

# Inhaltsverzeichnis

**Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse..... XI**

- I. Anlass der reformierten Wegzugsbesteuerung .....XI
- II. Bestandsaufnahme der reformierten Wegzugsbesteuerung .....XI
- III. Abmilderungen der Rechtsfolgen .....XII
- IV. Vereinbarkeit der reformierten Wegzugsbesteuerung mit höherrangigem Recht.....XIII
- V. Vorschläge für den Gesetzgeber.....XIII

**A. Genese der Wegzugsteuerreform und Terminologie Wegzugsbesteuerung ..... 1**

- I. Überblick über die reformierte Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG.....1
  - 1. Kernanliegen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG .....1
  - 2. Tatbestandliche und sprachliche Neukonzeption des § 6 AStG.....2
  - 3. Rückkehrerregelung .....2
  - 4. Ratenzahlungskonzept statt Ewigkeitsstundung .....3
- II. Wegzugsteuerreform als Paradigmenwechsel.....3
- III. Fehlende unionsrechtliche Verpflichtung zur Reform der Wegzugsbesteuerung .....7
- IV. Einzelschritte des Gesetzgebungsverfahrens .....8
  - 1. Kleine Lösung vom 18. Dezember 2018 .....9
  - 2. Entwurf vom 10. Dezember 2019.....9
  - 3. Angepasster Referentenentwurf vom 24. März 2020 .....9
  - 4. Bundesrats-Finanzausschuss-Empfehlungen vom 28. September 2020 (BR-Drs. 503/1/20).....9
  - 5. „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien“ vom 17. November 2020 .....10
- V. Konkrete Gesetzgebungsphase.....10
  - 1. Entwürfe der Bundesregierung eines ATADUmsG vom 17. März 2021 bzw. vom 24. März 2021 .....10
  - 2. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19. April 2021 (BT-Drs. 19/28652) .....10
  - 3. Empfehlung der Bundsratsausschüsse vom 26. April 2021 (BR-Drs. 245/1/21).....11

VI. Politisch umstrittene Bewertung der verschiedenen Entwürfe.....	11
<b>B. Tatbestandsstruktur der reformierten Wegzugsbesteuerung .....</b>	<b>13</b>
I. Tatbestandsaufbau der Wegzugsbesteuerung.....	13
1. Bisherige Regelungskonzeption .....	13
2. Aus der Neukonzeption resultierende Fragestellungen .....	13
II. Analyse der Einzeltatbestände.....	14
1. Überblick über die tatbestandliche Grundstruktur .....	14
2. Beendigungstatbestand.....	15
a) Regelungsstruktur.....	15
b) Gleichzeitige Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt.....	15
c) Isolierte Aufgabe des Wohnsitzes.....	20
d) Isolierte Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts.....	22
3. Übertragungstatbestand.....	23
a) Regelungsstruktur.....	23
b) Unentgeltliche Übertragungen durch Tod.....	24
c) Unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden .....	25
d) Übertragung auf nicht-natürliche Person .....	26
4. Beschränkungs-/Ausschlusstatbestand.....	28
a) Regelungsstruktur.....	28
b) Zuordnung zu ausländischer Betriebsstätte .....	29
c) Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens .....	32
d) Änderungen der ausländischen Rechtslage.....	33
e) Auswirkungen einer abkommensrechtlichen „land-rich-company-clause“ .....	34
III. Persönliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene .....	36
1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AStG .....	36
2. Ausschluss nicht unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen .....	36
IV. Zeitliche Voraussetzungen auf Gesellschafterebene .....	38
1. Fünfjahreszeitraum (§ 17 Abs. 1 EStG) .....	38

