind, eine entsprechende Anwendung auf § 6 AStG wäre systemwidrig.<sup>83</sup> Das steuerrechtliche Problem des Zusammentreffens von Ertrag- und Schenkungsteuer liegt daher nicht in der Besteuerung als solches, sondern wiederum darin, dass der Besteuerung des Wertzuwachses bei der Schenkung kein entsprechender Mittelzufluss gegenübersteht. Dies wirft die Frage auf, ob auf eine Besteuerung des Wertzuwachses nicht verzichtet werden kann oder gar muss, solange und soweit die Anteile beim Beschenkten steuerverstrickt bleiben.

## 2. Doppelbesteuerungsabkommen

- 38 § 6 AStG kein „treaty override“. Weist ein DBA entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem zukünftigen Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen das Recht zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile zu und ermittelt dieser den Veräußerungsgewinn auf Basis der historischen Anschaffungskosten, welche auch der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG zugrunde lagen, so käme es zu einer zumindest partiellen Doppelbesteuerung. Ausgehend von der Überlegung, dass Art. 13 Abs. 5 OECD-MA die Doppelbesteuerung des Veräußerungserlöses vermeiden soll, stellt sich die Frage, ob § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG dieser abkommensrechtlichen Zuweisung von Besteuerungsrechten widerspricht.
- 39 **Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung.** Da die Zuweisung des Besteuerungsrechts in Art. 13 Abs. 5 OECD-MA an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen geknüpft wird, kann dem anderen Staat (d.h. dem zukünftigen Ansässigkeitsstaat) allerdings nichts genommen werden, solange dort noch keine Ansässigkeit begründet wurde. Dieser Argumentation folgen auch Finanzverwaltung<sup>84</sup>, und BFH<sup>85</sup> unter Bezugnahme auf den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F., demzufolge die Steuerpflicht „im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht“ ausgelöst wird und nicht erst *nach* der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht. Nach Auffassung des BFH wird der Steuerertrag also durch den tatsächlichen Vorgang der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt, was einen **Zeitpunkt zwischen Wegzug und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht meine**. Demzufolge liege zum Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung (gerade noch) eine unbeschränkte Steuerpflicht vor.<sup>86</sup> Hieran hat sich durch die Änderung des Wortlauts in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG („Be-

81 Vgl. BVerfG v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, NJW 2013, 1357.

82 BFH v. 29.11.1961 – II 282/58 U, BStBl. III 1962, 323; *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 20 ErbStG, Rz. 46 f. (Stand: Oktober 2022).

83 A.A. *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 22.2 (Stand: Januar 2020), die zu § 6 AStG a.F. die Auffassung vertreten, dass es vor dem Hintergrund des Gebots der Folgerichtigkeit verfassungswidrig sei, dass § 6 AStG (a.F.) keine Vergünstigungsregelungen aufweise.

84 AEASStG v. 22.12.2023, Nr. 6.1.7, Rz. 110; so bereits AEASStG v. 14.5.2004, Rz. 6.1.5.1.

85 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524, Rz. 15 f.

86 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524, Rz. 15 f.

endigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts“) durch das ATADUmsG nichts geändert.

