Christiane Kittner

Dissertation

Europarechtskonformität der Neuregelung der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz

2026

Andrássy Gyula Deutschsprachige Universität Budapest

Interdisziplinäre Doktorschule

Leiter der Doktorschule: Prof. Dr. Stefan Okruch

Christiane Kittner

Europarechtskonformität der Neuregelung der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz

Betreuer:

Prof. Dr. Christian Schubel

Promotionsausschuss

Vorsitzender:

Prof. Dr. Michael Anderheiden

Gutachter:

Prof. Dr. Ulrich Hufeld

Prof. Dr. Robert Lehleiter

Mitglieder:

Doz. Dr. Leszek Dziuba

Prof. Dr. Ádám Fuglinszky

Prof. Dr. Georg Kastner

Prof. Dr. Viktória Harsági

Dr. Dora Frey

10.15772/ANDRASSY.2026.007

„Die große Kunst besteht nur darin, die Summen zu erheben, ohne die Staatsbürger zu bedrücken.“

Friedrich II., der Große

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Danksagung

Mein aufrichtiger Dank gilt meiner Familie. Ihr Rückhalt, eure Geduld und euer Vertrauen haben diese Arbeit erst möglich gemacht.
Meiner Mutter danke ich von Herzen. Sie war immer für mich da und hat mich bedingungslos in jeder Angelegenheit unterstützt. Mit unermüdlichem Einsatz hat sie sich um unsere Kinder gekümmert, Termine organisiert und die vielen großen und kleinen Alltagsaufgaben aufgefangen – oft, ohne viel Aufhebens darum zu machen. Ihre Fürsorge und Gelassenheit haben mir die nötige Freiheit gegeben, mich auf diese Arbeit zu konzentrieren.
In besonderem Maße gedenke ich meinem Vater († 2012), der mir ein lebenslanges Vorbild war. Sein lebenslanger Wissensdurst und sein fester Glaube an die Kraft von Bildung haben mich geprägt. Viele Grundsätze, die mich durch diese Zeit getragen haben – Ausdauer, Neugier und geistige Redlichkeit – verdanke ich ihm. Ebenso danke ich meinem Großvater, der Hochschullehrer in Zittau war, dessen Begeisterung für Bücher und dessen feste Überzeugung, dass Bildung ein absolutes Geschenk ist, mich stets inspiriert haben. Ihr beider Bildungsideal hat mich ermutigt, während der Dissertationsphase nicht aufzugeben.
Mit großer Zuneigung denke ich auch an meine Großmutter († 2023). Sie hätte sich sehr über diesen Schritt gefreut. Ihre Wärme, Zuversicht und ihre liebe Art waren mir lange eine Stütze – und bleiben es in der Erinnerung.
Meinem Mann danke ich für seine Geduld, sein Verständnis und seinen verlässlichen Rückhalt während der Entstehung dieser Arbeit. Er hat mir in einer fordernden Zeit den nötigen Raum gegeben und vieles mitgetragen, was im Familienalltag dadurch zusätzlich zu bewältigen war. Dafür bin ich ihm sehr dankbar.

Ein ganz großer Dank gebührt meinem Betreuer, Prof. Dr. Christian Schubel. Er hat mir diese Chance gegeben und die Arbeit mit Konstanz, Freundlichkeit und Geduld begleitet. Seine klaren Hinweise, sein offenes Ohr und sein Vertrauen haben entscheidend dazu beigetragen, dass dieses Projekt gelingen konnte. Ohne seine fachliche wie menschliche Unterstützung wäre diese Arbeit nicht in dieser Form entstanden.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Abstract

Diese Dissertation prüft systematisch, ob und wo die deutsche Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG mit dem Unionsrecht in Widerspruch steht, indem sie den Tatbestand und die Erhebungsmodalitäten gesondert an der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD) sowie dem Primärrecht spiegelt.

Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass § 6 AStG im Kern tragfähig ist. Die Erfassung der stillen Reserven bis kurz vor dem Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts wahrt das steuerliche Äquivalenzprinzip und ist im Rahmen der ATAD erlaubt. Allerdings geht § 6 AStG im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich über den ATAD-Pflichtbereich hinaus, weil er natürliche Personen und Privatvermögen erfasst; somit stellt er eine Mindestharmonisierung dar und unterliegt der vollen Primärrechtsprüfung.

Die Regelungen zur Erhebung sind jedoch der Schwerpunkt des Verstoßes. Die seit Juli 2021 geltende starre Ratenzahlung ab Wegzug und die pauschalen Sicherheiten schränken die Grundfreiheiten stärker ein, als es notwendig ist. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) verlangt zwar, dass beim Wegzug eine Festsetzung erfolgt, aber sie lehnt die sofortige Einziehung ab. Anstelle dessen wird ein echtes Wahlrecht gefordert, jedoch mit Aufschub bis zur Realisation und nur risikoadäquaten Sicherheiten. Die aktuellen Vorschriften zur Amtshilfe und Beitreibung haben dabei mildere, jedoch gleich wirksame Sicherungsinstrumente geschaffen.

Die Arbeit entwirft ein mehrstufiges Konzept für eine unionsrechtsfeste Neuregelung. Die Einzelfallbetrachtung im Hinblick auf das geltende DBA sollte auf Fälle des tatsächlichen und vollständigen Rechtsverlustes beschränkt sein, wobei zwischen Freistellung und Anrechnung unterschieden werden sollte, nach derzeitiger Rechtslage ist es jedoch unerheblich, ob das Besteuerungsrecht Deutschlands tatsächlich verloren geht. Die Verwaltung sollte eine Risikoprüfung im Einzelfall vornehmen. EU- und EWR-Staaten erhalten eine Stundung bis zur Realisation, während Sicherheiten nur bei tatsächlichem Risiko als Ausnahme von der Regel verlangt werden dürfen; für Kooperationsstaaten gilt dies optional.

Außerdem beinhaltet das Konzept einen Step-up mit einem klaren Schnitt im Zeitpunkt des Wegzugs, indem der Exit-Wert im Zuzugsstaat durch abkommensrechtliche Anerkennung berücksichtigt wird und eine nationale Erhebung erst bei tatsächlicher Veräußerung erfolgt, die jedoch auf den fortgeschriebenen Exit-Betrag gedeckelt ist. Wertänderungen, die nach dem Wegzug auftreten, werden symmetrisch behandelt. Dies wird ergänzt durch systemweit

10.15772/ANDRASSY.2026.007

kohärente Erhebungsregeln, die dem verfassungsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebot entsprechen, sowie durch praxistaugliche Mitwirkungspflichten als Gatekeeper-Funktion. Diese Regelung reduziert die Einschränkung der Grundfreiheiten auf das, was das Unionsrecht unbedingt erfordert, und schützt gleichzeitig Deutschlands legitime Besteuerungsinteressen durch eine verhältnismäßige Abwägung zwischen Steuergerechtigkeit und Freizügigkeit im Binnenmarkt.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

DANKSAGUNG IV

ABSTRACT V

INHALTSVERZEICHNIS VII

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS XIV

ABBILDUNGSVERZEICHNIS XIX

TABELLENVERZEICHNIS XX

1. EINFÜHRUNG 1

1.1. Thematische Einführung 1

1.2. Problemstellung 4

1.3. Zentrale Fragestellung 7

1.4. Gang der Untersuchung 8

1.5. Methodisches Vorgehen 9

2. GRUNDLEGENDE DOGMATISCHE UND SYSTEMATISCHE PRINZIPIEN DER WEGZUGSBESTEUERUNG 11

2.1. Der staatliche Besteuerungsanspruch und maßgebliche Besteuerungsprinzipien 11

2.1.1. Der staatliche Besteuerungsanspruch 11

2.1.2. Realisationsprinzip 13

2.1.3. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 18

2.1.4. Gleichheit der Besteuerung 21

10.15772/ANDRASSY.2026.007

2.1.5. Das Prinzip der Folgerichtigkeit 22
2.1.6. Das Äquivalenzprinzip 23
2.1.7. Das Ansässigkeits- und das Quellenprinzip 24
2.2. Das System der Entstrickungsbesteuerung und seine Genese 25
2.2.1. Terminologie Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung 25
2.2.2. Tatbestände der Entstrickungsbesteuerung 28
2.2.3. Genese der Wegzugsbesteuerung und des § 6 AStG 31
2.2.4. Tatbestandsmerkmale 38
2.2.5. Rechtsfolgen 43
2.2.6. Zeitlicher Anwendungsbereich 46
2.3. Zwischenergebnis 48
3. UNIONSRECHTLICHE GRENZEN DER WEGZUGSBESTEUERUNG .. 52
3.1. Die Rolle Europas bei den direkten Steuern 52
3.1.1. Kompetenzen der Europäischen Union im Bereich der direkten Steuern 52
3.1.2. Besteuerungsprinzipien in der Europäischen Union 54
3.1.3. Genese des Europäischen Steuerrechts 59
3.1.4. Die Rolle der OECD im Europäischen Steuerrecht 63
3.2. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten 65
3.3. Zielkonflikt wesentlicher Grundfreiheiten mit dem System deutscher Entstrickungsbesteuerung 65
3.3.1. Niederlassungsfreiheit 66
3.3.2. Kapitalverkehrsfreiheit 68
3.3.3. Freizügigkeit der Arbeitnehmer 73
3.3.4. Allgemeine Freizügigkeit 76
3.4. Rechtsprechung des EuGH – bedeutende Urteile 78

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.4.1. National Grid Indus vom 29. November 2011 79
3.4.2. DMC vom 23. Januar 2014 82
3.4.3. Verder LabTec vom 21. Mai 2015 84
3.4.4. Rechtssache X und Y vom 21. November 2002 86
3.4.5. Lasteyrie du Saillant vom 11. März 2004 88
3.4.6. „N“ vom 07. September 2006 91
3.4.7. Wächtler vom 26. Februar 2019 93
3.5. Zwischenergebnis zu den Grenzen der Wegzugsbesteuerung 100

4. UNIONSRECHTSKONFORMITÄT DER ATAD-RICHTLINIE SELBST 109

4.1. Zielstellung der Richtlinie 109
4.2. Unionsrechtskonformität der Richtlinie selbst 109
4.2.1. Formelle Rechtmäßigkeit 110
4.2.2. Materielle Rechtmäßigkeit 112
4.3. Ergebnis 116

5. SEKUNDÄRRECHTLICHER ABGLEICH DES § 6 ASTG MIT DER ATAD 117

5.1. Abgleich der Vorgaben der ATAD-Richtlinie mit dem nationalen § 6 AStG 117
5.1.1. Persönlicher Anwendungsbereich (Art. 1 ATAD-Richtlinie) 118
5.1.2. Sachlicher Anwendungsbereich 120
5.1.3. Ratenzahlung und deren Beendigung 125
5.1.4. Verzinsung 130
5.1.5. Besicherung 130
5.1.6. Rückkehrregelung 132
5.1.7. Marktwert 133

10.15772/ANDRASSY.2026.007

5.1.8. Nachträgliche Wertminderungen 134
5.1.9. Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD-Richtlinie) 135
5.2. Zwischenergebnis 137
5.2.1. Kategorie 1: Richtlinienkonforme Elemente 138
5.2.2. Kategorie 2: Verstöße gegen Richtlinienvorgaben 139
5.2.3. Kategorie 3: Elemente der Mindestharmonisierung 143
6. PRIMÄRRECHTLICHE KONTROLLE DES § 6 ASTG 145
In diesem Kapitel erfolgt eine Überprüfung der Elemente von Kategorie 2 und 3 des § 6 AStG anhand der Regelungen des Primärrechts. 145
„Mitgenommen“ in dieses Kapitel werden daher folgende Elemente des § 6 AStG: 145
6.1. Schutzbereich und Eingriff 146
6.1.1. Niederlassungsfreiheit 147
6.1.2. Kapitalverkehrsfreiheit 149
6.1.3. Arbeitnehmerfreizügigkeit 158
6.1.4. Allgemeine Freizügigkeit 161
6.1.5. Rezeption in der Literatur 165
6.2. Rechtfertigung 167
6.2.1. Niederlassungsfreiheit 167
6.2.2. Kapitalverkehrsfreiheit 173
6.2.3. Arbeitnehmerfreizügigkeit 179
6.2.4. Allgemeine Freizügigkeit 181
6.2.5. Rezeption in der Literatur 182
6.3. Verhältnismäßigkeit 183
6.3.1. Schutz des Besteuerungsanspruchs durch Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht auf Festsetzungsebene 188

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.3.2. Schutz des Besteuerungsanspruchs durch DBA auf der Festsetzungsebene 195

6.3.3. Schutz auf Festsetzungs- und Erhebungsebene durch Möglichkeiten auf europaweiten Informationsaustausch und Beitreibungsmöglichkeiten 225

6.4. Rezeption in der Literatur 228

6.4.1. Grundmodell und „One-Fits-All"-Ansatz des § 6 AStG n.F. 228

6.4.2. Anknüpfungspunkt – Gesellschaft oder natürliche Person? 229

6.4.3. Sicherheitsleistungen als zusätzliche Belastung 231

6.4.4. Stundung, Ratenzahlung und Liquiditätsbelastung 232

6.4.5. Wirtschaftliche Verhältnismäßigkeit 234

6.4.6. Beitreibung, Amtshilfe und enger Maßstab bei natürlichen Personen 235

6.4.7. Fälligkeit im Voraus und Altfälle 236

6.4.8. Verhältnismäßigkeitskontrolle der Menschenrechte 237

6.5. Sonstiges höherrangiges Recht 238

6.6. Zwischenfazit 240

7. REFORMOPTIONEN FÜR § 6 ASTG DE LEGE FERENDA 244

7.1. Festsetzungsebene 244

7.1.1. Anknüpfungspunkt 244

7.1.2. Mindestbetrag bzw. Nichtaufgriffsgrenze? 246

7.1.3. Risiko eines Liquiditätsverlusts bzw. die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen 250

7.1.4. Nichtfestsetzung? 255

7.2. Erhebungsebene 258

7.2.1. Stundungsmöglichkeit vs. Ratenzahlung 258

7.2.2. Verzinsung 268

7.2.3. Sicherheiten 269

10.15772/ANDRASSY.2026.007

7.3. Mitwirkungspflichten 273

7.4. Wegzugsbesteuerung *de lege ferenda* 274

7.4.1. Abänderung der bestehenden DBA 274

7.4.2. Wiedereinführung der Stundung, Sicherheitsleistung nur in begründeten Fällen 286

7.4.3. Abhängigmachung von DBA 297

8. FAZIT 305

8.1. Diskussion der Ergebnisse der Arbeit 305

8.2. Thesenförmige Zusammenfassung der Arbeit 309

8.3. Beantwortung der zentralen Fragestellung 312

8.4. Ausblick 315

LITERATURVERZEICHNIS XXI

INTERNETQUELLEN XXXVIII

VERZEICHNIS DER RECHTSQUELLEN XL

1. Primär- und Sekundärrecht der EU XL

Primärrecht XL

Abkommen mit Drittstaaten XL

Sekundärrecht XL

2. Nationales Recht (Bundesrepublik Deutschland) XLI

3. Ausländisches Recht (Nationale Gesetze) XLII

4. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) XLIII

URTEILSVERZEICHNIS XLV

Bundesfinanzhof XLV

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bundesgerichtshof XLV

Reichsfinanzhof XLVI

Europäischer Gerichtshof XLVI

Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte LII

Internationaler Gerichtshof (IGH) LII

Finanzgerichte LII

ANLAGE 1 – ÜBERSICHT DBA .....

ANLAGE 2 – ÜBERSICHT ÜBER DIE REGELUNGEN DER WEGZUGSBESTEUERUNG IN EUROPA XIII

ERKLÄRUNG ZU VERWENDETEN HILFSMITTELN .....

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Abkürzungsverzeichnis

1996. évi LXXXI. Törvény	Körperschaftsteuergesetz von 1996 (Ungarn)
ABl.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AHRL	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (Hinweise zur Rechtslage)
AO	Abgabenordnung
ARSIWA	Articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Fachzeitschrift)
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
Ausg.	Ausgabe
BB	Betriebsberater (Fachzeitschrift)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BGBl.	Bundesgesetzblatt
Brexit-StBG	Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksachen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CGI (Frankreich)	Code général des impôts (Frankreich)
CHF	Schweizer Franken
CIR92 (Belgien)	Code des Impôts sur les Revenus 1992 (Belgien)

10.15772/ANDRASSY.2026.007

CIT (Bulgarien)	Corporate Income Tax Act (Bulgarien)
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DUV	Deutscher Universitäts-Verlag
e. V.	eingetragener Verein
EF	Expert Focus, Hrsg. EXPERTsuisse (Fachzeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EKGS	Europäische Körperschaftsteuer-Grundsystem
EL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz
EStB	Ertrag-Steuerberater (Fachzeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Fachzeitschrift)
f.	folgende
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	Fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung

10.15772/ANDRASSY.2026.007

FR	Finanzrundschau (Fachzeitschrift)
FR	Finanz-Rundschau (Fachzeitschrift)
FS	Festschrift
FZA	Freizügigkeitsabkommen
G20	Gruppe der Zwanzig
GAAR	General Anti-Abuse Rule
gem.	Gemäß
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GRP	Zeitschrift für das Privatrecht der Europäischen Union (Fachzeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i .V .m.	in Verbindung mit
i. d. F.	in der Fassung vom
i. S. d.	im Sinne des
IAS/IFRS	International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
InvStG	Investmentsteuergesetz
ISR	Internationale Steuerrundschau (Fachzeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Fachzeitschrift)
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

10.15772/ANDRASSY.2026.007

LPF (Frankreich)	Livre des procédures fiscales (Frankreich)
Lt.	Laut
m. W. v.	mit Wirkung vom
MinStRLUmsG	Mindeststeuerumsetzungsgesetz
MwSt-Richtlinie	Richtlinie (EG) 2006/112 – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Fachzeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NWB-EV	Neue Wirtschaftsbriefe Erben und Vermögen (Fachzeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Fachzeitschrift)
RS	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SEStEG	Gesetz zur Änderung des Steuerrechtlichen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts
SJZ	Schweizer Juristenzeitung (Fachzeitschrift)
Slg.	Sammlungen
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SRIEL	Schweizerische Zeitschrift für internationales und europäisches Recht (Fachzeitschrift)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Fachzeitschrift)
SteuerR	Steuerrecht
StR	Steuer Revue (Fachzeitschrift)
StuB	Steuerung und Bilanzen (Fachzeitschrift)

10.15772/ANDRASSY.2026.007

StuW	Steuer und Wirtschaft (Fachzeitschrift)
TCA 1997 (Irland)	Taxes Consolidation Act 1997 (Irland)
u. A.	und andere
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
UmsG	Umsetzungsgesetz
v.	vom
verb. RS	Verbundene Rechtssachen
vgl.	vergleiche
vs.	versus (gegenüber)
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
Zákon č. 586/1992 Sb.	Gesetz Nr. 586/1992 Slg. (Tschechien)
ZEuP	Zeitschrift für Europäisches Privatrecht (Fachzeitschrift)
ZollkodexAnpG	Zollkodexanpassungsgesetz
zsis)	Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Steueraufkommen der Wegzugsbesteuerung 3

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Risikogruppierung (eigene Abbildung) 222
Tabelle 2: Abgleich Vorschlag 1 mit dem aktuellen § 6 AStG 284
Tabelle 3: Abgleich Vorschlag 2 mit dem aktuellen § 6 AStG 295
Tabelle 4: Abgleich Vorschlag 3 mit dem aktuellen § 6 AStG 303
Tabelle 5: Übersicht DBA XII
Tabelle 6: Übersicht über die Regelungen der Wegzugsbesteuerung in Europa XVIII

10.15772/ANDRASSY.2026.007

1. Einführung

Das vorliegende Kapitel bietet eine Einführung in den Gegenstandsbereich und veranschaulicht die dieser Arbeit zugrunde liegende Problemstellung anhand eines exemplarischen Falls. Daran schließen sich die Entwicklung der zentralen Fragestellung, eine Darstellung des Untersuchungsgangs sowie die Erläuterung des methodischen Vorgehens an.

1.1. Thematische Einführung

Aufgrund der globalen Finanzkrise im Jahr 2008 sahen sich die Industrienationen gezwungen, die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zu kontaktieren, um multinationalen Konzernen die Grundlage für Steuervermeidungsstrategien zu entziehen und damit die staatlichen Einnahmen zu stabilisieren.

Auch die weltweit zunehmende wirtschaftliche Verflechtung spielte dabei eine Rolle. Diese ist auf die Reduktion von Handelshemmnissen, die Öffnung neuer Märkte, sinkende Transportkosten und den Fortschritt in den Informations- und Telekommunikationstechnologien zurückzuführen. Diese Entwicklungen führten zu einer geographischen Neuverteilung geschäftlicher Aktivitäten durch regional und international agierende Konzerne, was zu Verschiebungen innerhalb der globalen Wertschöpfungskette führte (Offshoring).[1]

Zudem existiert seit einigen Jahren ein intensiver Wettstreit um den Anteil am globalen Steueraufkommen. Die Europäische Union (EU) vertritt dabei die Ansicht, dass durch künstliche oder aggressive Steuerstrategien von Unternehmen etwa ein Fünftel der Steuerbasis verloren geht, während die OECD die Verluste auf lediglich 4–10 % schätzt.[2]

1 *OECD*, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris 2014, S. 33 ff.

2 *OECD*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Abschlussberichte 2015, Erläuterung, S. 4.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Um die Verschiebung[3] von Gewinnen in steuergünstige Länder und die Reduzierung der Steuerlast durch multinationale Konzerne zu verhindern, initiierten die OECD und die G20 im Jahr 2013 das Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt. Die endgültigen Berichte wurden im Oktober 2015 veröffentlicht. Das zentrale Prinzip dabei ist, dass die Besteuerung dort erfolgen soll, wo die tatsächliche Wertschöpfung stattfindet. Der Schlussbericht erwartet von den Staaten zumindest die Umsetzung der Mindeststandards des BEPS-Projekts.[4] Die Europäische Union hat im Jahr 2016 mit der Verabschiedung der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (ATAD-I-Richtlinie)[5] entsprechende Maßnahmen ergriffen, um die Vorgaben des BEPS-Projekts auf europäischer Ebene zu adaptieren, wenngleich die Umsetzung dieser Direktive in den Mitgliedstaaten aufgrund verschiedener Steuersysteme und Zuständigkeiten variiert.

Die Wegzugsbesteuerung ist zentral in den BEPS-Regelungen, da sie als „last chance to tax" unrealisierte Wertsteigerungen vor grenzüberschreitenden Verlagerungen erfasst.[6] Durch das sogenannte ATAD-Umsetzungsgesetz[7] wurde diese in nationales Recht überführt. In diesem Zuge wurde auch der § 6 Außensteuergesetz (AStG)[8] wesentlich verschärft.[9]

Die Wegzugsbesteuerung führt zu einer finalen Besteuerung von Wertsteigerungen der im Privatvermögen gehaltenen Anteile, ohne dass hierfür eine Veräußerung im Sinne des § 17 EStG erforderlich ist.[10]

---

3 Denkbar sind hier zahlreiche Varianten zur Gewinnverschiebung von Offshoring, über Lizenzgebühren bis hin zu Verrechnungspreisgestaltungen (Aufzählung nicht abschließend).

4 *OECD*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Abschlussberichte 2015, Erläuterung, S. 10.

5 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (nachfolgend Richtlinie (EU) 2016/1164).

6 *OECD*, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, 2015, S. 15 ff.

7 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (BGBl. 2021 I Nr. 37, ausgegeben zu Bonn am 30.06.2021.

8 Außensteuergesetz v. 08.09.1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Art. 6 des Gesetzes v. 25.06.2021 (BGBl. I S. 2035) geändert worden ist, sowie alte Fassung v. 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259).

9 *Beinert*, ISR 2024, S. 360; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, S. 765; *Bösken*, Ubg 2021, S. 590; *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 431 f.; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 345; *Grotherr*, NWB 2024, S. 175.

10 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72 ff.; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 22; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 1.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Wegzugsteuer wird in Deutschland erhoben, wenn eine natürliche Person mit einem Anteilsbesitz von mindestens 1 Prozent an einer Kapitalgesellschaft[11] ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt.[12] In der Folge wird der Verkauf der Anteile fingiert. Die befristete Stundung dieser Steuer erfolgte bisher ohne die Notwendigkeit einer Sicherheitsleistung.[13] Diese Steuer ist nun binnen eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zahlbar[14], wobei eine Ratenzahlung in sieben Jahresbeträgen unter der Voraussetzung der Bereitstellung von Sicherheitsleistungen möglich ist.[15]

Nachfolgend ist eine Grafik abgebildet, die das Steueraufkommen der Wegzugsbesteuerung in den Jahren 2014 bis 2018 aufzeigt. Zudem sind noch die aktuell gestundeten Beträge erkennbar.

Veranlagungs-zeitraum	Steuerfestsetzung	
	Steuerbetrag in Mio. €	Stundungsbetrag nach § 6 Absatz 5 AStG in Mio. €
2014	62,8	60,6
2015	29,2	20,2
2016	189,9	145,1
2017	68,9	59,9
2018	180,3	169,6

Abbildung 1: Steueraufkommen der Wegzugsbesteuerung[16]

Leider sind keinerlei Daten auffindbar, die zeigen, wie sich das Steueraufkommen seit der Verschärfung der Wegzugsbesteuerung im Jahr 2021 verändert hat. Lediglich aus dem am 24. März 2021 beschlossenen Entwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz geht hervor, dass für die Jahre 2022 und 2023 jeweils mit Steuermehreinnahmen von 235 Millionen Euro gerechnet wurde und ab dem Jahr 2024 mit 245 Millionen Euro

11 Vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

12 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72 ff.; zur Thematik des Wohnsitzes siehe *Egelhof/Focks*, DStR 2025, S. 434 f.

13 Vgl. § 6 Abs. 4 AStG in der vor dem 01.07.2021 geltenden Fassung.

14 Vgl. § 220 Absatz 1 AO i. V. m. § 36 Absatz 4 Satz 1 EStG; BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 165.

15 Vgl. § 6 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AStG; mittlerweile etwas abgemildert durch den Anwendungserlass zum AStG (BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171), wonach Umstände einbezogen werden, die für eine Gefährdung relevant sind.

16 *Bundesregierung*, Antwort v. 07.06.2021, BT-Drucks. 19/303326, 5 auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion, S. 2; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 169:

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Steuermehreinnahmen durch die Novellierung des § 6 AStG.[17] Ob die Erwartungen erfüllt wurden, ließen Gesetzgeber und Finanzverwaltung bislang offen.

Der § 6 AStG stellt eine Zusammenfassung internationaler Zielsetzungen, europäischer Grundfreiheiten und nationaler Gesetzgebung dar. Auf internationaler Ebene sollten aggressive Steuerplanungen vermieden werden. Innerhalb der Union sollte die Mobilität und der grenzüberschreitende Handel erhalten bleiben, während auf nationaler Ebene ein Verlust des Besteuerungsrechts an stillen Reserven verhindert werden sollte. Die unterschiedlichen Interessenlagen dieser Norm werden in der Literatur kritisch betrachtet und geben Anlass, an der Vereinbarkeit dieser Norm mit höherrangigem Recht zu zweifeln.[18]

Diese Norm verdeutlicht, in welchem Spannungsfeld sich die Union befindet, insbesondere, wenn sie Regelungen im Bereich der direkten Steuern erlässt. Es obliegt ihr, internationale Zielsetzungen mit den Zielsetzungen der Mitgliedstaaten in Einklang zu bringen. Dies stellt eine große Herausforderung dar.

1.2. Problemstellung

Wertzuwächse in Wirtschaftsgütern, die während einer Periode der qualifizierten Verbindung des Steuerpflichtigen mit einem Staat entstanden und daher steuerlich relevant sind, werden zu dem Zeitpunkt erfasst, an dem der besteuernde Staat letztmalig die Gelegenheit dazu hat, weil der territoriale Zusammenhang der stillen Reserven zu diesem Staat endet.[19] Dieser Zusammenhang kann durch die Verlegung des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen in einen anderen Staat (persönliche Entstrickung, Wegzug im engeren Sinne) oder durch die Trennung der Einkunftsquelle oder einzelner

17 BT-Drs. 19/28652, S. 28 f.

18 So beispielsweise: *Bösken*, Ubg 10/2021, S. 589; *Cloer/Niemeyer*, FR 2018, S. 1017 ff.; *Ditz/Quilitzsch*, Ubg 2021, S. 485 ff.; *Escher/Grzella*, BB 2020, S. 540 ff.; *Häck/Oertel*, ISR 8/2021, S. 287 ff.; *Hagemann/Link*, IWB 2021, S. 471 ff.; *Haug*, Ubg 2020, S. 84 ff.; *Kraft/Hohage*, FR 2021, S. 538 ff.; *Naumann/Riehm*, DStR 2022, S. 1577 ff.; *Ruiner*, IStR 2012, S. 49 ff.; *Schaumburg* in: FS Herzig, 2010, S. 711 ff.; *Schön*, IStR 2022, S. 181 ff.; *Schreiber/Jaun*, ST 9/04, S. 769 ff.; *Weiss*, EStB 2019, S. 117 ff.; *Wilke*, IStR 2020, S. 366 ff.; *Zimmer*, NJW 2003, S. 3585 ff. Insbesondere im Lichte des Urteils des EuGH v. 26.02.2019, C-581/17, bekannt als „*Wächtler*“, fand eine intensivere kritische Betrachtung statt, etwa durch *Kühn/Weiss*, IWB 2020, S. 46, 53 f.; *Schiefer*, ISR 2020, S. 84; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 76.

19 Konkret hierzu siehe BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 92 ff.; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wirtschaftsgüter vom Territorium des besteuernden Staates (gegenständliche Entstrickung durch grenzüberschreitende Überführung oder Verlegung) gelöst werden.[20]

Ausgangspunkt ist die Existenz eines nationalen Tatbestandes zur Substanzbesteuerung, dessen Wahrnehmung dem besteuernden Staat auch völkerrechtlich nicht vollständig verwehrt ist.[21] Wird dieses Besteuerungsrecht beeinträchtigt, indem seine zukünftige Ausübung rechtlichen Einschränkungen unterworfen wird, liegt eine Beschränkung der Besteuerungsrechte vor.[22] Diese wird durch die gewinnwirksame Erfassung der stillen Reserven im Rahmen einer „Wegzugsbesteuerung" oder „Exit Taxation" als *pars pro toto* für alle Formen der Entstrickungsbesteuerung „sanktioniert".[23]

Es liegt auf der Hand, dass eine solche tatbestandliche Anknüpfung an grenzüberschreitende Vorgänge als steuerbegründendes Moment in einem Spannungsverhältnis zu den Grundfreiheiten des Binnenmarktes steht. Schließlich ist eine solche Regelung geeignet, einen Betroffenen von einem Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat abzuhalten.[24] Droht bei einem Wegzug eine größere Steuerlast fällig zu werden, ist dies sicher ein Argument, das bei den Wegzugsplänen berücksichtigt werden muss. Die Mitgliedstaaten befinden sich bei der Verankerung von Wegzugsbesteuerungsregelungen im Grenzbereich zwischen der legitimen Ausübung ihrer steuerlichen Souveränität und dem Kernanliegen der Grundfreiheiten, nämlich der Verwirklichung des Binnenmarktes als „Raum ohne Binnengrenzen"[25], in dem „der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital"[26] gewährleistet wird (Art. 26 Abs. 2 AEUV).

Die sich in diesem Zusammenhang ergebende Problemstellung soll anhand eines kurzen Fallbeispiels verdeutlicht werden. Das nachfolgende Beispiel wurde möglichst simpel gewählt, es soll nicht die Besonderheiten der Norm darstellen, wie etwa die Rückkehrregelung, diese werden zwar am Rande der Arbeit mit angesprochen bzw.

---

20 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 80 ff.
21 *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019 S. 129.
22 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 87 ff.
23 *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019, S. 129.
24 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 31, 34 f.; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 70.
25 Art. 26 Abs. 2 AEUV.
26 Art. 26 Abs. 2 AEUV.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

tangiert, sind aber nicht das Kernstück der Arbeit. Vielmehr soll das nachfolgende Beispiel den Effekt der Wegzugsbesteuerung darstellen.

Beispiel 1:

Ein deutscher Unternehmer, der seit vielen Jahren sämtliche Anteile an seiner GmbH hält, sieht sich beim geplanten Wegzug erheblichen steuerlichen Herausforderungen gegenüber. Seine GmbH erwirtschaftet in den vergangenen drei Jahren durchschnittliche Jahresgewinne von rund 195.000 EUR – Erträge, die gemessen an Großunternehmen durchaus als moderat zu bewerten sind.

Für die steuerliche Bewertung kommt das vereinfachte Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG zur Anwendung. Dabei wird der durchschnittliche Gewinn von 195.000 EUR mit einem Kapitalisierungsfaktor von 13,75 multipliziert, was einen Unternehmenswert von 2.681.250 EUR zur Folge hat. Diese Bewertungsmethode führt somit trotz moderater laufender Gewinne zu einem erheblichen Unternehmenswert.

Bei ursprünglichen Anschaffungskosten von lediglich 25.000 EUR ergibt sich ein fiktiver Veräußerungsgewinn von 2.656.250 EUR. Das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG erfasst 60 % dieses Gewinns als steuerpflichtige Einkünfte, was 1.593.750 EUR entspricht.[27] Grundsätzlich wäre hier noch der Freibetrag i.S.d. § 17 Abs. 3 EStG zu gewähren, dieser geht aber aufgrund der Höhe des steuerpflichtigen Gewinns ins Leere.[28]

Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes von 42 % zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 % entsteht eine Steuerlast von rund 746.000 EUR.

Die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Tilgung dieser Steuerschuld haben eine fundamentale Wandlung erfahren:

→ Bis zum 30. Juni 2021 gewährte die frühere Rechtslage nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. eine unbegrenzte zinslose Stundung bei Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat.

27 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 506; *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 27.

28 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 511.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

→ Seit dem 1. Juli 2021 schreibt die neue Rechtslage nach § 6 Abs. 4 AStG eine Zahlung in sieben gleichen Jahresraten von jeweils etwa 106.570 EUR vor, die bereits im Wegzugsjahr beginnt.

Es zeigt sich, dass auch bei moderaten laufenden Gewinnen die gesetzlichen Bewertungsverfahren zu beträchtlichen Unternehmenswerten und entsprechend hohen Steuerforderungen führen können. Dies kann durch weitere Variation des Beispiels noch deutlicher werden. *Ceteris paribus* entstünde bei einem Jahresüberschuss von lediglich 100.000 EUR nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ein Unternehmenswert von 1.375.000 EUR und – bei gleichen Anschaffungskosten von 25.000 EUR – eine Wegzugsteuer von rund 359.000 EUR.

An dieser Stelle soll noch keine rechtliche Würdigung vorweggenommen werden. Es soll lediglich die Auswirkung dargestellt werden. In jedem Fall ist eine solche drohende Zahllast geeignet, eine geplante Auswanderung von Beginn an in Frage zu stellen.

1.3. Zentrale Fragestellung

Aus den bisherigen Ausführungen zeigt sich, dass Deutschland mit der Neuregelung vom 1. Juli 2021 zwar die Bestimmungen des Art. 5 der ATAD-Richtlinie[29] umsetzen wollte, jedoch Regelungen geschaffen hat, die möglicherweise fundamentale Grundfreiheiten des AEUV beeinträchtigen. Im Rahmen dieser Arbeit soll zunächst der Konflikt zwischen dem nationalen Recht, in Form der Wegzugsbesteuerung und den unionsrechtlichen Vorgaben dargestellt werden. Im gleichen Zuge sollen die Grenzen der nationalen Regelung des § 6 AStG in seiner Fassung, die seit dem 1. Juli 2021 gilt, anhand des Unionsrechts dargestellt werden. Die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung umfasst im Wesentlichen die folgenden vier Elemente, die in Textziffer 2.3 näher erläutert werden:

- Die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs.
- Die Verschärfung der Regeln zur Stundung.
- Die Anpassung der Rückkehrregelung.

[29] Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

- Die Hinterlegung einer Sicherheitsleistung.

Diese Arbeit hat die zentrale Fragestellung, ob und wo ein Bruch mit dem Unionsrecht stattfindet; sie wird die einzelnen Elemente der Norm untersuchen und einordnen, je nachdem, ob sie der Richtlinie 2016/1164/EU entsprechen, gegen sie verstoßen oder sich im Bereich der Mindestharmonisierung befinden. Danach werden die Rechtfertigung und die Verhältnismäßigkeit untersucht. Eine unionsrechtskonforme Neuregelung des § 6 AStG soll basierend auf dem Ergebnis erstellt werden.

1.4. Gang der Untersuchung

Diese Arbeit führt vom Allgemeinen zum Besonderen, zudem erfolgt in den jeweiligen Kapiteln eine Trennung zwischen nationaler und supranationaler Ebene.
Nach der Einführung (Kapitel 1) folgt die Darlegung der dogmatischen und systematischen Grundlagen auf nationaler Ebene, hier wird auf besonders prägende Prinzipien eingegangen, an denen sich die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung messen lassen muss. Zudem wird die Norm des § 6 AStG in ihrer aktuellen Fassung und mit ihren aktuellen Rechtsfolgen dargestellt. Ebenfalls bedeutsam, insbesondere im Verlauf der weiteren Überlegungen ist die Darstellung der Systematik der Entstrickungsbesteuerung.
Kapitel 3 widmet sich den Grenzen der Wegzugsbesteuerung auf europäischer Ebene, diese werden insbesondere durch die Grundfreiheiten abgesteckt (Kapitel 3.3.), wozu bereits umfangreiche Judikatur durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) ergangen ist, diese wird, soweit für den weiteren Verlauf der Arbeit von Bedeutung, in Kapitel 3.4. dargestellt. Das Kapitel 4 widmet sich der ATAD-Richtlinie selbst und prüft, ob diese europarechtlichen Grundsätzen entspricht.
In Kapitel 5 wird dann die nationale Regelung des § 6 AStG mit der europäischen Richtlinienvorgabe abgeglichen. Hier werden die vorgenannten Elemente der Norm betrachtet. Es wird jeweils zugeordnet, ob die Umsetzung so ausgestaltet ist, wie vom europäischen Gesetzgeber vorgesehen, ob die Umsetzung überschießend ist oder, ob sie von der Mindestharmonisierung abgedeckt ist.
Kapitel 6 nimmt dann die eigentliche Prüfung der jeweiligen Elemente des § 6 AStG am Primärrecht vor. Beginnend mit dem Schutzbereich der jeweiligen Grundfreiheit, dem Eingriff durch § 6 AStG, über die vom EuGH zugelassenen Rechtfertigungsgründe hin zum Schwerpunkt der Arbeit, der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Zentral ist dabei die

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Frage, inwieweit dem deutschen Gesetzgeber ein echtes Risiko verbleibt, auf in seinem Hoheitsgebiet entstandene stille Reserven, durch den Wegzug, nicht mehr zugreifen zu können und inwieweit hier mildere Mittel zur Verfügung stehen.
In Kapitel 7 werden die gewonnenen Erkenntnisse zu mehreren Vorschlägen zur europa- und verfassungsrechtskonformen Neuregelung des § 6 AStG zusammengeführt. Auch in diesem Kapitel werden nochmals die einzelnen Normelemente ausführlich diskutiert. Im Rahmen dieses Kapitels erfolgt ein besonderer Blick in die anderen Mitgliedstaaten, hier wurden verschiedene europäische Umsetzungen der Wegzugsbesteuerung untersucht. Die Länder gingen bei der Umsetzung der Richtlinie sehr unterschiedlich vor, die Erkenntnisse aus dieser europaweiten Recherche, werden in die Überlegungen zu § 6 AStG *de lege ferenda* mit einbezogen.
Die Arbeit schließt mit der Diskussion der Ergebnisse der Arbeit, einer Zusammenfassung und der Beantwortung der zentralen Forschungsfrage, sowie einem Ausblick in Kapitel 8.

1.5. Methodisches Vorgehen

Die Methodik der Untersuchung ergibt sich aus einer Reihe aufeinander aufbauender Prüfungsschritte. Zunächst wird eine umfassende Literaturrecherche vorgenommen, um die theoretischen Grundlagen und den aktuellen Forschungsstand zur Wegzugsbesteuerung zu erfassen. Diese Recherche dient dazu, die relevanten wissenschaftlichen Arbeiten, juristischen Kommentare und Fachartikel zu identifizieren, die sich mit der Wegzugsbesteuerung und den damit verbundenen rechtlichen Fragestellungen befassen. In der Folge wird das Europäische Recht betrachtet, im Zentrum steht die Frage, an welcher Stelle das Europäische Recht dem nationalen Recht Grenzen setzt, und in welchem Verhältnis die Normen zueinanderstehen.
Der zentrale Punkt der Arbeit besteht in der Analyse der ATAD-Richtlinie[30] und der Frage, welchen Spielraum dabei der nationale Gesetzgeber ausgenutzt hat, Ziel dieses Kapitels ist es, richtlinienkonforme Elemente der Norm zu identifizieren, Verstöße gegen die Richtlinie und jene Regelungsteile, die sich im Bereich der Mindestharmonisierung befinden.

[30] Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Im nächsten Schritt werden Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit betrachtet. Im Rahmen der Überlegungen zu der Frage, ob ein milderes Mittel als die Verschärfung des ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgelegen hätte, werden bestehende Schutzmechanismen für den deutschen Besteuerungsanspruch betrachtet, wie beispielsweise die beschränkte Steuerpflicht, bestehende Doppelbesteuerungsabkommen oder Richtlinien zur Beitreibung und zum Informationsaustausch.

Ein weiterer Bestandteil der Methodik ist – insbesondere im Rahmen der Entwicklung einer unionsrechtskonformen Norm (Kapitel 7) – die Analyse der Umsetzung der ATAD-Richtlinie[31] in verschiedenen Ländern der Europäischen Union.
Ein Kernpunkt dieser Untersuchung war die Prüfung der Umsetzung der Wegzugsbesteuerung durch andere Mitgliedstaaten. Diese Betrachtung stellt jedoch keinen funktionalen Rechtsvergleich dar. Sie dient vielmehr der Frage, wie die unterschiedlichen Ansätze und Lösungen der Mitgliedstaaten zur Entwicklung einer verbesserten deutschen Norm beitragen können. Dabei sollen aus den Ansätzen der anderen Mitgliedstaaten Lösungen zu denjenigen Elementen identifiziert werden, die in die Entwicklung einer Variante des § 6 AStG einfließen könnten, die weniger in Spannung mit den Grundfreiheiten steht (*de lege ferenda*).

