

# Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	15
I. Problemstellung	15
II. Vorgehen und Aufbau	17
B. Erster Teil: Nationales Steuerrecht	19
I. Konzeption des § 6 AStG und Regelungsumfeld	19
1. Begriffsbestimmung	19
2. Historie	20
3. Bedeutung und Funktion von § 6 AStG	22
a) Bedeutung des § 6 AStG	22
b) Wandel von einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift zu einer Vereinfachungsvorschrift	23
4. Norminhalt	27
a) Tatbestand	27
aa) Persönlicher Anwendungsbereich	27
bb) Beteiligung im Sinne des § 17 EStG	27
cc) Wegzug des Anteilseigners, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG	28
dd) Unentgeltlicher Erwerb, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG	31
ee) Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG	32
b) Rechtsfolge	35
aa) Vermögenszuwachs	35
bb) Vermögensminderung	37
cc) Zeitpunkt	41
c) Ausnahme bei vorübergehender Abwesenheit, § 6 Abs. 3 AStG	41
d) Stundung, § 6 Abs. 4 AStG	46
e) Mitteilungspflichten, § 6 Abs. 5 AStG	47
f) Aufgabe der EU-Sonderregelungen, § 6 Abs. 5 bis 8 AStG a.F.	48

## Inhaltsverzeichnis

5. Verhältnis des § 6 AStG zu anderen Normen des nationalen Steuerrechts	50
a) § 17 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG	50
b) § 27 UmwStG i. V. m. § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG 2002	57
c) § 2 AStG	57
d) § 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g EStG	58
II. Wegzugsbesteuerung und Verfassungsrecht	58
1. Grundlagen	58
2. Vereinbarkeit des § 6 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG	60
a) Auswirkungen nicht realisierter Wertveränderungen auf die Leistungsfähigkeit	60
b) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der Inhaber von Anteilen im Sinne des § 17 EStG	65
c) Sonderfall: Sog. passive Entstrickung	70
d) Ergebnis	73
3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Doppelbesteuerung	74
a) Begriff der Doppelbesteuerung	74
b) Vereinbarkeit einer Doppelbesteuerung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip	77
III. Realisation nach Entstehen einer Wegzugsbesteuerung:	
Anwendung der nationalen steuerlichen Bestimmungen	80
1. Einleitung	80
2. Korrektur der Wegzugsbesteuerung bei nachfolgendem Realisationsakt	80
a) Änderung wegen anfänglich falscher Wertfestsetzung	80
b) Änderung wegen späterer Wertveränderung	81
3. Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat und nachfolgender Realisationsakt	86
a) Veräußerungsgewinnbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht	86
aa) Besteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F.	87
bb) Besteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F.	88
(1) Realisierung von Gewinnen	88
(2) Realisierung von Verlusten	89
cc) Berücksichtigung einer ausländischen Steuer in Deutschland	90
dd) Besteuerung im ausländischen Staat	91

b) Besteuerung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht	91
4. Zusammenfassung der Doppelbesteuerungsrisiken bei einem Realisationsakt nach Tatbestandsverwirklichung von § 6 AStG	92
<b>C. Zweiter Teil: Abkommensrecht</b>	<b>93</b>
I. Grundlagen	93
II. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	96
1. Grundsätze der Auslegung	96
2. Prinzip der Entscheidungsharmonie	98
3. Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung	99
4. Qualifikationskonflikte	101
5. Abkommensauslegung im Sinne einer Vermeidung von Doppelbesteuerung?	104
a) Vorbemerkung	104
b) Kein völkerrechtliches Prinzip der Beseitigung einer Doppelbesteuerung	104
c) Kein abkommensrechtliches Prinzip der Beseitigung einer Doppelbesteuerung	106
d) Keine Vermeidung einer intertemporalen Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen	108
e) Ergebnis	114
III. Veräußerungsgewinne, Art. 13 OECD-MA	115
1. Grundlagen	115
2. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bei Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	115
a) Anwendungsbereich	115
b) Veräußerung im Sinne des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	116
c) Zeitanteilige Zuordnung von Besteuerungsrechten?	118
d) Verhältnis von § 6 AStG zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	121
e) Zusammenfassende Stellungnahme	124
3. Immobiliengesellschaftsklausel, Art. 13 Abs. 4 OECD-MA	125
IV. Exkurs: UN-Musterabkommen	127
V. Deutsche Verhandlungsgrundlage	128
1. Allgemeines	128