**Abweichendes Normverständnis?** Zu einem anderen Ergebnis könnte man nur gelangen, wenn man Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dahingehend auslegt, dass dieser eine Schlussbesteuerung verbietet oder davon ausginge, dass der Steuerpflichtige im Moment der Tatbestandsverwirklichung schon im „Zuzugsstaat“ ansässig geworden ist. Erstgenanntes ist aber schon deshalb zu verneinen, weil es keinen vernünftigen Grund gibt, weshalb sich Deutschland und der andere Vertragsstaat implizit darauf verständigt haben sollten, dass nur der zukünftige Ansässigkeitsstaat die im Wegzugsstaat entstandenen stillen Reserven der Besteuerung unterwerfen darf.<sup>87</sup> Es ist also mitnichten so, dass die Formulierungskunst des Gesetzgebers die Zuweisung des Besteuerungsrechts aushöhlen würde.<sup>88</sup> Dass in Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG der Tatbestand zu einem Zeitpunkt verwirklicht wurde, in dem noch keine Ansässigkeit im anderen Staat begründet wurde, geht aus dem Wortlaut hinreichend klar hervor, wird aber im Schrifttum mitunter anders gesehen.<sup>89</sup> Schwieriger sind Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG zu beurteilen, da dieser einen „Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile“ voraussetzt und damit im DBA-Fall zumindest dem Wortlaut nach den vollendeten (und nicht nur drohenden) Wechsel der abkommensrechtlichen Zuweisung des Besteuerungsrechts voraussetzt. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG ist demgegenüber nicht ganz so klar formuliert. Auch wenn es sich daher aufdrängen mag, in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 AStG angesichts der dem Wortlaut nach vorausgesetzten Vollendung des Wechsels der Steuerhoheit ein „treaty override“ zu erblicken, so muss doch in Betracht gezogen werden, dass die dort normierten Tatbestände zur Vermeidung eines solchen „treaty override“ völkerrechtskonform dahingehend auszulegen sind, dass die Tatbestände – ähnlich wie bei § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG – bereits eine logische Sekunde vor Wechsel der Zuweisung des Besteuerungsrechts erfüllt sind.

**Schrifttum zum Bestehen eines „treaty override“.** Der überwiegende Teil jedenfalls des älteren Schrifttums<sup>90</sup> geht insbesondere zu den § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG entsprechenden Regelungen davon aus, dass diese ein „treaty override“ konstituieren. Dem dürfte zumeist ein unzutreffendes Verständnis des Regelungsgehalts des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bzw. der diesem nachgebildeten Bestimmungen in den von Deutschland abgeschlossenen DBA zugrunde liegen (Rz. 40). Nimmt man ein „treaty override“ gleichwohl an, so stellt sich die Folgefrage, ob der Gesetzgeber durch § 6 AStG wirksam ein solches normiert hat. Verlangt man hier mit dem BFH, dass „der vom Gesetzgeber gewollte Vorrang vor dem Abkommen (...) deutlich zum Ausdruck“ kommt<sup>91</sup>, so wird man diese Anforderung jedenfalls hinsichtlich des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG als erfüllt ansehen müssen, da insbesondere ein Ausschluss, aber auch Beschränkungen des Besteuerungsrechts mehr noch als nach nationalem Recht ihre Grundlage im Abkommensrecht finden.

**Entstehen und Vermeidung der Doppelbesteuerung.** Zur Doppelbesteuerung der Wertzuwächse kommt es nicht, wenn der zukünftige Ansässigkeitsstaat der Gewinnermittlung nicht die historischen Anschaffungskosten zugrunde legt, sondern der Besteuerung den Wert der Anteile im Zeitpunkt der Ansässigkeitsannahme (Steuerverstrickung) zugrunde legt. Für Körperschaften ist dieser „step up“ in Art. 5 Abs. 5 ATAD mittlerweile unionsrechtlich normiert. Bei natürlichen Personen existiert eine entsprechende Harmonisierung dagegen nicht. Zu einer Doppelbesteuerung kommt es zudem auch nicht, wenn der Zuzugsstaat eine § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG entsprechende Regelung kennt, nach der er den in

87 So geht denn auch der Gesetzgeber in § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG für die Konstellation, dass Deutschland Zuzugsstaat ist, davon aus, dass der Wegzugsstaat eine § 6 AStG vergleichbare Steuer vorsehen kann.

88 So aber früher *Elicker* in Blümich, § 6 AStG, Rz. 23 (Stand: Oktober 2015).

89 So neben *Elicker* in Blümich, § 6 AStG, Rz. 23 (Stand: Oktober 2015) auch in der Nachfolgekommentierung *Pohl* in Brandis/Heuermann, § 6 AStG, Rz. 28 (Stand: Mai 2023); zu § 6 a.F. s. auch *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 Rz. 26.1 ff. (Stand: Januar 2020); in diesem Sinne auch FG München v. 4.4.2008 – 11 V 1815/07 B (Revision anhängig: BFH I B 92/08).

