

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 13

Stephan Hoyer

Unternehmensnachfolge
und Wegzugsbesteuerung

Inhaltsverzeichnis

VORWORT	VII
EINLEITUNG	1
KAPITEL 1: ÜBERBLICK ÜBER DIE VORSCHRIFT	4
A. Zweck des § 6 AStG	4
B. Geschichte des § 6 AStG	5
C. Der Tatbestand der Norm.....	6
I. Der Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG.....	6
1. Natürliche Person	7
2. Zehnjahresfrist	7
3. Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht	8
4. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	10
II. Die Ersatztatbestände.....	11
1. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG	11
2. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG	12
3. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG	12
4. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG	13
III. Rechtsfolge	13
IV. Das Entfallen der Steuer nach § 6 Abs. 3 AStG.....	14
V. Die Stundung der Steuer nach § 6 Abs. 4 AStG.....	16
VI. Die zinslose Stundung der Steuer nach § 6 Abs. 5 AStG	17
1. Stundungsvoraussetzung	17
2. Widerruf der Stundung	18
VII. Verlustberücksichtigung nach § 6 Abs. 6 AStG	20
VIII. Mitwirkungspflicht nach § 6 Abs. 7 AStG	21
KAPITEL 2: SYSTEMATISIERUNG DER VORSCHRIFT	22
A. Ergänzung von § 6 Abs. 1 Satz 1, 2 Nr.1-3 AStG um das ungeschriebene Merkmal des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	22
I. Der Wille des Gesetzgebers	24

II. Die verfassungsrechtliche Problematik.....	27
1. Art. 3 Abs. 1 GG und seine Ausformung im Steuerrecht.....	27
2. Das Realisationsprinzip als besondere Ausformung des Leistungsfähigkeits- prinzips	29
3. Durchbrechung des Realisationsprinzips.....	29
4. Rechtfertigung der Durchbrechung	31
a) Wegzugsbesteuerung als ultima ratio.....	32
b) Erforderlichkeit der Besteuerung bei Fortbestehen des deutschen Besteu- erungsrechts.....	33
5. Zwischenergebnis	35
III. Das Verhältnis zu den anderen Entstrickungstatbeständen	36
1. § 6 AStG im System der Entstrickungstatbestände.....	37
2. Die Finale Entnahmetheorie und das Entstrickungsprinzip	38
3. Die Kodifizierung der Rechtsprechung	39
4. Auffangtatbestand § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG als „kleinster tatbestand- licher Nenner“	41
5. Die Wegzugsbesteuerung im System der Entstrickungstatbestände und § 22 UmwStG	42
6. Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH	44
7. Die Folgen der Rechtsprechungsänderung	45
8. Zwischenergebnis	47
IV. Ergebnis.....	47
 B. Ergänzung von § 6 Abs. 3 AStG um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des Wiederauflebens des deutschen Besteuerungsrechts.....	48
C. Auslegung des Merkmals des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	50
I. Potenzielle Gefährdung des Steueranspruchs	50
II. Keine Entstrickung bei außerhalb des Einflussbereichs des Steuerpflichtigen liegenden Umständen	51
 D. Verlustberücksichtigung in § 6 AStG.....	53
I. Grundaussagen der Rechtsprechung	54
II. Die Entscheidung des BFH zur Verlustberücksichtigung in § 6 AStG	54

III. Die Verlustberücksichtigungsproblematik in der Literatur	56
IV. Diskussion	57
1. Systematik der Entstrickung	57
2. Ein uneingeschränkter Verweis auf § 17 EStG	59
3. Verlustrealisierung unmittelbar vor Wegzug	60
4. Kritik an der Rechtsprechung des BFH	61
5. Ergebnis	62
 KAPITEL 3: DIE VEREINBARKEIT DER NEUFASSUNG DES § 6 ASTG MIT DER KAPITALVERKEHRSFREIHEIT NACH ART. 63 AEUV	 64
A. Einführung in die Problematik	64
B. Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	66
I. Der Wegzug des Anteilseigners als Form des Kapitalverkehrs	66
II. Unentgeltlicher Vermögenstransfer als Kapitalverkehr	69
III. Einlage als Kapitalverkehr	70
IV. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich	71
V. Zwischenergebnis	71
C. Die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten	72
I. Die Problematik	72
II. Zweck des Drittstaatenbezuges	74
III. Beschränkung des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatsverhalten	 75
1. Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Gebietsansässige	75
2. Konkurrenz der Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit	76
a) Die Rechtsprechung des EuGH	77
b) Die Übertragung der Rechtsprechung des EuGH auf § 6 AStG	79
3. Strenge Subsidiarität der Kapitalverkehrsfreiheit	80
IV. Uneingeschränkte Drittwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit	82
D. Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	83
E. Rechtfertigung der Beschränkung	85
I. Art. 64 AEUV als Rechtfertigung	87

