

Kevin Blum

**Die Anwendung des
§ 6 Außensteuergesetz (AStG)
zur Wegzugsbesteuerung
natürlicher Personen**

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die Anwendung des § 6 Außensteuergesetz (AStG)
zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen

Schriftenreihe der



Herausgegeben von
Prof. Dr. Claus Meyer

Band 15

Kevin Blum

**Die Anwendung des
§ 6 Außensteuergesetz (AStG)
zur Wegzugsbesteuerung
natürlicher Personen**

Verlag Wissenschaft & Praxis



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-89673-697-0

© Verlag Wissenschaft & Praxis

Dr. Brauner GmbH 2015

Tel. +49 7045 93 00 93 Fax +49 7045 93 00 94

verlagwp@t-online.de www.verlagwp.de

Alle Rechte vorbehalten

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Druck und Bindung: Esser printSolutions GmbH, Bretten

Geleitwort

Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung lobt den Thomas-Gulden-Preis zur Erinnerung an den im Alter von 25 Jahren an einer unheilbaren Krankheit verstorbenen ehemaligen Studenten Thomas Gulden für besondere Leistungen aus.

Zum Ende des Sommer-Semesters 2005 wurde der Preis erstmals verliehen. Im Winter-Semester 2014/15 wird Kevin Blum (Studiengang Betriebswirtschaft/ Steuer- und Revisionswesen) für seine herausragende Bachelorthesis mit dem Preis ausgezeichnet. Kevin Blum hat sich auch durch sein soziales Engagement im Rahmen des Sozialreferats des Allgemeinen Studentenausschusses (AStA) um Hochschule verdient gemacht und dafür wurde ihm der Alfred-Kärcher-Preis 2012 zuerkannt.

Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung veröffentlicht die Arbeiten der Preisträger in der Schriftenreihe der MEYER STIFTUNG. Die wissenschaftlich umfassend fundierte Bachelorthesis von Kevin Blum beschäftigt sich mit dem in der Praxis überaus komplexen Problem „Die Anwendung des § 6 Außensteuergesetz (AStG) zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen“. Dabei werden die differenzierten Fallgestaltungen und die unterschiedlichen Rechtsauffassungen, auch zur Verfassungsmäßigkeit, in der Literatur sowie die Verwaltungsanweisungen und die dazu gehörende Rechtsprechung vollständig, klar und deutlich aufgezeigt. Im Anhang können die wesentlichen Rechtsgrundlagen einschließlich der einschlägigen Bundestags- und Bundesratsdrucksachen nachgelesen werden.

Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung freut sich, diesen für die Praxis wertvollen Beitrag als Band 15 der Schriftenreihe veröffentlichen zu können.

Für die großzügige Unterstützung bei der Herausgabe der Schriftenreihe bedanken wir uns herzlich bei Frau Neugebauer und Herrn Dr. Brauner vom Verlag Wissenschaft und Praxis.

Stuttgart, im April 2015

Prof. Dr. Claus Meyer



Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung ist eine rechtsfähige und gemeinnützige Stiftung bürgerlichen Rechts mit Sitz in Stuttgart, die am 21. April 2005 vom Regierungspräsidium Stuttgart als Stiftungsbehörde anerkannt wurde. Der Zweck der Stiftung wird verwirklicht durch die Förderung von Wissenschaft und Forschung, der Bildung und Erziehung und der Unterstützung bedürftiger Studierender der Hochschule Pforzheim. Er wird insbesondere realisiert durch:

- die Verleihung des Thomas-Gulden-Preises für hervorragende Studienleistungen und/oder eine ausgezeichnete Bachelor-/Masterthesis aus dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre, insbesondere des Controlling, Finanz- und Rechnungswesens, an einen oder mehrere Studierende.
- die Vergabe von Zuschüssen und Ähnlichem an Studierende, insbesondere in Not geratene, zur Fortsetzung und erfolgreichem Abschluss ihres Studiums.

Thomas Gulden wurde am 15. März 1978 geboren. Er studierte an der Hochschule Pforzheim im Studiengang Betriebswirtschaft/Controlling, Finanz- und Rechnungswesen und schloss mit der Gesamtnote „sehr gut“ ab. Aufgrund einer angeborenen und fortschreitenden Muskelerkrankung saß Thomas Gulden seit seinem 10. Lebensjahr im Rollstuhl. Er verstarb am 11. April 2003 an der tödlichen Erkrankung, deren Verlauf er kannte. Posthum wurde Thomas Gulden für seine herausragende und der Note 1,0 bewerteten Diplomarbeit mit einem Förderpreis ausgezeichnet. Seinem Wunsch entsprechend wurden mit diesem Preis, wie mit seinem gesamten Vermögen, humanitäre Organisationen unterstützt.