90 Siehe (sämtlich zu § 6 AStG a.F.) *Vogel*, BB 1971, 1185 (1188); *Vogel*, DB 1972, 1402 (1405); *Telkamp*, StuW 1972, 107 f.; *Kraft* in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 48; *Elicker* in Blümich, § 6 AStG, Rz. 23 (Stand: Oktober 2015); vgl. *Häck* in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 131 f. (Stand: Oktober 2021); in diesem Sinne wohl auch *Kraft/Schmidt*, RIW 2011, 758 (762 f.).

91 BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 (822).

Deutschland der Wegzugsbesteuerung unterworfenen Vermögenszuwachs steuerfrei stellt. Z.T. ist eine solche Regelung abkommensrechtlich vereinbart (z.B. Art. 13 Abs. 6 DBA-USA).<sup>92</sup> Z.T. ist auch vereinbart, dass der Zugzugsstaat die deutsche Wegzugssteuer anrechnet.<sup>93</sup> Fehlt es dagegen an innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt nur ein Verständigungsverfahren in Betracht (vgl. Art. 25 OECD-MA). Denkbar wäre zwar auch, die Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen dahingehend auszulegen, dass das Besteuerungsrecht vor Ansässigkeitsnahme entstandene Wertzuwächse nicht erfasst. Die wohl h.M. geht hiervon aber nicht aus.<sup>94</sup> Anzumerken ist, dass bei inländischen Anteilen wegen § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG eine Doppelbesteuerung im Hinblick auf diejenigen Wertzuwächse droht, die nach der Ansässigkeitsnahme im Ausland entstanden sind. Diese Doppelbesteuerung wird zugunsten des Ansässigkeitsstaats gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA aufgelöst, Deutschland hat die Veräußerungsgewinne dann steuerfrei zu stellen, umgekehrt findet auch eine Verlustberücksichtigung nicht statt.

### 3. Verhältnis zum Verfassungs- und Unionsrecht

#### a) Verfassungsrecht

##### aa) Art. 3 Abs. 1 GG

- 43 **Ungleichbehandlung gegenüber Beteiligungen im Streubesitz.** § 6 AStG weist zahlreiche Ungleichbehandlungen auf, deren verfassungsrechtliche Bedeutung bislang nicht vollumfänglich geklärt ist. So erfasst § 6 AStG lediglich solche im Privatvermögen gehaltenen Anteile, welche die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG an Beteiligungshöhe und -dauer erfüllen. Sonstige Anteile, deren Veräußerung § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterwirft, werden von § 6 Abs. 1 AStG dagegen nicht erfasst, obwohl Deutschland in den dort normierten Fällen ebenso Besteuerungsrechte verliert bzw. deren Verwirklichung gefährdet ist wie bei Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG.<sup>95</sup> Im Hinblick auf mögliche Gefährdungen des Steuersubstrats überzeugt diese Ungleichbehandlung nicht. Andererseits ist aber zu bedenken, dass der Gesetzgeber für Wirtschaftsgüter im Privatvermögen keine allgemeine Entstrickungsregelung getroffen hat und es ist es insoweit nicht systemwidrig ist, dass es an einer solchen Regelung im Hinblick auf Anteile i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlt. Insoweit wäre der administrative Aufwand auch kaum zu bewältigen, denn auch auf Kleinstbeteiligungen müssten die verwaltungsaufwendigen Regelungen des § 6 AStG angewandt werden. Zum anderen ist auch die Annahme nicht fernliegend, dass § 6 AStG als „tatbestandliche Erweiterung“ des § 17 EStG dessen Schicksal im Hinblick auf die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung teilt: Hält man mit dem BFH<sup>96</sup> die unterschiedliche Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften in § 17 EStG und § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG für gerechtfertigt, so wird man auch in der in § 6 AStG getroffenen, an § 17 Abs. 1 EStG anknüpfenden Regelung insoweit keinen Grundrechtsverstoß erkennen müssen.
- 44 **Ungleichbehandlung durch Besteuerung nicht-realisiertes Wertzuwächse.** Verfassungsrechtlich problematischer ist die Ungleichbehandlung des Anteilseigners hinsichtlich der Besteuerung von Wertzuwächsen ohne Veräußerungsvorgang. Diese bedarf – nicht anders als unionsrechtlich (Rz. 46 ff.) – der Rechtfertigung, da es zu einer Ungleichbehandlung mit demjenigen kommt, der nicht ins Ausland verzieht. Angesichts der Heterogenität der Tatbestandsvarianten des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG lässt sich dessen Verfassungsmäßigkeit aber nicht einheitlich würdigen. Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben

<sup>92</sup> Vgl. *Kraft* in *Kraft*<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 49, 54.