[31] Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

2. Grundlegende dogmatische und systematische Prinzipien der Wegzugsbesteuerung

In diesem Kapitel soll die Wegzugsbesteuerung in Gestalt des § 6 AStG im Einzelnen dargestellt werden (Kapitel 2.3.). Zuvor sollen jedoch in Kapitel 2.1. die maßgeblichen dogmatischen Prinzipien der Wegzugsbesteuerung erläutert werden, die im weiteren Verlauf der Arbeit zugleich deren Grenzpfeiler bilden (Kapitel 2.1.). Ebenfalls von Bedeutung für die systematische Einordnung der Wegzugsbesteuerung ist das System der Entstrickungsbesteuerung im deutschen Steuerrecht (Kapitel 2.2.). Dieses Kapitel schließt mit einem Zwischenfazit zu den dogmatisch und systematisch prägenden sowie zugleich begrenzenden Prinzipien.

2.1. Der staatliche Besteuerungsanspruch und maßgebliche Besteuerungsprinzipien

Die Wegzugsbesteuerung bewegt sich auf einem schmalen Grat zwischen dem berechtigten Interesse des Staates, das Steuersubstrat zu sichern, und den verfassungsrechtlichen Vorgaben, die eine gerechte und verhältnismäßige Besteuerung fordern. Um die Neufassung des § 6 AStG hier richtig einzuordnen, ist es notwendig, sich mit den grundlegenden Prinzipien des deutschen Steuerrechts auseinanderzusetzen, die festlegen, was der Umfang und die Grenzen des Besteuerungsanspruchs sind. Im nächsten Kapitel werden diese dogmatischen Grundlagen erläutert; dazu gehören insbesondere (nicht abschließend): das Realisationsprinzip (Kapitel 2.1.2.), die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Kapitel 2.1.3.), die Gleichheit der Besteuerung (Kapitel 2.1.4.), das Prinzip der Folgerichtigkeit (Kapitel 2.1.5.), das Äquivalenzprinzip (Kapitel 2.1.6.) sowie das Ansässigkeitsprinzip und das Quellenprinzip (Kapitel 2.1.7.).

2.1.1. Der staatliche Besteuerungsanspruch

Wie das eingangs dargestellte Beispiel gezeigt hat, ist die Wegzugsbesteuerung eine spezielle Art der Einkommensteuer. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht dient als

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wesentlicher Anknüpfungspunkt für den staatlichen Besteuerungsanspruch.[32] Diese Steuerpflicht ist universell konzipiert, was bedeutet, dass sie Einkünfte aller Arten erfasst, unabhängig davon, ob sie aus inländischen oder ausländischen Quellen stammen.[33] Diese Universalität ist ein zentraler Aspekt, da sie die umfassende Erfassung der Einkünfte sicherstellt und somit die Basis für eine gerechte und vollständige Besteuerung bildet.[34]

Ein weiteres besonderes Merkmal der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist ihre Personenbezogenheit. Diese Steuer berücksichtigt individuelle Veränderungen der finanziellen Leistungsfähigkeit stärker als jede andere Steuer, wodurch sie die wirtschaftliche Realität des Steuerpflichtigen präzise widerspiegeln soll; dies wird auch noch an den nachfolgend dargestellten Besteuerungsgrundsätzen deutlich.[35]

Auf internationaler Ebene fungiert die Einkommensteuer schließlich als Residualsteuer. Diese Funktion tritt insbesondere dann in Erscheinung, wenn der Quellenstaat der Einkünfte nicht oder nur in geringem Maße auf die Steuerkraft des aus seiner Sicht ausländischen Steuerpflichtigen zugreift. Dadurch wird sichergestellt, dass Einkünfte, die im Ausland erzielt werden und dort möglicherweise keiner oder nur einer geringen Besteuerung unterliegen, dennoch in der Heimat des Steuerpflichtigen erfasst und besteuert werden können.[36]

Die Besteuerung des Welteinkommens einer natürlichen Person entspricht der überwiegenden Praxis der Staaten, die eine Besteuerung nach dem Ansässigkeitsprinzip oder Wohnsitzprinzip vornimmt.[37] Technisch ausgedrückt, ist die „Ansässigkeit“ der maßgebliche Faktor, der die Steuerpflicht begründet. Ein Wechsel der Ansässigkeit in einen anderen Staat löst die bisherigen steuerlichen Bindungen auf, sodass der Herkunftsstaat sein Recht verliert, auf das Welteinkommen der Person zuzugreifen. Nach dem Wegzug kann der Herkunftsstaat lediglich noch latent bereits entstandene Einkünfte, wie die sogenannten stillen Reserven, sowie das verbleibende Inlandseinkommen

32 *Niklaus,* in: BeckOK, EStG § 52 Rn. 58 f.; *Spengel*, in: Jacobs Int. Unternehmensbesteuerung, Erster Teil 2. Kap. A. S. 6; V*ogel,* StuW 1982, S. 111 ff.; 286 ff.

33 *Kippenberg*, IStR 2017, S. 952.

34 *Schön*, StuW 2024, S. 5.

35 *Schön*, StuW 2024, S. 5, siehe hierzu näher Tz. 2.1.3.

36 *Schön*, StuW 2024, S. 5.

37 So etwa auch in Deutschland in § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, sowie § 1 Abs. 4 EStG – es gilt das Welteinkommensprinzip; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 21; *Müller-Graff*, in: Streinz AEUV Art. 49 Rn. 73; *Kokott*, § 5, Rn. 12 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

besteuern.[38] Zur Abgrenzung greift etwa bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht das Quellenprinzip, welches aus dem Territorialitätsprinzip resultiert.[39]
Die gesetzliche Gestaltung der subjektiven Steuerpflicht unterstützt somit (grundsätzlich) die Vorteile grenzüberschreitender Mobilität. Der Steuerpflichtige verlässt mit seinem Aufenthalt und Wohnsitz zugleich seine bisherige Fiskalgemeinschaft und wechselt nach eigenem Ermessen in eine neue.
Auf nationaler Ebene ist das deutsche Steuerrecht von einer Reihe maßgeblicher Prinzipien geprägt, die im Einklang mit unionsrechtlichen und internationalen Vorgaben stehen müssen. Von besonderer Bedeutung für die Wegzugsbesteuerung sind das Realisationsprinzip, der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die Gleichheit der Besteuerung und das Äquivalenzprinzip.[40]

2.1.2. Realisationsprinzip

Die Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse kann erfolgen, solange sie im sachlichen und zeitlichen Kontrollbereich der betreffenden Person liegen. Dabei wird die Besteuerung nach Realisationsprinzipien aufgeschoben. Eingriffe in nicht liquide Vermögenswerte unterliegen oft verfassungsrechtlichen Beschränkungen aufgrund des Eigentumsschutzes, die eine Interessenabwägung erfordern. Eine sachliche Rechtfertigung für die Besteuerung stiller Reserven ohne einen Verkaufsakt besteht im Bereich der Ertragsteuern, wenn der Steueranspruch sonst verloren gehen oder gefährdet wäre, also ein potenzieller Steuerausfall droht. Ab diesem Zeitpunkt ist die Besteuerung der stillen Reserven trotz fehlender Liquidität verfassungsrechtlich zulässig und steuerlich notwendig.[41]
Bei dem Realisationsprinzip geht es um die Frage, wann stille Reserven tatsächlich freigesetzt werden.
Die Entstehung stiller Reserven ist insbesondere Gewinneinkünften vorbehalten.[42] Im Rahmen des Betriebsvermögens sind stille Reserven der Unterschiedsbetrag zwischen

38 *Rauch*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 1, Rn. 90.
39 *Kokott*, § 2 Rn. 136 ff.; *Goßmann*, 2021, S. 5 f.; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 23.
40 *Beinert*, ISR 2024, S. 362 ff.; *Jachmann-Michel*, jM 2024, S. 354; *Kirchhof*, FR 2021, 517; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, § 6, Rn. 64; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
41 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430.
42 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 20.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Buchwert[43] und dem (höheren) gemeinen Wert[44] oder dem Teilwert[45] eines Wirtschaftsgutes. Stille Reserven können aus echten Wertsteigerungen entstehen oder durch Aktivierungsverbote.[46] Weiterhin können stille Reserven bei abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern dadurch entstehen, dass der tatsächliche Wertverlust geringer ist als die Abschreibung nach den amtlichen Tabellen.[47]

Die Ausweisung eines Gewinns erfolgt grundsätzlich erst dann, wenn sich dieser durch Leistungsaustausch verwirklicht hat.[48] Wertsteigerungen von im Betrieb befindlichen Wirtschaftsgütern werden bis zum Zeitpunkt der Realisation nicht in der Bilanz erfasst.[49] Im Handelsrecht wird hier vom sog. „Realisationsprinzip“[50] gesprochen, dieses findet über den Maßgeblichkeitsgrundsatz[51] auch Eingang in die Steuerbilanz.

Das Realisationsprinzip gründet sich zum einen auf das handelsrechtliche Normensystem der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, zum anderen wird seine steuerrechtliche Legitimation nochmals im Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit[52] und dem Übermaßverbot deutlich.[53]

Demnach findet die Besteuerung grundsätzlich erst dann statt, wenn der Steuerpflichtige auch über einen liquiden Vermögenszuwachs verfügt.[54]

Zudem gebietet das Übermaßverbot[55] eine vorsichtige Besteuerung, das bedeutet, dass eine Besteuerung erst dann erfolgen soll, wenn eine Leistung erbracht wurde, an die ein

---

43 Das Gesetz spricht in diesem Zusammenhang von dem Wert, „der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“, siehe z.B. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG.

44 Der gemeine Wert ist der Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung des Wirtschaftsguts zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG).

45 Der Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, davon ausgehend, dass der Betrieb durch den Erwerber fortgeführt wird (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, § 10 BewG).

46 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 205.

47 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 20.

48 Das ergibt sich aus dem Realisationsprinzip des Handelsgesetzbuches (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), was über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG Eingang in die Steuerbilanz findet. Das gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für juristische Personen.

49 *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 89; *Diebold*, Steuerverstrickung und Entstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Band 1, Rn. 1.

50 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

51 Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

52 Verankert in Art. 3 Abs. 1 GG; vgl. auch *Schaumburg*, ISR 2013, S. 200; *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2013, S. 61.

53 *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199; *Schaumburg*, Festschrift Herzig, S. 715.

54 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 205; *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199.

55 Das Übermaßverbot wird aus dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten abgeleitet (Art. 12 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

steuerrechtlicher Tatbestand geknüpft ist.[56] Es sieht somit nur eine Besteuerung des liquiden Einkommens vor.[57] Im Ergebnis kann eine Besteuerung stiller Reserven erst dann erfolgen, wenn ein Realisationstatbestand erfüllt ist.[58]

Ein Realisationstatbestand ist grundsätzlich ein entgeltlicher Umsatzakt am Markt. Ein bloßer innerbetrieblicher Betriebsvermögenstransfer, beispielsweise auch die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Stammhaus in eine (ausländische) Betriebsstätte[59] stellt mangels Umsatzaktes und eines entgeltlichen Rechtsträgerwechsels keinen Realisationstatbestand dar.[60]

Die Besteuerung realisierter Gewinne entspricht der Markteinkommenstheorie, nach welcher am Markt verwertete Leistungen als Einkommen der Besteuerung unterfallen, nicht realisierte Wertsteigerungen hingegen aber nicht der Besteuerung unterworfen werden.[61]

Die Markteinkommenstheorie verlangt für die Besteuerung grundsätzlich einen entgeltlichen Realisationsakt, der eine tatsächliche Verwertung des Wirtschaftsgutes am Markt voraussetzt.[62] Bleibt dieser Vorgang aus, ist nach der Systematik des Einkommensteuerrechts eine Gewinnrealisierung grundsätzlich ausgeschlossen. Würde der Gesetzgeber hiervon abweichen, ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zu treffen, würde dies nicht nur einen Bruch mit einem tragenden Strukturprinzip des Einkommensteuerrechts bedeuten, sondern auch verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen. Um eine solche Abweichung systemgerecht und rechtssicher zu gestalten, bedarf es daher eines besonderen gesetzlichen Tatbestands, der die Steuerpflicht trotz fehlender Marktverwertung anordnet.[63] Diese Funktion erfüllen die sogenannten Ersatzrealisationstatbestände, zu denen auch § 6 AStG zählt.[64]

Ein Ersatzrealisationstatbestand liegt beispielsweise im Falle einer Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Eine Entnahme setzt voraus, dass ein bisher dem Betriebsvermögen zugeordnetes

---

56 *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 180.
57 *Schaumburg*, StuW 2000, S. 373.
58 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198.
59 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198.
60 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198.
61 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 6; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 152 ff.; *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 12.
62 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 152 ff.; *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 12.
63 *Musil*, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 2 EStG, Rn. 12.
64 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 506; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn.17.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wirtschaftsgut diesem Bereich entzogen und der privaten Sphäre zugeführt wird. Der Bundesfinanzhof fasste den Begriff der Entnahme noch weiter und stellte die „Theorie der finalen Entnahme“[65] auf. Danach konnte auch die Verlagerung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte als Entnahme behandelt werden, wenn die Einkünfte der Betriebsstätte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland freigestellt waren. Auch wenn in diesem Fall kein Realisationsakt vollzogen wird und es sich tatsächlich nur um einen innerbetrieblichen Vermögenstransfer ohne Rechtsträgerwechsel handelt, sind die stillen Reserven aufzudecken.[66]

Die „finale Entnahmetheorie“ ist mittlerweile überholt, stellte aber einen wesentlichen Baustein in der Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung dar. Der BFH sah die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte in seiner früheren Rechtsprechung als Entnahme an, soweit die späteren Betriebsstättengewinne aufgrund der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode nicht der deutschen Besteuerung unterlagen. Im Schrifttum wurde diese Rechtsprechung weitgehend abgelehnt. Diese Rechtsprechung wurde im Schrifttum nahezu einhellig abgelehnt.[67] Teile der Literatur sahen in einem BFH-Urteil aus dem Jahre 1988[68] bereits eine Abkehr von der finalen Entnahmetheorie.[69] Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung fühlte sich der Gesetzgeber dazu veranlasst, die finale Entnahmetheorie durch die Schaffung von Ersatzrealisationstatbeständen in den §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG im Rahmen des SEStEG gesetzlich zu kodifizieren.[70]

Ein weiteres Beispiel für einen Ersatzrealisationstatbestand ist in § 16 Abs. 3 EStG zu finden, nach dieser Vorschrift wird die Aufgabe eines Betriebes der Veräußerung gleichgestellt, mit der Folge, dass stille Reserven aufzudecken sind.[71] Die Betriebsaufgabe ist hier als Entnahmevorgang als eine Form der „Totalentnahme“ zu sehen.[72]

---

65 Vgl. „Grundsatzurteil“: BFH, Urteil v. 16.07.1969 - I 266/65, BStBl. 1970 II, 175.

66 BFH, Urteil v. 16.07.1969 - I 266/65, BStBl. 1970 II, 175.

67 *Schaumburg*, DStJG Bd. 4, 1981, S. 249 f.; *Wassermeyer,* in: Debatin/Wassermeyer, Art. 7 MA, Rn. 243, 246.

68 BFH, Urteil v. 20.07.1988 - I R 49/84, BStBl. II 1989, 140.

69 *Schaumburg*, Steuerrecht, S. 277; *Strunk/Kaminski*, IStR 2000, S. 37.

70 *Heurung/Engel*, EWS 2011, S. 229; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 32, 35.

71 § 16 Abs. 1 EStG; *Kulosa*, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 16 EStG, Rn. 501; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn.17.

72 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198 f.; *Kulosa*, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 16 EStG, Rn. 500.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der BFH hat den finalen Entnahmebegriff zur Theorie der finalen Betriebsaufgabe fortentwickelt.[73] Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb ins Ausland und scheidet dieser nach dem Doppelbesteuerungsabkommen aus dem deutschen Besteuerungsrecht aus, wird eine fiktive Betriebsveräußerung unterstellt; die stillen Reserven sind aufzudecken. Diesem Sicherungszweck entspricht auf Anteilseignerebene die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG.[74] Zieht der Steuerpflichtige ins Ausland, gelten seine Anteile i.S.d. § 17 EStG als veräußert, sodass die bis dahin entstandenen Wertsteigerungen erfasst werden. Bei der finalen Entnahme ermöglicht § 4g EStG lediglich eine zeitliche Glättung (Überführung in EU/EWR-Betriebsstätten); § 6 AStG sieht demgegenüber Stundungs- und Fälligkeitsmechanismen vor, die an spätere Ereignisse anknüpfen. § 6 AStG stellt damit einen Ersatzrealisationstatbestand dar; bemerkenswert ist zugleich, dass er an im Privatvermögen gehaltene stille Reserven anknüpft.[75] Ob hierfür ein anderer Maßstab gilt, wird nachfolgend thematisiert.

Verfassungsrechtlich sieht der BFH die Durchbrechung des Realisationsprinzips durch § 6 AStG als gerechtfertigt an.[76] Ein nachträglicher Zugriff des deutschen Fiskus auf Wertsteigerungen, die in Deutschland während des Wegzugs entstanden sind, wäre ohne die Erfassung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven nicht verlässlich zu sichern.[77] Das Ziel der Norm ist es, die Wertzuwächse zu erfassen, die sich, bei einer späteren Veräußerung, als inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG darstellen könnten.[78] Die Vorverlagerung hat also das Ziel, den inländischen Besteuerungsanspruch zu sichern, auch wenn es zum Zeitpunkt des Wegzugs keine Markttransaktion gibt.[79] Der Anwendungserlass stellte nochmals ausdrücklich klar, dass es unerheblich ist, ob das Besteuerungsrecht tatsächlich verloren

73 BFH, Urteil v. 28.04.1971 - I R 55/66, BStBl. 1971 II, S. 630.
74 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 31.
75 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 506; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn.17.
76 BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0., Rn. 17 f.; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 8/2022, S. 246, krtisch *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, § 6, Rn. 64.
77 BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0., Rn. 17 f.
78 BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0., Rn. 17 f.; *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.
79 *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 246.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

geht. Die Frage, ob Anrechnungs- oder Freistellungsmethode vereinbart wurde in einem DBA, ist daher nach derzeitiger Rechtslage unerheblich.[80]
Die Wegzugsbesteuerung kollidiert damit also mit dem Realisationsprinzip, indem Steuer auf einen nicht realisierten Gewinn erhoben wird, da Liquidität die Voraussetzung für das Zahlen von Steuern ist.[81]

2.1.3. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Weiterhin gilt im Bereich der Ertragssteuern stets das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[82]
Die steuerliche Leistungsfähigkeit dient nicht als selbstständiger Rechtfertigungsgrund für die Besteuerung, sondern als Bemessungsgröße, die vom Belastungsgrund abhängig ist.[83] Eine bloße Zahlungsfähigkeit darf nicht als steuerliche Leistungsfähigkeit verstanden werden, da die Erfüllbarkeit einer Verpflichtung allein noch keine Berechtigung zur Besteuerung begründet.[84]

Das Verfassungsrecht integriert diese und weitere Maßgaben im ungeschriebenen, jedoch allgemein anerkannten Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentales Prinzip jeder Besteuerung, das die konkreten Steuergesetze leiten soll.[85] Dieses Prinzip bleibt jedoch abstrakt und erfordert die Konkretisierung durch Subprinzipien wie das subjektive und objektive Nettoprinzip. In der verfassungsrechtlichen Kontrolle der Einzelsteuergesetze dient es als Differenzierungskriterium zur Feststellung von Gleich- oder Ungleichbehandlungen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG.[86]

---

80 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 82.
81 *Lang* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 173 f.; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 19; a.A. *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 15.
82 In Art. 3 Abs. 1 GG verankert.
83 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 598 führt hierzu Folgendes aus: „Steuern (Fiskalzwecksteuern) sind gerechtfertigt, wenn sie geeignet sind, zu einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beizutragen."
84 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG Art. 105, Rn. 69.
85 *Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 ff.; *Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, § 88 Rn. 114 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 97 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.55 f.; kritisch: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, AO § 3, Rn. 50a.
86 Kritisch: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, AO § 3 Rn. 43.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Seine Geltung und damit Verfassungsrang entnimmt es vor allem den Freiheitsrechten, die auch Maßstäbe seiner Ausgestaltung liefern. Diese Rechte fordern eine Ausrichtung am Belastungsgrund, widersprechen einem Belastungsübermaß und fügen spezifische Vorgaben einzelner Grundrechte hinzu, wie die Berücksichtigung familiärer Verhältnisse und die Verschonung des Existenzminimums. Unterstützt wird dies durch den systematisch sekundären, aber konkret aussagekräftigeren Gleichheitssatz.[87]

Das Leistungsfähigkeitsprinzip spielt als Vergleichsmaßstab eine wichtige Rolle in der Rechtsanwendung. Es differenziert zwischen einer vertikalen und einer horizontalen Ebene.[88]

Der allgemeine Gleichheitssatz (vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) verlangt in seiner bereichsspezifischen Ausprägung als Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit eine Gleichbelastung gleicher Leistungsfähigkeit und in Gestalt der vertikalen Steuergerechtigkeit eine Höherbelastung größerer Leistungsfähigkeit.[89] Die neuere Rechtsprechung verwendet den Begriff der „Steuergerechtigkeit“ vor allem für die horizontale Ebene, während in vertikaler Hinsicht nur noch gefordert wird, dass die Besteuerung im Vergleich von größeren und kleineren Einkommen „angemessen“ sein muss.[90]

Auf der horizontalen Ebene wird entschieden, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Verteilung der Steuerlast zu nehmen. Die vertikale Ebene fordert hingegen eine unterschiedliche Besteuerung unterschiedlicher Leistungsfähigkeiten.[91]

---

87 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz/Seiler, GG Art. 105 Rn. 69.

88 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 165 bis 178; ständige Rechtsprechung des BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, DStR 2020, 93 Rn. 99.

89 BVerfG, Beschluss v. 29.05.1990 - 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG, Beschluss v. 06.03.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); BVerfG, Urteil v. 16.03.2005 - 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (279).

90 BVerfG, Beschluss v. 04.12.2002 - 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46 f.); BVerfG, Beschluss v. 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG, Beschluss v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 (231); BVerfG, Beschluss v. 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278); BVerfG, Beschluss v. 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 (28); BVerfGE 145, 106 (142 f.); BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14, BVerfGE 152, 274 (313).

91 *Horstmann,* IStR 2022, S. 350.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Ausnahmen vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedürfen besonderer sachlicher Rechtfertigung. Diese liegt aber vor, wenn eine Besteuerung vorgezogen wird, weil ein späterer steuerlicher Zugriff nicht mehr möglich ist.[92] Wie etwa im Falle der Wegzugsbesteuerung. An dieser Stelle können daher verfassungsrechtliche Bedenken gehegt werden.[93] So ist es nicht ersichtlich, warum andere Wirtschaftsgüter, insbesondere solche, die nicht unter § 49 Abs. 1 EStG fallen – von der Wegzugsbesteuerung ausgenommen bleiben sollten. Dies widerspricht dem Prinzip, dass Wertzuwächse während der unbeschränkten Steuerpflicht gleichbehandelt werden sollten.[94]

Der Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat wird als Vorverlagerung der Besteuerung betrachtet. Jedoch ist nicht erkennbar, worin die erhöhte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen liegen soll, die eine solche Vorverlagerung rechtfertigen würde. Der bloße Wegzug ins Ausland stellt keine solche erhöhte Leistungsfähigkeit dar.[95]

Es bestehen zudem Ungleichbehandlungen zwischen Beteiligungen im Privatvermögen und solchen im Betriebsvermögen. *Mutatis mutandis* müsste eine vergleichbare steuerliche Behandlung erfolgen, da beide gleichermaßen Wertsteigerungen enthalten können. Diese selektive Erfassung führt zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

Weitere verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 6 AStG bestehen insbesondere aufgrund der Tatsache, dass der Tatbestand an den Wegzug des Steuerpflichtigen angeknüpft ist, welcher keine leistungsfähigkeitssteigernde Wirkung hat. So kommt es zu einer Besteuerung von unrealisierten Wertzuwächsen ohne einen Zufluss liquider Mittel, was das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt. Die tatbestandliche Anknüpfung erscheint zudem systematisch fragwürdig[96] und widerspricht dem verfassungsrechtlich geforderten Prinzip der Folgerichtigkeit und Systemkonformität der Besteuerung.[97]

92 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37.
93 So etwa *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 17.
94 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37.
95 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37.
96 *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, § 6, Rn. 62.
97 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 36; *Beinert*, ISR 2024, S. 362 ff.; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713; *Kirchhof*, FR 2021, 517; *Jachmann-Michel*, jM 2024, S. 354.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Im Gegensatz dazu geht *Schaumburg* nicht auf diese Bedenken ein; er betrachtet die Besteuerung nach § 6 AStG als gerechtfertigt, weil damit die inländischen stillen Reserven verfolgt werden.[98]

Eine Besteuerung ist allenfalls dann als gerechtfertigt anzusehen, wenn der Wegzug den Steueranspruch der Wegzugsgemeinde gefährdet und kein milderes Mittel zur Sicherstellung dieses Anspruchs zur Verfügung steht. Diese Fälle machen jedoch nur einen kleinen Teil der Sachverhalte aus, die § 6 AStG erfasst.[99]

2.1.4. Gleichheit der Besteuerung

Steuerrechtliche Regelungen werden vom Bundesverfassungsgericht insbesondere an der Maßgabe des allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gemessen. Gerade im Steuerrecht ist dieser Grundsatz besonders bedeutsam, weil er sicherstellen soll, dass die Verteilung steuerlicher Pflichten nach sachgerechten und fairen Kriterien erfolgt.[100] Das Gesetz fasst bestimmte Personen zu Gruppen zusammen, die aufgrund gemeinsamer Merkmale gleichbehandelt werden, während andere aufgrund ihrer Verschiedenheit ungleich behandelt werden. Der Gleichheitssatz fordert, dass gesetzliche Unterscheidungen den tatsächlichen Unterschieden unter den Menschen entsprechen, sodass „wesentlich Gleiches gleich“ und „wesentlich Ungleiches ungleich“ behandelt wird.[101]

Beim Wegzug ins Ausland erfolgt eine Besteuerung der nicht veräußerten Anteile, während bei Verbleib im Inland keine Besteuerung ohne Verkauf stattfindet. In Bezug auf die Wegzugsbesteuerung bedeutet dies, dass die finanzielle Leistungsfähigkeit und der Wohnsitz als entscheidende Kriterien herangezogen werden, um die Steuerlast entsprechend zu bemessen und die Gleichheit im Sinne der finanziellen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten.[102]

---

98 *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199 f.

99 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37.

100 BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rn. 100.

101 BVerfG, Beschluss v. 23.10.1951 - 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52) – Südweststaat*; P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG Art. 3 Abs. 1 Rn. 417.

102 Vgl. BVerfG, Beschluss v. 17.01.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70) – Steuersplitting; BVerfG, Beschluss v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118 ff.) – Kinderfreibeträge; zur Thematik des Wohnsitzes vertiefend: *Egelhof/Focks*, DStR 2025, S. 434 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die gesetzliche Regelung zeigt, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Kompetenz Unterscheidungen trifft, die einer gerechten und verhältnismäßigen Behandlung der Steuerpflichtigen entsprechen. Dabei wird das Gleichheitsprinzip nicht als absolute Gleichstellung verstanden, sondern als eine auf die spezifischen Bedingungen abgestimmte Gleichbehandlung.[103]

Nach § 6 AStG a.F. war ein Wegziehender innerhalb der Union *de facto* einem Anteilseigner, der im Inland verbleibt, gleichgestellt, da er durch die dauerhafte Stundung der Zahllast keine finanzielle Belastung fürchten musste.[104] Durch die Neuregelung, die nur die Möglichkeit einer Ratenzahlung bietet, kommt es hier zu einer Ungleichbehandlung, obwohl die Leistungsfähigkeit beider Personengruppen gleichbleibt.[105] Ein derartiger Eingriff bedarf wiederum einer stärkeren Rechtfertigung; das bedeutet, dass ein tatsächliches Risiko im Hinblick auf den Steuerausfall gegeben sein muss. Ob ein tatsächliches Risiko vorliegt, wird in Kapitel 5.2. noch näher erörtert.

2.1.5. Das Prinzip der Folgerichtigkeit

Das Prinzip der Folgerichtigkeit verlangt, dass gesetzliche Regelungen innerhalb eines bestimmten Rechtsbereichs konsistent und logisch zusammenhängend sind. Dies ist besonders in Rechtsgebieten von Bedeutung, die weniger durch objektive Sachgerechtigkeit, sondern stärker durch gesetzgeberische Entscheidungen geprägt sind, wie das Steuerrecht.[106]

In diesen Bereichen stellt das Folgerichtigkeitsprinzip sicher, dass, wenn der Gesetzgeber eine grundlegende Entscheidung trifft, diese konsequent und widerspruchsfrei umgesetzt wird. So zieht sich etwa das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit durch das gesamte Ertragsteuerrecht und verlangt, dass alle steuerlichen Regelungen mit diesem Grundsatz übereinstimmen müssen. Eine Abweichung würde das Prinzip der Folgerichtigkeit verletzen und die Kohärenz des Systems untergraben.[107]

---

103 Vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148) – Vermögensteuer; BVerfG, Beschluss v. 06.03.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (133 f.) – Rentenbesteuerung.

104 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 43; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 17.

105 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 43; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 17, 63.

106 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG Art. 3 Abs. 1 Rn. 417.

107 BVerfG, Beschluss v. 06.05.2004 - 2 BvL 16/02, BVerfGE 110, 353; BVerfG, Beschluss v. 15.07.2003 - 2 BvF 6/98, BVerfGE 108, 169; BVerfG, Beschluss v. 04.11.1987 - 1 BvR 1611/84,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Das System der Entstrickungsbesteuerung zeigt sich als kohärent, wie sich aus dem nachfolgenden Kapitel (Kapitel 2.2.) ergibt. Es ist jedoch zu überprüfen, inwieweit die Neuregelung des § 6 AStG mit dem Wegfall der Stundungsmöglichkeit noch mit diesem System übereinstimmt.

2.1.6. Das Äquivalenzprinzip

Die *ratio legis* der Norm des § 6 AStG ist es, stille Reserven beim Grenzübertritt aufzudecken und zu besteuern.[108] Mit der Versteuerung der stillen Reserven soll der Wert künftiger Einkünfte abgegolten werden.[109]

Das Besteuerungsrecht für die Besteuerung der stillen Reserven, die auf deutschem Hoheitsgebiet entstanden sind, rechtfertigt das sog. „Äquivalenzprinzip".[110]

Dieses Prinzip sieht in Steuern ein allgemeines Äquivalent für die Leistungen des Staates, wie etwa Nutzung der Infrastruktur oder Nutzung von Standortleistungen und rechtfertigt die Erhebung von Steuern dem Grunde nach.[111] Im internationalen Steuerrecht wird es als Prinzip internationaler Steuergerechtigkeit bzw. zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit verstanden.[112] Es dient der territorialen Zuordnung von Umsätzen und Vermögen und ermöglicht dem Staat den vorrangigen steuerlichen Zugriff, der die Erwirtschaftung der Steuerquelle dadurch ermöglicht hat, dass er die erforderliche Infrastruktur bereitgestellt hat.[113]

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG kann aufgrund des Äquivalenzprinzips gerechtfertigt werden, da sie die deutsche Steuerbasis schützt, Steuerumgehung verhindert und zur internationalen Steuergerechtigkeit beiträgt. Dieses Prinzip spricht gegen verfassungsmäßige Bedenken an der Wegzugsbesteuerung.

1 BvR 1669/84, BVerfGE 77, 263; BVerfG, Beschluss v. 24.07.1962 - 2 BvL 15/61, 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221.

108 *Haverkamp/Holtrichter*, DStRK 2024, S. 71 f.

109 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 9.

110 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 21.

111 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 44; *Hubmann*, PWP, 2020, S. 72 f..

112 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 45.

113 *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 45.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

2.1.7. Das Ansässigkeits- und das Quellenprinzip

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht folgt in Deutschland dem Wohnsitz- beziehungsweise Aufenthaltsprinzip und knüpft an einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland an. Dieses ist zugleich Element des internationalen Steuerrechts und definiert die steuerliche Behandlung von Individuen und Unternehmen basierend auf ihrem steuerrechtlichen Domizil oder ihrer steuerlichen Residenz. Staaten, die diesem Prinzip folgen, erheben Steuern von ihren steuerlich ansässigen Subjekten auf deren gesamtes weltweites Einkommen und Vermögen, gleichgültig in welchem Land diese Erträge erwirtschaftet wurden.[114] Diese Herangehensweise entspricht dem Universalitätsgrundsatz [115], welcher die Erfassung des globalen Einkommens zur Besteuerung vorsieht. Die konkrete Ausgestaltung des Ansässigkeitsprinzips unterscheidet sich zwischen den Nationen, jedoch werden Personen oder Gesellschaften typischerweise als steuerlich ansässig betrachtet, wenn sie ihren ständigen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort, Geschäftsleitungssitz oder einen anderen relevanten Anknüpfungspunkt in dem entsprechenden Staat haben. Die Bestimmungen für die steuerliche Ansässigkeit können sowohl in den innerstaatlichen Steuervorschriften als auch in Doppelbesteuerungsabkommen verankert sein, welche zwischen Staaten abgeschlossen werden.[116] Eine Doppelbesteuerung wird regelmäßig durch die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode vermieden.[117]

In Kapitel 2.1.1. wurde bereits ausgeführt, dass für natürliche Personen das Wohnsitzprinzip gilt; es verknüpft die steuerliche Berechtigung zur Besteuerung natürlicher Personen mit deren Wohnsitzstatus. Staaten, die dieses Prinzip umsetzen, unterwerfen ihre steuerlich ansässigen Bürger der Besteuerung ihres gesamten weltweiten Einkommens und Vermögens, ungeachtet des Entstehungsortes dieser Einkünfte oder Vermögenswerte (Welteinkommensprinzip).[118] Eine Person wird gewöhnlich als steuerlich ansässig eingestuft, wenn sie ihren ständigen Wohnsitz oder gewöhnlichen

114 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 6.
115 *Kippenberg*, in: FS Wassermeyer, 2015, S. 195.
116 *Kokott*, § 2 Rn. 165 ff.; Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist kein allgemeines Unionsrechtsprinzip, aber unionsrechtlich relevant für das Funktionieren des Binnenmarktes.
117 *Kippenberg*, in: FS Wassermeyer, 2015, S. 195.
118 *Nürnberg*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Welteinkommensprinzip Rn. 1 ff.; *Kippenberg*, IStR 2017, S. 952.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Aufenthaltsort in dem jeweiligen Staat unterhält. Die Maßstäbe für den steuerlichen Wohnsitz können sowohl in den nationalen Steuerbestimmungen als auch in Doppelbesteuerungsabkommen definiert sein.[119]

Das Quellenprinzip gilt in Deutschland hingegen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Es legt fest, dass Steuern auf Einkommen in demjenigen Staat zu entrichten sind, in welchem diese Einkünfte generiert wurden. Dies impliziert, dass Unternehmen und Privatpersonen Steuern auf ihre Einkünfte in dem Staat abführen, in dem sie ihre geschäftlichen Aktivitäten ausüben oder ihre Leistungen erbringen, unabhängig von ihrem Wohnsitzstaat oder der Registrierung des Unternehmens.[120]

2.2. Das System der Entstrickungsbesteuerung und seine Genese

2.2.1. Terminologie Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung

Zunächst müssen die Begriffe der Wegzugsbesteuerung und der Entstrickungsbesteuerung näher betrachtet werden. Häufig werden diese Begriffe in einem „Atemzug" genannt, was jedoch nicht vollständig korrekt ist.[121]

Die Wegzugsbesteuerung ist eine Form der Besteuerung, die zum Tragen kommt, wenn eine natürliche Person oder eine juristische Person ihren steuerlichen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO, gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) oder Sitz i.S.d. § 11 AO von einem Staat in einen anderen verlegt und damit die unbeschränkte Steuerpflicht in dem verlassenen Staat endet.[122] Im Falle von natürlichen Personen bezieht sich dies auf den Wechsel des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts, während es bei juristischen Personen in der Regel auf den Wechsel des Gesellschaftssitzes oder der effektiven Geschäftsleitung abzielt.[123] Sinn und Zweck der Wegzugsbesteuerung ist es, die Besteuerung von im Inland

119 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 244.
120 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 11, 97.
121 Beispielsweise (nicht abschließend): *von Brocke/Müller*, in: Kessler/Kröner/Köhler KonzernStR, § 1 Rn. 227; *Egelhof/Focks*, DStR 2025, S. 434 ff.; *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 153; wobei die Begriffe in den genannten Fundstellen vollkommen korrekt verwendet werden.
122 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 80; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 23; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.
123 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 80; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 21.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

erwirtschafteten stillen Reserven und Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen, wie beispielsweise Wertpapiere, Immobilien oder Beteiligungen sicherzustellen, die vor der Verlagerung des Wohnsitzes oder Sitzes im Inland entstanden sind.[124] In der Literatur hat sich in den letzten Jahren der Begriff „Wegzugsbesteuerung" für § 6 AStG entwickelt und festgesetzt. Dieser Begriff greift jedoch zu kurz, da die Vorschrift nicht nur Wegzugsfälle steuerlich erfasst, sondern auch bestimmte Entstrickungsvorgänge.[125]

In zahlreichen Ländern, Deutschland eingeschlossen, gibt es die Sorge, dass Steuerpflichtige ihren Wohnsitz oder Unternehmenssitz in andere Länder verlegen könnten, um die Besteuerung von stillen Reserven und Wertsteigerungen im Inland zu umgehen oder zu minimieren.[126] Um Steuervermeidungspraktiken dieser Art zu bekämpfen, haben unterschiedliche Staaten Regelungen zur Wegzugsbesteuerung eingeführt.[127]

Aktuell wird die Wegzugsbesteuerung als Ersatzrealisationstatbestand ausgestaltet.[128] Die Wegzugsbesteuerung kann in verschiedenen Formen auftreten und ist abhängig von den nationalen Gesetzen und Vorschriften der jeweiligen Länder unterschiedlich. Normalerweise bewirkt die Wegzugsbesteuerung, dass die stillen Reserven und Wertsteigerungen zum Zeitpunkt des Wegzugs besteuert werden, als wären sie tatsächlich realisiert worden. Die Besteuerung kann entweder sofort oder gestundet erfolgen; beim gestundeten Verfahren wird die Steuerzahlung aufgeschoben, bis die Vermögensgegenstände tatsächlich verkauft oder anderweitig realisiert werden.[129]

Die Grenzen der Wegzugsbesteuerung liegen im Unionsrecht und in bestehenden DBA, sofern ein anderer Staat auf die gleichen Einkünfte einen Besteuerungsanspruch erhebt.[130] Diese Thematiken werden im Folgenden noch näher betrachtet.[131]

---

124 *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 23, 31; 23; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.

125 *Grotherr*, NWB Nr. 3 v. 19.01.2024, S. 178

126 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Wegzugsbesteuerung Rn. 4.

127 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Wegzugsbesteuerung Rn. 1.

128 *Büttner*, IStR 2024, S. 955.

129 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Wegzugsbesteuerung Rn. 1; Häck, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 23.

130 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Wegzugsbesteuerung Rn. 9.

131 Zur Problematik der Begrenzung durch das Unionsrecht siehe Tz. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** dieser Arbeit.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Eine gesetzliche Erläuterung des Begriffs der „Entstrickungsbesteuerung“ existiert nicht.[132] Der Begriff der Entstrickung wurde im Zivilprozessrecht, genauer im Bereich der Zwangsvollstreckung, geprägt. In diesem Rechtsgebiet beschreibt die Entstrickung die Beendigung der sogenannten „Verstrickung“, d.h. der öffentlich-rechtlichen Beschlagnahme des Pfandgegenstandes durch Aufhebung der Pfändung oder Verwertung der Pfandsache.[133] § 136 StGB verwendet ebenfalls den Wortlaut „Verstrickungsbruch“ für den Bruch eines Pfandsiegels. Im Steuerrecht wird von der „Verstrickung“ eines Wirtschaftsgutes gesprochen, wenn dieses in die deutsche Steuerpflicht „hineinwächst“, also erstmals der deutschen Besteuerungshoheit unterliegt.[134] Die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland wird gesetzlich der Einlage gleichgestellt (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 7, 2. HS EStG).[135] Es erfolgt ein Ansatz mit dem gemeinen Wert (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG).[136]

Wächst im Umkehrschluss ein Wirtschaftsgut aus der Verstrickung heraus, kommt es also zur Beendigung eines bestehenden Besteuerungsrechts bzw. der Möglichkeit zur Besteuerung künftiger Einkünfte bzw. stiller Reserven, wird von der „Entstrickung“ gesprochen.[137] Die Besteuerung trifft dabei nur die in einem Wirtschaftsgut verborgenen stillen Reserven, also den Wertzuwachs, nicht das Wirtschaftsgut selbst.[138] Eine Entstrickung erfolgt grundsätzlich unter Ansatz des gemeinen Wertes - bei natürlichen Personen über § 4 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 2. HS EStG, bei Körperschaften über § 12 Abs. 1 KStG.[139] *Körner* ist der Ansicht, dass diese Aspekte in europäischen Sachverhalten jedoch europarechtskonform so auszulegen sind, dass keine Sofortbesteuerung stattfindet; es ist eine Buchwertfortführung bis zum tatsächlichen Realisationsakt zu gewähren - eine einfache Ratenzahlung nach § 4g EStG reicht nicht aus.[140] Der allgemeine Entstrickungstatbestand bleibt bei Transfers innerhalb der EU

132 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 11.
133 *Kessler/Huck*, StuW 2002, S. 197.
134 *Körner*, IStR 2009, S. 742 ff.
135 BFH, Urteil v. 20.07.2005, X R 22/02, BStBl II 2006, 457, DStR 2005, 1723; *Körner*, IStR 2009, S. 741.
136 *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 54; *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 26.
137 *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 58; *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 11; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.347.
138 *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 197.
139 *Körner*, IStR 2009, S. 741 f.
140 *Körner*, IStR 2009, S. 743–745.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

faktisch unberührt; die Nachversteuerung der stillen Reserven, die bis zum Transfer entstanden sind, erfolgt erst bei ihrer Realisation.[141]

Im weiteren Sinne ist die Entstrickung ein Vorgang, nach dem ein öffentlich-rechtliches Gewaltenverhältnis unabhängig von einem Auslandsbezug beendet wird.[142] Hierin liegt auch der maßgebliche Unterschied zwischen dem Begriff der Entstrickungsbesteuerung und der Wegzugsbesteuerung. Die Entstrickungsbesteuerung umfasst mehrere Tatbestände, nicht nur den des § 6 AStG.[143] *Oppel* und *Solowjeff* treffen hier noch eine andere Differenzierung, demnach ist der Begriff der „Wegzugsbesteuerung" praktisch nicht ganz ausreichend, da die Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns nicht nur durch einen echten Wegzug, sondern auch durch andere Tatbestände, wie den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ausgelöst werden kann (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG). Unter den gleichen Voraussetzungen greift für alle Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen die Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.[144] Ein weiterer begrifflicher Unterschied liegt daher in der Belegenheit des steuerverstrickten Wirtschaftsgutes, sofern es im Betriebsvermögen liegt, handelt es sich um Entstrickungsbesteuerung[145], die Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, an die § 6 Abs. 1 AStG anknüpft, befindet sich jedoch im Privatvermögen.