II. Prüfung der Rechtfertigung	89
1. Die Rechtssache <i>Hughes de Lasteyrie du Saillant</i> als Maßstab für die Rechtfertigungsgründe	91
2. Kohärenz des nationalen Steuerrechts	94
3. Steuerflucht	96
4. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	97
5. Steuermindereinnahmen	99
6. Gewährleistung der steuerlichen Kontrolle	101
III. Verhältnismäßigkeit	103
1. Die Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten ohne Amts- und Beitreibungshilfe	104
2. Die Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten mit Amts- und Beitreibungshilfe	107
a) Amtshilfe im Sinne des Art. 26 OECD-MA	108
b) Beitreibungshilfe	109
F. Ergebnis	111
 KAPITEL 4: DIE VEREINBARKEIT VON § 6 ASTG MIT DEM FREIZÜGIGKEITSABKOMMEN	 112
A. Auslegung des Freizügigkeitsabkommens	114
B. Beschränkung der durch das Freizügigkeitsabkommen garantierten Rechte	114
C. Rechtfertigung	115
D. Ergebnis	117
 KAPITEL 5: DAS VERHÄLTNIS DER WEGZUGSBESTEuerung ZUM ABKOMMENSRECHT	 118
A. Doppelbesteuerung	119
B. Die Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit dem Abkommensrecht	121
I. Bestehen des Abkommenschutzes nach Art. 1, 2 OECD-MA	122
1. Steuer im Sinne des Art. 2 OECD-MA	123

2. Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat im Sinne der Art. 1, 3 und OECD-MA	124
a) Zeitpunkt der Verwirklichung des Grundtatbestandes	124
i) Die verschiedenen Ansätze der Literatur	124
ii) Bewertung	125
b) Verwirklichung der Ersatztatbestände, die auf das Abkommensrecht Bezug nehmen	127
3. Zwischenergebnis	128
II. Verstoß gegen das Wohnsitzprinzip	128
1. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA als Ausgangspunkt der Untersuchung	129
2. Die Auslegung des Wohnsitzprinzips	131
a) Vorwirkung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	131
b) Die Wegzugsbesteuerung als konsequente Umsetzung des Wohnsitzprinzips	133
3. Zwischenergebnis	136
C. Eine unzulängliche Behandlung der Wegzugsteuer in den DBA	136
I. Wertverknüpfungsklausel	137
1. Partielle Unvereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit den Wertverknüpfungsklauseln	137
a) Abkommensspezifische Mindestansässigkeitsdauer	138
b) Unterbliebene Anpassung der DBA an das nationale Recht	140
2. Beschränkung der Wertverknüpfungsklauseln auf Fälle des Wohnsitzwechsels	142
II. Sitzstaatsklauseln	143
III. Andere Wege der Vermeidung der Doppelbesteuerung	145
IV. Besonderheit Schweiz	145
1. Nachlaufende Besteuerung	146
2. Wertverknüpfung	147
V. Ergebnis zu den verschiedenen Wegzugsklauseln	148
D. Fehlen einer Wegzugsklausel	148
E. Gesamtergebnis und Lösungsvorschlag für zukünftige DBA	148
F. Verstoß gegen Art. 24 OECD-MA	150