<sup>93</sup> So etwa Art. 13 Abs. 5 i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-Schweden (innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach dem Wohnsitzwechsel) und Art. 13 Abs. 5 DBA-Dänemark; zur Anrechnungspraxis in Spanien (Anrechnung bei Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nach dem Wegzug) s. *Häck* in *F/W/B/S*, § 6 AStG, Rz. 136 (Stand: Oktober 2021).

<sup>94</sup> Siehe die Nachweise in Fußnote 6.

<sup>95</sup> Siehe zu § 6 AStG a.F. *Strunk/Kaminski* in *S/K/K*, § 6 AStG, Rz. 31 (Stand: Oktober 2020); *Häck* in *F/W/B/S*, § 6 AStG, Rz. 153 (Stand: Oktober 2021).

<sup>96</sup> BFH v. 24.10.2012 – IX R 36/11, BStBl. II 2013, 164 = DStR 2013, 189, der insb. auf den Dualismus der Einkunftsarten und den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers Bezug nimmt; in diesem Sinne bereits BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86 = DStR 2010, 1733, Tz. 64.

sich zudem daraus, dass § 6 AStG eine Steuerpflicht auslöst, die ohne eine Steigerung der Liquidität einhergeht. Darin wird zum Teil ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gesehen.<sup>97</sup>

### bb) Art. 20 Abs. 3 GG

**Rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG.** § 17 EStG wurde mehrfach hinsichtlich der Beteiligungshöhe geändert (Rz. 20). Umstritten war, ob darin eine unzulässige Rückwirkung zu erkennen ist.<sup>98</sup> Das BVerfG hatte dies bzgl. der Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 % im Jahr 1999. bejaht, sofern hinsichtlich der Gewinnberechnung keine Berücksichtigung der früheren Rechtslagen stattfindet.<sup>99</sup> Der BFH hat diese Rechtsprechung auf die Herabsetzung der Beteiligungsschwelle von 10 % auf 1 % übertragen.<sup>100</sup> Die Verwaltung hat hierauf durch die Schaffung eines speziellen Gewinnberechnungsverfahrens reagiert.<sup>101</sup>

### b) Unionsrecht

#### aa) Vorbemerkung

**Maßgebliche Entscheidungen des EuGH.** Der EuGH hat sich mit der Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerung bei natürlichen Personen zuerst in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant<sup>102</sup> im Zusammenhang mit der französischen Wegzugsbesteuerung befasst, später in der Rechtssache N<sup>103</sup> im Zusammenhang mit der niederländischen Wegzugsbesteuerung. Die Judikatur zur Ersatzrealisation bei Kapitalgesellschaften setzte erst später, aber mit einer ungleich höheren Dichte an Rechtsprechung, ein.<sup>104</sup> Dabei differenzierte der EuGH jedenfalls zunächst zwischen der Entstrickungsbesteuerung bei natürlichen Personen und bei juristischen Personen. Mit der Entscheidung in der Rechtssache Kommission/Portugal<sup>105</sup> sind hieran Zweifel aufgekommen, was letztlich der Änderung des § 6 AStG durch das ATADUmsG den Boden bereitete. Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Wächter<sup>106</sup> könnte dagegen wieder in die andere Richtung (hin zu strengeren Anforderungen die Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung) weisen, ist aber ihrerseits in ihrer Bedeutung umstritten.

**Keine einheitliche Beurteilung der Unionsrechtskonformität der unterschiedlichen Tatbestände.** Die Vereinbarkeit der in § 6 Abs. 1 AStG normierten Tatbestände mit dem Unionsrecht lässt sich nicht einheitlich beantworten, denn die Regelungen unterscheiden sich mitunter hinsichtlich der einschlägigen Grundfreiheiten sowie der durch die Regelung verfolgten Zwecke. Ebenfalls gesonderter Betrachtung bedürfen die ergänzenden Bestimmungen über Mitwirkungspflichten in § 6 Abs. 5 AStG sowie Wechselwirkungen mit § 17 EStG und die Frage der exzessiven Besteuerung von Wertzuwächsen im Zuzugsstaat.