Claus und Brigitte Meyer-Stiftung

Geschäftsführender Vorstand:

Professor Dr. Claus Meyer

Bernsteinstr. 102

70619 Stuttgart

Telefon: 0711/4411488

E-Mail: claus.meyer@meyer-stiftung.de

Kaufmännische Geschäftsführung:

Katrin Zauner

Schulstr. 24

75385 Bad Teinach-Zavelstein

Telefon: 07053/1432

E-Mail: sekretariat@meyer-stiftung.de

Bankverbindung:

Sparkasse Pforzheim Calw

Konto: 7670230

BLZ: 666 500 85

IBAN: DE 62 6665 0085 0007 6702 30

Homepage:

www.meyer-stiftung.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von mir als meine Abschlussarbeit im Rahmen meines Bachelorstudiums an der Hochschule Pforzheim im Studiengang Betriebswirtschaft/Steuer- und Revisionswesen angefertigt. Die Arbeit wurde am 15. September 2014 abgegeben und beinhaltet den bis dahin geltenden Rechtsstand.

Besonderer Dank gebührt Prof. Dr. Patrick Spohn, der mich sowohl bei der Themenauswahl als auch bei fachlichen und formalen Fragen stets unterstützt hat. Ihm verdanke ich ebenso mein Interesse am internationalen Steuerrecht, das er durch seine lebhafte und ansprechende Vorlesung geweckt hat. Auch bedanke ich mich bei Prof. Dr. Helmut Neeb, der sich meiner Thesis als Zweitkorrektor annahm.

Einen ganz besonderen Dank möchte ich Prof. Dr. Claus Meyer aussprechen, ohne dessen Zutun es sehr fraglich wäre, ob diese Abschlussarbeit überhaupt hätte entstehen können. Prof. Meyer war mir ein Licht in einer dunklen Zeit und eine Stütze, wenn ich zu kippen drohte. Mein abgeschlossenes Bachelorstudium ist zu einem großen Teil sein Verdienst, da er mich über meine gesamte Studienzeit über unterstützt hat in jedweder Hinsicht. Er ist für mich zu einem Vorbild geworden.

Ich widme diese Arbeit meinen Eltern, Irmgard Rapp, Edgar Rapp und Wilhelm Blum, die mich mein Leben lang unterstützt haben und stets hinter mir stehen. Ebenso widme ich diese Arbeit Prof. Dr. Claus Meyer und der Claus- und Brigitte Meyer Stiftung.

Marbach, im April 2015

Kevin Blum

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	13
1. Entwicklung und Problemstellung des § 6 AStG n. F.....	17
2. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG	21
2.1 Grundlegende rechtliche Problematik	21
2.1.1 Verfassungsmäßigkeit und Völkerrecht	21
2.1.2 Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	23
2.1.3 Entzug oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts.....	25
2.2 Persönliche Voraussetzungen.....	26
2.3 Sachliche Voraussetzungen.....	29
2.4 Haupttatbestand Wegzugsbesteuerung.....	32
2.4.1 Erweiterte Anwendung des § 17 EStG	32
2.4.2 Vorrangige Vorschriften.....	33
2.4.3 Bewertung des fiktiven Veräußerungsgewinns	34
2.4.4 Anrechnung der Vermögensmehrung.....	37
2.5 Ersatztatbestände der Wegzugsbesteuerung.....	38
2.5.1 Schenkung und Erwerb von Todes wegen.....	38
2.5.2 Abkommensansässigkeit.....	39
2.5.3 Einlage in ausländische Betriebe.....	40
2.5.4 Auffangnorm	41
2.6 Teil- oder unentgeltlicher Erwerb unbeschränkt Steuerpflichtiger.....	42
2.7 Vorübergehende Abwesenheit	44