Die Entstrickungsbesteuerung resultiert aus dem Territorialitätsprinzip und dem Äquivalenzprinzip im internationalen Steuerrecht. Wertzuwächse, die im Inland entstanden sind, sollen auch dort besteuert werden.[146]

2.2.2. Tatbestände der Entstrickungsbesteuerung

Die wesentlichen Entstrickungstatbestände umfassen folgende Regelungen:

---

141 *Körner*, IStR 2009, S. 745, 750.

142 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 11. Ähnlich *Goßmann*, er beschreibt die Entstrickung als die Aufgabe des deutschen Besteuerungsrechts an einem Wirtschaftsgut, insbesondere bei grenzüberschreitenden Vorgängen (*Goßmann*, 2021, S. 41).

143 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 23 bezeichnet die Wegzugsteuer als „Untergruppe" der Entstrickungsbesteuerung.

144 *Oppel/Solowjeff*, Ubg 2024, S. 188.

145 § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt im Gegensatz zu § 6 AStG für alle Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen, unabhängig von der Beteiligungsquote (*Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 243; *Oppel/Wittling*, RFamU 2022, S. 448).

146 *Goßmann*, 2021, S. 5, 42; *Schaumburg*, 2017, S. 528.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Für Einzelunternehmer und Personengesellschaften enthält § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die zentrale einkommensteuerliche Entstrickungsregelung. Erfasst werden Fälle, in denen das deutsche Besteuerungsrecht an künftigen Gewinnen aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Steuerlich wird dieser Vorgang wie eine Entnahme behandelt (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).[147]
Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG konkretisiert diesen Grundtatbestand für die Überführung von Betriebsstättenvermögen. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegt danach insbesondere vor, wenn ein Wirtschaftsgut, das bisher einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet war, künftig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG).[148]

Für Körperschaften findet sich das körperschaftsteuerliche Pendant zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG. Diese Norm fingiert eine Veräußerung oder Überlassung zum gemeinen Wert, wenn bei einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Entsprechend der einkommensteuerlichen Regelung stellt § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG klar, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird.[149]

Die Entstrickung von betrieblichen (Teil-)Einheiten ist in § 16 Abs. 3a EStG gesetzlich geregelt. Nach dieser Vorschrift steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Betriebsaufgabe gleich. Über einen Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt auch hier die Klarstellung, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts insbesondere dann vorliegt, wenn bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnende

147 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 21.
148 *Heurung/Engel*, EWS 2011, S. 229; *Mundfortz*, in: Frotscher/Drüen, KStG, § 12, Rn. 23 f.
149 *Heurung/Engel*, EWS 2011 S. 229.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wirtschaftsgüter nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Gemäß § 36 Abs. 5 EStG kann die Steuer auf den „Aufgabegewinn“ des § 16 Abs. 3a EStG in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem EU/EWR-Staat zuzuordnen sind und die Amtshilfe durch den Betriebsstätten-Staat gewährleistet ist. Wird nach der Entstrickung der (Teil-)Betrieb aufgegeben, veräußert oder in einen Drittstaat verlegt, ist die noch offene Steuer innerhalb eines Monats zu entrichten.[150]

Die Entstrickung wird gesetzlich der Entnahme gleichgestellt (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) und mit dem gemeinen Wert bewertet (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. HS EStG).[151]
Das Ziel des Gesetzgebers bei der Entstrickungsbesteuerung ist es, das Besteuerungssubstrat im Inland sicherzustellen und die im Inland entstandenen stillen Reserven – vor einer tatsächlichen Realisation zu erfassen.[152] Dies geschieht bei einem Wegzug über § 6 AStG.
Bereits der Reichsfinanzhof bezeichnete den Vorgang als „Ausscheiden aus der deutschen Besteuerung“[153], im Jahr 1969 prägte der BFH erstmals den Begriff „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ als Bezeichnung für die Realisierung stiller Reserven beim Ausschluss eines Besteuerungsanspruchs.[154]
Im Ergebnis ist die Wegzugsbesteuerung ein Sondertatbestand der Entstrickungsbesteuerung. Diese Erkenntnis wird später zur systematischen Einordnung einer möglichen Neuregelung von Bedeutung sein.

Die Norm des § 6 AStG hat eine Entsprechung in § 19 Abs. 3 InvStG, dieser ist bewusst an § 6 AStG angelehnt, aber dennoch eigenständig. Dieses Äquivalent musste an die Besonderheiten des InvStG angepasst werden und geht in Teilen über § 6 AStG hinaus.[155]

150 *Heurung/Engel*, EWS 2011 S. 229.
151 *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 58.
152 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 26; *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Brähler/Bensmann*, DStZ 2011, S. 702 f.; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.
153 RFH, Urteil v. 21.10.1936 - IV A 473/35, RStBl. 1937, S. 424.
154 BFH, Urteil v. 16.07.1969 - I 266/65, BStBl. II 1970, S. 176.
155 BT-Drs. 20/13419, 243; *Auer*, IStR 2025, S. 693 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Am Rande sei noch erwähnt, dass die Einordnung des § 6 AStG in das Außensteuergesetz zuweilen als „verfehlt" kritisiert wird. Vielmehr müsste, sie in § 17 EStG eingegliedert sein, so *Häck*.[156] Außerdem unterscheidet sich § 6 AStG gesetzestechnisch von anderen Entstrickungsvorschriften, die normalerweise über eine Generalklausel funktionieren; eine solche war zwar im Gesetzgebungsverfahren zum SEStEG ursprünglich vorgesehen, wurde aber verworfen und ist auch in der Neufassung durch das ATADUmsG nicht enthalten. Alles in allem ist § 6 AStG, trotz einiger Annäherungen, systematisch eine Sonderkonstruktion innerhalb der Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung.[157]

2.2.3. Genese der Wegzugsbesteuerung und des § 6 AStG

Die Entstehungsgeschichte des § 6 AStG und die Entwicklung der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung im Laufe der Zeit sind in der Fachliteratur gut dokumentiert.[158]

Die Wegzugsbesteuerung hat ihren Ursprung in der Notwendigkeit, die Besteuerung stiller Reserven sicherzustellen, die bei der Verlagerung von Vermögenswerten, dem Wohnsitzwechsel oder der Verlegung des Geschäftsleitungsortes eines Steuerpflichtigen über die Grenzen eines Staates entstehen. Ohne eine solche Regelung könnten Steuerpflichtige ihre steuerliche Belastung reduzieren, indem sie in Länder mit niedrigeren Steuersätzen oder günstigeren Besteuerungsregelungen abwandern.[159]
Die Wegzugsbesteuerung ist daher ein Instrument, dessen Ziel es ist, den Steuerstaat vor Einnahmeverlusten zu schützen und Steuergerechtigkeit zu gewährleisten, indem es verhindert, dass Steuerpflichtige ihre steuerliche Belastung durch Verlagerung von Vermögenswerten oder den Wechsel des Wohnsitzes oder Geschäftsleitungsortes reduzieren können.[160]

---

156 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 34.
157 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 34.
158 *Schönefeld,* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6, Rn. 1 ff.; *Glumińska-Pawlic/Szarpak,* 2018, S. 1 ff.; *Haase*, AStG, § 6, Rn. 1 ff.; *Häck/Oertel,* ISR 8/2021, S. 287 ff.; *Hagemann/Link*, IWB 2021, S. 471 ff.; *Haug*, Ubg 2020, S. 84 ff.; *Höreth/Stelzer/Kummer*, DStZ 2021, S. 393 ff.; *Jesic/Leucht,* DStR 2021, S. 1913 ff.; *Keller*, 2006, S. 1 ff.; Kraft, AStG, § 6, Rn. 1 ff.; *Müller*, 2012, S. 35 ff.; *Pohl* in: Brandis/Heuermann, AStG vor § 1 Rn. 1; *Reuven/Haiyan*, ELR 2017, Rn. 1 ff.; *Richter*, FR 2007, S. 674 ff.; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, S. 1481 ff.; *Schanz/Feller,* 2014, S. 1 ff.; *Schaumburg/Häck* in: Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, S. 1 ff.; *Schaumburg* in: FS Herzig, 2010, S. 711 ff.; *Schnitger*, IFSt 2013, S. 1 ff.
159 Vgl. BT-Drs. 6/2883, S. 16 f.; *Benecke* , in: BeckOK AStG, AStG § 6 Rn. 1.
160 *Benecke* , in: BeckOK AStG, AStG § 6 Rn. 1; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 1.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Wegzugsbesteuerung ist ein weit verbreitetes Modell. Einige der frühesten Beispiele für Wegzugsbesteuerung finden sich in den Vereinigten Staaten, wo bereits im 19. Jahrhundert Regelungen zur Besteuerung von Auswanderern eingeführt wurden.[161]

Die gegenwärtige Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG steht in einer historischen Kontinuität zu früheren Vorschriften zur Bekämpfung von Kapital- und Steuerflucht. Als Vorläufer fungierten das von 1918 bis 1925 gültige „Gesetz gegen die Steuerflucht“[162] sowie die mit der „Vierten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens“ vom 8. Dezember 1931 eingeführte Reichsfluchtsteuer.[163] Während der Zeit des Nationalsozialismus transformierte sich die Reichsfluchtsteuer von einem Instrument zur Abschreckung wohlhabender Reichsangehöriger vor der Emigration ins Ausland zu einem Mechanismus der „Teilenteignung“, insbesondere von jüdischen Auswanderern, die aufgrund des Verfolgungsdrucks zur Flucht gezwungen waren.[164]

Bis zur Einführung des „Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen“[165] im Jahr 1972, wurde den Bestrebungen zur Steuerpflicht ausschließlich auf dem Verwaltungsweg begegnet.[166] Die Norm des § 6 AStG wurde im Jahr 1972 mit der Einführung des Außensteuergesetzes erlassen und war die Reaktion des Gesetzgebers auf prominente Fälle der Wohnsitzverlagerung ins Ausland.[167] Seit dem 1973 eingeführten AStG erfasst § 6 AStG bei einem Wegzug in ein Niedrigsteuerland nicht mehr das gesamte Vermögen, sondern nur die stillen Reserven in „wesentlichen“ Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG.[168]

Seither wurde das sog. „Außensteuergesetz“ nur punktuell geändert; die anlassbezogene Überarbeitungspraxis des Gesetzgebers führte bisher demnach zwangsläufig zu

---

161 *Haase*, in: Haase, AStG DBA, Einleitung Rn. 1 f.

162 RGBl. 1918 I S. 951.

163 RGBl. 1931 I S. 699–745; *Benecke* , in: BeckOK AStG, AStG § 6 Rn. 1; *Schmidt*, in: Schmidt, AStG, § 6 Rn. 1.

164 *Friedenberger / Gössel / Schönknecht*, Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, 2002, S. 12; *Schmidt*, in: Schmidt, AStG, § 6 Rn. 1.

165 „Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen“ v. 08.09.1972, BGBl I 72, S. 1713; *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG vor § 1, Rn. 1.

166 *Haase*, in: Haase, AStG DBA, Einleitung Rn. 2; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 240.

167 *Gropp*, in: Lademar, § 6 AStG, Rn. 7; *Kraft*, in Kraft, § 6 AStG, Rn. 1 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 26.01.1977 - VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283.

168 *Schmidt*, in: Schmidt, AStG, § 6 Rn. 2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Systembrüchen.[169] Diese ungleichartigen Einzelmaßnahmen werden in der Literatur zuweilen als Signal der Resignation des Gesetzgebers gedeutet.[170]
Die Einführung der Wegzugsbesteuerung in verschiedenen Ländern war oftmals mit rechtlichen und praktischen Herausforderungen verbunden. Insbesondere mussten die Regelungen mit den Grundfreiheiten des europäischen Rechts, wie der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr, in Einklang gebracht werden. Die Europäische Kommission und der EuGH haben in verschiedenen Entscheidungen und Urteilen die Anforderungen an eine europarechtskonforme Ausgestaltung konkretisiert.
Die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG wurde bereits durch das Jahressteuergesetz 2007 an zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.[171]

Das Steueränderungsgesetz (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 führte zu einer Neufassung des § 6 AStG, die aufgrund der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere der Entscheidungen *Lasteyrie du Saillant*[172] und Rechtssache „N“[173], sowie der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen Deutschland bezüglich des § 6 AStG a.F. erforderlich wurde.[174] Das BMF erkannte im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens, dass die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG gegen europäisches Recht verstoßen, insbesondere gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.[175] Als Übergangslösung ordnete das BMF eine zinslose Stundung der nach § 6 Abs. 1 AStG festgesetzten Steuer an, sofern der Steuerpflichtige weiterhin in einem EU/EWR-Staat einer der deutschen Steuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt und bestimmte Mitteilungspflichten erfüllt.[176]
Der Gesetzgeber der Neufassung wollte eine Rechtskonformität mit dem Unionsrecht herstellen, indem er bei Wohnsitzwechsel innerhalb der EU am Prinzip der Schlussbesteuerung festhielt, jedoch durch zinslose Steuerstundung bis zu einer

169 *Haase*, in: Haase, AStG DBA, Einleitung Rn. 3.
170 *Haase*, in: Haase, AStG DBA, Einleitung Rn. 4, 9.
171 Vertragsverletzungsverfahren (Nr. 1999/4371); JStG 2007, BGBl. I 2006 S. 2878.
172 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
173 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.
174 Vgl. hierzu BMF, Schreiben v. 08.06.2005 - IV B 5 -S 1348 - 35/05 BStBl 2005 I 714; *Arlt*, IStR 2008, S. 216; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 8 f.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 6 AStG, Rn. 7.
175 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 163 f.
176 BMF, Schreiben v. 08.06.2005 - IV B 5 -S 1348 - 35/05 BStBl 2005 I 714; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

tatsächlichen Veräußerung deren Folgen milderte.[177] Durch das SEStEG wurden für den Fall des Wegzugs im EU/EWR-Raum mildernde Vorschriften, insbesondere § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 AStG a.F., in den Grundtatbestand des Besteuerungszugriffs nach § 6 Abs. 1 AStG eingefügt. Dabei blieb es bei der Festsetzung der Steuer beim Wegzug; die Steuer wurde jedoch für EU/EWR-Staatsangehörige und bei Wegzug in einen dieser Staaten grundsätzlich zeitlich unbegrenzt zinslos gestundet.[178] Jedoch wurde bereits damals der Anwendungsbereich der Norm erweitert. Arlt übt die Kritik, dass diese Erweiterung dem ursprünglichen Ziel der Wegzugsbesteuerung widerspricht, Vermögenszuwächse zu erfassen, die aus einer nachhaltigen Eingliederung in die deutsche Volkswirtschaft resultieren, obwohl sie in Deutschland angefallen sind.[179]

Durch das JStG 2009 vom 19. Dezember 2008[180] wurde § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG a.F. redaktionell geändert. Fortan bezog sich die Regelung auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 in seiner jeweils gültigen Fassung.[181] § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG a.F. wurde durch das ZollkodexAnpG vom 22. Dezember 2014[182] eingefügt.[183] Das Brexit-StBG[184] vom 25. März 2019[185] erweiterte § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG um einen Satzteil und führte zudem für den Fall des „Brexits", d.h. des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union einschränkende Regelungen[186] die dessen Rechtsfolgen abmildern sollen.[187]

Ursprung für die Änderungen des § 6 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz war das sogenannte „BEPS"-Maßnahmenpaket der OECD.[188] Das Maßnahmenpaket sollte das Vertrauen der Bürger in die Gerechtigkeit des Steuersystems zurückgewinnen und gleiche Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen schaffen. Zudem sollen effiziente Instrumente bereitgestellt werden, um die Wirksamkeit einer souveränen Steuerpolitik zu

177 Vgl. BT-Drs 16/2710 dort zu Art. 7 Nr. 1.
178 BFH, Urteil v. 23.09.2008, I B 92/08, BStBl II 09, 524, Rn. 11; *Pohl* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6, Rn. 4.
179 *Arlt*, IStR 2008, S. 222; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6, Rn. 35.
180 BGBl I 2008, S. 2794.
181 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 6, Rn. 6.
182 BGBl I 2014, S. 2417.
183 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 6.
184 Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) v. 25.03.2019, BGBl. 2019 S. 357.
185 BGBl I 2019, S. 357.
186 In § 6 Abs. 8 AStG.
187 *Pohl* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 6.
188 *OECD:* BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussbericht 2015, S. 4 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

gewährleisten. Ein weiteres Ziel ist die Verhinderung unkoordinierter Einzelmaßnahmen der Mitgliedstaaten.[189]

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021[190] wurde die Vermögenszuwachsbesteuerung neu konzipiert. Hierdurch sollten die Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit, die fiskalischen Interessen sowie auch Fragen der Administrierbarkeit angemessen ausbalanciert werden.[191] Zu den wesentlichen Änderungen zählen: Die Verkürzung der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre und die gleichzeitige Beschränkung des Betrachtungszeitraums auf die letzten zwölf Jahre, die Anhebung der allgemeinen Fristen für eine Stundung und die Rückkehroption jeweils um zwei Jahre auf insgesamt sieben und zwölf Jahre, sowie die Versagung der Stundungsmöglichkeit, die durch eine siebenjährige Ratenzahlung ersetzt wurde.[192] Die Gesetzesbegründung spricht dabei von der sog. „One-Fits-All-Lösung".[193]

Am 10. Dezember 2019 legte das BMF den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vor, der ohne zwingende Vorgaben der ATAD-Richtlinie[194] auch eine vollständige Neufassung des § 6 AStG vorsah.[195] Die Ausschüsse des Bundesrats haben in ihren Empfehlungen zum JStG 2020 klar gefordert, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2021 eine „europarechtskonforme Gesetzeslage" geschaffen werden muss, um Schritte der Europäischen Kommission zu verhindern. In der Folge sprachen sich die Ausschüsse für eine 1:1-Umsetzung der ATAD[196] aus und empfahlen, umstrittene Änderungen an § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung) vorerst zu verschieben.[197] Eine 1:1-Umsetzung bedeutet, die strittigen Fragen zu § 6 AStG vorerst zurückzustellen, da diese nicht unmittelbar durch die ATAD[198] vorgegeben sind.[199]

189 *OECD,* BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussbericht 2015, S. 4.
190 BGBl I 2021, S. 2035.
191 Vgl. BT-Drs. 19/28652, S. 47; *Böhmer/Schewe/Schlücke,* FR 2021, S. 765.
192 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 282 ff.
193 BT-Drs. 19/28652, S. 47; *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6, Rn. 7.
194 Richtlinie (EU) 2016/1164.
195 Fassung des Referentenentwurfs v. 24.03.2020.
196 Richtlinie (EU) 2016/1164.
197 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286 mit Verweis auf *Bundesrat*, Empfehlungen der Ausschüsse v. 28.09.2020 – Ziff. 19; BR-Drucks. 503/1/20, S. 63.
198 Richtlinie (EU) 2016/1164.
199 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286 mit Verweis auf *Bundesrat*, Empfehlungen der Ausschüsse v. 28.09.2020 – Ziff. 19; BR-Drucks. 503/1/20, S. 63.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Diese Empfehlung fand jedoch keinen Eingang in die Stellungnahme zum JStG 2020.[200] Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages vom 19. Mai 2021 sah keine Änderungen an der Entwurfsfassung des § 6 AStG vor.[201] Am 21. Mai 2021 nahm der Bundestag das ATAD-Umsetzungsgesetz an, und der Bundesrat stimmte am 25. Juni 2021 zu.[202] Das Gesetz wurde am 30. Juni 2021 verkündet und trat am Folgetag in Kraft.[203]

Interessant ist an dieser Stelle, dass die Bedenken des Bundesrates hinsichtlich einer nicht europarechtskonformen Umsetzung der Richtlinie nicht beachtet wurden. Auch *Häck* und *Oertel* sehen keinen kausalen Zusammenhang zwischen der Richtlinie und der Neufassung des § 6 AStG.[204] Vielmehr war es das Ansinnen des BMF, ohnehin eine Neugestaltung des § 6 AStG vorzunehmen.[205] *Kraft* führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Begründung der Novellierung von „neben" zu „wegen" der ATAD-Richtlinie wechselte, was fälschlicherweise suggerierte, dass die Reform unionsrechtlich zwingend gewesen sei.[206] Er sieht das wesentliche Motiv für die Verschärfung in der Absicht die „Ewigkeitsstundung" abzuschaffen.[207] *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan* erkannten in ihrem Aufsatz aus dem Jahr 2016 keinen Anpassungsbedarf in § 6 AStG aufgrund der ATAD-Richtlinie, was die These von *Kraft* stützt.[208]

Teleologisch wurde § 6 AStG eingeführt, um „ungebührliche Steuervorteile" zu vermeiden und gegen Gestaltungsmigrationen vorzugehen; die Reform von 2021 wurde politisch mit den Überlegungen der ATAD (Steuervermeidung, Zuweisung von Besteuerungsrechten) begründet, obwohl diese jedoch nicht auf natürliche Personen anwendbar ist.[209]

---

200 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286 mit Verweis auf *Bundesrat*, Stellungnahme v. 09.10.2020, BR-Drucks. 503/20.

201 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286 mit Verweis auf *Bundestag*, Finanzausschuss, Beschlussempfehlung und Bericht v. 19.05.2021, BT-Drucks. 19/29848.

202 BR-Drucks. 468/21.

203 BGBl. I 2021, 2056; § 21 Abs. 1 AStG; BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 71.

204 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286.

205 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286 mit Verweis auf Bundesregierung, Antwort v. 07.06.2021, BT-Drucks. 19/303326, 5 auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion.

206 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 4.

207 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 6.

208 Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan, NWB 41/2016, S. 3091.

209 Hierzu später in Kapitel 5.1.2.; BT-Drs. VI/2883, Vorblatt; BT-Drs. 19/28652, S. 25; Erwägungsgrund 1 und Erwägungsgrund 2 zur ATAD-Richtlinie.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Mit dem MinStRLUmsG vom 21. Dezember 2023 wurden die Mitteilungen nach § 6 Abs. 5 AStG (insbesondere bei Stundungen und Ratenzahlungen im Rahmen der Wegzugsbesteuerung) auf eine elektronische Übermittlung nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz umgestellt; die Unterschrift muss nicht mehr eigenhändig erfolgen.[210] Das Finanzamt kann aus Gründen der Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen, etwa wenn es nicht zumutbar ist, dass der Mitteilungspflichtige die technischen Voraussetzungen schaffen muss.[211] Ein gestufter Anwendungsbeginn ist vorgesehen, weil die Umsetzung von der Fertigstellung komplexer Programme zur Datenverarbeitung und dem Aufbau der technischen Infrastruktur abhängt; die Neuregelung gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025.[212]

Tatbestände und Rechtsfolgen des § 6 AStG

Die Wegzugsbesteuerung ist Teil eines umfassenden Systems der Entstrickungsbesteuerung, das unterschiedliche Fallkonstellationen des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern oder Personen aus der deutschen Besteuerung umfasst.[213] Es ist für die rechtliche Bewertung von großer Bedeutung, dass § 6 AStG als *lex specialis derogat legi generali* gegenüber den allgemeinen Entstrickungstatbeständen (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG; § 12 Abs. 1 KStG) wirkt, weil sowohl die Legitimation als auch die verfassungsrechtlichen Grenzen der einzelnen Regelungen aus der Kohärenz des Gesamtsystems hervorgehen.

Ein gutes Beispiel dafür, wie sehr der nationale Gesetzgeber durch grenzüberschreitende Besteuerungstatbestände unter Anpassungsdruck steht, ist die Genese des § 6 AStG. Ursprünglich als nationale Missbrauchsabwehrvorschrift konzipiert[214], erfuhr die Norm im Laufe der Jahrzehnte zahlreiche Anpassungen, um den Veränderungen der europarechtlichen Vorgaben gerecht zu werden. Auf der einen Seite steht das fiskalische

210 MinStRLUmsG v. 21.12.2023, BGBl. I 2023 Nr. 397; BT-Drs. 20/8668, 238 f.
211 BT-Drs. 20/8668, S. 238.
212 Vgl. § 21 Abs. 7 S. 1 AStG n.F.; BT-Drs. 20/8668, 239; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG, § 6 Rn. 12.
213 *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 1.
214 *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Brähler*/*Bensmann*, DStZ 2011, S. 702 f.; *Hörnicke*/*Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807; a.A. keine Missbrauchsvorschrift: *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 32.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Interesse des Staates, das Besteuerungssubstrat zu sichern[215], während auf der anderen Seite die Grundfreiheiten stehen, die durch das Unionsrecht gewährleistet werden.
Ein besonders deutliches Beispiel dafür ist die Neufassung des § 6 AStG im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes 2021. Die Entscheidung, von der zinslosen Stundung Abstand zu nehmen und nur noch eine Ratenzahlung anzubieten, ist ein schwerwiegender Einschnitt, insbesondere in die Liquidität des Wegziehenden; damit stellt sich die Frage, ob dieses neue Modell verfassungs- und europarechtlich Bestand hat.

2.2.4. Tatbestandsmerkmale

Im nächsten Kapitel wird die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG behandelt; sie ist eine wichtige Regelung, um zu verhindern, dass stille Reserven bei Kapitalgesellschaftsanteilen durch einen Wegzug entstrickt werden.
Die Gliederung der Darstellung umfasst drei Hauptabschnitte: Zuerst erfolgt eine systematische Erklärung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Wegzugsbesteuerung, wobei besonders die Voraussetzungen für die betroffenen Personen, die relevanten Beteiligungen und die auslösenden Sachverhalte betrachtet werden. Danach werden die steuerlichen Rechtsfolgen und die unterschiedlichen Möglichkeiten zur Steuerzahlung behandelt. Zum Schluss wird die Verschärfung der Regeln durch das ATAD-Umsetzungsgesetz und der Zeitraum, in dem sie gelten, dargestellt.
Es ist zu beachten, dass andere Veräußerungstatbestände, wie etwa § 17 EStG, oder Tatbestände nach dem UmwStG Vorrang vor § 6 AStG haben.[216]

2.2.4.1. Natürliche Person als betroffene Person

Die Anwendung des § 6 AStG setzt voraus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen i.S.d. § 1 BGB durch Wegzug endet.[217] Unbeschränkt

215 Dies ist das Ziel der Wegzugsbesteuerung: BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 26; BT-Drs. 20/13419, 243 f.; BR-Drs. 369/24 (B), 72 f.; *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Brähler*/*Bensmann*, DStZ 2011, S. 702 f.; *Hörnicke*/*Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.
216 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 73, 84.
217 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 230; 232.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

steuerpflichtig ist, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.[218] Die Staatsangehörigkeit ist für die Anwendung des § 6 AStG nicht von Bedeutung.[219] Bei juristischen Personen kann der Entstrickungstatbestand des § 12 Abs. 3 KStG zum Tragen kommen.[220]

Die Wegzugsbesteuerung setzt voraus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerpflichtigen endet oder das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der betroffenen Anteilsgewinne ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 AStG).[221]

2.2.4.2. Relevante Beteiligung gemäß § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft

Die Regelung des § 6 AStG betrifft nur das Innehaben von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Eine ausländische Gesellschaft gilt als Kapitalgesellschaft, wenn sie einer deutschen Kapitalgesellschaft entspricht, sodass ein Typenvergleich durchzuführen ist. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft muss gemäß § 17 Abs. 1 EStG mindestens 1 Prozent des Gesellschaftskapitals betragen.[222] Ein kurzzeitiges Erreichen dieser Beteiligungshöhe reicht aus, um den Tatbestand des § 6 AStG zu verwirklichen.[223] Der § 6 AStG ist auf Anteile anwendbar, die nicht zum Betriebsvermögen gehören und keine einbringungsgeborenen Anteile gemäß § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 sind.[224] Innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug

---

218 Vgl. § 1 Abs. 1 EStG; BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72; 74; näher dazu *Egelhof/Focks*, DStR 2025, S. 435 f. Wer eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf hindeuten, dass er sie beibehalten und nutzen wird, begründet seinen Wohnsitz (*Kunz/Rein*, IStR 2025, S. 802). Es erfordert daher sowohl ein objektives Tatbestandsmerkmal (das Innehaben einer jederzeit verfügbaren Bleibe) als auch ein subjektives (die Absicht, beizubehalten und zu nutzen) (*Kunz/Rein*, IStR 2025, S. 807 f.). Die Bewertung erfolgt immer durch die Gesamtsicht aller konkreten Umstände des Einzelfalls (*Kunz/Rein*, IStR 2025, S. 802). An dieser Stelle entsteht in der Praxis meist Rechtsunsicherheit, weil es eine komplexe Bewertung oft widersprüchlicher Indizien erfordert, um zu entscheiden, ob jemand seinen Wohnsitz endgültig aufgegeben oder nur den Lebensmittelpunkt verlagert hat. Die Einzelfallbetrachtung, die hier gefordert wird, erschwert es jedoch oft, einen „großen" oder „kleinen" Wegzug klar zu definieren, was Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zur Folge haben kann (*Kunz/Rein*, IStR 2025, 801, S. 809). Weitere Ausführungen auch in *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 37.

219 *Kramer,* in: *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 6 AStG, Rn. 10.

220 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 233.

221 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 278; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 231; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 3.

222 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72; 75 f.; *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 26.

223 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 75.

224 *Häck*, IStR 2023, S. 276.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

muss der Wegzügler an der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein. Zudem müssen die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sein.[225] Darüber hinaus ist das Optionsmodell, welches durch das KöMoG[226] in § 1a KStG eingeführt wurde, zu berücksichtigen.[227] Daher können unter bestimmten Umständen auch Anteile an Personengesellschaften die Bedingungen des § 17 EStG erfüllen und somit der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 AStG unterliegen.[228]

Seit dem 1. Januar 2025 fallen auch Investmentanteile i. S. d. InvStG, sowie ausländische Fonds, unabhängig vom Depotstandort unter die Norm, sofern sie bei natürlichen Personen dem Privatvermögen zuzuordnen sind.[229] Die Wegzugsbesteuerung bei Publikumsfonds gilt nur in „gewichtigen" Fällen; entweder hat der Anleger in den letzten fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mindestens 1 % der ausgegebenen Anteile gehalten oder die Anschaffungskosten der im Wegzugszeitpunkt gehaltenen Fondsanteile belaufen sich auf mindestens 500.000 EUR.[230] Des Weiteren müssen die (selbst wenn sie fiktiv sind) Veräußerungsgewinne insgesamt positiven Summen sein.[231] Die fondsspezifische Natur der 1-%-Schwelle macht ihre Bestimmung kompliziert, insbesondere weil sie aufgrund von laufenden Anteilsausgaben und -rücknahmen administrativ aufwändig sein kann.[232] Die Grenze i.H.v. 500.000 EUR ist fondsbezogen und greift alternativ zur Beteiligungsschwelle. Eine Zusammenrechnung über verschiedene Fonds erfolgt nicht, jedoch können unterschiedliche Anteilsklassen desselben Fonds zusammengezählt werden[233]. Spezial-Investmentfonds haben solche Relevanzgrenzen nicht. Es wird typisierend von einem kleinen Anlegerkreis (maximal 100 Anleger) und einem zumindest faktischen Einfluss des Investors ausgegangen.[234]

225 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 72, 75 f.; *Kramer,* in: *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 6 AStG, Rn. 11.
226 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.06.2021, BGBl. I 2021 S. 2050.
227 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 76; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 289.
228 *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, S. 766.
229 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 308 f.
230 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 310 f.
231 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 310 f.
232 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 310.
233 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 311; *Frey/Schober*, DStR 2024, S. 2737.
234 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 313.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

2.2.4.3. Unbeschränkte Steuerpflicht für einen bestimmten Zeitraum

Nach der Definition in § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG n.F. werden von der Wegzugsbesteuerung alle natürlichen Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor Verwirklichung eines Wegzugsteuertatbestands nunmehr mindestens sieben Jahre statt wie bisher zehn Jahre[235]) unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 EStG waren, erfasst.[236] Hierin ist zugleich eine Erleichterung (begrenztes Beobachtungsfenster) und Verschärfung (Absenkung von zehn auf sieben Jahre) zu sehen gegenüber der Altfassung.[237] Gleichzeitig unterscheidet sich die Systematik der neuen Schwelle grundlegend von der früheren „lebenszeitlichen 10-Jahres-Schwelle".[238]

Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht eines Rechtsvorgängers sind gemäß § 6 Abs. 2 AStG hinzuzurechnen.[239] Eine (erweitert) beschränkte Steuerpflicht reicht nicht aus.[240]

2.2.4.4. Schädlicher Tatbestand

Die Neufassung des § 6 Abs. 1 AStG umfasst nur noch drei Wegzugsteuertatbestände:

- Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts, sogenannter physischer Wegzug (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG n.F.)[241],
- die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG n.F.)[242] und
- den Ausschluss oder die Beschränkung[243] des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der Anteile (vgl.

235 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 289.
236 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 278; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 33.
237 *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 382 f.; *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 182; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 33.
238 *Häck*, IStR 2023, S. 275.
239 *Kramer* in: *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 6 AStG, Rn. 12.
240 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 73; *Benecke,* in: BeckOK/AStG, § 6 AStG, Rn. 102.
241 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 80, dabei ist es irrelevant, ob das Besteuerungsrecht nur beschränkt oder ausgeschlossen wird (BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, BStBl II 2022 S. 763). Näher dazu *Möller-Gosoge/Keilen,* in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 69 f.
242 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 82 ff.
243 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 89; *Drüen,* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 4, Rn. 486c; *Reddig*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 214.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F.), wobei eine abstrakte Beschränkung genügt.[244] Auf diese Weise werden auch Fälle der passiven Entstrickung durch DBA-Neuabschlüsse oder -Modifikationen eingeschlossen.[245] Der BFH ließ diese Frage jedoch in einem jüngeren Urteil unbeantwortet.[246]

Für die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AStG ist es unerheblich, ob es zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes kommt, was bereits in § 6 AStG a.F. gesetzlich gewollt war.[247] Die bisherigen Tatbestände (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 AStG a.F.), welche die Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in einem DBA-Staat und die Einlage der Anteile in eine ausländische Betriebsstätte betrafen, wurden gestrichen, da sie stets zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen sollten.[248]

§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F. definiert für die Wegzugsteuertatbestände eigene Veräußerungszeitpunkte. In den Fällen von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AStG n.F. erfolgt die Veräußerung weiterhin zum Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht oder der Übertragung.[249] Für § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F. erfolgt die fiktive Veräußerung unmittelbar vor dem Ausschluss oder der Beschränkung des

244 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 78, 90; BT-Drucks. 245/21, S. 54. Für Wegzüge in Nullsteuerländer reicht eine bloß abstrakte Möglichkeit eines Abzugs i.S.d. § 34c EStG nach Ansicht einiger Literaturstimmen nicht, um eine „Beschränkung" i.S.v. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG auszulösen; erforderlich ist eine tatsächliche Beschränkung bzw. ein tatsächlich eintretender Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts, sonst bleibt Nr. 3 subsidiär hinter Nr. 1 und 2 (Hübner/Köring/Schildmann, Ubg 2024, S. 437 f.; *Kahlenberg*, PIStB 2023, S. 248; *Grotherr*, NWB 2024, S. 181).

245 BT-Drucks. 245/21, S. 54.

246 BFH, Urteil v. 16.04.2024 – IX R 38/21, ISR 2024, 339, 342; hierzu bereits *Binnewies/Wollweber*, DStR 2014, S. 632; BMF-Schreiben v. 26.10.2018 - IV B 5 - S 1348/07/10002-01 BStBl 2018 I S. 1104, Rn. 1. *Lampert* schließt eine passive Entstrickung (z. B. infolge einer DBA-Änderung ohne Zutun des Steuerpflichtigen) im Rahmen des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG nicht aus: Der weit gefasste Wortlaut erfasse auch solche Konstellationen, und Indizien aus der Gesetzesbegründung sowie die Verwaltungspraxis sprechen dafür, dass Nr. 3 auch bei einem durch DBA-Revision ausgelösten Ausschluss bzw. einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eingreift (*Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 119 ff.). Ähnlich Häck, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 499.

247 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 80; BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, BStBl II 2022 S. 763; *Häck*, IStR 2019, S. 674; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 290; *Weiss*, ISR 2019, S. 293; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 21.

248 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 78; BT-Drucks. 245/21, S. 53 f.

249 BFH, Urteil v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Besteuerungsrechts.[250] Die Fiktion, dass die fiktive Veräußerung „unmittelbar vor" dem Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts erfolgt, die in § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG n. F. festgelegt ist, hat zur Folge, dass stille Reserven, die bis zu diesem Zeitpunkt entstanden sind, noch nach altem Recht erfasst werden – dies ist im Einklang mit dem erst danach greifenden DBA und dient als ATAD-konforme Absicherung der Exit Tax, ohne dass es sich um einen bewussten Ausschluss von Altfällen handelt. Dies stellt eine Abkehr von der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung dar, die den Entstrickungszeitpunkt auf die erstmalige Anwendbarkeit des revidierten DBA gelegt hatte.[251]

2.2.4.5. Keine Verluste

Die Norm des § 6 AStG greift nur, soweit sich ein positives Ergebnis ergibt, das bedeutet, der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs muss größer sein als die Anschaffungskosten. Verluste können nicht realisiert werden.[252]

2.2.5. Rechtsfolgen

Die Rechtsfolge des § 6 AStG a.F. sah vor, dass § 17 EStG auch ohne Veräußerung von Anteilen angewendet wird, wobei der Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG gewährt wird.[253] Nach § 17 EStG gelten sowohl Gewinne als auch Verluste als realisiert.[254] Allerdings wird in der Rechtsprechung und Literatur überwiegend angenommen, dass § 6 AStG nur bei einem positiven „Veräußerungsgewinn" greift und fiktive Veräußerungsverluste nicht berücksichtigt werden.[255] Ein Ausgleich oder Abzug von Verlusten mit anderen Einkünften soll demnach ausscheiden. Die Auslegung wird durch systematische und teleologische Erwägungen bestätigt.[256] § 6 Abs. 1 AStG verfolgt das Ziel, die Folgen der

---

250 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 78; *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 279; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 290.

251 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 290.

252 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 79.

253 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 69.

254 Rechtsfolge des § 17 EStG durch § 6 AStG „kopiert" (*Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 26).

255 So etwa: BMF, Schreiben v. 14.05.2004, BStBl I 2004, Tz. 6.1.3.3; *Böhmer/Schewe/Schlücke,* FR 2021, S. 766. Kraft in: Kraft § 6 AStG, Rn. 291; *Gropp,* in: Lademann § 6 AStG Rn. 55; *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 69.