### bb) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG

**Grundfreiheiten: Beschränkung und Rechtfertigung.** Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG kommt insbesondere ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) in

97 So zu § 6 AStG a.F. *Kraft* in Kraft<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 36 f. und zur geltenden Rechtslage *Pohl* in Brandis/Heuermann, § 6 AStG, Rz. 19 (Stand: Mai 2023).

98 Siehe zu § 6 AStG a.F. *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG, Rz. 33 (Stand: Januar 2020); zu § 17 EStG *Schmidt* in H/H/R, § 17 EStG, Rz. 10 (Stand: August 2018).

99 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86 = DStR 2010, 1733.

100 BFH v. 24.10.2012 – IX R 36/11, BStBl. II 2013, 164 = DStR 2013, 189.

101 Vgl. *Heuermann*, DB 2011, 551 (553).

102 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409 = IStR 2004, 236.

103 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409.

104 Siehe etwa EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, Slg. 2011, I-12273 – National Grid Indus; EuGH v. 18.7.2013 – C-261/11, ISR 2013, 311 – Kommission/Dänemark; EuGH 23.1.2014 – C-164/12, IStR 2014, 106 – DMC; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166 – Verder LabTec).

105 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 – Kommission/Portugal.

106 EuGH 26.2.2019 – C-581/17, DStR 2019, 425 – Wächter.

Betracht.<sup>107</sup> Dass § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG nicht tatbestandlich an die Niederlassung im Ausland anknüpft, steht dem nicht entgegen; es reicht vielmehr aus, dass die Schlussbesteuerung zwar tatbestandlich durch die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ausgelöst wird, diese aber regelmäßig durch die Niederlassung im Ausland vorgelagert ist.<sup>108</sup> § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG kann daneben die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV) berühren.<sup>109</sup> Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit scheidet dagegen mangels Eröffnung des sachlichen Schutzbereichs von Art. 63 Abs. 1 AEUV in den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG aus. Richtigerweise sieht der EuGH dabei nicht die Besteuerung der Wertzuwächse „an sich“ als Beschränkung der Grundfreiheiten an – da diese unabhängig von einem Auslandsbezug der Besteuerung unterliegen, kommt es insoweit auch zu keiner Ungleichbehandlung. Zu einer Ungleichbehandlung führt vielmehr erst die Vorverlagerung der Besteuerung zu einem Zeitpunkt, an dem die Wertzuwächse noch nicht tatsächlich realisiert sind.<sup>110</sup> Die nachteiligen wirtschaftlichen Folgen der Wegzugsbesteuerung, welche zur Beschränkung der genannten Grundfreiheiten führen, liegen insbesondere im „Liquiditätsnachteil“,<sup>111</sup> der selbst bei der Gewährung der Stundung in Form der rätierlichen Besteuerung des Veräußerungsgewinns über sieben Jahre gem. § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG (Rz. 173 ff.) ggü. einem reinen Inlands Sachverhalt entsteht.<sup>112</sup> Im Falle der Veragung der Stundung und der damit verbundenen sofortigen Besteuerung gilt dies ohnehin. Daneben existieren aber noch eine Reihe weiterer Nachteile wie u.a. das Erfordernis der Stellung von Sicherheiten (§ 6 Abs. 4 AStG) oder Mitteilungspflichten (§ 6 Abs. 5 AStG). Hinzu kommt der Umstand, dass entgegen der früheren Rechtslage spätere Minderungen des Werts der Anteile – anders als im Inlands Sachverhalt – nicht mehr berücksichtigt werden können.<sup>113</sup> Als maßgeblichen Rechtfertigungsgrund zieht der EuGH seit der Entscheidung in der Rechtssache N in erster Linie<sup>114</sup> die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten heran<sup>115</sup>, wobei er – soweit ersichtlich – bislang nicht im Einzelfall geprüft hat, ob tatsächlich abkommensrechtlich ein Verlust des Besteuerungsrechts für bereits entstandene stille Reserven droht. Er erachtet die Wegzugs- bzw. Schlussbesteuerung daher offenbar aus generellen Erwägungen zur territorialen Verknüpfung von Steueransprüchen als grds. gerechtfertigt.<sup>116</sup>