KAPITEL 6: DIE UNTERNEHMENSNACHFOLGE IM RAHMEN DES

§ 6 ASTG.....	153
A. Überblick	153
B. Entstehungsgeschichte und der Zweck der Regelung.....	153
C. Kritik an der Erweiterung	154
D. Die verschiedenen Merkmale im Einzelnen	155
I. Die Person des Anteilsempfängers.....	155
1. Fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger als Rechtsnachfolger	156
2. Doppelwohnsitz des Erwerbers	157
II. Die Person des Überträgers.....	159
1. Der Steuerpflichtige des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 AStG	159
a) Schenker als beschränkt steuerpflichtige Person	160
b) Fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger als Schenker oder Erblasser	161
2. Der Steuerpflichtige des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG	162
a) Erbe als Steuerpflichtiger	163
b) Erblasser als Steuerpflichtiger	164
c) Diskussion	164
i) Systematik zum Grundtatbestand	164
ii) Einheitlicher Steuerpflichtiger in der ersten und der zweiten Alternati- ve.....	166
iii) Vergleich mit der Erbschaftsteuer.....	168
iv) Der Ansatz der Rechtsprechung	169
v) Vergleich mit der qualifizierten Nachfolgeklausel.....	170
vi) Der Wortlaut von § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG.....	172
vii) Ein Ersatztatbestand ohne Anwendungsmöglichkeit	172
d) Ergebnis	173
III. Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG.....	174
E. Die Abgrenzung zwischen den beiden Tatbestandsalternativen	174
I. Bedeutung der Abgrenzung der beiden Tatbestandsalternativen des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG für die weiteren Rechtsfolgen.....	174
II. Der Tatbestand der ersten Alternative	175
III. Die Bestimmung des Merkmals „Erwerb von Todes wegen“	176

1. Der Wortlaut der Norm	176
2. Auslegung des Merkmals „Erwerb von Todes wegen“ im Sinne des § 3 ErbStG	179
IV. Die verschiedenen Nachfolgekonstellationen	180
1. Der Erblasser wird von einem Alleinerben beerbt	180
2. Der Erblasser wird von einer Erbengemeinschaft beerbt	181
a) Erbanfall	181
b) Erbauseinandersetzung	183
i) Unentgeltlicher Erwerb der gesamten Anteile durch einen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Miterben	183
(1) Differenzierung anhand einer Teilungsanordnung	184
(2) Qualifizierung der Erbauseinandersetzung als eine unentgeltliche Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 AStG	185
(3) Wirtschaftliches Eigentum auf Grund der Teilungsanordnung	185
(4) Trennung von Erbanfall und Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht	187
(5) Ergebnis	188
ii) Unentgeltlicher Erwerb der gesamten Anteile durch einen unbe- schränkt steuerpflichtigen Miterben	189
iii) Die Rückkehr des übernehmenden nicht unbeschränkt steuerpflich- tigen Miterben	190
c) Stundung der Steuer	191
3. Fälle der Vor- und Nacherbschaft	194
a) Vor- und Nacherben sind nicht unbeschränkt steuerpflichtig	195
i) Die verschiedenen Lösungsansätze	195
ii) Bewertung	196
b) Nur der Vorerbe ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig	199
4. Vermächtnis	200
a) Erbe und Vermächtnisnehmer im Ausland	200
i) Der einkommensteuerrechtliche Ansatz übertragen auf § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG	202
ii) Der erbschaftsteuerrechtliche Ansatz übertragen auf § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG	204

iii) Bewertung	204
iv) Ergebnis	206
b) Erbe im Ausland und Vermächtnisnehmer im Inland.....	207
5. Sonstige Fälle	207
a) Pflichtteilsverzicht gegen „Schenkung“	207
b) Schenkung auf den Todesfall.....	208
i) Zivilrechtliche Betrachtung	208
ii) Erbschaftsteuerrechtliche Betrachtung.....	209
iii) Bewertung	210
iv) Ergebnis.....	211
c) Auflage.....	212
d) Vorweggenommene Erbfolge	213
e) Einkommensteuerrechtlich als Veräußerung zu wertende Vorgänge	214
6. Ergebnis zur Behandlung der Nachfolgekonstellationen	215
F. Stundung der Steuer	215
I. Stundung nach § 6 Abs. 4 AStG	215
II. Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG	216
1. Die Person des Rechtsnachfolgers.....	217
2. EU- bzw. EWR-Staatsangehörigkeit als ungeschriebene Voraussetzung?	218
3. Umzug des Erben von einem Drittstaat in den EU- bzw. EWR-Raum.....	219
G. Die Wiederverstrickung.....	221
I. Die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsnachfolgers.....	221
1. Der zu enge Anwendungsbereich von § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG.....	221
2. Analoge Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG.....	222
II. Übertragung der Anteile auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen	224
H. Doppelbesteuerung	225
I. Kumulation von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer.....	226
I. Die Wegzugsteuer als Nachlassverbindlichkeit	228
1. Entstehung der Steuer.....	228
a) Ansicht der Finanzverwaltung	229
b) Die Rechtsprechung des BFH.....	229

c) Bewertung	230
2. Wirtschaftliche Belastung.....	232
II. Ergebnis	233
FAZIT	234
LITERATURVERZEICHNIS.....	239
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	279