## *Inhaltsverzeichnis*

2. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. Art. 13 der DBA-VerhGL	129
a) Veräußerungsgewinne bei Kapitalgesellschaftsanteilen, Art. 13 Abs. 4 und 5 DBA-VerhGL	129
b) Wegzugsklausel, Art. 13 Abs. 6 DBA-VerhGL	130
aa) Besteuerung durch den Wegzugsstaat, Art. 13 Abs. 6 Satz 1 DBA-VerhGL	130
bb) Aufstockung der Anschaffungskosten im Zuzugsstaat, Art. 13 Abs. 6 Satz 2 DBA-VerhGL	133
VI. Wegzugsklauseln in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	135
1. Überblick	135
2. Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Sitzstaat der Kapitalgesellschaft	136
a) Darstellung der Abkommenspraxis	136
b) Folgen für die Besteuerung	138
aa) (Wesentliche) Beteiligung an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland	138
bb) Unwesentliche Beteiligung an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland	138
cc) Beteiligung an Gesellschaften mit Sitz im Zuzugsstaat	139
dd) Beteiligung an Gesellschaften mit Sitz in einem dritten Staat	141
c) Zusammenfassung der Doppelbesteuerungsrisiken	141
3. Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat des Veräußerers ohne Regelung von Wegzugsfolgen	141
a) Darstellung der Abkommenspraxis	141
b) Folgen für die Besteuerung	142
aa) Fiktiver Veräußerungsgewinn im Besteuerungszeitpunkt nach § 6 AStG	142
bb) Fiktiver Veräußerungsverlust im Besteuerungszeitpunkt nach § 6 AStG	143
c) Zusammenfassung der Doppelbesteuerungsrisiken	143
4. Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat des Veräußerers unter Gestattung einer Wegzugsbesteuerung ohne Regelung der Wegzugsfolgen	144
a) Darstellung der Abkommenspraxis	144

b) Folgen für die Besteuerung	144
5. Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat des Veräußerers unter Berücksichtigung der Wegzugsbesteuerung im Zuzugsstaat auf Ebene der Steuerbemessungsgrundlage	145
a) Abkommenspraxis	145
b) Folgen für die Besteuerung	148
6. Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat des Veräußerers unter Anrechnung einer Wegzugsbesteuerung im Falle eines späteren Realisationsakts	149
7. Ergebnis	150
VII. Zwischenergebnis zum ersten und zweiten Teil	150
 D. Dritter Teil: Unionsrecht	153
I. Einleitung	153
II. Grundlagen des Unionsrechts	155
1. Unionsrechtliche Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern	155
2. Grundfreiheitendogmatik im Steuerrecht	160
a) Anwendungsbereich der Grundfreiheiten mit Bezug zur Entstrickungsbesteuerung	161
aa) Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV	161
bb) Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art. 45 AEUV ff., und allgemeine Freizügigkeit, Art. 21 AEUV	162
cc) Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 ff. AEUV	163
(1) Gewährleistungsinhalt	163
(2) Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit	168
(3) Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Stillstandsklausel nach Art. 64 AEUV	170
dd) Zwischenergebnis	172
b) Beschränkung und Vergleichbarkeitsprüfung	173
c) Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten	174
3. Keine Drittirkung abkommensrechtlicher Regelungen im Sinne einer „Meistbegünstigung“	181

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>III. Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Entstrickungsbesteuerung</b>	<b>182</b>
1. Entstrickung von Privatvermögen: Erste Phase der Rechtsprechung	185
a) Rs. de Lasteyrie du Saillant	186
b) Rs. N	188
2. Entstrickung von Betriebsvermögen	192
a) Rs. National Grid Indus	193
b) Rs. DMC / Verder Lab Tec	195
3. Rs. Kommission / Portugal	198
a) Entscheidung des EuGH	198
b) Schlussfolgerungen aus der Entscheidung für § 6 AStG	200
4. Rs. Wächtler	204
a) Rechtsrahmen im Verhältnis zur Schweiz	204
b) Entscheidung des Gerichts	206
c) Schlussfolgerungen aus der Entscheidung für § 6 AStG	208
<b>IV. Folgerungen für eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung</b>	<b>211</b>
1. Folgen für Sachverhalte mit Bezug zu EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten	212
a) Sofortige Steuerfestsetzung	212
b) Befristete Stundungsregelung	215
c) Verlangen einer Sicherheitsleistung	218
d) Kursorischer Ausblick: Folge der Unionsrechtswidrigkeit der Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung	222
2. Folgen für Sachverhalte mit Bezug zu Drittstaaten	225
<b>V. Unionsrechtliche Zulässigkeit einer Doppelbesteuerung</b>	<b>226</b>
1. Rechtsprechung des EuGH	228
2. Finanzgerichtliche Rechtsprechung	233
3. Literaturauffassungen zur unionsrechtlichen Verpflichtung der Vermeidung einer Doppelbesteuerung	235
4. Eigene Würdigung	240
a) Beschränkung durch eine Besteuerung im Zuzugsstaat	241
b) Diskriminierung	245
c) Rechtfertigung	245
d) Methode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Zuzugsstaat	246

*Inhaltsverzeichnis*

e) Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Zuzugsstaat	246
E. Fazit	249
Literaturverzeichnis	253