- 49 **Folgen der Entscheidung in der Rechtssache Kommission/Portugal.** Die weiterhin bedeutendste Frage der Vereinbarkeit von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG mit dem Unionsrecht betrifft die Gleich- oder Ungleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen bzw. von Anteilen, die im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden. Bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Kommission/Portugal schien Gewissheit darüber zu bestehen, dass zumindest für natürliche und juristische Personen unterschiedliche Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit der Schlussbesteuerung gelten. Mit der Entscheidung in der Rechtssache Kommission/Portugal zur portugiesischen Wegzugsbesteuerung schien der EuGH seine bisherige Rspr. dahingehend neu ausgerichtet zu haben, dass er eine zwischen natürlichen Personen und „Unternehmen“ differenzierende Betrachtungsweise ablehnt und die portugiesische Regelung nur deshalb als unverhältnismäßig erachtete, weil sie kein Wahlrecht zwischen einer Stundung gegen Sicherheit und einer Sofortbesteuerung vorsah.<sup>117</sup> Der Gesetzgeber hat

107 So zur Wegzugsbesteuerung nach frz. Recht EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409 = IStR 2004, 236 Rz. 46 – de Lasteyrie du Saillant; so auch EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409 Rz. 35 ff. – N; EuGH 29.11.2011 – C-371/10, Slg. 2011, I-12273 Rz. 61 – National Grid Indus; s. auch EuGH 21.12.2016 – C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979 = IStR 2017, 69 Rz. 42 ff. – Kommission/Portugal.

108 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 79; vgl. auch EuGH 6.10.1970 – C-9/70, Slg. 1970, 825 Rz. 5 – Finanzamt Traunstein.

109 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 82 m.N. auch zur Gegenauffassung.

110 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 96.

111 Vgl. etwa EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 = EuZW 2013, 34 Rz. 59 – Kommission/Spanien unter Verweis etwa auf EuGH v. 8.3.2001 – C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727 Rz. 30 – Metallgesellschaft; vgl. auch zum FZA Schweiz EuGH 26.2.2019 – C-581/17, DStR 2019, 425 Rz. 57, 68 – Wächter.

112 S. auch *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 97.

113 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 99 f.

114 Zur Bedeutung der Vermeidung der Steuerflucht sowie zur wirksamen Steueraufsicht s. *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 118 f.

115 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409 Rz. 41.

116 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 118.

117 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 Rz. 56 und 59 – Kommission/Portugal; s. hierzu etwa *Musil*, EuZW 2017, 187; *Wacker*, IStR 2017, 926 (928); *Steffens/Wohlfahrt* IStR 2018, 334 (337).

hieraus im ATADUMsG den – keineswegs zwingenden – Schluss gezogen, dass der EuGH die Anforderungen an eine verhältnismäßige Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen auf das Niveau, das für die Entstrickung bei Kapitalgesellschaften bzw. „Unternehmen“ gilt, abgesenkt hat. Träfe dies zu, so wäre eine ratierte Steuerzahlung gegen Sicherheitsleistung (ggf. sogar verzinslich) ebenso zulässig wie die Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen, die nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht eintreten, im Wegzugsstaat.

**Neubewertung infolge der Entscheidung in der Rechtssache Wächtler?** Ob sich aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Wächtler<sup>118</sup> zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz eine Neubewertung der Lage ergibt, kann derzeit nicht abschließend gesagt werden. Zweifellos deutet der Wortlaut einzelner Passagen der Entscheidung in der Rechtssache Wächtler auf ein Verständnis der Niederlassungsfreiheit hin, wonach diese die Mitgliedstaaten zur Gewährung einer dauerhaften Stundung in EU-/EWR-Sachverhalten verpflichtet. Zwingend ist dieses Verständnis bei einer Gesamtschau der Entscheidung jedoch nicht. Folge einer gleichwohl vorgenommenen isolierten Übertragung der Aussagen des EuGH auf die Grundfreiheiten für die Anwendung des § 6 AStG wäre wohl, dass die in § 6 Abs. 4 AStG normierte ratierte Steuerzahlung unvereinbar mit dem Unionsrecht wäre. Eine zinslose unbefristete Stundung ohne Gewährung von Sicherheiten wäre dagegen – nimmt man die Entscheidung wörtlich – als verhältnismäßig anzusehen, so dass eine Rückkehr zu § 6 Abs. 5 AStG a.F. nicht geboten wäre. Ob in diesem Fall eine unionsrechtskonforme Auslegung des § 6 Abs. 4 AStG aufgrund des entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers und des eindeutigen Wortlauts noch in Betracht käme, ist aber sehr zweifelhaft.<sup>119</sup> 50