2. Zwölfjahresrückbetrachtungszeitraum .....	38
a) Zeitpunktbestimmung der Tatbestandsverwirklichung .....	38
b) Zeitraumberechnung .....	39
3. Siebenjahreszeitraum unbeschränkter Steuerpflicht .....	41
a) Zeitraumberechnung .....	41
b) Keine Notwendigkeit durchgängiger Anteilsinhaberschaft .....	43
c) Fristübertragung vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen .....	44
d) Klarstellung der Vermeidung doppelter Berechnungszeiträume .....	45
e) Fiktion unbeschränkter Steuerpflicht bei Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung anlässlich vorübergehender Abwesenheit .....	46
V. Inkriminierte Anteilsqualitäten .....	48
1. Anteile im Sinne des § 17 EStG .....	48
2. Notwendigkeit eines Typenvergleichs bei Anteilen an nach ausländischem Recht gegründeten Rechtsträgern .....	49
3. „Inländische“ Optionsanteile nach § 1a KStG .....	51
4. Nicht von § 6 AStG erfasste Anteilstypen – bewusste „Flucht ins Betriebsvermögen“ .....	52
VI. Rechtsfolgen .....	55
1. Grundsatz: Realisierung des fiktiven Gewinns .....	55
2. Anschaffungskostenfiktion zum gemeinen Wert .....	56
a) Kernaussage der Bestimmung des § 6 Abs. 1 S. 3 AStG .....	56
b) Anschaffungskostenfiktion beim Beendigungstatbestand .....	58
c) Anschaffungskostenfiktion beim Übertragungstatbestand .....	63
d) Anschaffungskostenfiktion beim Beschränkungs-/ Ausschlusstatbestand .....	64
<b>C. Abmilderung der Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung .....</b>	<b>67</b>
I. Ratenzahlungskonzept .....	67
1. Vorbemerkung .....	67
2. Das wegzugssteuerliche Entrichtungskonzept .....	67
a) Grundsatz der Sofortzahlung .....	67

b) Ausnahme zeitlich gestreckter Ratenzahlung .....	68
3. Vorgezogene Fälligkeit noch nicht entrichteter Steuer .....	73
a) Überblick über die Grundkonzeption .....	73
b) Nicht fristgemäße Entrichtung der Jahresrate .....	73
c) Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen .....	75
d) Insolvenzanmeldung des Steuerpflichtigen .....	76
e) Anteilige Anteilsveräußerung oder Anteilsübertragung .....	77
f) Schwellenwerte bei Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr .....	78
4. Thesenförmige Zusammenfassung der Problembereiche der Ratenzahlungskonzeption .....	82
II. Rückkehrerregelung .....	83
1. Wesentlicher Regelungsgehalt .....	83
a) Allgemeines .....	83
b) Normtelos der Rückkehrerregelung .....	84
c) Steuerfestsetzung als Tatbestandsvoraussetzung der Rückkehrerregelung .....	84
d) Entfallen von Jahresraten auf Antrag des Steuerpflichtigen .....	85
e) Verzicht auf Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht .....	86
2. Die Schädlichkeitstatbestände der Rückkehrerregelung .....	88
a) Regelungskonzeption .....	88
b) Veräußerung, Übertragung, Einlage der Anteile .....	88
c) Vermögenstransfers der Gesellschaft .....	90
d) Umfangmäßige Mindestwiederbegründung des deutschen Besteuerungsrechts .....	91
3. Unentgeltliche Übertragung von Todes wegen im Abwesenheitszeitraum .....	92
a) Normstruktur .....	92
b) Grundfälle .....	93
c) Unbeschränkte Steuerpflicht des Erben bzw. Bedachten .....	95
d) Schädlichkeit unentgeltlicher Übertragungen .....	96