256 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 69.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Entstrickung für die inländische Steuerverhaftung zu kompensieren.[257] Die Rechtsfolgen des § 17 EStG traten im Veranlagungszeitraum des Wegzugs bzw. der Beendigung der DBA-Ansässigkeit ein.[258] Bewertungsmaßstab für die Berechnung des fiktiven Veräußerungsgewinns ist unverändert der gemeine Wert. Anschaffungskosten und Bewertungskosten werden gemäß den allgemeinen Regeln des § 17 EStG berücksichtigt. § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. ermöglicht eine Aufstockung der Anschaffungskosten der wegzugsteuerrelevanten Anteile auf den gemeinen Wert, allerdings nur, wenn die Wegzugsteuer tatsächlich entrichtet wurde. Bisher sah § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a.F. vor, bei einer späteren Veräußerung den Veräußerungsgewinn um den „besteuerten Vermögenszuwachs" zu kürzen.[259]
Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers anzusetzen.[260] Einkünfte, die aufgrund von § 6 AStG zu versteuern sind, unterliegen dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG.[261]
Diese Fiktion führt jedoch nicht zu einer „schädlichen Veräußerung" im Sinne der umwandlungsteuerrechtlichen Sperrfristregelungen oder erbschaftsteuerrechtlichen Nachbehaltensfristen.[262]

Ist ein Tatbestand gemäß § 6 Abs. 1 AStG n.F. verwirklicht und die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 AStG n.F. festgesetzt, hat der Steuerpflichtige drei Möglichkeiten. Er kann zum einen die Wegzugsteuer sofort entrichten, auf Antrag unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 4 AStG n.F. die Steuer in sieben gleichen unverzinslichen Jahresraten begleichen oder bei „vorübergehender Abwesenheit" unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG n.F. bei rechtzeitiger Rückkehr von ihm oder seinem Rechtsnachfolger die für den Abwesenheitszeitraum von bis zu 12 Jahren stundbare Steuer rückwirkend zum Entfallen bringen (sog. „Rückkehroption").[263] Hierbei wird in der Neufassung nicht

257 *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.
258 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 70.
259 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 240; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 291.
260 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 71.
261 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 74.
262 *Bron*, IStR 2020, S. 361 ff.; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 383.
263 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 120; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 284; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 41.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

mehr zwischen EU-/EWR- und Drittstaatensachverhalten unterschieden.[264] Der mittlerweile erlassene Anwendungserlass zum AStG senkt vor allem die Hürden beim Tatbestandsmerkmal der „vorübergehenden Abwesenheit". In der Regel reicht die einfache Erklärung des Steuerpflichtigen zur Rückkehrabsicht aus, solange es keine gegenteiligen Indizien gibt; kehrt er jedoch innerhalb von sieben Jahren tatsächlich zurück, erlischt der Steueranspruch immer *ex-post*.[265] Es entspricht der Linie, die nun ausdrücklich im Anwendungserlass[266], und wird in der Literatur als Absenkung der Nachweishürde gewürdigt.[267] Zusätzlich legt der Erlass die Erhebungsmodalitäten fest. Es gibt einen reinen Zahlungsaufschub bis zum Ende der (ggf. bis zu 12 Jahre verlängerten) Rückkehrfrist, oder die Normratenzahlung kann über eine verlängerte Rückkehrfrist gestreckt werden; auf Antrag entfällt die Ratenentrichtung vollständig.[268] Es kommen besondere Fälligkeitsauslöser bei Rückkehrfällen hinzu (insbesondere Wegfall bzw. Anzeige des Wegfalls der Rückkehrabsicht, Nichterklärung der Rückkehrabsicht durch Erben) sowie Zinsen nach § 234 AO, falls die Rückkehr am Ende nicht greift und auf Raten verzichtet wurde.[269] Die Umstände zum Zeitpunkt der Wiederbegründung sind entscheidend; die abkommensrechtliche Ansässigkeit kann ausnahmsweise innerhalb von sechs Monaten nachträglich berücksichtigt werden.[270]

Das Gesetz sieht vor, dass dem Antrag auf Ratenzahlung „in der Regel" nur gegen Sicherheitsleistung stattgegeben wird.[271] Inzwischen wurde ein Anwendungserlass veröffentlicht, der die Sicherheitsleistungen etwas relativiert.[272] Danach soll eine Einzelfallprüfung stattfinden, die insbesondere folgende Faktoren berücksichtigt:

- das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen,
- die Wahrscheinlichkeit der Rückkehr,
- die Familienverhältnisse,
- die Bindung zum Inland sowie

264 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 291.
265 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 23 ff.
266 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 128 f.
267 *Häck*, ISR 2024, S. 78.
268 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 179 ff.
269 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 183 ff.; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 284.
270 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 156.
271 Vgl. § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG; *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn 121.
272 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

- die Möglichkeiten der Vollstreckung in das Vermögen des Steuerpflichtigen im In- und Ausland,
- sowie die bisherige steuerliche Zuverlässigkeit und Redlichkeit.
- Außerdem ist ein glaubhafter Nachweis darüber, dass der Steuerpflichtige die Steuerschuld im Moment der Fälligkeit fristgerecht begleichen kann zu erbringen.[273]

Tritt ein bestimmtes „schädliches" Ereignis ein, wird die noch nicht entrichtete Steuer fällig gestellt (vgl. § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F.).[274]

Wird bei Wegzug ins Ausland ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland beibehalten, tritt die Rechtsfolge des § 6 AStG grundsätzlich nicht ein.[275] Ebenso bleibt die Rechtsfolge ausgeschlossen, wenn der Wegzügler gemäß § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird.[276] Die Rechtsfolge des § 6 AStG tritt jedoch ein, wenn durch Begründung eines Wohnsitzes im Ausland ohne Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die vorrangige Ansässigkeit in einem anderen Land nach DBA-Recht begründet wird.[277]

2.2.6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der zeitliche Anwendungsbereich der Neuregelungen des § 6 AStG in der Fassung des ATAD-UmsG gilt erstmals für Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden.[278] Für Vorgänge, die nach § 6 AStG a.F. der Vermögenszuwachssteuer unterlagen und vor dem 1. Januar 2022 verwirklicht wurden, bleibt § 6 AStG a.F. weiterhin anwendbar. Ebenso gilt § 6 AStG a.F. für die am 31. Dezember 2021 laufenden Stundungen der Vermögenszuwachssteuer, die

273 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171; *Häck*, ISR 2024, 79 f.
274 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 173 ff.
275 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 81.
276 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 115; Der Tatbestand wird zuweilen als nicht erfüllt angesehen, wenn der Steuerpflichtige nach seinem Wegzug zunächst den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG stellt und diese „unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag" erst später durch das Unterlassen eines erneuten Antrags wegfällt (BMF-Schreiben v. 22.12.2023, BStBl I 23, Sonder Nr. 1, 2 Tz. 6.1.4.1; *Schaumburg*, Internatiionales Steuerrecht, Rn. 5.363: „Gesetzeslücke"; *Möller-Gosoge*, in: Haase AStG § 6 Rn. 65; *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AstG, § 6 Rn. 173; *Pohl*, in Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn.).
277 *Kramer,* in: *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 6 AStG, Rn. 13.
278 BMF, Schreiben v. 22.12.2023 - IV B 5 - S 1340/23/10001 :001 BStBl 2023 I Sondernummer 1/2023 S. 2, Rn. 71; *Beinert*, ISR 2024, S. 360; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, S. 765; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 240 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

grundsätzlich zeitlich unbefristet waren.[279] Maßgeblich ist, ob die Verwirklichung der Sachverhalte vor bzw. nach dem 31. Dezember 2021 erfolgte. Für offene (Alt-)Fälle ergeben sich daher keine Auswirkungen.[280] Für die am 31. Dezember 2021 noch laufenden Steuerstundungen sowie die noch laufenden Rückkehrerfristen gemäß § 6 Abs. 3 AStG a.F. gilt weiterhin die alte Fassung des § 6 AStG.[281] § 21 Abs. 3 S. 1 AStG wurde entsprechend neu gefasst.[282] Die Rückkehr- und Stundungsregeln des § 6 Abs. 3 bis 5 AStG a.F. bleiben bei Altfällen anwendbar, selbst wenn Anträge oder weitere Voraussetzungen erst im Jahr 2022 oder später gestellt oder erfüllt werden, beispielsweise der Beginn der „vergleichbaren" Steuerpflicht im Zuzugsstaat.[283] Dabei ist die Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. von Amts wegen zu gewähren, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen; ein konstitutiver Antrag ist hierfür nicht erforderlich.[284]

Nachträgliche Wertminderungen (unter den Voraussetzungen der alten Fassung) können also weiterhin berücksichtigt werden, obwohl § 6 Abs. 6 AStG n.F. nicht mehr existiert.[285] Die Neufassung in § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG ist rückwirkend für Wegzugsereignisse ab dem 1. Januar 2022 gültig. Für Steuerpflichtige, die 2022 ohne Rückkehrabsicht in einen europäischen Mitgliedstaat verzogen sind und alt-einbringungsgeborene Anteile halten, kann eine endgültige Besteuerung der stillen Reserven erfolgen (es gibt keine dauerhafte Stundung a.F.). Wegzüge bis zur Zuleitung des Regierungsentwurfs am 16. September 2022 sind als belastende unechte Rückwirkung als verfassungsrechtlich problematisch (Vertrauensschutz) anzusehen.[286] Alt-einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG 1995 sind weiterhin nicht vom Tatbestand des § 6 AStG erfasst. Mit dem JStG 2022 wurde jedoch § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG n.F. dahingehend geändert, dass für Wegzugsereignisse ab dem 1. Januar 2022 das Rückkehr- (§ 6 Abs. 3 AStG n.F.) und das Ratenmodell

279 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 71.
280 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 71.
281 BMF, Schreiben v. 22.12.2023 - IV B 5 - S 1340/23/10001 :001 BStBl 2023 I Sondernummer 1/2023 S. 2, Rn. 71; *Häck*, IStR 2023, S. 274 f.
282 *Häck*, IStR 2023, S. 274 f.
283 *Häck*, IStR 2023, S. 275.
284 *Häck*, IStR 2023, S. 275.
285285 *Häck*, IStR 2023, S. 276; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 57 zur Korrespondenz zwischen § 27 Abs. 3 UmwStG und § 21 AStG.
286 *Häck*, IStR 2023, 276 f.; zur unechten Rückwirkung und zum Zeitpunkt, wann schutzwürdiges Vertrauen entfallen ist, siehe BVerfG, Beschluss v. 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731

10.15772/ANDRASSY.2026.007

(§ 6 Abs. 4 AStG n.F.) entsprechend gelten („Angleichung" der Rechtsfolgenregimes).[287] Die Fortgeltung des § 21 UmwStG 1995 nach § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UmwStG gilt unabhängig davon, ob die Anteile dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zugeordnet sind.[288] Die Norm des § 27 Abs. 3 Nr. 3 S. 2 UmwStG ersetzt lediglich das fünfjährige Ratenzahlungskonzept des § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 durch das Rückkehr-/Ratenregime des § 6 Abs. 3 und 4 AStG n. F., ohne den Anwendungsbereich auf Privatvermögen zu beschränken.[289]

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024[290] dehnt sich die Wegzugsbesteuerung erstmals auf im Privatvermögen gehaltene Investment- und Spezial-Investmentfonds aus. Dies wird für Wegzüge am dem 1. Januar 2025 relevant.[291]

2.3. Zwischenergebnis

Die *ratio legis* der Wegzugsbesteuerung liegt in der Durchsetzung des staatlichen Besteuerungsanspruchs. Stille Reserven, die im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland entstanden sind, sollen auch in dieser besteuert werden. Dieser Gedanke wird sich auch im nächsten Kapitel, welches sich mit dem Unionsrecht auseinandersetzt, wiederfinden. Nichtsdestotrotz ist die Wegzugsbesteuerung nicht vollumfänglich verfassungskonform. Der gravierendste Konflikt besteht mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil die Vorschrift unrealisierte Wertzuwächse besteuert, obwohl kein liquider Mittelzufluss beim Steuerpflichtigen stattgefunden hat.[292] Ein bloßer Wohnsitzwechsel ist an sich keine steuerpflichtige Mehrung der Leistungsfähigkeit, sondern lediglich ein personaler Statuswechsel; die Besteuerung ist hiermit nur eine Vorverlagerung der Steuer ohne eine

---

287 *Häck*, IStR 2023, S: 276; *Benecke*, BeckOK, AStG, § 6 Rn. 118 (zum Verhältnis § 27 Abs. 3 UmwStG/§ 6 AStG n.F.); *Pung/Gläßer*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt, UmwStG § 27 Rn. 16 (zum Anwendungsbereich von § 27 Abs. 3 UmwStG).

288 *Häck*, IStR 2023, S.. 277; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, IV B 7-S 1978-21/98, BStBl I 1998, 268 Rn. 21.11 zur allgemeinen Anwendung von § 21 UmwStG 1995; *Pung/Gläßer*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt, UmwStG § 27 Rn. 16.

289 *Häck*, IStR 2023, S. 277; BMF-Schreiben v. 25.03.1998, IV B 7-S 1978-21/98, BStBl I 1998, 268 Rn. 21.11 zur allgemeinen Anwendung von § 21 UmwStG 1995; *Pung/Gläßer*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt, UmwStG § 27 Rn. 16.

290 Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 02.122024, BGBl. I 2024 Nr. 387

291 *Kühn/Lindermann/Dyckmans/Lang*, DStR 2025, S. 307 f.

292 *Beinert*, ISR 2024, S. 362 ff.; *Jachmann-Michel*, jM 2024, S. 354; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 205; *Kirchhof*, FR 2021, 517; *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 12; *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

erkennbare Leistungsfähigkeit zu diesem Zeitpunkt.[293] Außerdem verletzt § 6 AStG den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), weil er zu sachlich nicht ausreichend gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führt, etwa zwischen Beteiligungen im Privatvermögen und solchen im Betriebsvermögen oder zwischen Wegziehenden und im Inland Verbleibenden, obwohl sich deren wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt des Wegzugs nicht unterscheidet.[294] Zudem wird das Realisationsprinzip durchbrochen, da die Steueransprüche vor der tatsächlichen Veräußerung entstehen.[295] Dies ist insoweit problematisch, als Liquidität die Grundvoraussetzung für die Steuerzahlung ist.[296]

Außerdem steht die Regelung im Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit, weil sie einen Systembruch im einkommensteuerlichen Realisationsprinzip darstellt, indem sie einen fiktiven Veräußerungsakt ohne Marktvorgang schafft.[297] Schließlich sind die Maßnahmen, die die Liquidität und die Eigentumsposition des Steuerpflichtigen (Art. 14 GG) beeinträchtigen, im Hinblick auf das Übermaßverbot problematisch.[298] Die pauschal verschärfte Ratenzahlungslösung wirkt insbesondere bei EU/EWR-Wegzügen als unverhältnismäßig; derartige Eingriffe sind nur *ultima ratio*, wenn mildere, gleich effektive Mittel nicht ausreichen.[299]

Obwohl das Äquivalenzprinzip[300] erwähnt wird, besteht der Sicherungszweck darin, einen Steuerausfall zu verhindern.[301] Die pauschale Anwendung der sofortigen Besteuerung bzw. Ratenzahlung überdehnt den Sicherungszweck – *a fortiori* in Konstellationen ohne erhöhtes Ausfallrisiko. Ein Gesetz ist nur dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn es ein konkretes und erhebliches Risiko eines Steuerausfalls gibt und die

293 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37.

294 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37; siehe auch BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 - 2 BvL 22/14; *Möller-Gosoge*, in: Haase AStG § 6 Rn. 6, 12; a. A. aber FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.04.2022 - 3 K 3072/20, EFG 22, 1456.

295 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 155; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 15, 17; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 19.

296 *Lang* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 173 f.; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 19.

297 *Beinert*, ISR 2024, S. 362 ff.; *Jachmann-Michel*, jM 2024, S. 354; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 205; *Kirchhof*, FR 2021, 517; *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 12; *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.

298 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 12.

299 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 37; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG, Rn. 17; BT-Drs. 19/28652, S. 47.

300 *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 21; als verfassungsrechtliche Rechtfertigungsansätze werden *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 45.

301 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430; *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 31.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Regelung strikt verhältnismäßig gestaltet ist.[302] Weil dies momentan nicht zutrifft, ist die generelle Anwendung der Neufassung des § 6 AStG in vielen Punkten verfassungsrechtlich höchst bedenklich.

Besonders die Neuregelung des § 6 AStG, die tatsächlich in die Leistungsfähigkeit eingreift, gibt Anlass, an deren Verfassungsmäßigkeit zu zweifeln.[303]

Probleme ergeben sich insbesondere bei der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der Gleichheit der Besteuerung und dem Prinzip der Folgerichtigkeit.[304] *Häck*, sowie *Schönfeld* und *Sendtke* bemerken zudem noch einen Verstoß gegen die Ausreisefreiheit (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 11 GG).[305]

Wie auch im Unionsrecht bedarf es an dieser Stelle einer Prüfung der Verhältnismäßigkeit des Einschnitts in die Grundrechte des Betroffenen. Insbesondere muss ein echtes Risiko bestehen, welches die Durchbrechung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der Gleichheit und der Folgerichtigkeit rechtfertigt.[306] *Kahlenberg* führt an dieser Stelle aus, dass die Rechtfertigung einer Wegzugsbesteuerung zu hinterfragen, wenn tatsächlich keine Einschränkung des Besteuerungszugriffs droht.[307]

Es ist im weiteren Verlauf der Arbeit zu prüfen, ob § 6 AStG den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und dem freien Kapitalverkehr (Art. 63 AEUV), sowie dem daraus abgeleiteten Verhältnismäßigkeitsgebot entspricht. Entscheidend ist, ob der pauschal angegebene Sicherungszweck (Bewahrung der inländischen Besteuerungssubstanz)[308] die durch die Exit Tax bewirkte Einschränkung der grenzüberschreitenden Mobilität rechtfertigt und ob es mildere, aber ebenso effektive Mittel gibt, wie die Buchwertfortführung mit Nachversteuerung bei Realisation, aufschiebende Stundung oder risikoadäquate

302 *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn 123.

303 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 12.

304 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 153; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198; *Schaumburg*, ISR 2013, S. 199; *Beinert*, ISR 2024, S. 362 ff.; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713; *Kirchhof*, FR 2021, 517; *Jachmann-Michel*, jM 2024, S. 354.

305 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 148; *Schönfeld/Sendtke*, IStR 2025, S. 500.

306 BVerfG, Beschluss v. 06.05.2004 – 2 BvL 16/02, BVerfGE 110, 353 – Folgerichtigkeit/Belastungsgleichheit; BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rn. 100; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 – „zulässig, wenn der Steueranspruch sonst verloren ginge"; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 45; *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 21; vgl. auch BT-Drs. 19/28652, S. 47

307 *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 379.

308 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 26; *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Sicherheiten – die Vorrang haben sollten. Hierbei ist das Zusammenspiel zwischen Art. 5 ATAD als Mindeststandard der Union und der Kontrolle durch den EuGH über die tatsächliche Erforderlichkeit und Angemessenheit zu betrachten. Ist die siebenjährige Ratenlösung mit Sicherungsinstrumenten ausreichend, um die Belastung zu tragen – oder verlangt das Unionsrecht eine weitergehende Entschärfung bis zur Realisationsbesteuerung? In Kapitel 3 wird dieser Prüfungsmaßstab entwickelt und die unionsrechtlichen Grenzen der deutschen Wegzugsbesteuerung werden untersucht.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3. Unionsrechtliche Grenzen der Wegzugsbesteuerung

Die nationale Wegzugsbesteuerung ist im Unionsrecht nicht gesondert zu betrachten. Sobald die Verlegung eines Hauptwohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat betroffen ist, kann die deutsche Besteuerungslogik auf die Mobilitätsgarantien des Binnenmarktes zugreifen (soweit die übrigen Tatbestände erfüllt sind). Obwohl die Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern noch sehr souverän agieren dürfen, endet deren Spielraum dort, wo die Ausübung der unionsrechtlich garantierten Grundfreiheiten durch diskriminierende oder nicht gerechtfertigte Belastungen erschwert wird.

3.1. Die Rolle Europas bei den direkten Steuern

Die Bedeutung der EU im Rahmen der direkten Besteuerung soll anhand von vier Schritten geklärt werden. Zunächst werden die entscheidenden Kompetenznormen vorgestellt und abgegrenzt (Kapitel 3.1.1.). Auch im Rahmen des europäischen Steuerrechts haben sich bereits maßgeblichen dogmatischen Prinzipen herausgebildet, welche im nächsten Schritt dargelegt werden sollen (Kapitel 3.1.2.). Sodann wird ein Blick auf die Entwicklung des europäischen Steuerrechts geworfen werden, damit erkennbar wird, woraus die zuvor vorgestellten Prinzipien entwickelt wurden (Kapitel 3.1.3.). Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die Entwicklungen im Bereich der direkten Steuern längst nicht mehr nur das Ergebnis von Interaktionen zwischen Union und Mitgliedstaat sind, die OECD gewinnt in jüngster Zeit eine zunehmend bedeutende Rolle für die Gesetzgebung der Union im Bereich der direkten Steuern, diese Problematik soll in Kapitel 3.1.4. weiter vertieft werden.

3.1.1. Kompetenzen der Europäischen Union im Bereich der direkten Steuern

Der AEUV wahrt die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und beinhaltet lediglich zurückhaltende steuerliche Primärrechtsvorgaben (insb. Art. 110 bis 113 AEUV; Ausschluss fiskalischer Bestimmungen in Art. 114 Abs. 2 AEUV).[309] Dies

[309] *Streinz*, in: Streinz, AEUV vor Art. 110 Rn. 2; *Kokott*, § 1 Rn. 18-21.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

spiegelt sich in der zurückhaltenden Regelung im AEUV wider.[310] Es gibt keine allgemeine Harmonisierungskompetenz für direkte Steuern; jedoch ermöglicht Art. 115 AEUV einstimmige Angleichungsmaßnahmen (wie die ATAD). Die unionsrechtliche Kontrolle der Wegzugsbesteuerung erfolgt daher hauptsächlich über die Grundfreiheiten und den Verhältnismäßigkeitsmaßstab, nicht über die Art. 110 ff. AEUV.[311]

Zudem existieren überwiegend Einstimmigkeitserfordernisse sowie verfahrensrechtliche Einschränkungen.[312] Es wird daher von einer Teilintegration im Bereich der Steuerpolitik gesprochen, wobei steuerpolitische Maßnahmen der EU vorrangig unterstützende und ergänzende Funktionen zur Realisierung anderer Vertragspolitiken erfüllen.[313] Die steuerliche Integration in Europa dient der Unterstützung des Gemeinsamen Marktes bzw. Binnenmarktes[314], wobei Diskriminierungsverbote und Steuerharmonisierung als sich ergänzende Werkzeuge zur Umsetzung dieser Marktkonzeption im Steuerwesen dienen.[315]

Die Wegzugsbesteuerung führt zur Festsetzung von Einkommensteuer. Diese wiederum gehört zu den direkten Steuern, für die kein unmittelbarer Harmonisierungsauftrag nach Art. 113 AEUV besteht. Das bedeutet, es müssen die hoheitlichen Befugnisse der jeweiligen Mitgliedstaaten im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt werden.[316]

Der nationale Gesetzgeber darf dabei das nationale Besteuerungsrecht nur so anwenden, dass die Grundfreiheiten des Unionsrechts gewahrt werden und Diskriminierungen sowie ungerechtfertigte Beschränkungen unterbleiben.[317]

---

310 *Bahlmann*, EuR 1985, S. 44.

311 *Streinz*, in: Streinz, EUV Art. 4 Rn. 2. Die unionsrechtliche Relevanz der Wegzugsbesteuerung folgt nicht aus Art. 110 ff. AEUV, sondern aus dem Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten und dem daran anknüpfenden Verhältnismäßigkeitstest.

312 So etwa Art. 113 und Art. 14 Abs. 2 AEUV.

313 *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 110, Rn. 2.

314 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 6.7.; *Wägenbaur*, RIW/AWD 1980, S. 122.

315 *Wägenbaur*, RIW/AWD 1980, S. 122.

316 *Rauch*, in: Brandis/Heuermann/Rauch, EStG § 1 Rn. 125, *Birk*, FR 2005, S. 121; EuGH, Urteil v. 29.03.2007 – Rs. C-347/04, BStBl II 2007, 492 – *Rewe Zentralfinanz*; EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – Rs. C-290/04, BStBl II 2007, 352 – *FKP Scorpio Konzertproduktionen*.

317 EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – Rs. C-346/04, BStBl II 2007, 350 – *Conijn*; EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – Rs. C-450/09, IStR 2011, 301 – *Schröder*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der Vorrang des Unionsrechts bedeutet insbesondere, dass nationale Steuerregelungen die vom EuGH entwickelten Prinzipien zu den Grundfreiheiten (Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) einhalten müssen.[318]

Der Vorrang des europäischen Rechts gilt auch für § 1 EStG. Gebietsansässige und Gebietsfremde befinden sich jedoch aufgrund objektiver Unterschiede in Bezug auf Einkunftsquelle, persönliche Steuerkraft und familiäre Umstände nicht in einer gleichartigen Ausgangslage, weshalb eine unterschiedliche Besteuerung möglich ist. Eine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht widerspricht grundsätzlich nicht den Grundfreiheiten des Unionsrechts.[319] *Goßmann* führt in diesem Zusammenhang aus, dass ein einheitlicher Rahmen nötig sei, um Fragmentierungen im Binnenmarkt zu verhindern und effektiv gegen Gewinnverkürzung vorzugehen.[320] Die ATAD sei damit für die Mitgliedstaaten verbindlich umzusetzen.

3.1.2. Besteuerungsprinzipien in der Europäischen Union

In Tz. 2.1 wurden maßgebliche Besteuerungsprinzipien auf nationaler Ebene dargestellt. Auch das europäische Steuerrecht hat mittlerweile verschiedene Besteuerungsprinzipien entwickelt. Demnach gilt zunächst der Grundsatz der Verfahrensautonomie, wonach es den Mitgliedstaaten obliegt, die Verfahrensgrundsätze selbst zu gestalten.[321] In diesem Zusammenhang sind aber zwei weitere Grundsätze zu beachten, zum einen der Grundsatz der Effektivität und zum anderen das Äquivalenzprinzip.[322]

---

318 EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000 I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*; EuGH, Urteil v. 12.06.2003 – Rs. C-234/01, IStR 2003, 458 – *Gerritse*; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, IStR 2004, 680 – *Manninen*; EuGH, Urteil v. 07.11.2013 – Rs. C-322/11, IStR 2013, 913 – *K*; EuGH, Urteil v. 06.12.2018 – Rs. C-480/17, IStR 2019, 27 – *Montag*; *Rauch,* in: Brandis/Heuermann/Rauch, EStG § 1 Rn. 126.

319 EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – Rs. C-279/93, IStR 1995, 126 – *Schumacker*; EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – Rs. C-450/09, IStR 2011, 301 – *Schröder*; EuGH, Urteil v. 03.02.2014 – Rs. C-303/12, ECLI:EU:C:2014:2262 – *Guido Imfeld und Nathalie Garcet / État belge*; EuGH, Urteil v. 06.12.2018 – Rs. C-480/17, IStR 2019, 27 – *Montag*.

320 *Goßmann*, 2021, S. 11 ff.

321 BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

322 BFH, Urteil v. 08.09.2015 - V B 5/15, BFH/NV 16, 7; BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.1.2.1. Der Effektivitätsgrundsatz

Der Effektivitätsgrundsatz im Europarecht stellt sicher, dass das Unionsrecht in den Mitgliedstaaten tatsächlich und wirksam umgesetzt wird.[323] Er verlangt, dass nationale Regelungen die Durchsetzung des Unionsrechts nicht behindern oder unmöglich machen dürfen. Dieser Grundsatz ergänzt die Pflicht zur effektiven Anwendung des Unionsrechts, die aus Art. 4 Abs. 3 EUV abgeleitet wird.[324] Er findet Anwendung, wenn nationale Vorschriften die Rechtsdurchsetzung unzureichend gewährleisten, und wird vom EuGH angewendet, um sicherzustellen, dass Einzelne ihre unionsrechtlichen Ansprüche effektiv durchsetzen können.[325]

Ein Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Durchsetzung seiner durch Unionsrecht gewährten Rechte unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.[326] Die Wegzugsbesteuerung kann dem Steuerpflichtigen einen Wegzug dann unmöglich machen, wenn er nicht über die finanziellen Mittel verfügt, die Wegzugsbesteuerung zu begleichen. Diese Wahrscheinlichkeit wird zwar aufgrund der Möglichkeit zur Teilzahlung begrenzt, in Einzelfällen kann dies jedoch eine Existenzbedrohung darstellen. In jedem Fall aber wird ein Wegzug aufgrund der ausbleibenden Stundungsmöglichkeit erschwert. Damit greift die Regelung unmittelbar in die unionsrechtlich geschützten Grundfreiheiten ein, da sie die Ausübung dieser Rechte durch finanzielle Hürden praktisch erschweren oder behindern können.[327] Dies wird nachfolgend noch intensiver behandelt (Kapitel 5 und 6).

In diesem Zusammenhang spricht sich die Rechtsprechung insbesondere für die Zulässigkeit eines zweistufigen Verfahrens aus, bestehend aus einem Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) und einem anschließenden Folgebescheid, was ebenfalls zulässig ist.[328] Dieser Gedanke wird im weiteren Verlauf der Arbeit nochmals aufgegriffen.[329]

---

323 *Kokott*, § 2 Rn. 53 ff.

324 *Classen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 197 Rn. 25; *Kokott*, § 2 Rn. 53 ff.

325 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.12.2014 – Rs. C-640/13, ECLI:EU:C:2014:2457 – *Kommission / Vereinigtes Königreich*, Rn. 31 ff.; EuGH, Urteil v. 11.07.2002 – Rs. C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435 – *Marks & Spencer*; EuGH, Urteil v. 19.06.1990 – Rs. C-213/89, ECLI:EU:C:1990:257 – *Factortame*, Rn. 21 ff.; EuGH, Urteil v. 03.12.1992 – Rs. C-97/91, ECLI:EU:C:1992:491 – *Oleificio Borelli / Kommission*.

326 BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

327 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 10; *Müller-Graff*, in: Streinz AEUV Art. 49 Rn. 75.

328 Zu § 18 Abs. 1 S. 3 AStG, BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

329 Siehe hierzu Kapitel 0.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.1.2.2 Der Äquivalenzgrundsatz

Der Äquivalenzgrundsatz im Europarecht besagt, dass nationale Verfahrensvorschriften, die auf die Durchsetzung von Unionsrecht abzielen, nicht ungünstiger ausgestaltet sein dürfen als solche, die zur Durchsetzung von vergleichbarem innerstaatlichem Recht dienen.[330] Dies bedeutet beispielsweise, dass die Verfahrensmodalitäten für Rechtsbehelfe, die sich auf Unionsrecht stützen, mindestens ebenso günstig sein müssen wie die für nationale Rechtsbehelfe mit ähnlichem Gegenstand und Rechtsgrund.[331]

Der Äquivalenzgrundsatz erweitert daher den Anwendungsbereich nationaler Verfahrensvorschriften auf Ansprüche aus dem Unionsrecht. Dies ist beispielsweise bei Staatshaftungsklagen wegen Unionsrechtsverletzungen erkennbar.[332]

Der Äquivalenzgrundsatz beinhaltet jedoch keine Anforderungen dahingehend, dass die Verfahrensarten gleichwertig sein müssen. Den Mitgliedstaaten ist es daher nicht untersagt, unterschiedliche Rechtsbehelfsarten (z.B. zivilrechtliche und verwaltungsrechtliche) unterschiedlich zu behandeln.[333]

Auch in Bezug auf verfahrensrechtliche Fristen besagt das Äquivalenzprinzip, dass jene Fristen zur Durchsetzung des Unionsrechts nicht ungünstiger gestaltet sein dürfen als die Fristen, die für innerstaatliche Verfahren gelten.[334]

Somit unterliegen Bescheide, die beispielsweise eine Wegzugsteuer festsetzen, den gleichen verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen wie die Festsetzung der jährlichen Einkommensteuer, was auch der Fall ist. Die Wegzugsteuer wird in Deutschland als Einkommensteuer festgesetzt. Die Wegzugsbesteuerung wirft somit keine Probleme in Bezug auf das Äquivalenzprinzip somit auf.

3.1.2.3. Das Gleichbehandlungsgebot

Der europäische Gleichbehandlungsgrundsatz, der aus Art. 20 der Charta der Grundrechte der EU (GRCh) resultiert, besagt, dass Gleiches nicht

---

330 *Kokott*, § 2 Rn. 56.

331 EuGH, Urteil v. 01.12.1998 – Rs. C-326/96, ECLI:EU:C:1998:577 – *Levez,* Rn. 41; EuGH, Urteil v. 16.05.2000 – Rs. C-78/98, ECLI:EU:C:2000:247 – *Preston u.a.*, Rn. 55; EuGH, Urteil v. 26.01.2010 – Rs. C-118/08, ECLI:EU:C:2010:39 – *Transportes Urbanos*, Rn. 74.

332 *Kokott*, § 2 Rn. 56.

333 EuGH, Urteil v. 28.01.2015 – Rs. C-417/13, ECLI:EU:C:2015:38 – *ÖBB Personenverkehr*, Rn. 74; EuGH, Urteil v. 06.10.2015 – Rs. C-61/14, ECLI:EU:C:2015:655 – *Orizzonte Salute,* Rn. 67.

334 BFH, Urteil v. 27.02.2018 - I B 37/17, BFH/NV 18, 841; BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

ungleich und Ungleiches nicht gleichbehandelt werden darf, es sei denn, eine solche Ungleichheit ist objektiv gerechtfertigt.[335]

Besonders bei der Durchsetzung des Unionsrechts, bei dem die Vergleichbarkeit der betroffenen Sachverhalte und die daraus resultierende Ungleichbehandlung zu prüfen sind, ist das europäische Gleichbehandlungsgebot oft entscheidend.[336]

Die Vergleichbarkeit wird durch den Telos und die Systematik des jeweiligen Rechtsgebiets bestimmt.[337] Eine Ungleichbehandlung, bedingt durch ein objektives Differenzierungskriterium, kann aber gerechtfertigt sein, sofern dies dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht. Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung ist essenziell für die Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Sachverhalten.[338]

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung wird im Detail nachfolgend in Kapitel 6.3. noch vorgenommen.

Darüber hinaus kennt das Unionsrecht spezielle Gleichheitsgrundsätze[339], wie etwa das Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit (vgl. Art. 18 AEUV) und das Gleichbehandlungsgebot im Bereich der Geschlechtergleichheit (vgl. Art. 157 AEUV).[340] Diese sind vorliegend nicht von Bedeutung. In der Literatur wird auch die Auffassung vertreten, dass die Grundfreiheiten als spezielle Gleichheitssätze fungieren.[341]

---

335 EuGH, Urteil v. 07.07.1993 – Rs. C-217/91, Slg. 1993, I-3923 – *Spanien/Kommission*, Rn. 37; EuGH, Urteil v. 13.12.1994 – Rs. C-306/93, ECLI:EU:C:1994:407 – *Winzersekt*, Rn. 30; *S. Lemke*, in: Groeben, von der/Schwarze, GRC Art. 20 Rn. 8; *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, EU-GRCharta Art. 20 Rn. 21; Kokott, § 3, Rn. 1 ff.

336 *Kokott*, § 3, Rn. 2 ff.; *Kokott/Dobratz*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 32.

337 Vgl. EuGH, Urteil v. 16.12.2008 – Rs. C-127/07, ECLI:EU:C:2008:728 – *Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.*, Rn. 23; EuGH, Urteil v. 17.10.2013 – Rs. C-101/12, ECLI:EU:C:2013:661 – *Schaible*, Rn. 76; EuGH, Urteil v. 12.07.2018 – Rs. C-540/16, ECLI:EU:C:2018:565 – *Spika u.a.,* Rn. 35.

338 EuGH, Urteil v. 16.12.2008 – Rs. C-127/07, ECLI:EU:C:2008:728 – *Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.*, Rn. 39; EuGH, Urteil v. 11.07.2006 – Rs. C-313/04, ECLI:EU:C:2006:454 – *Franz Egenberger*, Rn. 33 bis 37; EuGH, Urteil v. 03.02.2021 – Rs. C-555/19, ECLI:EU:C:2021:89 – *Fussl Modestraße Mayr,* Rn. 95.

339 Besonders bedeutend im Steuerrecht (*Kokott*, § 1 Rn. 4 f.)

340 EuGH, Urteil v. 16.12.2008 – Rs. C-127/07, ECLI:EU:C:2008:728 – *Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.*, Rn. 47; EuGH, Urteil v. 17.10.2013 – Rs. C-101/12, ECLI:EU:C:2013:661 – *Schaible;* Rn. 77.

341 *Kokott/Dobratz*, in: Schön/Heber(Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 32.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.1.2.4.Das Prinzip der Konsistenz oder Kohärenz

Das Steuerrecht der Europäischen Union erkennt neben dem allgemeinen Prinzip der Gleichbehandlung ein eigenständiges Prinzip der Kohärenz oder Konsistenz an. Es fordert, dass steuerrechtliche Unterscheidungen systematisch und konsequent konzipiert sind und nicht zu inkonsistenten Resultaten führen. Die Gleichheitsnorm des Unionsrechts fungiert somit nicht nur als Verbot der Diskriminierung, sondern auch als Anforderung an die interne Systemkonsistenz.[342]

Der Europäische Gerichtshof hat die Aufrechterhaltung der Kohärenz des Steuersystems als legitimen Rechtfertigungsgrund für unionsrechtlich problematische Differenzierungen unter anderem in den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien anerkannt.[343] In der Fachliteratur wird die Notwendigkeit einer konsistenten Systemarchitektur besonders im Kontext der Debatte um Neutralität und Territorialität hervorgehoben.[344]

3.1.2.5.Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit als Begrenzung steuerlicher Differenzierung

Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit ergänzt den Gleichheitsgrundsatz und gewährleistet, dass steuerliche Interventionen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung eines rechtmäßigen Ziels notwendig ist. Kokott betont, dass der Europäische Gerichtshof im Bereich des Gleichheitsschutzes abgestufte „standards of scrutiny“ entwickelt hat: Während das allgemeine Prinzip der Gleichheit eher einer weniger strengen Überprüfung unterliegt, werden spezifische Manifestationen – insbesondere die Grundfreiheiten – einer intensiveren Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen.[345]

Insbesondere im Kontext der Wegzugsbesteuerung unterstreicht der Europäische Gerichtshof, dass die Gewährleistung des nationalen Besteuerungsrechts zwar ein legitimes Anliegen darstellt, die spezifische Ausgestaltung der Exit Tax jedoch verhältnismäßig sein muss. Eine unmittelbare Besteuerung, die die Liquidität belastet, ohne adäquate Stundungs- oder Ratenzahlungsoptionen, kann die Grundfreiheiten

342 *Kokott*, § 3 Rn. 2 f.

343 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37, Slg. 1992, I-305 – *Kommission/Belgien.*

344 *Schön*, Neutralität und Territorialität, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 ff.; Schön, Neutrality and Territoriality, 2015, 69(4/5) Bull. Int. Tax. 271.

345 *Kokott*, § 3 Rn. 69.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

unverhältnismäßig einschränken.[346] Die verfassungsrechtliche Debatte über abgestufte Intensitäten des Gleichheitsschutzes reflektiert diesen Ansatz.[347]

3.1.2.6. Das Prinzip der Kapitalverkehrsneutralität

Neben dem allgemeinen Prinzip der Wettbewerbsneutralität hat sich im Unionsrecht ein eigenständiger Grundsatz der Kapitalverkehrsneutralität etabliert. Sein Ziel ist es, dass steuerliche Vorschriften grenzüberschreitende Kapitalflüsse nicht verfälschen und Investitionsentscheidungen nicht durch steuerliche Standortnachteile beeinflusst werden. Kokott klassifiziert die Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit als besondere, auf Gleichheit ausgerichtete Schutzmechanismen, die im Vergleich zu den allgemeinen Gleichheitsgarantien als leges speciales dienen.[348]

In der Rechtsprechung manifestiert sich dies beispielsweise in den Fällen Verkooijen und Manninen, in denen der Europäische Gerichtshof nationale Vorschriften kritisierte, die Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten steuerlich ungünstiger behandelten als inländische[349], sowie in *Marks & Spencer* bezüglich der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung.[350] Die Fachliteratur führt hierzu aus, dass Kapitalverkehrsneutralität nicht lediglich ein ökonomisches Ideal, sondern ein rechtlich vermitteltes Prinzip darstellt.[351] Für die Wegzugsbesteuerung impliziert dies, dass Gestaltungen, die grenzüberschreitende Verlagerungen erheblich weniger attraktiv machen als rein nationale Investitionen, an diesem Neutralitätsmaßstab bewertet werden müssen.

3.1.3. Genese des Europäischen Steuerrechts

Der Eingriff der Union in allgemein steuerliche Belange existiert jedoch nicht erst seit dem BEPS-Aktionspunkteplan. Die historische Entwicklung des Europäischen

346 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.

347 *Glock*, Der Gleichheitssatz im Europäischen Recht, Diss. 2007, S. 199 ff., 221 ff., 259 ff.

348 *Kokott*, § 3 Rn. 70 ff.

349 EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000 I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, IStR 2004, 680 – *Manninen*.

350 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer plc/David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

351 *Valta*, ISR 2020, 189 ff.; *Cordewener*, in: Ismer u.a. (Hrsg.), Territorialität und Personalität, FS Lehner, 2019, S. 329, 348 ff.; *Bardini*, Intertax 2010, 1 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Steuerrechts ist eng mit der Entstehung und Integration der EU verbunden. Ursprünglich war das Europäische Steuerrecht ein eher unbedeutendes Thema, doch es hat sich im Laufe der Zeit zu einem wichtigen Bereich der europäischen Rechtsprechung entwickelt.

Mit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) im Jahr 1951 und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) 1957 wurde die wirtschaftliche Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten eingerichtet. Die Römischen Verträge, welche die EWG begründeten, enthielten erste Vorschläge zur Steuerharmonisierung, insbesondere im Bereich der indirekten Besteuerung, um den Handel zu erleichtern.[352]

Durch die Unionserweiterung und die zunehmende wirtschaftliche Verflechtung hat das europäische Steuerrecht immer mehr an Bedeutung gewonnen. In den 1980er und 1990er Jahren hatte der EuGH einen entscheidenden Einfluss auf die Entwicklung, indem er die Grundfreiheiten – vor allem die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit – als Korrektiv für nationale Steuervorschriften nutzte und so diskriminierende Regelungen zurückdrängte.[353]

Seit den 1990er und 2000er Jahren hat die unionsrechtliche Gesetzgebung zunehmend an Bedeutung gewonnen. Besonders hervorzuheben sind die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie[354], die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie[355] sowie die Mutter-Tochter-Richtlinie.[356] Die Hauptziele dieser Instrumente sind es, Doppelbesteuerung zu vermeiden, Steuerhinterziehung zu bekämpfen und die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zu stärken.[357] Die Einführung der Mutter-Tochter-Richtlinie ermöglichte es erstmals, dass direkte Steuern durch unionsrechtliche Vorgaben beeinflusst werden konnten.[358] Seit den 2010er Jahren liegt der Fokus erneut auf anderen Themen. Nunmehr stehen Aktionen gegen Steuervermeidung und für mehr Transparenz im Vordergrund, vor allem gegenüber aggressiver Steuerplanung und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen. Daher hat die EU das Ziel, nationale Steuerpolitik enger zu koordinieren und punktuell zu harmonisieren, um

352 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 110.
353 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 111.
354 Richtlinie (EG) 2006/112.
355 Richtlinie (EG) 2003/49.
356 Richtlinie (EU) 2011/96/EU.
357 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 113.
358 *Kokott*, § 1 Rn. 22.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes zu sichern.[359]

So hat die Europäische Union beispielsweise entschieden, einen Teil der Erkenntnisse des BEPS-Projektes der OECD in sämtlichen Mitgliedstaaten einheitlich zu implementieren. Angesichts der eingeschränkten Kompetenzen der Union hinsichtlich der direkten Steuern erfolgte der Beschluss, dieses Vorhaben durch eine Richtlinie zu realisieren (vgl. Art. 115 AEUV). Am 12. Juli 2016 ratifizierte der Europäische Rat die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD I)[360], um einschneidende Reformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU anzustoßen, deren Umsetzung den Mitgliedstaaten obliegt. Da die Richtlinie verschiedene steuerliche Aspekte betrifft und die Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersysteme haben, variierte der Umsetzungsbedarf der jeweiligen Mitgliedstaaten.[361]

Die EU hat auf Ebene direkter Steuern Fortschritte im Hinblick auf eine Harmonisierung erzielt, wie etwa bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Kapitalerträgen, der Einführung von gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlagen für Unternehmen[362], der ATAD I-Richtlinie oder jüngst auch der Mindestbesteuerungsrichtlinie.[363] Dennoch verbleibt die Steuerpolitik in vielen Bereichen in der unveränderten Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.