#### cc) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG

**Kapitalverkehrsfreiheit und „stand-still“-Klausel.** Die von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG erfassten veräußerungsgleichen Vorgänge unterliegen dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>120</sup> Aufgrund der in § 6 Abs. 4 AStG für alle Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG einheitlich angeordneten Rechtsfolgen gilt das zur Beschränkung (Rz. 48) Gesagte. Bzgl. der Rechtfertigung der Beschränkung ist insb. die „stand-still“-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV zu beachten, daneben können auch Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt werden, wobei im Bezug zu Drittstaaten ggf. modifizierte Anforderungen gelten.<sup>121</sup> Die in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG enthaltene Regelung ist in ähnlicher Weise seit Inkrafttreten des AStG in dessen § 6 normiert, erfasste aber zunächst nur die Übertragung von Anteilen unter Lebenden. Erst seit der Änderung des § 6 AStG durch das SEStEG (Rz. 21) wird auch der Erwerb von Todes wegen erfasst. Im Hinblick auf unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden sind also die Voraussetzungen der „stand-still“-Klausel erfüllt,<sup>122</sup> wenn man nicht davon ausgeht, dass durch die Änderungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (Rz. 20) der wesentliche materielle Gehalt der ursprünglichen Regelung des § 6 AStG nicht erhalten blieb.<sup>123</sup> Soweit die „stand-still“-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht greift, gilt zur Rechtfertigung bei EU-/EWR-Sachverhalten das zu § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG (Rz. 48 ff.) Gesagte. 51

#### dd) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG

**Heterogener Anwendungsbereich.** Die Regelung setzt lediglich den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile voraus, so dass sich die betroffene Grundfreiheit nicht a priori bestimmen lässt. Soweit Niederlassungsfreiheit oder Arbeitnehmerfreizügigkeit oder auch die allgemeine Freizügigkeit betroffen sind, gelten obige Ausführungen (Rz. 48 ff.) entsprechend, bzgl. der Kapitalverkehrsfreiheit ist auf Rz. 51 zu verweisen, wobei die „stand still“-Klausel keine Anwendung findet. 52

118 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, DStR 2019, 425 – Wächtler.

119 Ausführlich zur Entscheidung in der Rs. Wächtler sowie der Übertragbarkeit auf das Unionsrecht Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 151–162.

120 Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 176; Strunk/Kaminski in SKK, § 6 AStG, Rz. 39 zu § 6 AStG a.F.

121 Näher Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, §§ 7–14 AStG, Rz. 91.

122 Lampert in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 179.

123 So wohl zu § 6 AStG a.F. Häck in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 181 (Stand: Oktober 2021).

### ee) Einzelne Fragestellungen

- 53 **Keine inländische Berücksichtigung von unter ausländischer Steuerhoheit entstandenen Wertminderungen.** Dass § 6 AStG ggü. der bis zum 30.6.2021 für EU-/EWR-Sachverhalte geltenden Rechtslage nicht mehr die Berücksichtigung von Wertminderungen, die nach Verwirklichung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 AStG und damit unter ausländischer Steuerhoheit entstanden sind, vorsieht, ist unionsrechtskonform, denn die ggü. dem Inlandsfall ungünstigere Besteuerung ist auf das Verhalten des Zuzugsstaates bzw. anderen Vertragsstaats zurückzuführen.<sup>124</sup>
- 54 **Mitwirkungspflichten (§ 6 Abs. 5 AStG).** Das Auferlegen von Mitwirkungspflichten ist prinzipiell unionsrechtlich nicht zu beanstanden, sind diese doch elementare Voraussetzung einer wirksamen Steueraufsicht.<sup>125</sup> Aus der Dauer der Mitwirkungspflichten, die nunmehr ggü. der früheren Rechtslage auf sieben Jahre (bzw. bei entsprechendem Antrag auf zwölf Jahre) verkürzt ist, ergibt sich keine Unverhältnismäßigkeit. Zwar beträgt die Meldefrist nur einen Monat, allerdings liegen die nach § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG schädlichen Ereignisse in der Sphäre des Steuerpflichtigen und sind (zumindest indirekt) von seinem Verhalten abhängig. Auch aus der Amtshilferichtlinie ergeben sich keine milderer Mittel, welche den Mitwirkungspflichten ggü. vorrangig wären.<sup>126</sup>