<b>D. Kritik .....</b>	<b>99</b>
I. Vereinbarkeit mit Unionsrecht.....	99
1. Einleitung .....	99
2. Ein Streifzug durch die Wegzugsjudikatur des EuGH .....	99
a) EuGH vom 11. März 2004 - C-9/02, Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138 .....	99
b) EuGH vom 23. Februar 2006 - C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131 .....	100
c) EuGH vom 7. September 2006 - C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.....	100
d) EuGH vom 29. November 2011 - C-371/10, National Grid Indus BV, ECLI:EU:C:2011:785 .....	101
e) EuGH vom 12. Juli 2012 - C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439 .....	101
f) EuGH vom 21. Dezember 2016 - C-503/14, Europäische Kommission/ Portugiesische Republik, ECLI:EU:C:2016:979.....	102
g) EuGH vom 15. März 2018 - C-355/16, Picart, ECLI:EU:C:2018:184 .....	103
h) EuGH vom 22. März 2018 - C-327/16 und C-421/16, Jacob/Lassus, ECLI:EU:C:2018:210 .....	103
i) EuGH vom 26. Februar 2019 - C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138 .....	105
3. Identifikation massiver Unionsrechtsprobleme der reformierten Wegzugsbesteuerung im Schrifttum.....	105
a) Zentrale Positionen zur grundfreiheitsrechtlichen Würdigung der reformierten Wegzugsbesteuerung in der Literatur .....	105
b) Zusammenfassung des unionsrechtlich fokussierten Literaturbefunds zur reformierten Wegzugsbesteuerung .....	109
4. Ausgewählte Problembereiche der reformierten Wegzugsbesteuerung aus unionsrechtlicher Perspektive .....	109
a) Offenbarung massiver Zweifel an der Unionsrechtskonformität in den Gesetzesmaterialien .....	109
b) Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa des Wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages .....	111
c) Ersatz des Stundungskonzepts durch das Ratenzahlungskonzept.....	113
d) Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in der vom EuGH entwickelten Dimension .....	115

e) Nicht-Berücksichtigung realisierter Wertminderungen nach Wegzug .....	118
f) Drittstaat-fokussierte Kapitalverkehrsfreiheit im Kontext der Wegzugsbesteuerung .....	121
5. Zusammenfassender Befund: Neuregelung der reformierten Wegzugsbesteuerung in weiten Bereichen unionsrechtswidrig.....	125
II. Verfassungsrechtliche Analyse der reformierten Wegzugsbesteuerung .....	126
1. Befund zum Spannungsfeld zwischen Verfassungsrecht und reformierter Wegzugsbesteuerung .....	126
2. Bisherige verfassungsrechtliche Rezeption der Wegzugsbesteuerung.....	126
a) Judikatur .....	126
b) Literatur .....	128
3. Verfassungsrechtliche Argumentationstopoi im Rahmen der Beurteilung der reformierten Wegzugsbesteuerung .....	130
a) Gleichheitsrechtliche Erwägungen .....	130
b) Verunmöglichung des Grundrechts auf Ausreisefreiheit („Wegzugssperre“) .....	135
c) Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	138
d) Mildere Mittel zur Erreichung des Belastungserfolgs .....	139
e) Erdrosselungswirkung .....	140
f) Kumulation von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer .....	142
4. Verfassungsrechtliche Gesamtbewertung der reformierten Wegzugsbesteuerung .....	142
III. Legislatorische Sorgfalt .....	143
1. Grammatikalische und sprachliche Unsauberkeiten durch inkonsistente Bezüge.....	143
a) Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 S. 1 in § 6 Abs. 1 S. 2 und 3: „Im Fall“ .....	143
b) Bezugnahme auf § 6 Abs. 3 AStG im § 6 Abs. 4 S. 7 AStG: „In den Fällen“ .....	144
c) Begriffliches in § 6 Abs. 1 AStG: „Veräußerung“ und „Veräußerungsgewinn“ .....	145
2. Inhaltliche Unsauberkeiten bei der Formulierung sogenannter Schädlichkeitstatbestände .....	145

a) Anteilsveräußerungen und Anteilsübertragungen .....	145
b) Schädliche Vermögenstransfers .....	147
3. Inhaltliche Widersprüche und mangelnde Kongruenz zwischen Gesetzestext und den Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien .....	148
a) Modalitäten der tatsächlichen Entrichtung der Steuer im Rahmen der „Step-up“-Regelung .....	148
b) Unklare Regelung der erstmaligen Anwendung der reformierten Vorschriften .....	149
c) Übertragung durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen auf eine nicht-natürliche Person im Rahmen der Rückkehrerregelung .....	150
<b>E. Gesamtwürdigung der Wegzugssteuerreform und Handlungsbedarf .....</b>	<b>153</b>
<b>Tabellenverzeichnis .....</b>	<b>155</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>157</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>159</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>163</b>
<b>Rechtsprechung .....</b>	<b>169</b>
<b>Verwaltungsanweisungen .....</b>	<b>173</b>
<b>Sonstige Quellen .....</b>	<b>175</b>