Seit dem Beginn des neuen Jahrtausends hat sich das Europäische Steuerrecht weiterentwickelt.[364] Die bisherige Harmonisierung betrifft hauptsächlich indirekte Steuern wie Umsatz- und Verbrauchsteuern gemäß Art. 110 AEUV um nach Ansicht des EuGH eine „vollkommene Wettbewerbsneutralität“[365], mindestens aber einen diskriminierungsfreien Zugang der Waren zum Bestimmungsland zu erreichen.[366] Art. 113 AEUV regelt die Harmonisierung der Umsatz-, Verbrauchs- und sonstigen indirekten Steuern wie Kapitalverkehrs-, Beförderungs- und Versicherungssteuern.

---

359 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 110; *Vogel/Lehner*, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 251

360 Richtlinie (EU) 2016/1164.

361 *Nürnberg*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Anti Tax Avoidance Directive Rn. 1.

362 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 171; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 113 Rn. 50.

363 Richtlinie 2022/2523 (EU) – Mindestbesteuerungsrichtlinie.

364 Beispielsweise die Zinsrichtlinie (Richtlinie (EG) 2003/49/EG), die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie (EWG) 90/435 zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2011/96), die ATAD-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2016/1164) oder die Mindestbesteuerungsrichtlinie (Richtlinie (EU) 2022/2523).

365 So etwa EuGH, Urteil v. 27.02.1980 – Rs. C-168/78, Slg. 1980, 347, ECLI:EU:C:1980:51 – *Kommission/Frankreich,* Rn. 4.

366 *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 110 Rn. 2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Einen vergleichbaren Auftrag im Bereich der direkten Steuern gibt es nicht, maßgeblich ist Art. 115 AEUV. Diese Norm ist in ihren Grundzügen seit dem Jahr 1958 im Vertragswerk der EU (Art. 100 EWG-V in den Römischen Verträgen)[367] enthalten.

Die Angleichung der direkten Steuern soll die Grundfreiheiten absichern und stärken, Marktstörungen beseitigen und Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Steuersysteme verhindern. Die Rechtsangleichung nach Art. 115 AEUV unterliegt einem Ermessensspielraum, der jedoch durch die Notwendigkeit der Einstimmigkeit und die Rechtsordnung eingeschränkt wird.[368]

Nach Art. 115 AEUV betrifft die Angleichung nur Vorschriften, die direkt die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes betreffen.[369]

In diesem Zusammenhang bedeutet Unmittelbarkeit, dass die Union nur eingreifen darf, wenn es eine spürbare, wahrscheinliche oder intensive Auswirkung auf den Binnenmarkt gibt.[370]

In seiner Auslegung des Begriffs „unmittelbar" bezieht der EuGH auch inhaltliche Aspekte ein und betrachtet eine unmittelbare Auswirkung als gegeben, wenn Unterschiede im nationalen Recht den Binnenmarkt beeinträchtigen können.[371]

Dabei stellt sich die Frage, welchen Beitrag die ATAD I-Richtlinie[372] zum Funktionieren des Binnenmarktes leistet. Die Erwägungsgründe erläutern die Zielsetzungen der Richtlinie. Die ATAD I-Richtlinie[373] hat also das Ziel, die Steuervermeidung im Binnenmarkt effektiv zu bekämpfen, indem sie sicherstellt, dass Besteuerung an Orten der echten Gewinnerzielung und Wertschöpfung stattfindet.[374]

Sie bezieht sich auf globale steuerpolitische Prioritäten und die OECD-Empfehlungen, insbesondere infolge der BEPS-Initiative[375], und strebt danach, das Vertrauen in die steuerlichen Systeme wiederherzustellen und die steuerliche Souveränität der Staaten zu stärken.[376] Sie richtet sich speziell an körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen in den Mitgliedstaaten, um Marktdistorsionen zu verhindern und die steuerlichen

367 *M. Schröder*, in: Streinz, AEUV Art. 115 Rn. 1.
368 Jacobs/Endres/Spengel, 2016, S. 113.
369 *M. Schröder*, in: Streinz, AEUV Art. 115 Rn. 6
370 *M. Schröder*, in: Streinz, AEUV Art. 115 Rn. 8; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 115 Rn. 8.
371 EuGH, Urteil v. 16.12.1976 – Rs. 33/76, Slg. 1976, 1989 – *Rewe* we.
372 Richtlinie (EU) 2016/1164.
373 Richtlinie (EU) 2016/1164
374 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie (EU) 2016/1164; *Opel*, 2020, S. 21.
375 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie (EU) 2016/1164.
376 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bemessungsgrundlagen zu schützen[377], und verstärkt die Widerstandsfähigkeit des Binnenmarktes gegen Steuervermeidungsstrategien.[378] Insoweit rechtfertigt die Union den Erlass der ATAD I-Richtlinie[379] im Rahmen der Erwägungsgründe mit einer ausreichenden Auswirkung auf den Binnenmarkt.

Interessant ist jedoch die Frage, inwieweit sich Art. 5 der ATAD I-Richtlinie[380] in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung tatsächlich und praktisch auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirkt oder ob die Mitgliedstaaten die Wegzugsbesteuerung verwendet haben, um ihr nationales Steueraufkommen zu erhöhen.

Nach Art. 5 Abs. 4 EUV müssen die Maßnahmen der Union verhältnismäßig sein und dürfen nicht über das zur Erreichung des Ziels erforderliche Maß hinausgehen.[381] Eine Harmonisierungsmaßnahme i. S. d. Art. 115 AEUV muss demnach geeignet und notwendig sein, um bestehende oder potenzielle Beeinträchtigungen des Binnenmarktes zu beseitigen.[382] Eine Beeinträchtigung des Binnenmarktes durch die Nichterhebung einer Wegzugsbesteuerung, da die Besteuerung beispielsweise auf andere Weise[383] sichergestellt ist, ist auf den ersten Blick nicht zu erkennen.

3.1.4. Die Rolle der OECD im Europäischen Steuerrecht

Die OECD initiierte einen Aktionsplan zur Bekämpfung der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und der Verlagerung von Gewinnen (bekannt als „BEPS“ – Base Erosion and Profit Shifting) bestehend aus 15 Maßnahmen. Diese Maßnahmen sind völkerrechtlich nicht bindend. Die Umsetzung wird jedoch überwacht und bei Verstößen drohen Sanktionen.[384] Von diesen Maßnahmen haben fünf unmittelbare Auswirkungen auf die Steuerpolitik der Europäischen Union.

---

377 Erwägungsgrund 4 zu Richtlinie (EU) 2016/1164.
378 Erwägungsgrund 16 zu Richtlinie (EU) 2016/1164.
379 Richtlinie (EU) 2016/1164.
380 Richtlinie (EU) 2016/1164.
381 EuGH, Urteil v. 18.11.1987 – Rs. C-137/85, ECLI:EU:C:1987:493, Slg. 1987, 4587 – *Maizena*, Rn. 15; EuGH, Urteil v. 07.12.1993 – Rs. C-339/92, Slg. 1993, I-6473 – *ADM Ölmühlen*; EuGH, Urteil v. 11.07.2002 – Rs. C-210/00, Slg. 2002, I-6453 – *Käserei Champignon Hofmeister,* Rn. 59.
382 *Titje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim/Tietje, AEUV Art. 115 Rn. 29.
383 Siehe nachfolgend beispielsweise Amtshilfe- oder Beitreibungsrichtlinie.
384 *OECD*, Die Rolle der OECD, o.J. Es handelt sich um „Soft Law“ vgl. *Spengel*, in: Jacobs Int. Unternehmensbesteuerung, Erster Teil 5. Kap. C., S. 81, *Rieck/Fehling*, IStR 2023, S. 88; *Schön*, IStR 2022, S. 184,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die CFC-Regel („Controlled Foreign Company Rule“) soll Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer verhindern, um die Steuerbemessungsgrundlage des Mutterunternehmens zu schützen. Hieraus ergibt sich auch die viel diskutierte „Mindestbesteuerung“.[385]

Parallel dazu richtet sich die „Switchover Rule“ an die Problematik der doppelten Nichtbesteuerung von bestimmten Einkünften, die aus hybriden Gestaltungen resultieren.[386]

Die Regelung zur Besteuerung von Wegzugfällen („Exit Taxation“) beabsichtigt, die Steuervermeidung durch die Verlagerung von Vermögenswerten aus der steuerlichen Jurisdiktion ohne entsprechende Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern. Diese Regel soll sicherstellen, dass bei einer Übertragung von Vermögenswerten über Grenzen hinweg eine angemessene Besteuerung der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Wertsteigerungen erfolgt.[387] Die Änderung des § 6 AStG ist Folge dieser Maßnahme, welche Gegenstand näherer Betrachtung sein soll.

Die Zinsabzugsbeschränkung („Interest Limitation“) dient der Eindämmung unangemessener Steuergestaltungen durch den Einsatz künstlich geschaffener finanzieller Verbindlichkeiten. Die Zinsabzugsbeschränkung (Art. 4 ATAD) hat das Hauptziel, Gewinnverlagerungen durch überhöhte Fremdfinanzierungen zu verhindern, indem die Abziehbarkeit „übersteigender Fremdkapitalkosten“ am EBITDA-Maßstab begrenzt wird. [388] Sie geht auch auf den Debt-Equity-Bias ein und schafft Anreize für substanzielle, funktionsfähige Unternehmensstrukturen anstelle von rein finanzierungsgetriebenen Gestaltungen.[389]

Zudem existiert noch eine allgemeine Missbrauchsvermeidungsregel („General Anti-Abuse Rule“, GAAR), welche als Auffangregelung dient, um gegen aggressive Steuerplanungsstrategien vorzugehen, die durch die spezifischen Einzelregelungen nicht erfasst werden.[390]

---

385 Art. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016.
386 Art. 9 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016.
387 Art. 5 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016.
388 Art. 4 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016.
389 Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.07.2016, ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1–14, insb. Art. 4; OECD, BEPS-Action 4 – Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Final Report, Paris 2015; OECD, Action 4 – 2016 Update.
390 Art. 6 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016; *Kokott*, § 2 Rn. 96 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zur Umsetzung der Aktionspunkte 2, 3 und 4 des BEPS-Aktionsplans hat die Europäische Union die Richtlinie 2016/1164, auch bekannt als Anti Tax Avoidance Directive (kurz: ATAD), entwickelt, um dem Ziel der „Exit Taxation" gerecht zu werden.[391] Diese wurde bereits eingangs angesprochen.
Die OECD hat insoweit in den letzten Jahren die Europäische Steuerpolitik maßgeblich beeinflusst. Europa konnte sich aber den Vorgaben der OECD nicht entziehen, insbesondere wenn es um die Vermeidung von Steuerhinterziehung und -missbrauch geht. Hätte die Union sich der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen verweigert, so hätte dies ein verheerendes Signal nach Außen bedeutet.

3.2. Steuersouveränität der Mitgliedstaaten

Art. 4 Abs. 1 EUV sieht vor, dass Zuständigkeiten, die nicht explizit durch die Verträge an die Union übertragen wurden, bei den Mitgliedstaaten verbleiben; es gilt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung aus Art. 5 EUV.[392] Art. 4 Abs. 2 EUV verpflichtet die Union, die nationale Identität der Mitgliedstaaten zu achten. Diese Pflicht wird weiter konkretisiert durch die Berücksichtigung der Gleichheit der Mitgliedstaaten vor den Verträgen und die Aufzählung bestimmter Aspekte.[393]

3.3. Zielkonflikt wesentlicher Grundfreiheiten mit dem System deutscher Entstrickungsbesteuerung

Die Prüfungsmaßstäbe basieren auf der Frage, ob § 6 AStG mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar ist, insbesondere den im AEUV garantierten Grundfreiheiten. Für die Wegzugsbesteuerung sind die Niederlassungsfreiheit, die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Kapitalverkehrsfreiheit von besonderer Bedeutung. Aufgrund fehlender grenzüberschreitender Tätigkeiten spielen die Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit in diesem Zusammenhang keine Rolle.[394]

391 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 82.
392 *Streinz*, in: Streinz, EUV Art. 4 Rn. 2.
393 *Streinz*, in: Streinz, AEUV Art. 4, Rn. 2.
394 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 90.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.3.1. Niederlassungsfreiheit

Art. 49 AEUV, ehemals Art. 43 EGV, garantiert die Niederlassungsfreiheit und verbietet „Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats“ (Art. 49 Abs. 1 AEUV).[395] Der persönliche Schutzbereich erstreckt sich sowohl auf natürliche Personen (vgl. Art. 49 Abs. 1 AEUV), als auch auf juristische Personen (vgl. Art. 54 AEUV).[396]

Gleichzeitig normiert Art. 49 AEUV das Recht auf Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zur „Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten“ sowie zur „Gründung und Leitung von Unternehmen“ (vgl. Art. 49 Abs. 2 AEUV). Im Unterschied zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (vgl. Art. 45 AEUV) fallen unter Art. 49 AEUV nur eigenverantwortliche und weisungsungebundene Tätigkeiten, einschließlich gewerblicher und freiberuflicher Betätigungen. Gleichzeitig normiert Art. 49 AEUV das Recht auf Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zur „Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten“ sowie zur „Gründung und Leitung von Unternehmen“ (Art. 49 Abs. 2 AEUV). Im Unterschied zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) fallen unter Art. 49 AEUV nur eigenverantwortliche und weisungsungebundene Tätigkeiten, einschließlich gewerblicher und freiberuflicher Betätigungen.[397] Die Niederlassung erfordert die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Geschäftseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit.[398]

Die Niederlassungsfreiheit richtet sich ihrem Wortlaut zufolge ausschließlich gegen Hindernisse für grenzüberschreitende Aktivitäten, die vom Aufnahmemitgliedstaat ausgehen. Hindernisse, die durch Regelungen des Heimatstaates entstehen, werden dem Wortlaut nach nicht berücksichtigt. Diese Lücke schließt der EuGH jedoch durch seine

395 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 100.
396 *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 49, Rn. 11, 14.
397 *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 49, Rn. 18.
398 EuGH, Urteil v. 05.03.1996 – Rs. C-221/89, Slg. 1991, I-3905, ECLI:EU:C:1996:79 – *Factortame II,* Rn. 34; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 49, Rn. 25; *Kraft*, in: Kraft, 2. Aufl. 2019, AStG § 6, Rn. 101.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

ständige Rechtsprechung, indem er das Beschränkungsverbot auf die Vorschriften des Heimatstaates ausdehnt, die den grenzüberschreitenden Verkehr behindern.[399]

Die Judikatur des EuGH im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit hat sich von einem Diskriminierungsverbot zu einem umfassenden Verbot jeglicher Beschränkung entwickelt.[400] Somit sind auch Maßnahmen unzulässig, die das Recht auf Niederlassungsfreiheit unterschiedslos einschränken. Einschränkungen sind nur dann zulässig, wenn sie nicht diskriminierend sind und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind, sofern sie zur Erreichung des legitimen Zwecks geeignet und erforderlich sind.[401] Steuerliche Rechtfertigungsgründe, wie die Kohärenz des Steuersystems, Verhinderung von Einnahmenverlusten und die Gefahr der Steuerumgehung sind auch im Bereich der Niederlassungsfreiheit nicht anwendbar.[402]

§ 6 AStG kann, auch in der durch das SEStEG geänderten Form, den Schutzbereich des Art. 49 AEUV tangieren, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz zur Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ins Ausland verlegt. Dies umfasst die Beteiligung an Gesellschaften im europäischen In- und Ausland, sofern diese Beteiligung dem Inländer einen wesentlichen unternehmerischen Einfluss garantiert. Ohne eine solche Beteiligung bleibt Art. 49 AEUV unberührt.[403]

Da es nicht erforderlich ist, dass die Beteiligung gemäß § 6 AStG zum Betriebsvermögen gehört und das Wegzugsrecht stets mit der Niederlassungsfreiheit einhergeht, darf dieses Wegzugsrecht grundsätzlich nicht durch Steuerschranken behindert werden. § 6 AStG

399 *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim/Forsthoff, AEUV Art. 49, Rn. 116; EuGH, Urteil v. 11.12.2007 – Rs. C-438/05, Slg. 2007, I-10 779, ECLI:EU:C:2007:772 – *International Transport Worker's Federation (Viking)*, Rn. 69; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus,* Rn. 35; EuGH, Urteil v. 12.07.2012 – Rs. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 – *Kommission/Spanien,* Rn. 52 f.; EuGH, Urteil v. 06.09.2012 – Rs. C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521 – *Kommission/Portugal*, Rn. 25; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal,* Rn. 38 bis 40; EuGH, Urteil v. 20.12.2017 – Rs. C-419/16, ECLI:EU:C:2017:997 – *Simma Federspiel*, Rn. 36.

400 EuGH, Urteil v. 27.09.1988 – Rs. 81/87, Slg. 1988, 5483 – *Daily Mail* – Sonderfall: keine Anwendung der Freiheit auf Sitzverlegung gegenüber Wegzugsstaat; mittlerweile überholt durch EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus,* Rn. 33.

401 EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*, Rn. 37.

402 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 102.

403 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 101.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

kann jedoch bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale das Wegzugsrecht durch die Besteuerung unrealisierter Wertzuwächse beeinträchtigen.[404]

3.3.2. Kapitalverkehrsfreiheit

Art. 63 AEUV (vormals Art. 56 EGV) untersagt sämtliche Einschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern. Vom Schutzbereich erfasst sind sowohl natürliche als auch juristische Personen.[405]

Eine allgemeine Definition des freien Kapitalverkehrs findet sich im AEUV nicht. In der steuerlichen Praxis, vor allem in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung, ist es entscheidend, dass die Kapitalverkehrsfreiheit alle Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs verbietet. Kapitalverkehr bezeichnet jede grenzüberschreitende Übertragung von Geld- oder Sachkapital mit dem Ziel der Anlage.[406]

Zur Bestimmung der unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallenden Handlungen können sowohl das Primärrecht (Art. 57 EGV) als auch das Sekundärrecht herangezogen werden.[407] Entscheidende Hinweise bietet bei der Bestimmung der Vorgänge, die unter den Schutzbereich dieser Grundfreiheit fallen, die Kapitalverkehrsrichtlinie[408], auch wenn die dort genannten Kapitalverkehrsvorgänge keine abschließende Liste darstellen.[409]

Ein grenzüberschreitendes Element ist erforderlich, damit der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist; es muss also eine Transaktion zwischen Parteien aus verschiedenen Mitgliedstaaten stattfinden. Das umfasst vor allem das Erwerben und Halten von Beteiligungen an neuen sowie bestehenden Firmen und der Bezug von Dividenden daraus.[410] Im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit ist es nicht notwendig, dass es eine Mindestbeteiligung gibt, die eine Mitverwaltungs- oder Kontrollmöglichkeit schafft. Beteiligungen, die durch die Beteiligungsschwelle von einem Prozent in

404 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 103.
405 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 22.
406 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 25, 32.
407 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 25 f.
408 Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.06.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. L 178 v. 08.07.1988, S. 5 bis 18.
409 *Kraft*, in: Kraft, AStG §6, Rn. 106.
410 EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000 I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen,* Rn. 28, 30.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

§ 17 EStG definiert sind, fallen grundsätzlich unter den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit. Außerdem fallen grenzüberschreitende Kapitalbewegungen, die von natürlichen Personen getätigt werden, unter den Schutzbereich.[411]
Im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung deckt der Schutzbereich sowohl den direkten grenzüberschreitenden Transfer von Geld- und Sachkapital als auch die daraus resultierenden Folgen ab.[412] Der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist weit gefasst, um die Zielsetzung zu erreichen.[413]

Nun drängt sich die Frage auf, ob der bloße Wohnsitzwechsel des Anteilseigners einer Beteiligung unter den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, während das eigentliche Vermögen, in Form der Kapitalgesellschaft selbst, an ihrem Sitz verbleibt.
In der Rechtsprechung des EuGH wurde lange diskutiert, ob die bloße Verlegung des Wohnsitzes und die damit verbundene Mitnahme von Beteiligungen unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt.[414] Das Urteil des EuGH vom 23. Februar 2006, C-513/03 – *van Hilten*[415], behandelte die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit, ohne diese jedoch vollständig aufzuheben. Dieser Entscheidung ist zu entnehmen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit zwar begrenzt werden kann, jedoch nicht vollständig aufgehoben wird. Aufgrund der Weiterentwicklung der Judikatur des EuGH seither, könnte das Verhältnis zwischen Wegzugsbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit heute differenzierter bewertet werden - so *Kraft*.[416]
Ob die Beschränkung auf den Wegzug in Mitgliedstaaten mit der Kapitalverkehrsfreiheit, die, wie erwähnt, auch Drittstaatenwirkung entfaltet, vereinbar ist, ist jedoch zweifelhaft.[417]
De lege lata ist diese Problematik unter neuen Aspekten zu bewerten. Es ist anerkannt, dass der Wegzug ins Ausland in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt.[418] Daher war bereits die Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG a.F., die auf Anteile an

411 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 107.
412 *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 202 ff.
413 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 4.38; EuGH, Urteil v. 17.09.2009 – Rs. C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559, IStR 2009, S. 691 – *Glaxo Wellcome*.
414 EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 – *van Hilten-van der Heijden*.
415 EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 – *van Hilten-van der Heijden*.
416 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 138.
417 *Opel*, 2020, S. 21.
418 *Bron*, IStR 2006, S. 296; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 110; *Oellerich*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, S. 8.83.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Kapitalgesellschaften in EU- und EWR-Staaten begrenzt war, nicht ausreichend.[419] Die vormals unklaren Bereiche des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit sind angesichts der Rechtsprechung des EuGH nun klarer umrissen. Es steht fest, dass eine Ungleichbehandlung zu Lasten von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften von einem Prozent unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt.[420]

Diese Grundfreiheit gilt auch für Drittstaatensachverhalte, da sie als einzige Grundfreiheit einen Bezug zu Drittstaaten hat.[421]

Auch die alte Fassung des § 6 Abs. 5 AStG war unionsrechtlich nicht ganz unproblematisch, dies ist hauptsächlich auf der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zurückzuführen.

Kapitalverkehrsbeschränkungen sind nicht nur zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch gegenüber Drittstaaten verboten; dies schließt insbesondere Portfoliobeteiligungen unterhalb einer Beherrschungsschwelle ein.[422] Anstatt die Stundung auf Drittstaaten auszuweiten, hat der Gesetzgeber das Ungleichbehandlungsdefizit durch eine Systemumstellung behoben. Seit dem ATAD-Umsetzungsgesetz 2021 gilt für Wegzüge einheitlich ein Ratenmodell (sieben gleiche Jahresraten, regelmäßig gegen Sicherheiten), im Gegensatz zur vormals unbefristeten, zinslosen EU/EWR-Stundung. So gesehen stellt dies keine „Verschärfung" im Sinne einer zusätzlichen Benachteiligung gegenüber der früheren Drittstaatenbehandlung dar, sondern ist eine „Heilung durch Gleichbehandlung nach unten" (Leveling-down), die die Drittstaatendiskriminierung beseitigt; jedoch ist unionsrechtlich eine Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich, ob das einheitliche Ratenmodell, unter Berücksichtigung des Sicherungszwecks und möglicher milderer, aber gleich effektiver Mittel, den Maßstab der Grundfreiheiten wahrt.[423]

Eine Beschränkung ergibt sich *a fortiori* durch die Neufassung des § 6 AStG mit der Abschaffung der Stundungsregelung.

Unter den Beschränkungen in diesem Zusammenhang sind alle innerstaatlichen Regelungen, die den Zufluss, Abfluss und Durchfluss von Kapital dauerhaft oder

---

419 *Bron*, IStR 2006, S. 296; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 111; *Oellerich*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, S. 8.83.

420 EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06, ECLI:EU:C:2007:820, Slg. 2007, I-12357 – *Per Grønfeldt und Tatiana Grønfeldt / Finanzamt Hamburg-Am Tierpark.*

421 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 110.

422 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 36; EuGH, Urteil v. 11.09.2014 – Rs. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724 – *Kronos International*, Rn. 38 ff.

423 Richtlinie (EU) 2016/1164 – ATAD, ABl. L 193 v. 19.07.2016, insb. Art. 5; BT-Drucks. 19/28652, S. 45–48; BGBl. I 2021, ATAD-UmsG.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

zeitweise behindern, begrenzen oder untersagen.[424] Dazu zählen nicht nur direkte Eingriffe in kapitalverkehrsrelevante Transaktionen, sondern auch andere Hindernisse des Kapitalverkehrs, wie sie durch steuerliche Vorschriften entstehen können.[425]

Die Frage, ob eine unionsrechtswidrige Diskriminierung ausgeschlossen ist, weil durch den Wegzug kein Kapital bewegt wird, bleibt bestehen. In Rechtsprechung und Literatur wird eingewandt, dass beim Wegzug keine finanzielle Transaktion, keine Eigentumsübertragung und keine sonstige Kapitalbewegung stattfindet.[426]
Diese Ansicht ist jedoch mittlerweile überholt[427]. Diese Ansicht ist jedoch mittlerweile überholt. Der europäische Gesetzgeber hat in der ATAD-Richtlinie den Begriff der „Übertragung von Vermögenswerten“ präzisiert. Art. 2 Abs. 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 definiert die „Übertragung von Vermögenswerten“ als den „Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert“, wobei „die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben“ (Art. 2 Abs. 6 Richtlinie (EU) 2016/1164).[428] Daneben regelt Art. 5 Abs. 1 Buchst. c ATAD, unter welchen Bedingungen der Steuerpflichtige „in Höhe eines Betrags besteuert wird, der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht“. Dies gilt, wenn „der Steuerpflichtige seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland verlegt“, ausgenommen „jene Vermögenswerte, die weiterhin einer Betriebsstätte im ursprünglichen Mitgliedstaat zuzurechnen sind“ (Art. 5 Abs. 1 Buchst. c Richtlinie (EU) 2016/1164).[429]
Zudem existiert keine überzeugende Begründung dafür, warum die Besteuerung bei einem Wohnsitzwechsel nicht an grundfreiheitlichen Kriterien gemessen werden soll, angesichts der unterschiedlichen Behandlung eines Umzugs innerhalb des Landes und eines Wegzugs ins Ausland. Die daraus resultierende Änderung der Besteuerungszuständigkeit, von einer einzigen Jurisdiktion vor dem Wegzug zu mindestens einer weiteren Jurisdiktion nach dem Wegzug, weist eindeutig die Merkmale

424 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, AEUV Art. 63, Rn. 47.
425 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 60 f.
426 EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 – *van Hilten-van der Heijden; Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 111.
427 *Bron*, IStR 2006, S. 296; *Kraft/Gräfe*, IWB 2016, S. 384.
428 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 111.
429 *Kraft*, in: *Kraft*, AStG § 6, Rn. 111.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

eines Vermögenstransfers auf.[430] Insoweit ist davon auszugehen, dass der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist. Kraft stellt fest, dass § 6 AStG ursprünglich nur vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst wurde, solange die relevante Beteiligungsquote des § 17 EStG bei 25 % lag. Durch weitergehende Absenkung dieser Quote auf 10 % bzw. 1 % fällt § 6 AStG nun auch unter den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.[431]

In der Folge ist eine Prüfung des Art. 64 Abs. 1 AEUV erforderlich. Mittlerweile entspricht es der einhelligen Literaturmeinung und der Ansicht der Rechtsprechung, dass die Voraussetzungen des Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht erfüllt sind, wenn Bestimmungen nach diesem Datum auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht basieren und neue Verfahren einführen. [432]

Im Fortgang der Arbeit (Kapitel 4.) wird noch geprüft, inwieweit die Neufassung des § 6 AStG den Vorgaben der ATAD-Richtlinie[433] entspricht.

Soweit vom sachlichen Anwendungsbereich der Wohnsitzwechsel ohne Bewegung von Vermögen erfasst ist, ist die Neufassung des § 6 AStG sekundärrechtlich abgedeckt.

Dass sich die ATAD[434] nur an Körperschaftsteuerpflichtige richtet, schränkt diese prinzipielle Definition nach Ansicht von *Kraft* nicht ein. [435]

Die Schutzbereiche der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit überschneiden sich in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung, insoweit macht sich eine Abgrenzung erforderlich. *Kraft* stellt das Verhältnis vereinfacht dar, indem er ausführt, dass die Niederlassungsfreiheit Anwendung findet, wenn ein Gesellschafter beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft hat und die Kapitalverkehrsfreiheit den Gesellschafter schützt, wenn er keinen beherrschenden Einfluss hat und die Beteiligung im Wesentlichen der Geldanlage dient.[436] Eine eindeutige Abgrenzung anhand allein der

430 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 114.
431 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 120.
432 EuGH, Urteil v. 24.11.2016 – Rs. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, BeckRS 2016, 82800 – *SECIL*, Rn. 88 f.; EuGH, Urteil v. 24.05.2007 – Rs. C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, Slg. 2007, I-4051 – *Holböck*, Rn. 41; EuGH, Urteil v. 11.02.2010 – Rs. C-541/08, ECLI:EU:C:2010:74, Slg. 2010, I-1025 – *Fokus Invest*, Rn. 42; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 117.
433 Richtlinie (EU) 2016/1164.
434 Richtlinie (EU) 2016/1164.
435 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 113.
436 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 122.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Beteiligungsquote lässt sich aber nicht festmachen, da hierzu keine eindeutige EuGH-Judikatur vorliegt.[437]
Demnach ist zunächst stets zu prüfen, ob die Niederlassungsfreiheit einschlägig ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist zu prüfen, ob der Sachverhalt unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt.

3.3.3. Freizügigkeit der Arbeitnehmer

Art. 45 AEUV, ehemals Art. 39 EGV, gewährleistet die „Freizügigkeit der Arbeitnehmer" innerhalb der Union (Art. 45 Abs. 1 AEUV). Diese Norm gilt für Arbeitnehmer, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates besitzen. Art. 45 AEUV findet zudem auf eine außerhalb des Unionsgebiets ausgeübte Berufstätigkeit Anwendung, sofern das Arbeitsverhältnis einen „hinreichend engen Bezug zum Unionsgebiet" aufweist.[438] Arbeitnehmer sind Personen, die eine Tätigkeit im Rahmen eines Lohn- oder Gehaltsverhältnisses[439] ausüben. Ein Merkmal eines unselbständigen Arbeitsverhältnisses ist, dass der Arbeitnehmer für einen anderen nach dessen Weisungen Leistungen erbringt und dafür eine Vergütung erhält.[440]

Nach Art. 45 Abs. 2 AEUV ist jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und Arbeitsbedingungen verboten. Regelungen, die zwischen Inländern und Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten unterscheiden, sind ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot. Es gibt keine Rechtfertigung für dieses absolute Verbot, und es wird nur durch primäres Unionsrecht eingeschränkt. Selbst

---

437 EuGH, Urteil v. 03.10.2013 – Rs. C–282/12, IStR 2013, 871, ECLI:EU:C:2013:629 – *Itelcar*; EuGH, Urteil v. 11.09.2014 – Rs. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724 – *Kronos International* (in diesen Fällen wurde kein sicherer Einfluss bei einer Beteiligung von 1 % festgestellt); *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 122. Im Urteilsfall EuGH v. 24.11.2016, C– 464/14, ECLI:EU:C:2016:896 – *SECIL*) wurde nach dem Prüfmaßstab der Kapitalverkehrsfreiheit beurteilt, obwohl eine Beteiligung von 98,72 % bestand.

438 EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – Rs. C–544/11, BStBl. II 2013, 847, ECLI:EU:C:2013:124 – *Petersen und Petersen*; so auch EuGH, Urteil v. 12.07.1984 – Rs. 237/83, Slg. 1984, 3153 – *Prodest*; EuGH, Urteil v. 29.06.1994 – Rs. C-60/93, Slg. 1994, I-2991 – *Aldewereld*, Rn. 14; EuGH, Urteil v. 30.04.1996 – Rs. C-214/94, Slg. 1996, I-2253 – *Boukhalfa*, Rn. 15; EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – Rs. C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124 – *Petersen und Petersen*, Rn. 41; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert/Brechmann, AEUV Art. 45, Rn. 10; *Forsthoff,* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU, Art. 45 AEUV, Rn. 65.

439 Vgl. Art. 1 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 1612/68.

440 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 92.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wenn sie nicht direkt die Staatsangehörigkeit betreffen, sind auch mittelbare Diskriminierungen verboten, wenn sie europäische Arbeitnehmer benachteiligen. Eine mittelbare Diskriminierung ist nur erlaubt, wenn es zwingende Gründe des Allgemeininteresses gibt und die Maßnahmen verhältnismäßig, notwendig und geeignet sind.[441]

Auch Inländer profitieren von den Diskriminierungsverboten, die sie vor ungerechtfertigten Benachteiligungen durch ihren Herkunftsstaat schützen, wenn sie sich in einer vergleichbaren Lage zu anderen befinden, die durch den Vertrag geschützte Rechte genießen.[442]

Aus Art. 45 AEUV hat der EuGH ein allgemeines Beschränkungsverbot abgeleitet, das für alle Staatsangehörigkeiten gilt.[443] Alle Maßnahmen, die verhindern, dass Unionsbürger ihr Herkunftsland verlassen, um im Ausland eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, fallen unter diesen Grundsatz.

Dieses Freizügigkeitsrecht umfasst auch das Recht auf Wohnsitznahme. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses können Beschränkungen rechtfertigen, sofern die Maßnahmen nicht diskriminierend, geeignet und erforderlich sind.[444] Vom EuGH bereits beschiedene und zulässige Gründe können die Kohärenz des Steuersystems, Vermeidung von Verlusten an Steuereinnahmen und von Steuerumgehung sein.

Wenn ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz zur Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, kann ein Fall des § 6 AStG vorliegen. Dies betrifft Fälle, in denen eine Person, die die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung erfüllt, als Arbeitnehmer tätig wird und ihren Wohnsitz zu diesem Zweck verlegt - ein rein privat veranlasster Umzug genügt nicht[445], da es sich um reine Inlandssachverhalte handelt, für die gegebenenfalls Art. 18 AEUV zu beachten ist.[446]

---

441 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 93.

442 EuGH, Urteil v. 07.03.1979 – Rs. 115/78, Slg. 1979, 399 – *Knoors*; EuGH, Urteil v. 31.03.1993 – Rs. C-19/92, Slg. 1993, I-1663 – *Kraus*; EuGH, Urteil v. 23.02.1994 – Rs. C-419/92, Slg. 1994 I-505, ECLI:EU:C:1994:62 – *Scholz*.

443 EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman,* Rn. 94 ff.; EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf,* Rn. 18.

444 EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*, Rn. 37; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 93

445 EuGH, Urteil v. 26.01.1993 – Rs. C-112/91, EuGHE 1993, I-429, 476, ECLI:EU:C:1993:27 – *Werner*.

446 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 94.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zuvor wurden Gründe genannt, die eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit rechtfertigen können.

Zwingende Gründe des Allgemeininteresses reichen im Falle des § 6 AStG jedoch nicht aus, da das Kohärenzprinzip in diesen Fällen nicht greift.[447] Ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen Steuervorteil und Besteuerung beim selben Steuerpflichtigen fehlt.[448]

Der EuGH hat in der Entscheidung Wielockx[449] die Kohärenz des Steuersystems nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt.

Bezüglich der Gefahr der Steuerumgehung müssen laut EuGH[450] die Rechtsvorschriften speziell darauf abzielen, rein künstliche Konstruktionen zu erfassen, die das Steuerrecht umgehen sollen.[451] Sofern Deutschland das Besteuerungsrecht im Wege eines DBAs aufgibt, kann die Wegzugsbesteuerung nicht als Rechtfertigung für Beschränkungen dienen. Der Gesetzgeber muss die Bestimmungen in bestehenden DBA anpassen.[452]

Auch das Interesse an der Erzielung von Steuereinnahmen stellt keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar[453] und rechtfertigt daher keine Einschränkung der Grundfreiheiten. Auch wenn der deutsche Gesetzgeber § 6 AStG eingeführt hat, um die Besteuerung des im Inland erzielten Wertzuwachses bei Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften zu sichern, rechtfertigt dies keine Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer.[454]

---

447 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*.

448 Der „Steuervorteil" im Sinne der EuGH-Kohärenzrechtsprechung ist hier gemeint. Es handelt sich um einen konkret eingeräumten Vorteil (z. B. Abzugsfähigkeit von Vorsorge-/Versicherungsbeiträgen, Steuerbefreiung oder gezielter Aufschub) für denselben Steuerpflichtigen, dem spiegelbildlich eine korrespondierende Besteuerung (der späteren Auszahlungen/Erträge) gegenübersteht. Zur Kohärenzrechtsprechung siehe etwa EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*, Rn. 21, 28; EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-300/90, Slg. 1992, I-305 – *Kommission/Belgien*, Rn. 20; EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93, Slg. 1995, I-3955 – *Svensson und Gustavsson*, Rn. 18; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, IStR 2004, 680 – *Manninen*, Rn. 42–46; EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-471/04, Slg. 2006, I-2107 – *Keller Holding*, Rn. 40; EuGH, Urteil v. 08.11.2007 – Rs. C-379/05, Slg. 2007, I-9569 – *Amurta*, Rn. 46; EuGH, Urteil v. 13.03.2007 – Rs. C-524/04, Slg. 2007, I-2107 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 68; EuGH, Urteil v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, Slg. 2008, I-8947 – *Papillon*, Rn. 43 f.

449 EuGH, Urteil v. 11.08.1995 – Rs. C-80/94, Slg. 1995 I-2493, ECLI:EU:C:1995:271 – *Wielockx*.

450 EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI*, Rn. 26.

451 Näher dazu *Kokott*, § 2 Rn. 94-95, 119-121.

452 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 95 f.

453 EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI*, Rn. 28.

454 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 97.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Das Urteil des EuGH vom 11. März 2004, Rs. C-9/02 – *Lasteyrie du Saillant*[455], zeigt deutlich, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit bei der Wegzugsbesteuerung relevant sein kann. Im Zusammenhang mit § 6 AStG kann der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit eröffnet sein, wenn ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz zur Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat verlegt und an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.[456]

3.3.4. Allgemeine Freizügigkeit

In Einzelfällen kann bei einem Wegzug eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auch Art. 21 AEUV, ehemals Art. 18 EGV, anwendbar sein. Art. 21 Abs. 1 AEUV gewährt jedem Unionsbürger das Recht, „sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten" frei zu bewegen und aufzuhalten (Art. 21 Abs. 1 AEUV), „vorbehaltlich der in den Verträgen und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen" (Art. 21 Abs. 1 AEUV).[457]

Die Klage der Kommission gegen Spanien betraf die Frage, ob die sofortige Schlussbesteuerung beim Wegzug natürlicher Personen gegen die Mobilitätsrechte der Unionsbürger verstößt. Die spanische Regelung nach Art. 17 Abs. 1 LIS verpflichtete Gesellschaften zur sofortigen Versteuerung ihrer latenten Gewinne in zwei wesentlichen Fällen: bei der Verlegung des Gesellschaftssitzes aus Spanien in einen anderen Mitgliedstaat sowie bei der Verlegung von Vermögenswerten einer spanischen Betriebsstätte in einen anderen Mitgliedstaat.[458] Diese unterschiedliche Behandlung war nicht durch eine objektive Verschiedenheit der Situationen gerechtfertigt.[459]

Der Kern des Streits war nicht das Besteuerungsrecht Spaniens an sich. Die Kommission bestritt nicht das Recht Spaniens, die auf seinem Hoheitsgebiet entstandenen latenten Gewinne zu besteuern. Das Problem war der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerzahlung. Während Spanien die sofortige Fälligkeit der Steuer beim Wegzug als notwendig ansah, um das Besteuerungsrecht zu sichern, da Spanien nach dem Wegzug keine Möglichkeit mehr habe, die Steuer einzutreiben, vertrat die Kommission die Position, dass das Ziel

455 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant.*
456 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 98.
457 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 101.
458 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 27.
459 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 29.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

der Sicherung des Steueraufkommens durch weniger einschneidende Mittel erreicht werden kann.[460] Konkret ging es um die Stundung der Steuerzahlung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Vermögenswerte.[461]

Der EuGH stellte fest, dass diese Regelung gegen die Art. 21, 45, 49 AEUV verstößt, da sie eine frühere Steuerzahlungspflicht für Wegziehende im Vergleich zu Inlandsbewohnern bedeutet und somit die Freizügigkeit einschränkt. Aufgrund des mit dem Wegzug verbundenen Liquiditätsnachteils sah der EuGH hierin eine Beschränkung der Ausübung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit.[462] Der EuGH folgte dieser Argumentation und stellte klar, dass es verhältnismäßig ist, wenn Spanien die Steuerschuld zum Zeitpunkt des Wegzugs festsetzt, um sein Besteuerungsrecht zu wahren.[463] Die sofortige Fälligkeit der Zahlung ist jedoch eine unverhältnismäßige Beschränkung, da der Mitgliedstaat sein Aufkommensinteresse auch schützen kann, indem er die Zahlung stundet. Spanien verwies auf Art. 65 der Allgemeinen Steuerordnung (Ley General Tributaria), der eine Stundung der Zahlung unter bestimmten Bedingungen ermöglichte.[464] Der EuGH wies dies zurück, da diese Stundung weder automatisch gewährt wird noch rechtsverbürgte Ansprüche begründet, sondern vielmehr eine Ermessensentscheidung der Behörden ist, die von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens abhängt. Dies reicht nicht aus, um die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit zu beheben.[465] Der EuGH führte aus, dass die europaweite gegenseitige Amtshilfe, insbesondere die Richtlinie 2008/55/EG zur Beitreibungshilfe, ein ausreichendes Instrumentarium bietet, um die gestundete Steuerforderung auch später im anderen Mitgliedstaat einzutreiben. Da die Steuerschuld bereits in Spanien festgesetzt ist, geht es bei der Amtshilfe nur noch um den Vollzug der Beitreibung, nicht um die Festsetzung der Steuer.[466]

Darüber hinaus lehnte der EuGH das Ziel einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsinteressen als Rechtfertigungsgrund ab. Dies lag daran, dass die Einkünfte bereits feststanden und das spanische Besteuerungsrecht gesichert war; es ging lediglich

460 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 33.
461 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 34.
462 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien.*
463 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31.
464 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 32.
465 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 37.
466 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 38.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

um die Art und den Zeitpunkt der Steuererhebung. Da die Maßnahme der spanischen Regierung nicht der Sicherung des spanischen Besteuerungsrechts, sondern lediglich der vorzeitigen Steuererhebung diente, wurde diese Begründung bereits auf Ebene der Rechtfertigungsprüfung abgelehnt.[467]

Die Entscheidung bestätigt, dass auch geringfügige Beschränkungen der Freizügigkeit verboten sind, und betont, dass steuerliche Regelungen, die Personen, die aus einem Mitgliedstaat wegziehen, zur früheren Steuerzahlung zwingen, gegen die Art. 21, 45, 49 AEUV verstoßen. Somit ergibt sich aus dem Urteil, dass die Festsetzung der Steuerschuld bei Wegzug grundsätzlich zulässig ist, um das nationale Besteuerungsrecht an bis dahin entstandenen stillen Reserven zu sichern. Die sofortige Fälligstellung der Steuer stellt jedoch regelmäßig eine unverhältnismäßige Beschränkung der Freizügigkeits- und Niederlassungsfreiheit dar. Der durch eine „cash-out-Regelung" entstehende Liquiditätsnachteil gegenüber Inlandsfällen ist nicht erforderlich, wenn mildere Mittel wie eine Stundung bis zur tatsächlichen Realisation verfügbar sind.