## B. Steuerbegründende Tatbestände (Abs. 1)

### I. Veräußerungsgleiche Vorgänge (Abs. 1 Satz 1)

#### 1. Bezugsobjekt des Wertzuwachses: Anteil an einer Kapitalgesellschaft

- 55 **Erfasste Anteile.** Dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG unterliegen nur „Anteile im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz“ und damit Anteile an – inländischen und ausländischen – Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG), die im Privatvermögen gehalten werden.
- 56 **Anteile an Kapitalgesellschaften.** Hierzu zählen Aktien<sup>127</sup>, GmbH-Anteile, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen sowie (seit dem VZ 2022) Anteile an einer optierenden Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG (§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG). Entscheidendes Merkmal eines solchen Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist, dass dieser Anteil eine **Beteiligung am Vermögen** der Gesellschaft sowohl für laufende Erlöse als auch hinsichtlich eines Liquidationserlöses vermittelt.<sup>128</sup> Hiermit ist die Summe aller Geschäftsanteile des Steuerpflichtigen am Nennkapital der Kapitalgesellschaft gemeint, welches bei der AG und KGaA das Grundkapital und bei der GmbH und UG das Stammkapital ist.<sup>129</sup> Da es somit allein auf die vermögensmäßige Kapitalbeteiligung ankommt, ist nicht entscheidend, ob und in welcher Höhe ein Stimmrecht besteht.<sup>130</sup> Die Anforderungen an eine Kapitalgesellschaft in diesem Sinne erfüllen alle in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Rechtsformen, nicht jedoch die in § 1 Abs. 1 Nr. 2–5 KStG genannten Rechtsformen.
- 57 **Genussscheine.** § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG rechnet auch Genussscheine zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Genussscheine sind verbriefte Genussrechte, deren Inhaber am Gewinn und/oder Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft beteiligt werden.<sup>131</sup> Sie unterscheiden sich von Anteilen dadurch,

124 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, DStR 2006, 1691 Rz. 46 ff. – N; s. auch die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* vom 30.3.2006 in derselben Rechtssache Rz. 91 ff.; s. näher *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 201–203. Hinsichtlich der Vereinbarkeit der Besteuerung von Wertzuwachsen bei vorübergehender Abwesenheit nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 3 AStG mit dem Unionsrecht sowie zur fehlenden Berücksichtigung von Wertminderungen bei späteren Veräußerungen s. *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 211 bzw. 221 ff.

125 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-07409 Rz. 49 f.

126 *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, § 6 AStG, Rz. 231 ff.; vgl. auch BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771 zur Unionsrechtskonformität erweiterter Dok.-Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO.

127 *Oellerich* in Bordewin/Brandt, § 17 EStG, Rz. 92 (Stand: September 2021).

128 *Schmidt* in H/H/R, § 17 EStG, Rz. 114 (Stand: August 2018).

129 §§ 1 Abs. 3, 152 Abs. 1, 278 AktG; §§ 5, 42 Nr. 4 GmbHG.

130 *Schmidt* in H/H/R, § 17 EStG, Rz. 145 (Stand: August 2018).

131 Vgl. BFH v. 25.11.1997 – VIII R 36/96, BFH/NV 1998, 691; *Schmidt* in H/H/R, § 17 EStG, Rz. 146 (Stand: August 2018); *Vogt* in Brandis/Heuermann, § 17 EStG, Rz. 242 (Stand: August 2022).