2.8	Steuerstundung	46
2.8.1	Steuerstundung in Drittstaatfällen	46
2.8.2	Stundung in EU/EWR-Fällen	48
2.9	Wertminderung nach Wegzug	52
2.10	Informations- und Mitteilungspflichten	57
3.	Gestaltungsmöglichkeiten	59
4.	Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	61
Anhang	63
Anlage 1:	§ 6 AStG - Besteuerung des Vermögenszuwachses.....	63
Anlage 2:	§ 17 EStG - Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	68
Anlage 3:	BMF 14.05.2004, IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I Sondernr. 1 S. 3.	71
Anlage 4:	BMF 08.06.2005, IV B 5-S 1348-35/05, BStBl I 2005, S. 714.	77
Anlage 5:	EuGH 11.03.2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant.....	79
Anlage 6:	Ausgewählte Aspekte der BT-Drs. 16/3315 vom 08.11.2006	93
Anlage 7:	Ausgewählte Aspekte der BR-Drs. 542/06 vom 08.11.2006	106
Quellenverzeichnis	117
Stichwortverzeichnis	121

Abkürzungsverzeichnis

A

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz

B

BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesfinanzministerium
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise

D

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Drs.	Drucksache

E

EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Europarecht
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum

F

f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht

G

gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft

I

IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
i. V. m.	in Verbindung mit

K

KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz

M

min.	mindestens
------	------------

N

n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe

O

o. A.	ohne Autor
o. g.	oben genannten

R

RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt

S

S.	Satz
SCE	Societas Cooperativa Europaea
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogenannt/sogenannten
Sondernr.	Sondernummer
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst

U

UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
u. a.	unter anderem

V

vgl.	vergleiche
------	------------

1 Entwicklung und Problemstellung des § 6 AStG n. F.

Mit § 6 AStG regelt der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines Wegzugs einer natürlichen Person ins Ausland, wenn diese an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens einem Prozent beteiligt ist. Grundlage für die Entstehung des § 6 AStG war ein Auswanderungsfall im Jahre 1968, welcher unter dem Begriff „lex Horten“ bekannt wurde. Es handelt sich dabei um die natürliche Person Helmut Horten, welche an der Horten AG beteiligt war und von Deutschland in die Schweiz zog. Der Sachverhalt erregte deshalb Aufsehen, weil sich dem deutschen Fiskus die Besteuerung der stillen Reserven, aufgrund fehlender und unvollkommener Vorschriften, entzog. Auf Grundlage dessen hat der Gesetzgeber mit § 6 AStG einen Entstrickungstatbestand geschaffen, der durch eine Veräußerungsfiktion die Verlagerung des Steuersubstrates ins Ausland unterbinden soll. Dazu bedient sich der Gesetzgeber dem Instrument der Wegzugsbesteuerung.¹

Am 07.12.2006 wurde § 6 AStG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) umfangreich neu geregelt. Dies war dem Umstand geschuldet, dass gegen Deutschland aufgrund der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant* vom 11.03.2004 ein Vertragsverletzungsverfahren hinsichtlich der alten Fassung des § 6 AStG eingeleitet wurde. Zwar betraf der Streit nicht direkt Deutschland, da Monsieur *Hughes de Lasteyrie du Saillant* von Frankreich nach Belgien zog, dennoch bestanden Gemeinsamkeiten zwischen der französischen und der deutschen Wegzugsbesteuerung, die zur Folge hatten, dass auch gegenüber § 6 AStG in seiner damaligen Fassung EU-Rechtswidrigkeit vermutet wurde.² Der EuGH sah mit der Wegzugsbesteuerung in der alten Fassung die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV verletzt.³

Die EU-Rechtswidrigkeit des § 6 AStG a. F. war dem Umstand geschuldet, dass der Wegzug aus dem Inland in ein anderes EU-Land bzw. in den EWR, zu einer

¹ Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 1; vgl. Häck, in: Haase, AStG, 2012, § 6 AStG Anm. 7 f; vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2009, § 6 AStG Anm. 1 ff; vgl. BFH 26.01.1977, VIII R 109/75, BStBl. II 1977, S. 283.

² Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 3; vgl. Häck, in: Haase, AStG, 2012, § 6 AStG Anm. 9; vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2009, § 6 AStG Anm. 5; vgl. Schindler, IStR 2004, S. 300.

³ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 4; vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 7; vgl. EuGH 11.03.2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*; vgl. o.A., EUR 2004, S. 608 ff.