3.4. Rechtsprechung des EuGH – bedeutende Urteile

Der EuGH hat in mehreren Urteilen die Vereinbarkeit nationaler Wegzugsbesteuerungen mit dem Europäischen Steuerrecht geprüft. Hierbei sind insbesondere die Fälle *National Grid Indus*[468], *DMC*[469], *Verder LabTec* und *Lasteyrie du Saillant*[470] von Bedeutung. In diesen Entscheidungen hat der EuGH klargestellt, dass die Besteuerung von Wertzuwächsen bei Verlust des Besteuerungsrechts zwar grundsätzlich zulässig ist, jedoch bestimmten Anforderungen genügen muss, um mit den Grundfreiheiten des Europäischen Steuerrechts vereinbar zu sein.
Insbesondere muss der Eingriff dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen, das bedeutet, dass die Maßnahme nicht über das hinausgehen darf, was erforderlich ist, um die legitimen Ziele der Steuererhebung und der Aufrechterhaltung der Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen.

---

467 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 39 f.
468 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
469 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.
470 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Weiterhin dürfen die Regelungen nicht zu einer ungerechtfertigten Diskriminierung zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten führen.[471] Die steuerliche Belastung bei einem grenzüberschreitenden Wegzug darf somit nicht höher sein als bei einem rein nationalen Wegzug, es sei denn, es gibt dafür sachliche Gründe.

Auf der anderen Seite verfolgen die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung das Ziel, die Steueransprüche des Ursprungsstaats zu sichern. Dazu gehört auch, dass der Ursprungsstaat die Möglichkeit haben sollte, die Besteuerung der stillen Reserven in angemessener Weise aufzuschieben, solange die Vermögenswerte nicht tatsächlich verwertet wurden.[472]
Im Einzelnen sind folgende Urteile von entscheidender Bedeutung.

3.4.1. National Grid Indus[473] vom 29. November 2011

Im zugrunde liegenden Fall verlegte die niederländische Gesellschaft *National Grid Indus* BV ihren tatsächlichen Verwaltungssitz aus den Niederlanden ins Vereinigte Königreich. Aufgrund dieser Verlegung entschied die niederländische Steuerbehörde, dass eine „Schlussrechnung" über die bis zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstandenen, aber noch nicht realisierten Wertzuwächse erstellt werden müsse.[474] Dies führte zur sofortigen Besteuerung eines nicht realisierten Währungsgewinns auf eine Forderung in Pfund Sterling, den die Gesellschaft aufgrund des gestiegenen Pfund-Kurses verzeichnete.[475] *National Grid Indus BV* wandte sich gegen diese Besteuerung und brachte den Fall vor den EuGH.
Die Beschränkung betrifft die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV. Die sofortige Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse anlässlich der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat beeinträchtigt die Niederlassungsfreiheit. Sie kann für Gesellschaften eine erhebliche finanzielle Belastung

471 Statt vieler: EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
472 *Schön*, StuW 2024, S. 5.
473 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
474 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 14.
475 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 12, 14.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

auslösen und dadurch die Entscheidung, den Verwaltungssitz grenzüberschreitend zu verlegen, spürbar erschweren.[476]

Im Urteil National Grid Indus billigt der EuGH dem Wegzugsstaat grundsätzlich zu, die bis zum Wegzugszeitpunkt entstandenen stillen Reserven steuerlich zu erfassen. Maßgeblich ist für den Gerichtshof das Ziel, die „ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“ zu wahren, das er im Anschluss an das Territorialitätsprinzip als unionsrechtlich legitimen Rechtfertigungsgrund anerkennt.[477]

Die niederländische Regelung knüpfte daran an, dass eine Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegte. Durch die sofortige Ermittlung der bis dahin entstandenen, noch nicht realisierten Wertzuwächse sollte verhindert werden, dass die in den Niederlanden begründete Wertsteigerung nach dem Übergang der Steuerhoheit dem niederländischen Besteuerungszugriff entzogen wird.[478]

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung betrifft deshalb nicht die grundsätzliche Befugnis des Wegzugsstaates zur steuerlichen Erfassung der vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven. Sie setzt vielmehr erst bei der Frage an, ob die konkrete Ausgestaltung der niederländischen Regelung, insbesondere die sofortige Festsetzung und Erhebung der Steuer, über das zur Sicherung dieses Besteuerungsrechts Erforderliche hinausgeht.[479] Es geht darum, sicherzustellen, dass die Niederlande die in ihrem Hoheitsgebiet entstandenen, aber noch nicht realisierten Wertzuwächse besteuern können, bevor die Steuerhoheit auf das Aufnahmeland übergeht.[480]

Weiterhin ist die sofortige Besteuerung grundsätzlich geeignet, das genannte Ziel zu erreichen. Sie stellt sicher, dass die Niederlande die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Wertzuwächse erfassen, bevor die Steuerpflicht im Herkunftsland endet.[481]

---

476 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 37 ff.

477 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43 ff.

478 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43 ff.

479 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43 ff.

480 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43.

481 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 48 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die unionsrechtliche Problematik verlagert sich im Urteil *National Grid Indus* damit von der grundsätzlichen Steuererfassung auf die Modalitäten der Steuererhebung. Zwar hält der EuGH die Feststellung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Sitzverlegung für geeignet, das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates hinsichtlich der bis dahin entstandenen Wertzuwächse zu sichern. Kritisch beurteilt er jedoch die sofortige Einziehung der festgesetzten Steuer. Eine solche Erhebung kann insbesondere bei erheblichen Steuerbeträgen zu einem spürbaren Liquiditätsnachteil führen und dadurch die Ausübung der Niederlassungsfreiheit faktisch erschweren.[482]

Als milderes Mittel verweist der Gerichtshof auf eine Ausgestaltung, die dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumt. Danach kann die Gesellschaft entweder die Steuer sofort entrichten oder deren Zahlung bis zur tatsächlichen Realisierung der Wertzuwächse aufschieben. Ein solches Stundungsmodell wahrt das Besteuerungsinteresse des Wegzugsstaates, greift aber weniger intensiv in die Niederlassungsfreiheit ein als eine zwingende Sofortzahlung. Zur Absicherung fiskalischer Risiken dürfen die Mitgliedstaaten die Stundung mit Nebenbedingungen verbinden, insbesondere mit einer Verzinsung oder, soweit ein konkretes Ausfallrisiko besteht, mit der Stellung von Sicherheiten.[483]

National Grid Indus begründet damit die für Entstrickungssachverhalte zentrale Differenzierung zwischen der Festsetzung und der Erhebung der Steuer. Die Festsetzung im Wegzugszeitpunkt kann unionsrechtlich gerechtfertigt sein, weil sie den bis dahin entstandenen Wertzuwachs dem Wegzugsstaat zuordnet. Die sofortige Erhebung ist dagegen eigenständig am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen und bedarf einer Ausgestaltung, die dem Steuerpflichtigen eine weniger belastende Zahlungsmodalität eröffnet.[484] Die Steuer kann zum Zeitpunkt der Sitzverlegung festgesetzt werden, ein sofortiger Einzug sei jedoch nach dem Urteil unverhältnismäßig.[485] Zudem müsse dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen sofortiger Zahlung und Nachversteuerung

---

482 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73 f., 83 ff.

483 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73 f., 83 f.

484 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73 ff., 83 ff.

485 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 68, 73.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

eingeräumt werden.[486] Diese Gedanken sollte der EuGH später im Urteil *Wächtler* erneut aufgreifen.
Hinsichtlich der Sicherheitsleistung entschied der EuGH, dass die Erhebung dieser im kapitalgesellschaftlichen Zusammenhang als unionsrechtlich unbedenklich zu beurteilen sei[487], wohingegen diese in früheren Urteilen als unzulässig galt.[488]

Zugleich führte der EuGH aus, dass der Wegzugsstaat nachträgliche Wertminderungen nicht zwingend berücksichtigen muss. Mit der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes geht die Besteuerungszuständigkeit für spätere Wertentwicklungen auf den Aufnahmestaat über, während dem Wegzugsstaat die Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven verbleibt,[489] dies wiederum, steht im Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Zur deutschen Rechtslage im Hinblick auf diese Entscheidung existiert eine Kontroverse zwischen *Körner*[490] und *Mitschke*[491].[492]

3.4.2. DMC[493] vom 23. Januar 2014

Der Fall betrifft die DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, eine Gesellschaft österreichischen Rechts, die als Rechtsnachfolgerin zweier GmbHs in eine Kommanditgesellschaft (DMC KG) in Deutschland investiert hatte. Die Kommanditgesellschaft wurde aufgelöst, und die Anteile der Kommanditisten wurden in eine deutsche Kapitalgesellschaft (DMC GmbH) eingebracht. Das Finanzamt Hamburg-Mitte setzte die eingebrachten Anteile gemäß § 20 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) mit ihrem Teilwert an, was zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führte. Dies geschah, weil nach dem

---

486 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73.
487 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 66.
488 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 47, 57; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51.
489 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 61; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19 unter Verweis auf EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51.
490 *Körner,* IStR 2012, S. 1 ff.
491 *Mitschke*, IStR 2012, S. 6 ff.
492 Hierzu näher Kapitel 7.1.3.
493 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich die Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der Gewinne aus einer späteren Veräußerung der Anteile nach Österreich überging.[494]

Die im Fall relevanten Grundfreiheiten sind primär der freie Kapitalverkehr gemäß Art. 63 AEUV. Der Gerichtshof stellte fest, dass die nationale Regelung, die zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führt, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands entfällt, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, was darauf zurückzuführen ist, dass diese Regelung ausländische Investoren benachteiligt und sie davon abhalten könnte, Kapital in deutsche Gesellschaften zu investieren.[495]

Die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs konnte durch das legitime Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Insbesondere strebte Deutschland an, die Besteuerung von in seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven sicherzustellen, bevor das Besteuerungsrecht auf einen anderen Mitgliedstaat übergeht.[496]

Der legitime Zweck der Regelung liegt darin, die Zuordnung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu sichern. Der Wegzugsstaat soll die bis zum Wegzug in seinem Hoheitsgebiet entstandenen Wertzuwächse steuerlich erfassen können, bevor die künftige Besteuerungszuständigkeit auf den Zuzugsstaat übergeht.[497] Die Regelung, die zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führt, sobald das Besteuerungsrecht Deutschlands endet, wurde als geeignet angesehen, um den genannten legitimen Zweck zu erreichen. Sie stellt sicher, dass Deutschland die Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet entstandenen Wertzuwächse sicherstellen kann, bevor das Besteuerungsrecht auf einen anderen Staat übergeht.[498]

Auch ist die Regelung erforderlich, da es nach Ansicht des EuGH keine milderen Mittel gibt, die denselben Zweck ebenso wirksam erfüllen könnten. Ohne die sofortige Besteuerung der stillen Reserven besteht die Gefahr, dass Deutschland auf die Besteuerung verzichtet, obwohl die Wertzuwächse im Inland entstanden sind. Somit ist die Maßnahme notwendig, um die Besteuerung dieser Wertzuwächse zu sichern.[499]

494 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 9 bis 20.
495 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 38 bis 43.
496 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 44 bis 50.
497 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 44 bis 50.
498 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 49 bis 55.
499 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 49 bis 54.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der EuGH hält eine Entstrickungsregelung erst dann für verhältnismäßig, wenn sie dem Steuerpflichtigen eine weniger belastende Zahlungsmodalität eröffnet. Unionsrechtlich zulässig ist danach insbesondere ein Modell, das dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen sofortiger Entrichtung der Steuer und einem Zahlungsaufschub bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven einräumt. Der Wegzugsstaat darf diesen Aufschub durch Nebenbedingungen absichern. Eine Verzinsung der gestundeten Steuer kommt ebenso in Betracht wie die Anordnung einer Sicherheitsleistung, sofern diese an einem konkreten Risiko der späteren Nichteinbringung ausgerichtet ist. Eine zwingende sofortige Erhebung ohne eine solche Wahlmöglichkeit geht demgegenüber über das hinaus, was zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich ist.[500]

3.4.3. Verder LabTec[501] vom 21. Mai 2015

Der zugrunde liegende Sachverhalt betrifft die deutsche Gesellschaft *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, die ihre in Deutschland ansässigen Wirtschaftsgüter, insbesondere Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte, im Jahr 2005 in eine Betriebsstätte in den Niederlanden überführte. Diese Überführung löste nach deutschem Steuerrecht die Aufdeckung stiller Reserven aus, das heißt, die Differenz zwischen dem Buchwert der Wirtschaftsgüter und ihrem tatsächlichen Wert musste in Deutschland versteuert werden.[502]

Das Finanzamt Hilden entschied, dass die Besteuerung dieser stillen Reserven nicht sofort, sondern gestaffelt über zehn Jahre erfolgen solle, um die steuerliche Belastung für das Unternehmen zu mildern.[503] *Verder LabTec* erhob gegen diese Entscheidung Klage, da sie die deutsche Regelung als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV ansah. Das Unternehmen argumentierte, dass die gestaffelte Besteuerung unverhältnismäßig sei und stattdessen eine Besteuerung erst bei tatsächlicher

500 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 55 ff.; ebenso EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73 ff., 83 ff.

501 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.

502 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.

503 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 23.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Realisierung der stillen Reserven in Betracht gezogen werden sollte. Das Finanzgericht Düsseldorf legte daraufhin die Frage zur Vorabentscheidung dem Europäischen Gerichtshof vor.[504]

Im Urteilsfall lag die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darin, dass die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaats eine steuerliche Aufdeckung der stillen Reserven auslöste. Eine entsprechende innerstaatliche Überführung hätte demgegenüber keine sofortige Besteuerung zur Folge gehabt. Die unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender und rein nationaler Sachverhalte konnte deshalb einen Liquiditätsnachteil begründen und geeignet sein, eine in Deutschland ansässige Gesellschaft von der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte abzuhalten.[505]

Der EuGH stellt fest, dass der legitime Zweck der Regelung in der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten besteht.[506] Der Grundsatz der steuerlichen Territorialität trägt das deutsche Interesse, die im Inland entstandenen stillen Reserven vor ihrer Verlagerung in eine ausländische Betriebsstätte steuerlich zu erfassen. Deutschland soll den bis zur Überführung entstandenen Wertzuwachs besteuern können, weil dieser wirtschaftlich noch seinem Hoheitsgebiet zuzuordnen ist und andernfalls dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen würde.[507]

Die Regelung ist geeignet, diesen legitimen Zweck zu erreichen, da die sofortige Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven verhindert, dass diese dem deutschen Besteuerungsrecht entzogen werden.[508]

Weiterhin stellt der EuGH fest, dass das Mittel erforderlich ist, um die Ausübung der deutschen Steuerhoheit zu sichern, da die Steuer auf die stillen Reserven zum Zeitpunkt der Überführung der Wirtschaftsgüter aus dem Hoheitsgebiet Deutschlands festgesetzt wird.[509] Dies ist notwendig, da ab diesem Zeitpunkt die Steuerhoheit über die betreffenden Wirtschaftsgüter endet.

Schließlich wird auch die Angemessenheit des Mittels geprüft. Der EuGH kommt zu dem Schluss, dass die Maßnahme angemessen ist, da die Steuer nicht sofort in voller Höhe

504 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 23.
505 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 36.
506 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 42.
507 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 43 f.
508 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 47.
509 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 48.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

erhoben wird, sondern gestaffelt über zehn Jahre.[510] Diese Staffelung mildert die Belastung für die betroffenen Gesellschaften und stellt sicher, dass die Regelung die Niederlassungsfreiheit nicht übermäßig beeinträchtigt. Es wurde keine mildere Maßnahme identifiziert, die ebenso wirksam wäre wie die streitige Regelung.[511]

3.4.4. Rechtssache X und Y[512] vom 21. November 2002

Im Sachverhalt wurde die Beteiligung an einer schwedischen Tochtergesellschaft in eine belgische Kapitalgesellschaft eingebracht. Nach dem in Schweden geltenden Recht war eine steuerneutrale Einbringung nur möglich, wenn die Anteile in Schweden verblieben bzw. Teil einer schwedischen Beteiligungskette wurden. Dem Verfahren lag ein schwedischer Vorbescheid zugrunde. Die in Schweden ansässigen Steuerpflichtigen X und Y wollten Aktien unterhalb des Verkehrswerts auf eine schwedische Gesellschaft übertragen, die ihrerseits von einer belgischen Gesellschaft gehalten wurde. Nach der schwedischen Regelung blieb der für rein inländische Beteiligungsstrukturen vorgesehene Steueraufschub versagt, weil in die geplante Übertragung eine ausländische Gesellschaft eingebunden war. X und Y wandten sich hiergegen vor dem Regeringsrätt, der dem EuGH die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Differenzierung mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit vorlegte.[513] Die steuerliche Ungleichbehandlung ergab sich daraus, dass der Aufschub bei einer Übertragung innerhalb einer rein schwedischen Beteiligungsstruktur gewährt worden wäre, während er bei Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft versagt wurde. Der EuGH sah darin eine unionsrechtlich relevante Benachteiligung grenzüberschreitender Gestaltungen. Soweit die Beteiligung einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermittelte, beurteilte er die Regelung als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Soweit ein solcher Einfluss fehlte, prüfte er die Regelung ergänzend am Maßstab des freien Kapitalverkehrs.[514]

---

510 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 51 f.
511 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 52.
512 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*.
513 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 2 f.
514 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C–436/00, IStR 2003, 23, Slg. 2002, I–10829, ECLI:EU:C:2002:704 – *X und Y*, Rn. 28, 66 ff., 73 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.4.4.1. Niederlassungsfreiheit

Die schwedische Regelung beschränkte die Niederlassungsfreiheit, weil sie den Steueraufschub nur für bestimmte rein innerstaatliche Übertragungen vorsah. Bei der Übertragung auf eine ausländische juristische Person oder auf eine schwedische Gesellschaft mit ausländischer Beteiligung wurde der Wertzuwachs dagegen sofort steuerlich erfasst. Diese Differenzierung belastete grenzüberschreitende Beteiligungsstrukturen mit einem Liquiditätsnachteil und konnte Steuerpflichtige davon abhalten, ihre Tätigkeit über eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben.[515]

Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung wurde auf die Kohärenz des Steuersystems, die Bekämpfung von Steuerhinterziehung sowie die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen verwiesen. Der EuGH erkennt solche Erwägungen zwar grundsätzlich als mögliche zwingende Gründe des Allgemeininteresses an. Sie rechtfertigen eine Beschränkung der Grundfreiheiten jedoch nur, wenn die nationale Regelung zur Erreichung des verfolgten Ziels geeignet ist und nicht über das hierfür Erforderliche hinausgeht. Im konkreten Fall genügten die angeführten Gründe diesen Anforderungen nicht.[516]

Der Gerichtshof stellte fest, dass die schwedische Regelung nicht verhältnismäßig ist. Zwar kann das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Sicherstellung der steuerlichen Kohärenz legitime Gründe darstellen, die Regelung geht jedoch über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels notwendig ist. Es mangelt insbesondere an der Prüfung weniger einschneidender Maßnahmen wie der Möglichkeit der Stundung, Verzinsung oder der Anforderung von Sicherheitsleistungen, die das Risiko eines endgültigen Wegzugs des Steuerpflichtigen hätten abmildern können, ohne sofortige Steuerforderungen zu erheben.[517]

515 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 39.
516 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 48, 51.
517 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 57, 59.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.4.4.2. Kapitalverkehrsfreiheit

Die Kapitalverkehrsfreiheit wird durch die gleiche Regelung ebenfalls beschränkt. Die Regelung ist geeignet, Steuerpflichtige davon abzuhalten, Aktien zu einem ermäßigten Preis auf eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu übertragen, da diese Übertragung sofort zu einer Steuerpflicht führt. Dies stellt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.[518]

Die schwedische Regierung berief sich auch hier auf die bereits genannten Rechtfertigungsgründe: die Kohärenz des Steuersystems, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen. Diese Gründe sind grundsätzlich geeignet, Beschränkungen zu rechtfertigen, wenn sie verhältnismäßig sind.[519]

Auch in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit stellte der Gerichtshof fest, dass die Regelung unverhältnismäßig ist. Die schwedische Regierung hätte auf weniger einschneidende Maßnahmen zurückgreifen können, um das Risiko der Steuervermeidung zu minimieren, beispielsweise durch eine Stundung der Steuerzahlungen oder die Anforderung von Sicherheiten. Der sofortige Ausschluss vom Steueraufschub ging jedoch über das hinaus, was erforderlich war, und führte zu einer unverhältnismäßigen Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.[520]

3.4.5. Lasteyrie du Saillant[521] vom 11. März 2004

Herr Lasteyrie du Saillant war ein französischer Staatsbürger und Anteilseigner einer französischen Kapitalgesellschaft. Er beschloss, seinen Wohnsitz von Frankreich nach Belgien zu verlegen. Aufgrund dieser Verlegung besteuerte Frankreich die stillen Reserven, die in den von ihm gehaltenen Anteilen der Gesellschaft zum Zeitpunkt des Wegzugs vorhanden waren. Herr Lasteyrie du Saillant machte jedoch geltend, dass die sofortige Besteuerung der stillen Reserven gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstoße.

---

518 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 70.
519 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 72.
520 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 57, 59, 72.
521 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die vom EuGH zu beantwortende Rechtsfrage lautete, ob Art. 43 EGV[522] und damit der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verletzt wird, wenn ein Mitgliedstaat eine Regelung zur Gewinnbesteuerung bei Wohnsitzverlegung anwendet, um Steuerflucht zu verhindern.

Generalstaatsanwalt *Jean Mischo* beantwortete diese Frage in seinem Schlussantrag in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant negativ. Er führte aus „Art. 43 EGV steht einer nationalen Regelung entgegen, die bei Wohnsitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat die sofortige Besteuerung noch nicht realisierter Gewinne vorsieht".[523]
Der EuGH folgte weitgehend der Ansicht von Generalstaatsanwalt *Mischo* in seinem Urteil vom 11. März 2004. Er stellte fest, dass die Niederlassungsfreiheit auch dann beeinträchtigt ist, wenn „der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert".[524] Die Niederlassungsfreiheit umfasst sowohl das Diskriminierungsverbot als auch das Beschränkungsverbot.
Der EuGH erklärte weiter, dass Art. 52 EG-Vertrag (neu Art. 43 EGV) auch geringfügige oder unbedeutende Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbietet.[525] Trotz der Möglichkeit, die französische Wegzugsteuer unter Leistung einer Sicherheit zu stunden, qualifizierte der EuGH die nationale Regelung als unzulässige Beschränkung. Die strengen Voraussetzungen für den Steueraufschub würden abschreckend auf Wegzugswillige wirken und schränken somit die Niederlassungsfreiheit ein.[526]

Zudem würde die Beschränkung auch nicht durch einen Zahlungsaufschub gegen Sicherheitsleistungen aufgehoben, da der Steuerpflichtige so an der Nutzung der Sicherheiten gehindert würde[527].

---

522 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft v. 25.03.1957, konsolidierte Fassung mit den Änderungen durch den Vertrag von Amsterdam v. 02.10.1997. Die Änderungen durch den Vertrag von Nizza traten erst am 01.02.2003 in Kraft und datieren somit nach der Unterzeichnung der Bilateralen I am 21.06.1999, weshalb hier auf die damals geltende Amsterdamer Fassung des EGV Bezug genommen wird.

523 *Mischo*, Schlussanträge des Generalstaatsanwalts v. 13.03.2003 - C-9/02, Rn. 85; *Kraft*, in Kraft, AStG § 6, Rn. 131.

524 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 42.

525 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 43.

526 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 45 bis 48; *Müller-Graff*, in: Streinz AEUV Art. 49 Rn. 75.

527 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Festsetzung rechtfertigte der französische Staat mit folgenden Argumenten: die Verhinderung von Steuerflucht[528], die Kohärenz des französischen Steuersystems[529] und die Vermeidung steuerlicher Mindereinnahmen[530]. Der EuGH sah lediglich in Bekämpfung der Steuerflucht einen geeigneten Rechtfertigungsgrund. Dieser sei jedoch nicht verhältnismäßig, da im Einzelfall das Vorliegen von Steuerhinterziehung nachgewiesen werden müsse.[531]

Nach dem Urteil *Hughes de Lasteyrie du Saillant* forderte die EU-Kommission Deutschland im April 2004 offiziell auf, die Anwendung der deutschen Wegzugsbesteuerung auf natürliche Personen in innergemeinschaftlichen Fällen zu beenden. Die Kommission argumentierte, dass § 6 AStG gegen Art. 18 (Freizügigkeit der Unionsbürger), Art. 39 (Freizügigkeit der Arbeitnehmer) und Art. 43 EGV (Niederlassungsfreiheit) verstoße.[532]

Seinerzeit nahmen *Kraft* und *Müller* einen Abgleich zwischen der französischen[533] und deutschen Regelung vor und stellten fest, dass die belastenderen Regelungen zumeist in Deutschland bestanden, sodass sich aus dem Urteil Nachbesserungsbedarf für den deutschen Gesetzgeber ergab.[534]

---

528 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 48.

529 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 57.

530 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 84.

531 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 60.

532 Schreiben der EG-Kommission v. 03.04.2003, SG (203) D/220268.

533 Nach Art. 167bis CGI werden Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz in den letzten zehn Jahren mindestens sechs Jahre in Frankreich hatten und diesen ins Ausland verlegen, mit unrealisierten Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten besteuert. Dies betrifft Anteile, die zusammen mit Familienangehörigen mehr als 25 % der Gesellschaftsgewinne in den letzten fünf Jahren vor der Wohnsitzverlegung ausmachen. Die zu besteuernde Wertsteigerung entspricht der Differenz zwischen dem Wert der Anteile bei Wohnsitzverlegung und dem Anschaffungspreis. Dadurch werden nicht realisierte Wertsteigerungen zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung besteuert (vgl. *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 132). Die im Wegzugszeitpunkt zu entrichtende Steuer konnte bis zur Übertragung, Rückkauf, Einlösung oder Kraftloserklärung der Gesellschaftsrechte unter bestimmten Bedingungen gestundet werden (vgl. *Kraft*, in: Kraft, , AStG § 6 Rn. 133). Nach R.227–1 LPF konnten die erforderlichen Sicherheiten für den Zahlungsaufschub durch Barzahlung auf ein Interimskonto der Finanzverwaltung, Schuldverschreibungen, Bürgschaft, Wertpapiere, Waren in staatlich anerkannten Lagern mit Lagerpfandschein, Hypotheken oder Verpfändung eines Fonds de commerce geleistet werden (vgl. *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 134). Wurde die Steuer im Wegzugszeitpunkt gestundet und die Stundung endete durch Veräußerung der Anteile, wurde eine Steuer maximal auf die im Veräußerungszeitpunkt aufgelösten stillen Reserven erhoben, wodurch keine Steuerschuld aus stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt entstand, wenn später ein Veräußerungsverlust erzielt wurde (vgl. *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 135).

534 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 130.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nach der Neuregelung ist eine rückwirkende Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen – anders als bisher gemäß § 6 Abs. 6 AStG a.F. – nicht mehr möglich, selbst wenn diese im Zuzugsstaat nicht berücksichtigt werden können. Es bleibt unklar, ob der EuGH das in der Rechtssache *N* formulierte Berücksichtigungsgebot tatsächlich aufgegeben hat.

3.4.6. „N“ [535] vom 07. September 2006

Im zugrunde liegenden Fall verlegte der Kläger, N, seinen Wohnsitz von den Niederlanden ins Vereinigte Königreich. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs war er Alleingesellschafter dreier niederländischer Gesellschaften. Die niederländische Steuerbehörde besteuerte den latenten Wertzuwachs seiner Anteile als fiktiven Gewinn, obwohl dieser noch nicht realisiert war. N wandte sich gegen die Veranlagung und insbesondere gegen die Pflicht zur Stellung von Sicherheiten für die Stundung der Steuer.[536]

Die Regelung beschränkt die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG), indem sie den Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen anderen Mitgliedstaat durch eine sofortige Besteuerung des noch nicht realisierten Wertzuwachses seiner Anteile erschwert. Diese Maßnahme ist geeignet, die betroffene Person davon abzuhalten, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen.[537]

Die niederländische Regierung rechtfertigte die Beschränkung mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung von Doppelbesteuerung.[538] Der EuGH erkannte die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in diesem Verfahren als einen legitimen Grund an, jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen.[539]

Die Besteuerung des latenten Wertzuwachses bei Wegzug wurde vom EuGH als ein geeignetes Mittel beschieden, um dieses Ziel zu erreichen, da es sicherstellt, dass die Steuer im Wegzugsstaat erhoben wird.[540] Die Verpflichtung, Sicherheiten zu leisten,

535 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.
536 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 11 ff.
537 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 31, 34 f.
538 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 41.
539 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 41 ff.
540 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

überschreitet jedoch das, was nötig ist, um das Ziel zu erreichen. Weniger belastende Mittel sind verfügbar, wie etwa der Einsatz von Mechanismen zur Zusammenarbeit bei der Steuererhebung innerhalb der EU.[541]

Es ist unverhältnismäßig, dass Sicherheiten gefordert werden, wenn es mildere Mittel gibt, die die Sicherstellung der Steuererhebung ermöglichen, wie zum Beispiel die Berücksichtigung von Wertminderungen oder die Nutzung von europaweiten Amtshilfeinstrumenten.[542] Die Verpflichtung, Sicherheiten zu leisten, ist daher unverhältnismäßig, weil sie die Niederlassungsfreiheit erheblich einschränkt. Zudem kann die bloße Freigabe der Sicherheit diese Einschränkung nicht rückwirkend beseitigen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass der betroffene Mitgliedstaat, für den durch die Leistung von Sicherheiten entstandenen Schaden haftet.[543]

Der wesentliche Unterschied zur Rechtssache *Hughes de Lasteyrie du Saillant* besteht darin, dass der EuGH die Rechtfertigungsprüfung nicht unter dem Aspekt der Missbrauchsvermeidung durchführt, sondern auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten abstellt. In diesem Zusammenhang stellt das Gericht fest, dass die Mitgliedstaaten befugt sind, unilateral oder vertraglich Kriterien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festzulegen. Dabei sei es „nicht sachfremd", wenn sich die Mitgliedstaaten an dem OECD-Musterabkommen orientieren würden.[544] Der EuGH zog daher Art. 13 Abs. 5 OECD-MA heran, wonach private Veräußerungsgewinne im Wohnsitzstaat zu besteuern sind. Zur Frage, inwiefern sich eine Wegzugsbesteuerung mit diesem Prinzip in Einklang bringen lässt, folgt der Gerichtshof den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott*.[545] Danach verknüpft die Wegzugsbesteuerung in zulässiger Weise ein territoriales mit einem zeitlichen Element, indem sie die Besteuerung der während der Ansässigkeit im Inland angewachsenen stillen Reserven in eben diesem Staat ermöglicht. Im Ergebnis scheiterte die niederländische Wegzugsbesteuerung somit erst im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung.[546]

---

541 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 f.

542 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 ff.

543 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 ff., 57 ff.

544 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 45.

545 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 30.03.2006 - C-470/04, Slg. 2006, I-7411, Rn. 97. OECD-Musterabkommen und Kommentare **d**ienen als wichtigste Orientierung für DBA und werden v. EuGH als Ausdruck allgemein anerkannter Grundsätze herangezogen (*Kokott*, § 1 Rn. 24-28).

546 *Heurung/Engel*, EWS 2011 S. 230.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Eine Unverhältnismäßigkeit sah der EuGH darin, dass die Stundung gegen Sicherheitsleistung gewährt wurde.[547] Er verwies auf eine ausreichende Sicherung über die Amtshilfe[548]- und Beitreibungsrichtlinie[549].

Das Urteil *N* bestätigt, dass der EuGH den bisherigen Wohnsitzmitgliedstaat nicht daran hindert, den Einkommensbetrag festzulegen, auf den er sein Besteuerungsrecht wahren möchte, wenn eine Person in einen anderen Mitgliedstaat umzieht. Dieses Recht ist daran gebunden, dass die Steuer nicht sofort erhoben wird und der Steueraufschub nicht durch zusätzliche Bedingungen erschwert wird.[550]

3.4.7. Wächtler[551] vom 26. Februar 2019

Im Rechtsstreit *Wächtler* leitete der Steuerpflichtige, ein deutscher Staatsbürger, eine GmbH in der Schweiz; er war mit CHF 10.000 zu 50 % an dieser beteiligt.[552] Im März 2011 zog er in die Schweiz. Das deutsche Finanzamt setzte daraufhin gemäß § 6 AStG die Steuer auf die stillen Reserven der GmbH-Anteile fest. *Wächtler* legte Rechtsbehelf gegen die Besteuerung ein und beantragte hilfsweise die Stundung der Steuer gemäß § 6 Abs. 4 AStG wegen erheblicher Härte. Das zuständige Finanzamt teilte ihm mit, dass aufgrund des Umzugs eine steuerpflichtige Veräußerung des im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteil gemäß § 6 Abs. 1 AStG fingiert würde. Eine zinslose Stundung wurde nicht gewährt, da die Schweiz weder Mitglied der EU noch der EWR ist. Der Steuerpflichtige argumentierte, dass dies dem Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Europäischen Gemeinschaft, ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz[553] (FZA) widerspräche und die Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven den Umzug in die Schweiz hinderlich mache.[554]

Im Beschluss vom 14. Juni 2017 entschied das FG Baden-Württemberg, dass das FZA zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz ein gleichwertiges Recht auf

---

547 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 52.
548 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 53.
549 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 54.
550 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 141.
551 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
552 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 27.
553 Art. 15 Abs. 1 Anhang I zum FZA: „Dem Selbstständigen wird im Aufnahmestaat hinsichtlich des Zugangs zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung eine Behandlung gewährt, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung."
554 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 28 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Einreise und Aufenthalt wie das Freizügigkeitsrecht für Unionsbürger gewährt, einschließlich des Rechts auf Wohnsitznahme. Dies ergibt sich insbesondere aus der Präambel des FZA. Daher sind die Rechte aus dem FZA den Freizügigkeitsrechten des AEUV gleichwertig, was bedeutet, dass die deutsche Wegzugsbesteuerung möglicherweise die Freizügigkeitsrechte in einer nicht gerechtfertigten Weise einschränkt.[555]

Das FG Baden-Württemberg vertrat die Auffassung, dass die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auf die im FZA normierten Freizügigkeitsrechte übertragbar sei und kein Rechtfertigungsgrund für den Eingriff in die Grundfreiheiten vorliege.[556] Aufgrund dieser Überlegungen leitete das FG Baden-Württemberg den Fall zur Vorabentscheidung an den EuGH weiter. Dabei bat es insbesondere um die Beurteilung, ob das FZA einer nationalen Regelung entgegensteht, die latente, noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten ohne Aufschub besteuert, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht von diesem Staat in die Schweiz und nicht in einen EU-/EWR-Mitgliedstaat verlegt wird.

In einem Urteil vom 26. Februar 2019 stellte der EuGH fest, dass die deutsche Wegzugsbesteuerung bei einem Umzug in die Schweiz nicht mit dem FZA vereinbar ist. Der EuGH hat entschieden, dass die Schweiz durch das FZA, obwohl sie nicht Mitglied der EU ist, eine Regelung geschaffen hat, die in vielen Bereichen einer EU-Mitgliedschaft ähnelt.[557]

Als selbstständig Erwerbender konnte *Martin Wächtler* die Freizügigkeitsrechte des FZA für sich nutzen und diese auch gegenüber Deutschland geltend machen.[558]

555 *Häck*, IStR 2023, S. 276; *Haverkamp/Holtrichter*, DStRK 2024, S. 72; *Söffing/Bron*, RIW 2009, S. 358.

556 FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 14.06.2017 - 2 K 2413/15, EFG 2018/1, S. 18 ff., Rn. 106 bis 123; ähnlich *Haverkamp/Holtrichter*, DStRK 2024, S. 72; *Häck*, IStR 2023, S. 276

557 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 35 bis 40.

558 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 45, 48, 51 bis 54.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der EuGH stellte fest, dass die deutsche Wegzugsbesteuerung die Niederlassung in der Schweiz behindert, weil *Wächtler* den Wertzuwachs seiner Beteiligung an der Schweizer GmbH im Zeitpunkt des Wegzugs versteuern musste, während dies bei einem Verbleib in Deutschland oder einem Wegzug in einen EU-/EWR-Staat erst bei tatsächlicher Veräußerung geschieht.[559] Diese Ungleichbehandlung verursache einen Liquiditätsnachteil und behindere das Recht auf Niederlassung.[560]

Eine Rechtfertigung nach Art. 21 Abs. 2 FZA, die eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen erlaubt, die sich nicht in vergleichbaren Situationen befindet, sei nicht vorhanden.[561] Selbst zwingende Gründe des Allgemeinwohls, wie die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen, konnten die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen.[562]
Laut dem Urteil des EuGH sei die fehlende umfassende Stundungsmöglichkeit der Steuer nicht gerechtfertigt, weil die Stundung nicht zum Verlust des deutschen Besteuerungsrechts führe; ein Aufschub der Einziehung mit Sicherheitsleistung sei ausreichend. *Wächtler* müsse daher eine Stundung der Steuer gewährt werden.
Der EuGH stellte fest, dass die sofortige Einziehung der Steuer unverhältnismäßig ist[563]; eine Stundung würde jedoch nicht als endgültiger Verzicht auf ein Besteuerungsrecht gelten[564], und das Abkommen über den Informationsaustausch würde eine zusätzliche Sicherheit bieten. Außerdem hat der EuGH zu erkennen gegeben, dass eine Ratenzahlung für den Steuerpflichtigen einen Liquiditätsnachteil zur Folge hätte.[565]

Es stellt sich daher nun die Frage, welche Erkenntnisse sich aus der Rechtssache *Wächtler*, welche die alte Fassung des § 6 AStG betraf und zudem auf Ebene des FZA

559 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61 f.
560 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 63.
561 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 64 f.
562 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 66.
563 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 64.
564 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler* Rn. 64.
565 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 68.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

stattfand, für die Unionsrechtskonformität des § 6 AStG in seiner ab dem 1. Juli 2021 geltenden Fassung ziehen lassen. Das FZA zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft soll die Schweiz den europäischen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit[566] und des Zugangs zu Erwerbstätigkeit[567] gleichstellen. Der EuGH führte aus, dass das FZA als völkerrechtlicher Vertrag nach den Regeln des Völkerrechts, d.h. gemäß Art. 31 Wiener Vertragsrechtskonvention, auszulegen sei und Begriffen nur besondere Bedeutung beizumessen sei, wenn dies klar beabsichtigt sei.[568] In Art. 16 Abs. 1 FZA heißt es weiter, dass die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens, alle notwendigen Maßnahmen ergreifen, um in ihren Beziehungen Rechte und Pflichten zu gewährleisten, um eine Gleichstellung mit den Mitgliedstaaten der Union zu erreichen. Der EuGH qualifizierte Herrn Wächtler in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer als Selbstständigen, da er nicht weisungsgebunden ist.[569] Er konnte sich daher auf Art. 12 zum Aufenthalt von Selbstständigen und Art. 15 Anhang I des FZA berufen. Bereits im Vorjahr sah sich der EuGH im Fall *Picart*[570] mit einer ähnlichen Problematik konfrontiert, entschied jedoch eng auf den Wortlaut des FZA gestützt, dass die betreffende Person, die sich in der Schweiz als reinem Wohnsitzstaat aufhielt und lediglich passiv Beteiligungen im Herkunftsstaat Frankreich verwaltete, nicht als Selbstständiger in den persönlichen Anwendungsbereich des FZA falle.[571]

Gerade die Norm zur Gleichbehandlung sollte ihrem Wortlaut nach, keine Gleichstellung eines Wegzugs in die Schweiz mit Wegzügen in einen anderen Mitgliedstaat der Union bewirken, sondern vielmehr eine Gleichstellung mit einem Inländer erreichen.[572] Entsprechend entschied auch bereits der EuGH.[573] Der BFH brauchte sich daher dieser Frage nicht mehr zu widmen. Vielmehr war es das Anliegen der Finanzverwaltung, eine

566 Vgl. Präambel und Art. 1 FZA.
567 Vgl. Art. 3 FZA.
568 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 35 bis 38.
569 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 46.
570 EuGH, Urteil v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184 – *Christian Picart / Ministre des Finances et des Comptes publics*.
571 *Pirker/Matter*, SRIEL 2020, S. 86.
572 Vgl. Art. 15 Abs. 1 Anhang I zum FZA: „Dem Selbstständigen wird im Aufnahmestaat hinsichtlich des Zugangs zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung eine Behandlung gewährt, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung."
573 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 33 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bestätigung für die Rechtmäßigkeit der Wegzugsbesteuerung dem Grunde nach, zu erhalten. Im Wesentlichen gehen drei Aussagen aus dem Urteil hervor.