Benachteiligung gegenüber einem reinen Inlandsfall führte.⁴ Im reinen Inlandsfall kommt es erst dann zu einer Steuerpflicht, wenn ein tatsächlicher Veräußerungstatbestand realisiert wird. Im Falle des Wegzugs hingegen, kommt es zu einer Veräußerungsfiktion, die zur Steuerpflicht führt, obwohl keine Gewinne realisiert werden. Somit verletzt § 6 AStG a. F. die Regelungen der Niederlassungsfreiheit.⁵ Auch eine Rechtfertigung, die das Beschränken einer EU-Grundfreiheit legitimieren würde, existiert nicht. Der deutsche Fiskus hatte mit der alten Fassung des § 6 AStG lediglich die Sicherung des deutschen Steuersubstrats im Blick.⁶

Um EU-Rechtskonformität zu schaffen, wurde § 6 AStG umfangreich neugestaltet. Der Gesetzgeber hält zwar weiterhin an einer Schlussbesteuerung fest, allerdings kommt es beim Wegzug innerhalb der EU bzw. innerhalb des EWR, bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung, zu einer zeitlich unbegrenzten, zinslosen Steuerstundung.⁷ Außerdem nutzte der Gesetzgeber die Möglichkeit, um den Anwendungsbereich von § 6 AStG maßgeblich zu erweitern, insbesondere um den Erwerb von Todes wegen oder um Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften.⁸

Trotz der EU-Rechtswidrigkeit der Wegzugsbesteuerung in der alten Fassung, steht nach EuGH-Rechtsprechung jedem Mitgliedstaat die Besteuerung des Wertzuwachses zu, der innerhalb einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland entstanden ist.⁹ Um dies EU-Rechtskonform zu gestalten genügt es, wenn die Besteuerung nicht zum Zeitpunkt des Wegzugs ansetzt, sondern zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung.¹⁰ Durch die Milderung und den daraus resultierenden Rechtsfolgen des § 6 AStG n. F. gegenüber der EU bzw. dem EWR, ist nach

⁴ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 4; vgl. Häck, in: Haase, AStG, 2012, § 6 AStG Anm. 15.

⁵ Vgl. Körner, IStR 2004, S. 424.

⁶ Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 7; vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2009, § 6 AStG Anm. 16.

⁷ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 3; vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 7; vgl. BFH 23.09.2008, I B 92/08, BStBl II 2009 S. 524; vgl. BMF 08.06.2005, IV B 5-S 1348-35/05, BStBl I 2005 S. 714.

⁸ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 3; vgl. Häck, in: Haase, AStG, 2012, § 6 AStG Anm. 10; vgl. Kraft, in: Kraft, AStG, 2009, § 6 AStG Anm. 20.

⁹ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 4; vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 7.

¹⁰ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 4; vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, 2013, § 6 AStG Anm. 7.

herrschender Meinung sowie nach Stellungnahme des BFH eine EU-Rechtskonformität gewährleistet.¹¹

Allerdings besteht nach der Neufassung des § 6 AStG durch das SEStEG auch starke Kritik an der Vorschrift. Der Gesetzgeber stellt mit § 6 AStG n. F. für die Steuerpflichtigen Fallen auf, die er vermutlich so nicht bedacht hat und es kommt immer wieder zu inneren Widersprüchen zwischen dem Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung i. S. d. § 6 Abs. 1 S. 1 AStG und den Ersatztatbeständen i. S. d. § 6 Abs. 1 S. 2 AStG.¹²

Mit der folgenden Abfassung soll die Anwendung des § 6 AStG n. F. erläutert sowie dessen Kritik und Lösungsvorschläge exemplarisch aufgezeigt werden. Dabei wird zunächst auf die grundlegende rechtliche Problematik eingegangen, insbesondere vor dem Hintergrund der Verfassungsmäßigkeit und gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen. Anschließend werden die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erläutert und diskutiert. Der darauf folgende Aufbau richtet sich nach der Chronologie des § 6 AStG, beginnend mit dem Haupttatbestand Wegzugsbesteuerung und gefolgt von den Ersatztatbeständen. Dem folgen der Teil- oder unentgeltliche Erwerb von unbeschränkt Steuerpflichtigen und der rückwirkende Entfall des Steueranspruchs durch nur vorübergehende Abwesenheit. Abschließend wird die Steuerstundung für Drittstaaten- und EU/EWR-Fälle erläutert, die Berücksichtigung einer Wertminderung nach Wegzug diskutiert, die Informations- und Mitteilungspflichten im Stundungsfall aufgezeigt und Gestaltungsmöglichkeiten sowie eine Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse gegeben.

¹¹ Vgl. Elicker, in: Blümich, EStG, 2014, § 6 AStG Anm. 4; vgl. Schmidt, in: Nomos, AStG, 2012, § 6 AStG Anm. 4; vgl. BFH 23.09.2008, I B 92/08, BStBl II 2009 S. 524.

¹² Vgl. Wassermeyer, IStR 2007, S. 833 ff.