- Die geltungserhaltende Reduktion führt nicht zu einer gänzlichen Unanwendbarkeit der betroffenen Norm, § 6 AStG ist geltungserhaltend anzuwenden und
- die Wegzugsteuer ist im Urteilsfall dauerhaft und zinslos zu stunden.[574]
- Eine Sicherheitsleistung kann erhoben werden.[575]

Die geltungserhaltende Reduktion führt somit nur zur „Nichtbeachtung eines europarechtswidrigen Tatbestandsmerkmals“[576] oder zur Zulassung eines nicht im nationalen Gesetz vorgesehenen Gegenbeweises[577]. Auch *Schlücke* spricht sich für die geltungserhaltende Reduktion aus, das gänzliche Verwerfen der Festsetzung lehnt sie ab.[578]

Bemerkenswert ist die letzte Feststellung, bei der der BFH in Bezug auf den Gegenbeweis auf die Urteile vom 21. Oktober 2009, I R 114/08, und vom 3. Februar 2010, I R 21/06, verweist. Das Urteil aus dem Jahr 2009 befasst sich mit dem „Motivtest“ im Kontext von § 7 AStG. Der BFH führt hier aus, dass die Möglichkeit eines Gegenbeweises bei Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung notwendig ist.[579]

Im Urteil des BFH vom 3. Februar 2010, I R 21/06, wird ausgeführt, dass nach § 50c EStG 1990 eine Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen bei der Gewinnermittlung grundsätzlich nicht berücksichtigt wird, was nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Jedoch soll dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, durch eine geltungserhaltende Reduktion des Wortlauts von § 50c Abs. 4 Satz 1 EStG 1990 nachzuweisen, dass die Anschaffungskosten der Anteile kein Körperschaftsteuerguthaben beinhalten, das an den nicht anrechnungsberechtigten Veräußerer abgegolten wurde. Auch hier handelt es sich um eine gesetzliche Missbrauchsvermutung, die durch einen Gegenbeweis widerlegt werden kann.

---

574 BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, Rn. 13; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95; *Prell*, IStR 2025, S. 459 f.

575 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 17, bestätigt auf nationaler Ebene durch BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, Rn. 25.

576 BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, Rn. 27; BFH, Urteil v. 17.07.2008 - X R 62/04, BFHE 222, 428, BStBl II 2008, 976; BFH, Urteil v. 21.10.2008 - X R 15/08, BFH/NV 2009, 559.

577 BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, Rn. 27; BFH, Urteil v. 21.10.2009 - I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774; BFH, Urteil, v. 03.02.2010 - I R 21/06, BStBl II 2010, 692.

578 *Schlücke*, FR 2024, S. 285, ähnlich *Hummel*, ISR 2019, S. 436; *Beinert*, ISR 2024, S. 364 ff.; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95.

579 BFH, Urteil v. 21.10.2009 - I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774, Rn. 23.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zum einen ist § 6 AStG keine Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung, sondern vielmehr ein konsequenter und logischer Bestandteil des Systems der Entstrickungsbesteuerung.[580] Zum anderen stellt sich die Frage, welchen Gegenbeweis der Steuerpflichtige im Falle der Wegzugsbesteuerung erbringen könnte. Im Gegensatz zu den in den Urteilen behandelten Fällen ist der Sachverhalt bei einem Wegzug in der Regel eindeutig. Folgt man der Logik der genannten Urteile, müsste der Steuerpflichtige nachweisen, dass er die bereits festgesetzten Wegzugsteuern im Falle der tatsächlichen Realisation zahlen wird. Theoretisch wird dies durch die Mitwirkungspflichten in § 6 Abs. 5 AStG sichergestellt, praktisch möglicherweise durch eine Sicherheitsleistung für die gewährte Stundung.

Der BFH stellte fest, dass das „Steuersystem“ [581], welches der EuGH erstmals erwähnte, im Wesentlichen aus zwei Komponenten besteht, der Festsetzung und der Erhebung. Diese beiden Komponenten sollten jeweils als in sich geschlossenes System betrachtet werden. Die Festsetzung der Wegzugsteuer bestätigte der BFH ausdrücklich als ein zulässiges Mittel, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den beteiligten Staaten zu sichern.[582] Somit geht deutlich aus dem Urteil hervor, dass die Wegzugsteuer dem Grunde nach als zulässig angesehen wird, sodass nur die Erhebung dieser Steuer einer weiteren Beurteilung unterliegt. Daraus folgt, dass im Falle einer höchstrichterlichen Feststellung der Unionsrechtswidrigkeit das gesamte Erhebungssystem der Wegzugsbesteuerung infrage gestellt werden muss. Mit seinem Urteil hat der BFH möglichen Einwänden gegen die neue Fassung des § 6 AStG, die sich grundsätzlich gegen die Wegzugsbesteuerung richten, den Wind aus den Segeln genommen. Eine weitere Schlussfolgerung aus dieser Feststellung des BFH könnte sein, dass die Ratenzahlung gemäß § 6 Abs. 4 AStG n.F. möglicherweise irrelevant sein könnte, was jedoch einen Widerspruch im Urteil selbst erzeugt. Einerseits führt der BFH aus, dass die geltungserhaltende Reduktion zur „Nichtberücksichtigung eines europarechtswidrigen Tatbestandselements“ führte, andererseits behandelt er die Stundung, die kein Tatbestandsmerkmal darstellt, sondern eher eine Rechtsfolge ist. Auch die Alternative des Gegenbeweises ist problematisch. Da der Gesetzgeber

580 Ist aber als solche v. Gesetzgeber vorgesehen: BT-Drs. 20/13419, 243 f.; BR-Drs. 369/24 (B), 72 f.
581 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 34.
582 BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, Rn. 28.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

§ 6 Abs. 4 AStG a.F. gestrichen hat, verbleibt der Exekutive nur die allgemeine Möglichkeit der Stundung nach § 222 AO, wonach die Einziehung der Steuer eine erhebliche Härte darstellen würde. Eine erhebliche Härte kann sowohl aus persönlichen als auch aus sachlichen Gründen gerechtfertigt sein. Jede Steuerzahlung stellt eine Belastung für den Steuerpflichtigen dar, aber eine erhebliche Härte entsteht erst, wenn die Steuerforderung selbst eine wirtschaftliche Notlage verursacht und der Steuerpflichtige unter ungünstigeren Bedingungen als andere steht.[583] Eine Existenzgefährdung ist nicht zwingend erforderlich; ernsthafte Zahlungsschwierigkeiten reichen aus, insbesondere wenn der Steuerpflichtige sie nicht auf zumutbare Weise, etwa durch einen Kredit, bewältigen kann.[584] Eine etwaige Unionsrechtswidrigkeit lässt sich somit nicht durch eine Stundung aus persönlichen Gründen beseitigen, da hiervon nicht alle Unionsbürger profitieren. Bei den sachlichen Stundungsgründen könnte ein Analogieschluss zu Sanierungsgewinnen gezogen werden, doch hier urteilte der BFH bereits, dass kein Grund für eine Stundung aus sachlichen Gründen vorliegt, wenn eine Realisierung stiller Reserven ohne Zufluss von Geldmitteln stattfindet.[585] Der Gesetzgeber wird daher im Zweifel nicht umhinkommen, eine Änderung des § 6 Abs. 4 AStG vorzunehmen, es sei denn, die Verwaltung kommt ihm mit einem ähnlich überraschenden BMF-Schreiben wie dem vom 13. September 2019 zuvor.[586]
Die Bestätigung des Erfordernisses der Stundung lässt allein keine Rückschlüsse auf die Zukunft des AStG n.F. zu, da vorliegend noch die alte Fassung Gegenstand des Urteils war, die eine dauerhafte und zinslose Stundung für Wegzüge von Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat der Union vorsah.[587]

583 BFH, Urteil v. 27.04.2001, XI S 8/01.
584 *Werth*, in: Klein, AO § 222 Rn. 23.
585 BFH, Urteil v. 16.10.1991 - I R 145/90, BStBl. II 1992, 321.
586 BMF-Schreiben v. 13.11.2019 – IV B 5 - S 1325/18/10001:001, DOK 2019/0995000, BStBl. I 2019, 1212, DStR 2019, 2423.
587 Ob *Wächtler* wirklich eine dauerhafte, zinslose Stundung bis Realisation gebietet, ist offen; der EuGH hat seine frühere Linie (ratierliche Stundung über mindestens fünf Jahre, ggf. mit Zinsen/Sicherheiten) nicht ausdrücklich aufgegeben (*Hummel*, ISR 2024, S. 134; *Musil*, FR 2012, S. 25; EuGH, Urteil v. 16.04.2015 – Rs. C-591/13, ISR 2015, 220 m. Anm. Müller = FR 2015, 460 m. Anm. Kanzler).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

3.5. Zwischenergebnis zu den Grenzen der Wegzugsbesteuerung

Die Union kann steuerliche Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern nur unterstützend und ergänzend nutzen, um den Binnenmarkt zu stärken und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.[588] Nationale Steuerregelungen müssen den Unionsgrundfreiheiten entsprechen und dürfen keine ungerechtfertigten Beschränkungen oder Diskriminierungen enthalten[589]; detaillierte Analysen hierzu folgen in den kommenden Kapiteln. Die Zuständigkeit für den Erlass der Richtlinie stellt somit die erste Grenze dar.[590]

Die Grundsätze der Effektivität und Äquivalenz sind im Europäischen Steuerrecht verankert. Nach dem Effektivitätsgrundsatz dürfen nationale Vorschriften die Durchsetzung von Unionsrecht nicht behindern[591], insbesondere wenn finanzielle Hürden die Ausübung von Grundfreiheiten einschränken.[592] Der Äquivalenzgrundsatz sorgt dafür, dass Verfahren zur Durchsetzung von Unionsrecht nicht schlechter behandelt werden dürfen als nationale Verfahren, die vergleichbar sind.[593] Das unionsrechtliche Verständnis des Äquivalenzgrundsatzes unterscheidet sich vom nationalen. Darüber hinaus besteht auf Unionsebene ein Gleichbehandlungsgebot, das besagt, dass vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt werden müssen, es sei denn, eine Differenzierung ist objektiv gerechtfertigt.[594] Der Prüfungsmaßstab von entscheidender Bedeutung ist jedoch die Verhältnismäßigkeit.[595]

Es ist an dieser Stelle noch nicht möglich, die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. abschließend zu bewerten, ob sie gegen den Effektivitätsgrundsatz oder das Gleichbehandlungsgebot verstößt.

---

588 *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 110, Rn. 2; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 6.7.

589 EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000 I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*; EuGH, Urteil v. 12.06.2003 – Rs. C-234/01, IStR 2003, 458 – *Gerritse*.

590 Vgl. Art. 115 AEUV; *M. Schröder*, in: Streinz, AEUV Art. 115 Rn. 1.

591 *Classen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 197 Rn. 25; Kokott, § 2 Rn. 53 ff.; BFH, Urteil v. 14.11.2018 - I R 47/16, BStBl II 19, 419.

592 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 10; *Müller-Graff*, in: Streinz AEUV Art. 49 Rn. 75.

593 *Kokott*, § 2 Rn. 56; BFH, Urteil v. 27.02.2018 - I B 37/17, BFH/NV 18, 841), und dies gilt auch für Fristen und Rechtsbehelfe (vgl. EuGH, Urteil v. 01.12.1998 – Rs. C-326/96, ECLI:EU:C:1998:577 – *Levez*, Rn. 41).

594 *S. Lemke*, in: Groeben/von der Groeben/Schwarze, GRC Art. 20 Rn. 8; *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, EU-GRCharta Art. 20 Rn. 21

595 *Kokott*, § 3 Rn. 69.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die ATAD I hat das Ziel, Steuervermeidung im Binnenmarkt zu bekämpfen und sicherzustellen, dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie erwirtschaftet und Werte geschaffen werden.[596] Sie baut auf den internationalen Vorgaben der OECD/BEPS-Initiative auf[597] und hat das Ziel, Marktverzerrungen zu verhindern und Bemessungsgrundlagen zu schützen, um so das Vertrauen in die Steuersysteme und die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten zu stärken.[598]
In diesem Zusammenhang hat die Wegzugsbesteuerung unionsrechtliche Grenzen, die insbesondere die Grundsätze der Effektivität, Äquivalenz, Gleichbehandlung und Verhältnismäßigkeit beachten müssen.[599]

Es ist jedoch entscheidend zu prüfen, wie sehr Art. 5 ATAD-Richtlinie, der sich mit der Wegzugsbesteuerung befasst, tatsächlich zur Funktion des Binnenmarktes beiträgt oder ob er vielmehr von den Mitgliedstaaten genutzt wird, um das nationale Steueraufkommen zu steigern. Die Maßnahmen der Union im Bereich der direkten Steuern müssen verhältnismäßig sein und dürfen nicht über das notwendige Maß hinausgehen, um das Ziel zu erreichen.[600] Vorläufig bleibt es also unklar, ob die Wegzugsbesteuerung, wie sie in der Richtlinie vorgesehen ist, wirklich notwendig ist, um den Binnenmarkt zu schützen, besonders wenn es bereits andere Besteuerungsformen gibt und die Rechtsprechung des EuGH bereits verhältnismäßige Lösungen (wie Stundung oder Ratenzahlung) für konkrete Grundfreiheitskonflikte entwickelt hat.[601]

Auch der EuGH hat in seiner Judikatur bereits die Wegzugsbesteuerung an verschiedenen Stellen eingegrenzt.

Die Rechtsprechung des EuGH lässt sich in zwei Phasen unterteilen.
Der EuGH war in der ersten Phase seiner Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung, dargestellt durch die Fälle *Lasteyrie* und *N*, sehr restriktiv hinsichtlich der

596 Erwägungsgrund 1; Opel, 2020, S. 21.
597 Spengel, in: Jacobs, Int. Unternehmensbesteuerung, Erster Teil 5. Kap. C., S. 81.
598 Erwägungsgründe 2, 4.
599 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*.
600 Vgl. Art. 5 Abs. 4 EUV; *Kokott*, § 3 Rn. 69.
601 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73 f.; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verhältnismäßigkeit nationaler Wegzugsbesteuerungsregime.[602] Im Fall *Lasteyrie* bewertete der EuGH die sofortige Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und erlaubte keine Sicherheiten oder die Bestellung eines Steuervertreters für den Zahlungsaufschub.[603] Allerdings betrafen diese Fälle, ebenso wie der Fall *Wächtler*, natürliche Personen, die einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft innehatten und ihren Wohnsitz innerhalb der Union bzw. in die Schweiz verlegten.

Die Urteile *Lasteyrie du Saillant* und *N* zeigen, dass die Festsetzung einer Wegzugsteuer einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellt. Der Rechtfertigungsgrund, dass Steuerflucht vermieden werden solle, wurde zwar grundsätzlich anerkannt, hielt aber dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht stand, da er zu pauschal ist. Ein verhältnismäßiger Rechtfertigungsgrund ist hingegen die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse unter den Mitgliedstaaten.[604] Allerdings dürfe ein Zahlungsaufschub nicht mit Sicherheitsleistungen verbunden werden, da der Erhebungsanspruch ausdrücklich durch die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie gesichert würde. Die ATAD I-Richtlinie[605] wurde jedoch vor dem Hintergrund der Vermeidung von Steuerflucht erlassen. Der Fall *Wächtler* macht deutlich, dass eine Ratenzahlung, wie sie etwa Art. 5 ATAD I-Richtlinie[606] vorsieht, nicht verhältnismäßig ist.

Ab dem Fall *National Grid Indus* lockerte der EuGH die Anforderungen an Wegzugs- bzw. Entstrickungsbesteuerungsregime erheblich und leitete damit die zweite Phase der Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung ein.[607]

602 *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019 S. 130, *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 431 ff.
603 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant,* Rn. 46 f.
604 Gleichermaßen der einzige Rechtfertigungsgrund (*Goßmann*, 2021, S. 21).
605 Richtlinie (EU) 2016/1164.
606 Richtlinie (EU) 2016/1164.
607 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 51 ff.; ähnlich EuGH, Urteil v. 06.09.2012 – Rs. C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521 – *Kommission/Portugal*, Rn. 31 ff.; EuGH, Urteil 18.07.2013 – Rs. C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480 – *Kommission/Dänemark*, Rn. 32 ff.; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 52 ff., sowie EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 43 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Er erlaubte zudem größere Flexibilität bei der „Einziehung“ der Steuerschuld, einschließlich der Anerkennung von Ratenzahlungen[608] und, in einigen Fällen, der Stellung von Sicherheiten[609]. *Ex ante* muss ein erhöhtes Nichteinbringungsrisiko konkret belegt sein; *ex post* kann die Einziehung über Amtshilfeinstrumente erfolgen. Diese Rechtsprechung betraf die Sitzverlegung juristischer Personen, die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland und die umwandlungsbedingte Übertragung von Vermögen durch Gesellschaften.[610]

Die letzten Urteile beschäftigten sich jedoch mit der Sitzverlegung[611] einer Gesellschaft selbst, einer grenzüberschreitenden Umwandlung[612] bzw. einer Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte[613]. Diese Fälle haben eine Gemeinsamkeit, es handelt sich um rein betriebliche Vorgänge.[614] Im Unterschied zum klassischen Wegzugsfall, in dem eine natürliche Person in einen anderen Staat zieht, die Gesellschaft aber an ihrem Sitz verbleibt. Es ist daher fraglich, ob mit unterschiedlichen Maßstäben zu messen ist, je nachdem, ob Privat- oder Betriebsvermögen betroffen sind.[615]
Diese Problematik wird in Kapitel 5 noch näher thematisiert.

Es lassen sich jedoch noch weitere Erkenntnisse aus den Urteilen gewinnen.
So wurde auch die Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung tangiert. Im Urteil DMC vom 23. Januar 2014[616] stellte der Gerichtshof fest, dass die sofortige Besteuerung stiller Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt. Diese Regelung benachteiligt

608 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 62 (Ratenzahlung über 5 Jahre); EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec,* Rn. 52 (Ratenzahlung über 10 Jahre).
609 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 74; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 65 f.; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50.
610 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 06.09.2012 – Rs. C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521 – *Kommission/Portugal*.
611 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
612 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.
613 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50.
614 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 168.
615 Nach Ansicht von *Häck*, wollte der EuGH hier eindeutig eine unterschiedliche Beurteilung von natürlichen Personen und Gesellschaften schaffen (*Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 168).
616 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

ausländische Investoren und könnte sie davon abhalten, Kapital in deutsche Gesellschaften zu investieren. Diese Argumentationslinie kann auch im Rahmen des § 6 AStG vertreten werden, sobald ein Anteilseigner beabsichtigt, eine höhere Investition als nominal ein Prozent zu tätigen.

Weiterhin beschäftigte sich der EuGH in der Rechtssache *X und Y*[617] mit der Frage, ob eine steuerliche Ungleichbehandlung bei der Übertragung von Anteilen auf ausländische Gesellschaften, die zu einer sofortigen Steuerpflicht führte, mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Der EuGH stellte auch hier fest, dass die fragliche Regelung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, da sie Steuerpflichtige davon abhalten könnte, ihre Anteile in andere Mitgliedstaaten zu übertragen. Demnach stellt sich eine Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit auch im Rahmen dieser Arbeit als erforderlich dar.

Weiterhin erkannte der EuGH in mehreren Entscheidungen bestimmte Rechtfertigungsgründe für nationale Regelungen an, die Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarktes beschränken könnten. Im Urteil *National Grid Indus*[618] erkannte der Gerichtshof den Schutz der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten als einen legitimen Rechtfertigungsgrund an.

Diese Argumentation fand auch in den Entscheidungen *DMC*[619] und *VerderLabTec*[620] Bestätigung, wo der EuGH die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als legitimes Ziel ansah, um nationale Maßnahmen zu rechtfertigen, die den freien Kapitalverkehr bzw. die Niederlassungsfreiheit einschränken.

Ein weiterer Rechtfertigungsgrund wurde im Urteil *Lasteyrie du Saillant*[621] erörtert, in dem die Bekämpfung der Steuerflucht als potenziell legitimer Rechtfertigungsgrund anerkannt wurde. Der EuGH sah diesen Grund in diesem speziellen Fall jedoch als unverhältnismäßig an, weil die Maßnahme mehr als das erforderte, um das Ziel zu erreichen.

617 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*.
618 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
619 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.
620 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50.
621 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der EuGH hat in verschiedenen Urteilen die Bedeutung der Verhältnismäßigkeit von nationalen Steuerregelungen betont und mildere Mittel aufgezeigt, die Grundfreiheiten weniger stark beeinträchtigen würden. Im Urteil *National Grid Indus*[622] hob der Gerichtshof hervor, dass eine sofortige Steuerzahlung durch eine Stundung bis zur tatsächlichen Realisierung der Wertzuwächse ersetzt werden könnte, um die Belastung für den Steuerpflichtigen zu verringern. Dieses mildere Mittel würde es ermöglichen, die steuerlichen Interessen des Staates zu wahren, ohne die Niederlassungsfreiheit unverhältnismäßig zu beschränken.
Darüber hinaus wurde im Urteil *N*[623] auf das Mittel der europäischen Zusammenarbeit verwiesen. Der EuGH stellte fest, dass statt der Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten, die Nutzung von europaweiten Mechanismen zur Zusammenarbeit bei der Steuererhebung, wie sie durch die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie bereitgestellt werden, ein milderes und ebenso effektives Mittel darstellen könnte.
Die beiden genannten Alternativen werden nachfolgend im Kapitel 6 noch Gegenstand weiterer Betrachtungen sein.

In Bezug auf **Stundung** und Zahlungsaufschub wurde im Urteil *National Grid Indus*[624] die Möglichkeit einer Stundung als weniger belastende Alternative erwähnt, um die Steuerpflicht an die tatsächliche Realisierung der Wertzuwächse zu knüpfen. Im Fall *Lasteyrie du Saillant*[625] erkannte der EuGH, dass eine Stundung der Steuer, selbst unter der Voraussetzung einer Sicherheitsleistung, die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht angemessen ausgleichen konnte. Im Urteil *Wächtler*[626] entschied der EuGH, dass dem Steuerpflichtigen eine Stundung der Steuer gewährt werden müsse, da eine sofortige Einziehung der Steuer unverhältnismäßig sei.

Zur **Ratenzahlung** befand der EuGH im Urteil *DMC*[627], dass die Möglichkeit der Ratenzahlung eine verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die dem Steuerpflichtigen eine gewisse Flexibilität bei der Steuerzahlung ermöglicht. Hingegen wurde im Urteil

622 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
623 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 f.
624 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
625 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
626 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
627 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wächtler[628] darauf hingewiesen, dass eine Ratenzahlung für den Steuerpflichtigen zu einem erheblichen Liquiditätsnachteil führen könnte.

Im Zusammenhang mit **Sicherheitsleistungen** erwähnte der EuGH im Urteil *National Grid Indus*[629], dass eine Stundung der Steuer unter der Bedingung einer Sicherheitsleistung erfolgen könnte, um das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu minimieren. In der Entscheidung *N*[630] aus dem Jahr 2006 wurde jedoch festgestellt, dass die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten unverhältnismäßig ist, da es weniger belastende Alternativen gibt, wie etwa die Nutzung europäischer Mechanismen zur Zusammenarbeit bei der Steuererhebung. Im Urteil *Lasteyrie du Saillant*[631] entschied der EuGH, dass die Verpflichtung zur Sicherheitsleistung die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit verstärkt, anstatt sie zu mildern. Im Fall Wächtler[632] wurde schließlich festgestellt, dass eine Sicherheitsleistung zwar ausreichend wäre, um das Risiko der Nichteinbringung der Steuer zu mindern, eine sofortige Steuererhebung jedoch als unverhältnismäßig angesehen wurde.

Die Grenzen der Wegzugsbesteuerung, die aus der Rechtsprechung des EuGH resultieren, lassen sich daher folgendermaßen zusammenfassen: Der EuGH ordnete die Besteuerung stiller Reserven im Zusammenhang mit einer Sitzverlegung zunächst über längere Zeit nicht dem Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit zu.[633]

Einen Wendepunkt markierte erst die Entscheidung *National Grid Indus*: Dort stellte der Gerichtshof klar, dass Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung unionsrechtlich am Maßstab der Niederlassungsfreiheit zu messen ist und schuf damit die Grundlage für deren unionsrechtliche Kontrolle.[634]

Die Besteuerung stiller Reserven bei einer Verlagerung des Verwaltungssitzes gilt seither als zulässig, solange die „Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten“ gewahrt bleibt. Eine sofortige Versteuerung ohne die Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs wird jedoch als unverhältnismäßig angesehen, während Sicherheitsleistungen oder Verzinsungen zulässig sind. In späteren Urteilen präzisierte

628 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
629 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.
630 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.
631 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
632 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
633 EuGH, Urteil v. 27.09.1988 – Rs. 81/87, Slg. 1988, 5483 – *Daily Mail*, Rn. 2.
634 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 51 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

der EuGH diese Prinzipien, etwa indem er Ratenzahlungen über Zeiträume von fünf oder zehn Jahren als angemessen bewertete.[635]
Der EuGH behandelt Privat- und Betriebsvermögen unterschiedlich, indem er für betriebliche Vorgänge wie die Überführung von Wirtschaftsgütern Maßnahmen wie Ratenzahlungen und Sicherheiten eher als verhältnismäßig ansieht.[636]
Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit sieht der EuGH nationale Regelungen, die ausländische Investitionen benachteiligen, als Beschränkungen an, die nur durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden können.[637]

In Bezug auf die Einhaltung des Unionsrechts durch die Wegzugsbesteuerung bestehen erhebliche Zweifel in diesen Punkten. Die Regelung stellt zunächst eine unstreitige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) sowie der Arbeitnehmer- und Unionsbürgerfreizügigkeit (Art. 45/21 AEUV) dar, weil sie bereits bei geringen Beteiligungsquoten an den bloßen Wohnsitzwechsel anknüpft und ohne Realisationsakt einen erheblichen Liquiditätsnachteil bewirkt.
Obwohl die Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruchs grundsätzlich ein legitimes Ziel darstellt[638], erfüllt § 6 AStG die Verhältnismäßigkeitsanforderungen nicht. Der EuGH verlangt ein Wahlrecht zwischen sofortiger Zahlung und Aufschub bis zur Realisation beziehungsweise einen echten, effektiv zugänglichen Deferral-Mechanismus, während § 6 AStG nur starre Sieben-Jahres-Raten ohne echtes Wahlrecht vorsieht.[639]
Zusätzlich problematisch sind die pauschalen Sicherheitsleistungen[640], die unverhältnismäßig sind, da Sicherheiten nur risikoadäquat bei juristischen Personen beziehungsweise regelmäßig entbehrlich bei natürlichen Personen wegen der

635 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 65; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.
636 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.
637 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*.
638 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43 ff.; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 44 bis 50; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec.*
639 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 32 bis 38.
640 Wenn auch mittlerweile etwas abgemildert durch den Anwendungserlass zum AStG (BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

unionsrechtlichen Amtshilfe sein dürfen.[641] Auch die Ratenzahlung selbst kann wegen des andauernden Liquiditätsnachteils eine unzulässige Beschränkung darstellen, wenn sie nicht hinreichend am Einbringungsrisiko und an Amtshilfeinstrumenten ausgerichtet ist.[642]

Die einheitliche Ratenlösung verschärft zudem den Verhältnismäßigkeitsmaßstab, weil nun auch in EU/EWR-Fällen mit gesicherter Amtshilfe kein Realisationsaufschub vorgesehen ist.[643] Schließlich kann sich die deutsche Regelung nicht auf eine Kohärenzrechtfertigung stützen, da der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen konkret gewährtem Steuervorteil und korrespondierender Gegenbesteuerung beim selben Steuerpflichtigen typischerweise fehlt.[644]

Im Hinblick auf die Abschaffung der Drittstaaten-Ungleichbehandlung wurde im Wege eines „leveling-down" durch die Neuregelung des § 6 AStG ein Mangel in Bezug auf Art. 63 AEUV behoben. Dennoch verblieben die vorgenannten anderen unionsrechtlichen Zweifel.

641 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51–54; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus,* Rn. 66, 74; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 65 ff.

642 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 64, 68; *Haverkamp/Holtrichter*, DStRK 2024, S. 71 f.; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 381 f.

643 EuGH, Urteil v. 11.09.2014 – Rs. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724 – *Kronos International*, Rn. 38 ff.

644 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*, Rn. 21, 28; EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37, Slg. 1992, I-305 – *Kommission/Belgien*, Rn. 20; EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93, Slg. 1995, I-3955 – *Svensson und Gustavsson*, Rn. 18.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

4. Unionsrechtskonformität der ATAD-Richtlinie selbst

4.1. Zielstellung der Richtlinie

Zentrales Anliegen der Richtlinie ist es, Steuervermeidung im Binnenmarkt einen Riegel vorzuschieben – und zwar dort, wo Gewinne entstehen und Wertschöpfung tatsächlich stattfindet, soll auch besteuert werden.[645] Die Richtlinie knüpft dabei bewusst an die Arbeit der OECD und die Empfehlungen der BEPS-Initiative an.[646] Dahinter steht ein grundlegendes Ziel: Steuersysteme sollen wieder als fair und integer wahrgenommen werden, und nationale Regierungen sollen ihre Steuerhoheit nicht nur auf dem Papier, sondern in der Praxis ausüben können.[647]
Dafür enthält die Richtlinie allgemeine Regelungen, die aggressive Steuergestaltungen erschweren und den Binnenmarkt besser vor Umgehungsversuchen schützen.[648] Adressiert werden vor allem körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen in den Mitgliedstaaten – denn ohne solche Regelungen drohen Wettbewerbsverzerrungen und ein schleichender Abbau der Steuerbasis.[649] Letztlich soll der Binnenmarkt so aufgestellt sein, dass Steuervermeidungsstrategien schlicht ins Leere laufen.[650]

4.2. Unionsrechtskonformität der Richtlinie selbst

In diesem Kapitel soll ein Blick auf die ATAD-Richtlinie[651] selbst geworfen werden, doch bevor ein Abgleich mit der nationalen Umsetzung in Deutschland, die u.a. den § 6 AStG beinhaltet, erfolgt, wird die Richtlinie zunächst selbst der Untersuchungsgegenstand sein. Eine tiefergehende Analyse würde an dieser Stelle zu weit führen und bietet sich als Gegenstand künftiger Forschung an. Die nachfolgenden Einschätzungen orientieren sich daher an dem, was die bisherige Literatur dazu herausgearbeitet hat.

645 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
646 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
647 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
648 Erwägungsgrund 3 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
649 Erwägungsgrund 4 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
650 Erwägungsgrund 16 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
651 Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

4.2.1. Formelle Rechtmäßigkeit

Zur Diskussion steht an dieser Stelle nur die Zuständigkeit, also die Frage, ob die Kommission ermächtigt war, die Richtlinie überhaupt zu erlassen. Verfahren und Form sind als unproblematisch einzustufen und werden daher nicht weiter besprochen.

Ausgangspunkt der Zuständigkeitsprüfung ist der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 EUV).[652]

Adressat ist „die Union" und damit wird sämtlichen Organen und Einrichtungen aufgegeben, nur innerhalb der Grenzen der in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten tätig zu werden; eine vertragliche Rechtsgrundlage ist unabdingbare Handlungsvoraussetzung.[653]

Spiegelbildlich verbleibt es mangels Übertragung bei der originären Regelungsbefugnis der Mitgliedstaaten (Art. 5 Abs. 2 S. 2 EUV).[654]

Normhierarchisch bedeutet dies einen Vorrang der Verträge als „Grundlage, Rahmen und Grenzen" des abgeleiteten Rechts; Sekundärrecht muss mit dem Primärrecht (und primärrechtsgleichen ungeschriebenen Grundsätzen) vereinbar sein (Art. 263 Abs. 2 AEUV).[655]

Eine „Kompetenz-Kompetenz" der Union besteht nicht; Kompetenzverschiebungen setzen grundsätzlich die vertraglichen Änderungsverfahren (insb. Art. 48 EUV) voraus und können nicht durch Praxis oder „kalte" Vertragsrevisionen ersetzt werden.[656]

Art. 115 AEUV ermächtigt den europäischen Gesetzgeber nicht zu einer allgemeinen Steuerharmonisierung. Die Vorschrift erlaubt lediglich die Angleichung solcher Regelungen, „die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken" (Art. 115 AEUV). Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, unterliegt strenger gerichtlicher Kontrolle durch den EuGH.[657] Auf dieser Grundlage erließ der europäische Gesetzgeber die ATAD, um durch einheitliche

652 *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV Art. 5 Rn. 5 ff.
653 *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV Art. 5 Rn. 5 ff.
654 *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV Art. 5 Rn. 5 ff.
655 *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV Art. 5 Rn. 5 ff.; EuGH, Urteil v. 23.04.1986 – Rs. 294/83, Slg. 1986, 1339, ECLI:EU:C:1986:166 – *Les Verts/Parlament.*
656 *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV Art. 5 Rn. 10 f.; EuGH, Urteil v. 13.12.1983 – Rs. 218/82, Slg. 1983, 4063, ECLI:EU:C:1983:369 – *Kommission/Rat.*
657 EuGH, Urteil v. 05.10.2000 – Rs. C-376/98, Slg. 2000 I-8419, ECLI:EU:C:2000:544 – *Deutschland/Parlament und Rat.*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Mindeststandards einen funktionierenden Binnenmarkt zu sichern.[658] Das Ziel war dabei ein begrenztes: Ein „race-to-the-bottom" im Steuerwettbewerb soll verhindert werden – eine vollständige Vereinheitlichung der nationalen Steuerrechtsordnungen ist hingegen weder angestrebt noch von Art. 115 AEUV gedeckt.[659]

Ziel der Richtlinie ist es, durch die Mindeststandards schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen, da dieser sowohl unternehmerische Entscheidungen verzerrt als auch multinational agierenden Unternehmen unfaire Vorteile verschafft.[660]

Obwohl durch Art. 3 ATAD[661] Mindeststandards nur eingeschränkt Inkongruenzen beseitigen, trägt die Richtlinie zum Wettbewerbsschutz bei, indem sie die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auf EU-Ebene schützt.[662]

Musil sieht in Art. 115 AEUV eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage für die ATAD-Richtlinien[663], da diese auf die Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften abzielen, die unmittelbare Auswirkungen auf den Binnenmarkt haben.[664] *Musil* hebt hervor, dass schädlicher Steuerwettbewerb die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes gefährdet und sich durch ein abgestimmtes Vorgehen auf der Grundlage gemeinsamer Mindeststandards wirksam begrenzen lässt.[665] Eine vollständige Vereinheitlichung der nationalen Steuerrechtsordnungen ist dafür nicht notwendig – die teilweise Harmonisierung bewegt sich damit innerhalb des von Art. 115 AEUV gesteckten Rahmens. Auch das Subsidiaritätsprinzip steht dem nicht entgegen: Da die verfolgten Ziele auf Unionsebene effektiver erreicht werden können als durch isolierte Maßnahmen der Mitgliedstaaten, ist der Einsatz des Unionsgesetzgebers hier gerechtfertigt. Die Richtlinie erweist sich darüber hinaus als verhältnismäßig, weil sie geeignet, erforderlich und angemessen ist, um Wettbewerbsverzerrungen entgegenzuwirken und den Binnenmarkt zu schützen.[666] *Bendlinger* und *Kofler* teilen diese Einschätzung und

658 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 15; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 115 Rn. 3.

659 *Eilers/Oppel*, IStR 2016, S. 313; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 15.

660 *Fehling*, DB 2016, S. 2863; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 15.

661 Richtlinie (EU) 2016/1164.

662 *Fehling*, DB 2016, S. 2863; *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches SteuerR Rn. 17.34; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 19.

663 Richtlinie (EU) 2016/1164.

664 *Musil,* FR 2020, S. 938.

665 *Musil*, FR 2020, S. 938.

666 *Musil*, FR 2020, S. 938.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

bewerten Art. 115 AEUV als eine tragfähige Kompetenzgrundlage für steuerliche Harmonisierungsmaßnahmen der EU.[667]

4.2.2. Materielle Rechtmäßigkeit

Dem Vorschlag der Kommission vom 28. Januar 2016 lag eine klare Diagnose zugrunde. Steuerpflichtige verlagern Sitze und Vermögenswerte gezielt in Niedrigsteuerländer – der Ursprungsstaat verliert dadurch den Zugriff auf Gewinne, die in seinem Hoheitsgebiet entstanden, aber noch nicht realisiert worden sind. Die Steuerbasis erodiert, künftige Wertzuwächse entgehen dem Fiskus. Genau das, so die Kommission, verzerrt den Binnenmarkt und rechtfertigt ein gebündeltes Vorgehen auf Unionsebene.[668]
Die Wegzugsbesteuerung setzt genau an diesem Punkt an. Sie sichert das Besteuerungsrecht des Ursprungsstaats für Wertzuwächse, bevor diese durch eine Verlagerung dem nationalen Steuerzugriff entzogen werden können. Damit die Regelung mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar bleibt, sieht sie bei Wegzügen innerhalb der EU oder in den EWR einen Zahlungsaufschub bzw. eine Ratenzahlung vor – ein notwendiges Zugeständnis an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Besonderer Schwerpunkt der Regelung ist der Fall der grenzüberschreitenden Vermögensverlagerungen ohne Eigentümerwechsel sowie Sitz- und Steuerpflichtverschiebungen. Ergänzend soll sie aggressiver Steuerplanung und Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt Einhalt gebieten.[669]

Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 EUV)

Auf eine vollständige Steuerharmonisierung zielt die Richtlinie ausdrücklich nicht ab. Sie beschränkt sich auf Mindeststandards, die die Mitgliedstaaten in ihre bestehenden Systeme integrieren können – nicht mehr, als zum Schutz des Binnenmarkts nötig ist. Die Kommission sieht darin einen hinreichenden Beleg dafür, dass die Richtlinie dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügt.[670]

667 *Bendlinger/Kofler*, IStR 2022, S. 598; ähnlich *Maisuradze*, 2017, S. 18.
668 Europäische Kommission, 28.01.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), Tz. 5.
669 Europäische Kommission, 28.01.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), Tz. 5.
670 Europäische Kommission, 28.01.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), Tz. 2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Das Europäische Parlament schloss sich dieser Bewertung in seiner Anhörung vom 8. Juni 2016 an. Ein rein nationales Vorgehen würde die Fragmentierung des Binnenmarkts weiter vorantreiben; die Richtlinie hingegen schafft einen unionsweiten Mindestschutz gegen grenzüberschreitende Steuervermeidung, ohne über das Erforderliche hinauszugehen – wenngleich eine weitergehende Regulierung die Wettbewerbsbedingungen noch stärker vereinheitlichen könnte.[671]

Kritischer fällt die Einschätzung von Maisuradze aus. Eine pauschale Bestätigung der Verhältnismäßigkeit greift seiner Ansicht nach zu kurz, da einzelne Maßnahmen – allen voran die Zinsabzugsbeschränkung – bei näherer Betrachtung als unverhältnismäßig restriktiv eingestuft werden könnten, weil ausreichende Ausnahmen für legitime wirtschaftliche Tätigkeiten fehlen.[672]

Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Aus Sicht der Kommission bewegt sich die Richtlinie innerhalb der unionsrechtlichen Grenzen. Sie achtet die Grundfreiheiten, die Grundrechtecharta und das EU-Primärrecht, setzt die BEPS-Empfehlungen der OECD kohärent um und schafft durch einheitliche Mindeststandards gleiche Wettbewerbsbedingungen – ohne die Mitgliedstaaten zu einer grundlegenden Umgestaltung ihrer Steuersysteme zu zwingen.[673]

Maisuradze rückt jedoch einen oft übersehenen Aspekt in den Vordergrund. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts gilt zwar grundsätzlich auch gegenüber nationalen Verfassungsnormen – in der Praxis aber akzeptieren nationale Gerichte diesen Vorrang nicht bedingungslos, wie der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Vorratsdatenspeicherungsrichtlinie zeigt.[674] Hinzu kommt, dass die Zinsabzugsbeschränkung der ATAD mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG in Spannung geraten könnte. Maisuradze verweist dabei auf ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht zur nationalen Zinsschranke, in dem genau diese Frage aufgeworfen wurde – angesichts der strukturellen Parallelen zur ATAD-Regelung hält er ähnliche verfassungsrechtliche Konflikte für durchaus denkbar.[675]

---

671 Europäisches Parlament, Legislative Entschließung v. 08.06.2016, Änderungsantrag 5, Erwägungsgrund 14.
672 *Maisuradze*, 2017, S. 40.
673 Europäische Kommission, 28.01.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), Tz. 1.
674 BVerfG, Beschluss v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 u. a., BVerfGE 121, 1; *Maisuradze*, 2017, S. 23
675 *Maisuradze*, 2017, S. 24 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Auch wenn die Kommission in der Begründung ihres Vorschlags die Vereinbarkeit der ATAD-Regelungen mit den Grundfreiheiten, der Grundrechtecharta und dem übrigen Unionsrecht bestätigt, ersetzt diese Einschätzung keine eigenständige primärrechtsgebundene Prüfung: Sekundärrecht ist am Maßstab des Primärrechts und primärrechtsgleicher ungeschriebener Grundsätze zu messen und unterliegt der gerichtlichen Kontrolle, weil die Verträge „Grundlage, Rahmen und Grenzen" des abgeleiteten Rechts bilden (Art. 263 Abs. 2 AEUV).[676] Vor diesem Hintergrund ist bei der Wegzugsbesteuerung zunächst zu berücksichtigen, dass sie typischerweise an einen grenzüberschreitenden Vorgang anknüpft und unrealisierte Wertzuwächse zu einem Zeitpunkt besteuert, zu dem vergleichbare inländische Sachverhalte regelmäßig (noch) nicht zu einer definitiven Steuerbelastung führen; daraus folgt ein Liquiditäts- und Druckeffekt, der geeignet ist, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit bzw. (je nach Fallkonstellation) anderer Grundfreiheiten zu beeinträchtigen.[677] Die unionsrechtliche Zulässigkeit hängt daher nicht an der Zielbeschreibung („Schutz der Steuerbasis", „Vermeidung von Verzerrungen"), sondern daran, ob die konkret gewählte Ausgestaltung die strengen Anforderungen der Verhältnismäßigkeit erfüllt. Der EuGH erkennt als Rechtfertigungsgrund u. a. die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis an, verlangt jedoch in der Regel, dass die Steuer zwar zum Zeitpunkt des Wegzugs festgestellt werden darf, die Erhebung aber nicht zwingend sofort und definitiv erfolgen muss; vielmehr sind weniger belastende Alternativen wie Zahlungsaufschub oder Ratenzahlung in Betracht zu ziehen, um den Grundfreiheitseingriff zu mildern.[678]

Gerade an dieser Schnittstelle wird verständlich, warum die Vereinbarkeit der ATAD mit höherrangigem Recht in der Literatur kritisch gesehen wird. Art. 5 ATAD normiert als Mindeststandard eine Exit-Besteuerung in Höhe der Differenz zwischen Marktwert und steuerlichem Wertansatz bei weit gefassten Verlagerungstatbeständen (u. a. Asset-Transfers innerhalb desselben Steuerpflichtigen, Sitz-/Ansässigkeitsverlagerung), ohne

676 EuGH, Urteil v. 23.04.1986 – Rs. 294/83, Slg. 1986, 1339, ECLI:EU:C:1986:166 – *Les Verts/Parlament*; EuGH, Urteil v. 03.09.2008 – verb. Rs. C-402/05 P u. C-415/05 P, Slg. 2008 I-6351, ECLI:EU:C:2008:461 – *Kadi u.a./Rat und Kommission*

677 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, Slg. 2004 I-2409, ECLI:EU:C:2004:138 – *de Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.

678 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

die Anwendbarkeit auf missbräuchliche Gestaltungen zu begrenzen; damit wird eine belastende Grundentscheidung unionsweit „gesetzt", die typischerweise grundfreiheitsrelevant ist. Zwar sieht Art. 5 Abs. 2 ATAD für EU/EWR-Konstellationen grundsätzlich eine Entrichtung in fünf Jahresraten vor, doch lässt die Richtlinie zugleich Zinsbelastungen zu und erlaubt Sicherheiten bei „nachweislichem und tatsächlichem" Einbringungsrisiko; zudem ordnet sie eine sofortige Fälligstellung bei einer Reihe von Ereignissen an (Veräußerung/Übertragung der Assets, Drittstaaten-Verlagerung, Insolvenz, Zahlungsverzug).[679] Damit hängt die tatsächliche Grundfreiheitsschonung entscheidend von der (teils erheblichen) Intensitätssteuerung über Zinsen, Sicherheitenpraxis und „Discontinuation"-Tatbestände sowie von der nationalen Umsetzung ab; zugleich bleibt das Risiko, dass die Mindeststandard-Konzeption in typischen Nicht-Missbrauchsfällen zu einer fortbestehenden Liquiditätsbelastung führt, die – je nach Konstellation – die vom EuGH geforderte Proportionalität nur unter engen Voraussetzungen wahrt. Genau diese Spannung zwischen einem unionsweit vorgegebenen Mindeststandard und der primärrechtlich gebotenen Einzelfallverhältnismäßigkeit spricht dagegen, die Vereinbarkeit der Richtlinie mit höherrangigem Recht unbesehen zu bejahen, und legt vielmehr eine kritische Einordnung nahe.

Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 3 EUV)

Das Subsidiaritätsprinzip sah die Kommission in ihrem Vorschlag als gewahrt an. Grenzüberschreitende Steuervermeidung lässt sich ihrer Einschätzung nach nicht wirksam durch isolierte nationale Maßnahmen bekämpfen – ein einseitiges Vorgehen der Mitgliedstaaten würde die Fragmentierung des Binnenmarkts vielmehr verschärfen und bestehende Ineffizienzen fortschreiben. Die Richtlinie schafft daher einen gemeinsamen Rahmen für die Umsetzung der BEPS-Ergebnisse, beseitigt Inkongruenzen zwischen nationalen Steuersystemen und macht den Binnenmarkt widerstandsfähiger gegen aggressive Steuerplanung. Einheitliche Lösungen, die über das hinausgehen, was Mitgliedstaaten allein erreichen könnten, sind nach Auffassung der Kommission nur durch eine zentrale Ausarbeitung der Vorschriften zu gewährleisten.[680]

679 Art. 5 Abs. 2–4 Richtlinie (EU) 2016/1164.
680 Europäische Kommission, 28.01.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), Tz. 2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nicht alle Mitgliedstaaten teilten diese Einschätzung vorbehaltlos. Maisuradze berichtet, dass Schweden und Malta den Mehrwert einer Regelung auf europäischer Ebene gegenüber nationalen Maßnahmen als unzureichend dargelegt kritisierten. Die Kommission hielt dem entgegen, dass die grenzüberschreitende Dimension der Steuervermeidung eine gemeinschaftliche Antwort geradezu erzwinge, um Kohärenz und Effizienz im Binnenmarkt sicherzustellen.[681] Musil teilt diese Bedenken hingegen nicht.[682]

Unabhängig von der Frage der Subsidiarität sind sowohl die Unionsorgane als auch die nationalen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung steuerlicher Regelungen an die europäischen Grundfreiheiten gebunden.[683] Eine Beeinträchtigung dieser Freiheiten liegt vor, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein inländischen steuerlich benachteiligt werden. Derartige Regelungen sind nur dann unionsrechtskonform, wenn sie einer tragfähigen Rechtfertigung standhalten und den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit genügen.[684]

4.3.Ergebnis

An dieser Stelle kann ein kurzes Zwischenfazit vorgenommen werden. Die formelle Rechtmäßigkeit wird in der Literatur nicht als problematisch eingeschätzt. Hinsichtlich der materiellen Rechtmäßigkeit wird die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht als kritisch eingestuft. Hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit steht dabei weniger die Richtlinie als solche auf dem Prüfstand, sondern die konkrete nationale Ausgestaltung der jeweiligen Maßnahme, weil die Richtlinie zwar das Ziel verbindlich vorgibt, den Mitgliedstaaten aber die Wahl der Form und Mittel überlässt (Art. 288 Abs. 3 AEUV) und damit die Belastungsintensität maßgeblich durch die Umsetzung determiniert wird. Die Prüfung erfolgt im Rahmen dieser Arbeit in Kapitel 6.3.

681 *Maisuradze*, 2017, S. 30 ff..
682 *Musil*, FR 2020, S. 939.
683 EuGH, Urteil v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, EuZW 2010, 900 – *Schmelz*.
684 *Dettmeier*/*Dörr*/*Neukam*/*Prodan*, NWB 41/2016, S. 3091; *Grabitz*/*Hilf*/*Nettesheim*, Art. 114 AEUV, Rn. 53; EuGH, Urteil v. 14.07.1998 – Rs. C-284/95, ECLI:EU:C:1998:352, EuZW 1999, 252 – *Decker*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

5. Sekundärrechtlicher Abgleich des § 6 AStG mit der ATAD

5.1. Abgleich der Vorgaben der ATAD-Richtlinie mit dem nationalen § 6 AStG

In Kapitel 3 wurde ausgeführt, dass erhebliche Zweifel[685] bestehen, ob § 6 AStG den primärrechtlichen Bestimmungen gerecht wird. Da § 6 AStG in seiner neuen Fassung anlässlich der ATAD-Richtlinie[686] herausentwickelt wurde[687], liegt die Frage nahe, ob die einschlägige Richtlinienbestimmung in Art. 5 ATAD-Richtlinie[688] diesen Anforderungen gerecht wird. Schließlich müssen auch sekundärrechtliche Bestimmungen den Grundfreiheiten standhalten.[689] In der Folge schließt sich die Frage an ob der deutsche Gesetzgeber sich bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht an die Vorgaben der Richtlinie gehalten hat oder ob er diese nur zum Anlass genommen hat, eigene Interessen (Erhöhung des Steueraufkommens durch die Wegzugsteuer, Abschaffung der „Ewigkeitsstundung") umzusetzen.[690]

Obwohl der Prüfungsmaßstab für den unionsrechtlichen Gesetzgeber weniger streng ist als für die Mitgliedstaaten[691], folgt allein aus der sekundärrechtlichen Fundierung noch nicht die Primärrechtskonformität beschränkender Regelungen.

Damit ist jedoch nicht gesagt, dass den Mitgliedstaaten die Normierung einer Wegzugsbesteuerung für diese Konstellationen sekundärrechtlich untersagt wäre. Art. 3 der Richtlinie 2016/1164/EU sieht vor, dass die Richtlinie nationale oder vertragliche Bestimmungen zur „Wahrung eines höheren Schutzniveaus für die inländische Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" nicht ausschließt (Art. 3 Richtlinie (EU) 2016/1164).[692]

---

685 Siehe hierzu Zusammenfassung in Kapitel 3.5.

686 Richtlinie (EU) 2016/1164.

687 Kritisch hierzu *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 4, der Gesetzgeber habe nur eine unionsrechtliche Notwendigkeit suggeriert.

688 Richtlinie (EU) 2016/1164.

689 EuGH, Urteil v. 02.09.2015 – Rs. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524 – *Groupe Steria SCA*, Rn. 37 ff.

690 *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 6.

691 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 15 f.; EuGH, Urteil v. 29.02.1984 – Rs. C-37/83, ECLI:EU:C:1984:89 – *Rewe-Zentral*, Rn. 20; EuGH, Urteil v. 01.10.2009 – Rs. C-247/08, ECLI:EU:C:2009:600 – *Gaz de France*, Rn. 52 für die direkten Steuern.

692 Vgl. Art. 3 Richtlinie 2016/1164/EU, *Goßmann*, 2021, S. 6 f. in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16; kritisch zum Mindeststandard speziell im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung nach Art. 5 Anti-BEPS-RL *Oppel*, IStR 2016, S. 801 – jedoch in Bezug auf den Marktwert.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

In jedem Fall ergibt sich die Pflicht zur Umsetzung der ATAD-Richtlinie aus Art. 288 Abs. 3 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV. Strittig war allerdings, ob Art. 115 AEUV als Kompetenzgrundlage tragfähig ist.[693]

5.1.1. Persönlicher Anwendungsbereich (Art. 1 ATAD-Richtlinie)

Eine Wegzugsbesteuerung greift – soweit der sachliche Anwendungsbereich eröffnet ist – nur bei Personen, „*die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind*."[694] Drittstaatsansässige Steuerpflichtige unterliegen der Anti-BEPS-Richtlinie nur mit den „*in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten*"[695]. Die Richtlinie trifft neben der Erfassung als Körperschaftsteuersubjekt keine weiteren Voraussetzungen auf Ebene des persönlichen Anwendungsbereichs. Folglich sind auch Privatstiftungen, Vereine und gemeinnützig tätige Körperschaften vom Anwendungsbereich erfasst, sofern sie im Unionsgebiet einer nationalen Körperschaftsteuer unterliegen.[696]
Ein Hinweis darauf, dass die Körperschaften laut Anwendungsbereich im Bereich der Gewinneinkünfte tätig sein müssen, lässt sich der Richtlinie nicht entnehmen, insoweit lässt sich keine Relevanz einer Differenzierung zwischen Privat- und Betriebsvermögen erkennen. Was wiederum den Gedanken, der in der Rechtssache *National Grid Indus* entwickelt wurde – nämlich eine differenzierte Betrachtung vorzunehmen, je nachdem, ob der Betroffene oder das Unternehmen im Bereich der Gewinneinkünfte oder der Vermögensverwaltung tätig sind – verwirft.

Konsequent nicht erfasst sind demgegenüber natürliche Personen.[697] In sachlicher Hinsicht bleiben etwa die – im geltenden deutschen Recht abgedeckten Fälle der Entstrickung infolge eines DBA-Abschlusses oder dessen Änderung unberücksichtigt.[698] *Mechtler* und *Spies* stellen ebenfalls fest, dass die ATAD-Richtlinie[699] keine Anwendung auf natürliche Personen findet,[700] sehen aber eine Befugnis zur Erweiterung des

693 *Goßmann*, 2021, S. 53; *Rödder*, 2018, S. 897.
694 Art. 1 Abs. 1 Richtlinie 2016/1164/EU.
695 Art. 1 Abs. 1 Richtlinie 2016/1164/EU.
696 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
697 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
698 *Bron*, IStR 2012, S. 904 ff.
699 Richtlinie (EU) 2016/1164.
700 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 19.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

persönlichen Anwendungsbereichs in dem Mindestschutzniveau (Art. 3 Richtlinie 2016/1164/EU).[701] Es steht den Mitgliedstaaten daher – innerhalb der durch die Grundfreiheiten vorgegebenen Grenzen – frei, neben den in Art. 5 Richtlinie[702] ausdrücklich genannten Vorgängen auch weitere Tatbestände als auslösendes Besteuerungsmoment festzulegen oder/und neben den durch Art. 2 Richtlinie[703] erfassten Körperschaftsteuersubjekten auch natürliche Personen einer Entstrickungsbesteuerung zu unterwerfen.[704]

Auf der Ebene des nationalen Rechts beschränkt sich § 6 AStG ausschließlich auf die Besteuerung natürlicher Personen als Anteilseigner. Diese Ausrichtung zieht sich durch den gesamten Gesetzestext. § 6 Abs. 1 AStG verweist ausdrücklich auf § 17 EStG, der seinem persönlichen Anwendungsbereich nach, nur natürliche Personen erfasst. § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG bestätigt dies und macht deutlich, dass die Vorschrift von vornherein auf natürliche Personen zugeschnitten ist. Ist der Tatbestand des § 6 AStG erfüllt, wird ein Anteilsverkauf fingiert – mit der Folge, dass auf Ebene des Anteilseigners Einkommensteuer anfällt, sofern es sich bei ihm um eine natürliche Person handelt. Warum der Gesetzgeber diese Einschränkung vorgenommen hat und wie er sie rechtfertigt, lässt die Gesetzesbegründung offen – eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dieser Diskrepanz findet sich dort nicht.[705]

Die Union sieht damit eine Besteuerung auf Ebene der juristischen Person bei der Körperschaftsteuer vor, daran passen sich auch die Fallgestaltungen an, die Art. 5 Abs. 1 Richtlinie[706] für die Wegzugsbesteuerung nennt. Deutschland hingegen nimmt eine Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners vor und knüpft an dessen Wegzug an; bei Realisierung des Tatbestands fällt Einkommensteuer an.

Wiederum sieht Art. 5 Abs. 1 Richtlinie 2016/1164/EU auch vor, dass „der Steuerpflichtige in Höhe eines Betrags besteuert“[707] wird, „der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht“[708]. Wird in Deutschland Ein Anteil an einer

701 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
702 Richtlinie (EU) 2016/1164.
703 Richtlinie (EU) 2016/1164.
704 *Goßmann*, 2021, S. 59; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
705 BR-Drs. 19/28652, S. 47 ff.
706 Richtlinie (EU) 2016/1164.
707 Vgl. Art. 5 Abs. 1 Richtlinie 2016/1164/EU.
708 Vgl. Art. 5 Abs. 1 Richtlinie 2016/1164/EU.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Kapitalgesellschaft von einer Privatperson verkauft, erfolgt bei entsprechender Beteiligung eine Besteuerung beim Anteilseigner (§ 17 EStG) – nicht aber bei der Gesellschaft selbst. Diese Vorgehensweise entspricht damit zwar grundsätzlich dem deutschen Steuersystem, es wäre aber auch denkbar gewesen, eine Besteuerung nur vorzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft Anteilseigner einer anderen Kapitalgesellschaft ist. Es stellt sich die Frage, ob sich hier auf nationaler Ebene eine Lücke in der Besteuerung auftun würde, wenn der Gesetzgeber den Anwendungsbereich tatsächlich nur auf juristische Personen begrenzt hätte. Diese Frage soll im Rahmen des Ergebnisses (Kapitel 6) noch näher besprochen werden.

Somit ist zu erkennen, dass der Geltungsbereich, den Deutschland ansetzt, erheblich über das hinausgeht, was die Richtlinie vorsieht, da der Geltungsbereich auf eine weitere Steuerart und damit auch auf ein anderes Steuersystem ausgeweitet wird.[709]

Unionssekundärrecht (und damit auch die ATAD) darf die Bindung an die Grundfreiheiten nicht untergraben. Ebenso wenig dürfen harmonisierte Teilbereiche die Kontrolle am Maßstab des Primärrechts in nicht geregelten Segmenten ausschließen.[710] Zudem wird Art. 5 ATAD in der Literatur überzeugend eng ausgelegt, nämlich beschränkt auf die Entstrickung im Betriebsvermögen von Körperschaftsteuersubjekten.[711]

5.1.2. Sachlicher Anwendungsbereich

Die Richtlinie[712] ist in Art. 5 Abs. 1 für folgende Fallgestaltungen konzipiert:

- Wenn der Steuerpflichtige, der laut Richtlinie eine Kapitalgesellschaft ist, Vermögenswerte von seinem Hauptstandort an eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland überträgt und dadurch der Mitgliedstaat des Hauptstandorts das Besteuerungsrecht für diese Vermögenswerte verliert.[713]
- Wenn der Steuerpflichtige (lt. Richtlinie Kapitalgesellschaft) Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz

709 *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Goßmann*, 2021, S. 52; *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 3; *Prell*, IStR 2025, S. 460.
710 *Schönfeld/Ellenrieder*, StuW 2019, S. 259.
711 *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 6. Aufl. 2020, Rn. 987.
712 Richtlinie (EU) 2016/1164.
713 Vgl. Art. 5 Abs. 1 l Buchst. a Richtlinie 2016/1164/EU.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland“ überträgt, „insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat“.[714]

- Wenn der Steuerpflichtige (lt. Richtlinie Kapitalgesellschaft) „seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland“ verlegt, „mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind“.[715]
- Wenn der Steuerpflichtige (lt. Richtlinie Kapitalgesellschaft) „die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland“ überträgt, „insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat“ (Art. 5 Abs. 1 Buchst. d Richtlinie[716]).

Der sachliche Anwendungsbereich des Art. 5 der ATAD-Richtlinie[717] ist auf bestimmte Vorgänge wie die „Übertragung von Vermögenswerten“ von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte oder eines Hauptsitzes begrenzt.[718]

Eine Begriffsdefinition für die Übertragung von Vermögenswerten ist in Art. 2 Abs. 6 ATAD-Richtlinie[719] enthalten.[720] Eine Begriffsdefinition für die „Übertragung von Vermögenswerten“ ist in Art. 2 Abs. 6 der ATAD-Richtlinie enthalten. Demnach ist darunter ein Vorgang zu verstehen, „bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben“ (Art. 2 Abs. 6 Richtlinie (EU) 2016/1164). Weiterhin nennt Art. 2 Abs. 7 der ATAD-Richtlinie[721] die „Verlegung des Steuersitzes“ als Entstrickungstatbestand. Gemeint ist damit ein Vorgang, „bei dem ein Steuerpflichtiger

714 Art. 5 Abs. 1 Buchst. b Richtlinie 2016/1164/EU.
715 Art. 5 Abs. 1 Buchst. c Richtlinie 2016/1164/EU.
716 Richtlinie (EU) 2016/1164.
717 Richtlinie (EU) 2016/1164.
718 *Goßmann*, 2021, S. 49; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
719 Richtlinie (EU) 2016/1164.
720 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11.
721 Richtlinie (EU) 2016/1164.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

seinen Steuersitz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland steuerlich ansässig wird“ (Art. 2 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164).
Schließlich wird in Art. 2 Abs. 8 der ATAD-Richtlinie[722] die „Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit“ genannt (Art. 2 Abs. 8 Richtlinie (EU) 2016/1164). Hierbei handelt es sich um einen Vorgang „bei dem ein Steuerpflichtiger seine steuerliche Präsenz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland eine solche Präsenz erwirbt, ohne in diesem Mitgliedstaat oder Drittland steuerlich ansässig zu werden“ (Art. 2 Abs. 8 Richtlinie (EU) 2016/1164).
Aus Art. 5 Nr. 1 Buchst. a, i. V. m. Art. 2 Abs. 6 der Richtlinie[723] und dem Erwägungsgrund 10 der Richtlinie geht hervor, dass der Verlust des Besteuerungsrechts maßgeblich ist. Fraglich ist indes, was geschieht, wenn das Besteuerungsrecht nur teilweise verloren geht, etwa in dem Fall, in dem Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte eines Staates übertragen werden, mit dem laut DBA die Anrechnungsmethode vereinbart ist.[724]
Nach Ansicht von *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan* ist allein die Übertragung von Vermögenswerten innerhalb des Unternehmens desselben Steuerpflichtigen erfasst, die zu einem Verlust des Besteuerungsrechts führt.[725] Womit sie auch davon ausgehen, dass Betriebsvermögen betroffen ist. Nach Ansicht von *Musil* ist die ATAD-Richtlinie[726] dann nicht anwendbar, wenn es nur zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts kommt, demnach würde die Richtlinie[727] nur dann zur Anwendung kommen, wenn mit dem anderen Mitgliedstaat die Freistellungsmethode vereinbart ist.[728]
Musil legt den Begriff des Vermögenswerts in Anlehnung an die IAS/IFRS-Standards aus. Danach sind darunter solche Güter zu verstehen, die vom Unternehmen beherrscht werden, in dessen Verfügungsmacht stehen und einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen versprechen. Erfasst werden sowohl materielle als auch immaterielle Vermögenswerte –

722 Richtlinie (EU) 2016/1164.
723 Richtlinie (EU) 2016/1164.
724 *Mechtler* und *Spies* gehen davon aus, dass nur der gänzliche Verlust des Besteuerungsrechtsmaßgeblich ist (*Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16 f.).
725 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11; *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3085.
726 Richtlinie (EU) 2016/1164.
727 Richtlinie (EU) 2016/1164.
728 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Schulden hingegen nicht. Letzteres ergibt sich bereits aus dem englischen Richtlinientext, in dem „assets" und „liabilities" als gegensätzliche Begriffe verwendet werden.[729]

Nach *Musil* kommt es zu einer Sitzverlegung, wenn der Ort der Geschäftsleitung oder ein anderes relevantes Merkmal so verlagert wird, dass die unbeschränkte Steuerpflicht im Wegzugsstaat endet und im Zuzugsstaat begründet wird. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA definiert die steuerliche Ansässigkeit einer Gesellschaft grundsätzlich in dem Staat, in dem sie aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist. Auch die bloße Verlegung der Geschäftsleitung kann gemäß Art. 4 Abs. 3 OECD-MA eine Änderung der steuerlichen Zuordnung bewirken.[730] *Mechtler* und *Spies* erwarten, dass der EuGH bei der Auslegung der entsprechenden Bestimmungen der Anti-BEPS-Richtlinie, ähnlich wie in seiner bisherigen Grundfreiheitsjudikatur, den Fall an das nationale Gericht zurückverweisen wird. Den Mitgliedstaaten verbleibt bei der konkreten Umsetzung ein gewisser Gestaltungsspielraum. Da die Richtlinie lediglich einen Mindeststandard vorgibt, steht es ihnen frei, im nationalen Recht zusätzliche entstrickungsauslösende Vorgänge zu verankern. Eine unionsweit einheitliche Entstrickungsbesteuerung ist damit trotz der Harmonisierung durch die Anti-BEPS-Richtlinie nicht gewährleistet.[731]

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG wird auf nationaler Ebene eine Wegzugsbesteuerung ausgelöst, wenn eine Person nach mindestens zehnjähriger unbeschränkter Einkommensteuerpflicht in Deutschland Anteile an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 17 EStG besitzt und ihren unbeschränkten Steuerpflichtstatus durch physischen Wegzug aus Deutschland verliert. Ein Anteil i. S. d. § 17 EStG liegt dann vor, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG).
Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG werden Fälle erfasst, in denen Anteile unentgeltlich auf eine Person übertragen werden, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dabei spielt

729 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 10.
730 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 20 f.
731 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

das Vorliegen eines konkreten Rechtsgeschäfts keine Rolle mehr. Dennoch werden auch weiterhin Übertragungen unter Lebenden oder von Todes wegen erfasst.[732]
Gemäß dem Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG setzt die Regelung „den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland“ voraus. Dieser Tatbestand ist subsidiär.[733]
Die Fallbeispiele der Richtlinie beziehen sich somit auf Bewegungen innerhalb des Betriebsvermögens, somit die aktive Verschiebung von Vermögenswerten einer Kapitalgesellschaft in ein anderes Land oder die Änderung der Geschäftstätigkeit in der Form, dass sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in ein anderes Land verlagert. Deutschland hingegen knüpft an einen Vorgang im Privatvermögen an, der Anteilseigner verlegt seinen Wohnsitz in ein anderes Land; in der Folge, wird der Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die sich in seinem Privatvermögen befindet, besteuert.
Somit zielt die Richtlinie auf grenzüberschreitende Bewegungen im Betriebsvermögen ab, die deutsche Umsetzung auf grenzüberschreitende Bewegungen im Privatvermögen.
Eine Rechtfertigung für dieses Vorgehen auf nationaler Ebene im Rahmen der Gesetzesbegründung wird in der Gesetzesbegründung nicht gegeben. Es könnte aber an die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gedacht werden (vgl. hierzu näher Kapitel 6.1.).

Mechtler und *Spies* resümieren, dass ein Konflikt zwischen den Entstrickungsregeln der Anti-BEPS-Richtlinie und den Grundfreiheiten nur in seltenen Ausnahmefällen auftreten dürfte. Die meisten von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie erfassten Wegzugsfälle betreffen unternehmerische Tätigkeiten. Lediglich die Verlegung des Steuersitzes gemäß Art. 5 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie könnte auch nichtunternehmerische Körperschaften betreffen. Ein potenzieller Widerspruch zu den Grundfreiheiten könnte daher durch eine einschränkende Auslegung auf unternehmerisch tätige Steuerpflichtige vermieden werden.[734]

732 BT-Drs. 19/28652, S. 48.
733 *Pohl*, in: Brandis/Heuermann/Pohl, AStG § 6, Rn. 59.
734 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 18.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

5.1.3. Ratenzahlung und deren Beendigung

Gemäß Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie ist es dem Steuerpflichtigen als Rechtsfolge gestattet, die Zahlung einer Steuer auf die erzielte Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer gemäß Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie durch Teilzahlungen zu verzögern, die über einen Zeitraum von fünf Jahren erfolgen, sofern die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie erfüllt sind, d. h. die genannten Verschiebungen im Betriebsvermögen vorliegen.

Diese Bestimmung findet Anwendung auf Drittländer, die Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) sind, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der Europäischen Union über eine Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen abgeschlossen haben, das gleichwertig mit der in der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vorgesehenen Amtshilfe ist.

Gemäß Art. 5 Abs. 4 der Richtlinie endet der Zahlungsaufschub gemäß Absatz 2 und die geschuldete Steuer wird sofort fällig, wenn:

- übertragene Vermögenswerte oder die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte verkauft oder anderweitig veräußert werden (Art. 5 Abs. 4 Buchst. a der Richtlinie),
- übertragene Vermögenswerte danach in ein Drittland verlagert werden (Art. 5 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie),
- „der Steuersitz des Steuerpflichtigen oder die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit anschließend in ein Drittland verlegt wird“ (Art. 5 Abs. 4 Buchst. c der Richtlinie),
- der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird (Art. 5 Abs. 4 Buchst. d der Richtlinie), oder
- der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und innerhalb von maximal zwölf Monaten keine Lösung findet (Art. 5 Abs. 4 Buchst. e der Richtlinie).

Die Regelungen des Art. 5 Abs. 4 Buchst. b und c der Richtlinie gelten nicht für Drittländer, die Vertragspartei des EWR-Abkommens sind und ein Abkommen über eine gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen haben.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nach deutschem Recht ist eine Ratenzahlung der Steuer in sieben gleichen Teilbeträgen möglich. Voraussetzung hierfür sind ein Antrag und eine Sicherheitsleistung.

Nach § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG ist die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig:

- bei nicht fristgemäßer Entrichtung der Teilzahlung (§ 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 AStG),
- bei Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten (§ 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 AStG),
- bei Anmeldung der Insolvenz (§ 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 AStG),
- bei Veräußerung oder Übertragung der Anteile (§ 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 4 AStG),
- bei Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr, soweit dieser Wert mehr als ein Viertel des Wertes des Anteils ausmacht (§ 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 5 AStG).[735]

Die Staffelung in sieben gleichen Jahresbeträgen nach deutschem Recht ist eine Abweichung von der Richtlinie, die aber m.E. das Mindestschutzniveau nicht berührt, da die Aufteilung über einen längeren Zeitraum nicht dazu führt, dass die Steuer zwangsläufig gefährdet wird, zumal dafür weitere Tatbestände für eine Gefährdung vorliegen müssen.[736] Das gilt erst recht, da sich das Mindestschutzniveau lt. Art. 3 der Richtlinie auf Körperschaften bezieht. Allerdings hängt die Sicherheitsleistung im deutschen Recht nicht vom Bestehen eines Risikos ab, was dazu führt, dass diese in jedem Fall erhoben wird, insoweit agiert die nationale Umsetzung hier deutlich strenger, was aber auch wiederum den großzügigeren Ratenzahlungszeitraum rechtfertigt.
Die Richtlinie sieht eine Beendigung der Teilzahlung bei Verkauf, Übertragung ins Drittland, Insolvenz oder mangelnder Mitwirkung vor. Hinsichtlich der Mitwirkung räumt die Richtlinie dem Steuerpflichtigen noch eine Frist von 12 Monaten ein, um das Problem zu klären. Der deutsche Gesetzgeber ist hier weniger großzügig, die erste Verfehlung wird bereits mit der Beendigung der Ratenzahlung sanktioniert. Zusätzlich sieht der deutsche Gesetzgeber noch eine Möglichkeit vor, die Ratenzahlung zu beenden, wenn eine Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr von mehr als einem Viertel des

735 In der Literatur wird von einem sog. „Fallbeileffekt“ gesprochen (*Kraft*, Ubg 2021, S. 586 f.; *Oppel*, IWB 2021, S. 516).

736 Ebenso *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 28, der nur Probleme in einer kürzeren Dauer der Ratenzahlung sieht.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wertes der Gesellschaft getätigt wird.[737] Diese Regelungen werden in der Literatur insbesondere hinsichtlich deren Unionsrechtskonformität kritisch betrachtet, da bereits marginale Formverstöße zur sofortigen Fälligkeit führen können.[738]
Diese Regelung ist nach Ansicht der Verfasserin überflüssig, weil der Gesetzgeber bereits mit der unbedingten Sicherheitsleistung den Ausfall etwaiger Werte abgesichert hat. Sie geht daher über das Notwendige hinaus.[739]

Eine Begründung für die Abweichung von den Vorgaben der Richtlinie, wurde in der Gesetzesbegründung nicht gegeben.

Uetermeyer führt in diesem Zusammenhang aus, dass der in Art. 5 ATAD übernommene fünfjährige Ratenzahlungszeitraum nicht das Ergebnis einer gezielten, wirtschaftlichen Abwägung war. Vielmehr handelt es sich um ein historisches Artefakt, das zufällig aus dem deutschen Umwandlungssteuergesetz von 1995 (§ 21 UmwStG 1995) stammt und über das der EuGH im Fall *DMC*[740] zu entscheiden hatte.[741] Im Urteil *DMC* erklärte der EuGH diesen Zeitraum für akzeptabel, ohne ihn einer substanziellen Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.[742] In seiner Entscheidung im Fall *Verder LabTec*[743] genehmigte der EuGH später auch einen Zeitraum von zehn Jahren, der auf einer deutschen Verwaltungsanweisung aus Billigkeitsgründen beruhte.[744]
Die ATAD hat diesen „zufälligen Zusammenbau“[745] ohne eine sachliche Rechtfertigung übernommen. Sie agiert damit völlig ungeachtet der ökonomischen Nutzungsdauer und der Cashflow-generierenden Eigenschaften des übertragenen Vermögens.[746] Es bleibt unberücksichtigt, ob ein abnutzbarer Gegenstand des Anlagevermögens oder eine immaterielle, laufend Erträge erzielende Beteiligung übertragen wird. Genau diese

737 *Beinert*, ISR 2024, S. 357 f.; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 344.
738 *Kraft*, Ubg 2021, S. 588 f.; *Oppel*, IWB 2021, S. 519
739 Überschießend *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 32, 38; *Kraft*, Ubg 2021, S. 588 f.; *Oppel*, IWB 2021, S. 519; a.A. *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 2020, S. 158 f.; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 384 f.; *Bösken*, Ubg 2021, S. 589 ff.
740 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*.
741 *Uetermeyer*, 2021, S. 20 f.
742 *Uetermeyer*, 2021, S. 20 f.
743 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec.*
744 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*; *Uetermeyer*, 2021, S. 25 f.
745 *Uetermeyer*, 2021, S. 26.
746 *Uetermeyer*, 2021 S. 27, 33.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Unterscheidung wäre jedoch für eine echte Liquiditätsanalyse entscheidend, weil nur liquide Mittel oder Erträge, die das Vermögen selbst generiert hat, die Steuerraten bedienen können.[747]

Mechtler und *Spies* erwarteten in einer früheren Debatte zwar, dass eine Ratenzahlung dem Grunde nach europarechtskonform sein würde, bemerkten in diesem Zusammenhang aber, dass der Zeitraum der Ratenzahlung kritisch zu beurteilen ist. Sie verweisen auf den Vorschlag der Kommission, in dem noch von „mindestens fünf Jahren" die Rede war.[748] Die Ausgestaltung des deutschen § 6 AStG sieht jedoch eine Ratenzahlung über sieben Jahre vor, insoweit wird hier Anpassungsbedarf gesehen.[749] Auch hier könnte wieder argumentiert werden, dass die Abweichung von fünf auf sieben Jahre vom Mindestschutzniveau gedeckt ist.

Unabhängig davon steht die Frage der Stundung zur Debatte, insbesondere nach dem Urteil Martin Wächtler[750]. So lassen die Ausführungen im EuGH-Urteil in der Sache *Wächtler* keinen anderen Schluss zu, als dass eine Ratenzahlung nicht unionsrechtskonform ist. Gemäß den Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Wächtler ist ein Ratenzahlungskonzept nicht gerechtfertigt, da es die Grundfreiheiten und Freizügigkeitsrechte unverhältnismäßig beschränkt. Der EuGH legt stattdessen nahe, dass eine Stundung der Wegzugsteuer bis zur tatsächlichen Realisierung erfolgen sollte, möglicherweise unter Hinterlegung von Sicherheiten. In Anbetracht der Loyalitätsverpflichtung gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV ist es äußerst kritisch zu bewerten, dass im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes dennoch die Abschaffung des Stundungskonzepts zugunsten eines Ratenzahlungskonzepts vorgesehen ist. Dies steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH und könnte daher als unionsrechtswidrig angesehen werden.[751]

747 *Uetermeyer*, 2021, S. 33.
748 Vgl. Art. 5 Abs. 2 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, KOM(2016) 26 final, sowie *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17 f. im Hinblick auf die Europarechtskonformität dem Grunde nach.
749 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.
750 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
751 *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nach Ansicht von *Dettmeier, Dörr, Neukam und Prodan* gilt das Mindestschutzniveau in Bezug auf die Ratenzahlung nicht. Der sorgfältig gewählte Wortlaut der Richtlinie[752] („Der Steuerpflichtige erhält das Recht, ...“) würde ihrer Ansicht nach verdeutlichen, dass die Vorgaben zur Stundung des Steueranspruchs bei Wegzugsfällen unmittelbar aus der Rechtsprechung des EuGH zu den europäischen Grundfreiheiten abgeleitet sind. Diese Grundsätze binden auch den Rat in seiner Funktion als Richtliniengeber.[753]
Prell äußert sich in seinem Aufsatz zur nationalen Folgeentscheidung von *Wächtler*, wonach die unionsrechtlichen Maßstäbe zur Wegzugsbesteuerung ausdrücklich als „Momentaufnahme“ wurden, dennoch daraus sehr deutlich die Verpflichtung zur zinslosen, unbefristeten Stundung nach dem Urteil des EuGH im Fall Wächtler hervorgeht.[754] *Prell* zieht in diesem Zusammenhang den Schluss, dass eine erneute Vorlage im Sinne der *acte-clair*-Doktrin eher unwahrscheinlich sei, wenn die Eindeutigkeit der Formulierung des BFH und die Entscheidung des EuGH in Großer Kammer berücksichtigt würden.[755]

Die Sieben-Jahres-Ratenzahlung nach § 6 Abs. 4 S. 1 AStG weicht zwar vom Fünf-Jahres-Ratenmodell des Art. 5 Abs. 2 ATAD ab, berührt das unionsrechtliche Mindestschutzniveau aber nicht, weil die ATAD Mindeststandards (für Körperschaftsteuerfälle) setzt und den Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung Spielraum lässt (Art. 3, Art. 5 Abs. 2 ATAD).
Kritisch ist vielmehr, dass § 6 Abs. 4 AStG die Belastung nicht an die tatsächliche Realisation koppelt, sondern (regelmäßig gegen Sicherheitsleistung) ein Ratenmodell vorsieht und bei Ereignissen nach § 6 Abs. 4 S. 5 Nr. 1–5 AStG eine beschleunigte Fälligkeit anordnet, wodurch der Liquiditätsdruck trotz Ratenzahlung fortbestehen kann (§ 6 Abs. 4 S. 1, S. 2, S. 5 AStG).
Vor diesem Hintergrund besteht ein abkommens- und unionsrechtliches Verhältnismäßigkeitsrisiko (insb. für Wegzüge in die Schweiz), weil der EuGH in der Rs. Wächtler die fehlende Möglichkeit eines Aufschubs bis zur Veräußerung als

752 Richtlinie (EU) 2016/1164.
753 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, S. 3086.
754 BFH v. 6.9.2023 – I R 35/20, IStR 2024, 104, 108 f.
755 *Prell*, IStR 2025, S. 459 f.; EuGH, Urteil v. 06.10.1982 – Rs. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335, NJW 1983, 1257 – *CILFIT*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

unverhältnismäßig beanstandet und einen Realisationsaufschub als weniger eingriffsintensive Alternative nahelegt.[756]

5.1.4. Verzinsung

Nach Art. 5 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie[757], steht es den Mitgliedstaaten frei Zinsen zu erheben.[758] Dies ist insoweit interessant, als die Richtlinie hier ausdrücklich einen Abweichungsspielraum eröffnet, was sie bisher bei den anderen Regelungen nicht getan hat, auch wenn es sich aus der Natur der Richtlinie selbst ergibt, dass Abweichungen möglich sind.

§ 6 Abs. 4 Satz 3 AStG sieht ausdrücklich vor, dass keine Zinsen erhoben werden. Zinsen sind nach § 6 Abs. 4 Satz 8 AStG nur dann zu erheben, wenn der Steuerpflichtige auf die Ratenzahlung verzichtet und stattdessen einen Zahlungsaufschub wünscht.

Insoweit kann diese nationale Ausgestaltung als unproblematisch und richtlinienkonform angesehen werden.

Mechtler und *Spies* sind der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten hier angesichts des Mindestschutzniveaus eine Verzinsung vorsehen dürfen.[759]

5.1.5. Besicherung

Die Richtlinie erfordert in Art. 5 Abs. 3 Satz 2 ATAD-Richtlinie[760] ein „nachweisliches" und „tatsächliches" Risiko einer Nichteinbringung, um die Erhebung einer Sicherheitsleistung zu rechtfertigen, was auf die Rechtsprechung des EuGH zurückzuführen ist.[761]

§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG sagt hierzu folgendes aus: „Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben."[762]

---

756 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler.*

757 Richtlinie (EU) 2016/1164.

758 Auch *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 33 macht hierzu keine weiteren Bemerkungen.

759 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.

760 Richtlinie (EU) 2016/1164.

761 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 74; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 65.

762 § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Formulierung „in der Regel“ ist so zu interpretieren, dass der Antrag grundsätzlich nur gegen Sicherheitsleistung bewilligt wird. Nach den Gesetzesmaterialien bezieht sich „in der Regel“ nicht auf die Sicherheitsleistung selbst, sondern auf das Stattgeben des Antrags.[763] Das bedeutet, dass, wenn einem Antrag stattgegeben wird, dies zwingend nur unter der Bedingung der Sicherheitsleistung erfolgen darf, ohne dass eine Ausnahme vorgesehen ist.[764]

Im Hinblick auf die Sicherheitsleistung gelten die Regelungen der §§ 241 ff. AO. Die Finanzverwaltung ist verpflichtet, die in § 241 AO ausdrücklich genannten Sicherheiten, wie beispielsweise die Hinterlegung von Zahlungsmitteln (vgl. § 241 Abs. 1 Nr. 1 AO), zu akzeptieren. Andere Sicherheiten, wie etwa Anteile des Steuerpflichtigen an einer Kapitalgesellschaft, können gemäß § 245 AO nach Ermessen der Finanzverwaltung zugelassen werden.[765]

Auch nach Ansicht von *Musil* darf eine Sicherheitsleistung nicht verlangt werden, wenn die Steuer bei einem anderen Mitglied der Gruppe eingezogen werden kann, da dies nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspräche.[766] Die Verhältnismäßigkeit soll an dieser Stelle jedoch noch nicht näher thematisiert werden.[767]

Zudem handelt es sich bei Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie[768] um eine Höchstgrenze, die von den Mitgliedstaaten nicht überschritten werden darf. Ob Maßnahmen nach Art. 5 Abs. 2 und Abs. 3 der Richtlinie[769] kumulativ oder nur alternativ anwendbar sind, ist ungeklärt und erfordert eine Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit.[770] *Mechtler* und *Spies* sehen eine Besicherung der Ratenzahlung als von Artikel 3 der Richtlinie (Mindestschutzniveau) als gedeckt an.[771]

Mechtler und *Spies* ist zuzustimmen, weil die Anforderung einer Sicherheitsleistung als Instrument der Einziehungssicherung vom Richtlinienkonzept grundsätzlich erfasst ist.

---

763 *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn 121.

764 *Kraft*, Ubg 2021, S. 584; a.A. *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn 121 schließt daraus vielmehr, dass eine Sicherheitsleistung nicht erforderlich ist, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint.

765 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 292; *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn 122; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6, Rn. 101.

766 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 33.

767 Vgl. hierzu Kapitel 6.3.

768 Richtlinie (EU) 2016/1164.

769 Richtlinie (EU) 2016/1164.

770 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 34 f.

771 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Art. 5 Abs. 3 ATAD sieht Sicherheiten ausdrücklich vor und Art. 3 ATAD eröffnet den Mitgliedstaaten Spielraum für ein höheres Schutzniveau. (Art. 5 Abs. 3, Art. 3 ATAD). Unionsrechtlich tragfähig ist § 6 Abs. 4 S. 2 AStG allerdings nur, wenn „in der Regel" richtlinienkonform als Regel-Ausnahme-Modell verstanden und die Besicherung im Einzelfall am nachweislichen und tatsächlichen Einziehungsrisiko ausgerichtet wird; eine ausnahmslose Zwangsbesicherung liefe dem Leitbild des Art. 5 Abs. 3 ATAD zuwider. (§ 6 Abs. 4 S. 2 AStG; Art. 5 Abs. 3 ATAD).

5.1.6. Rückkehrregelung

Art. 5 Abs. 7 der Richtlinie[772] sieht eine Rückkehrregelung vor. „Sollen die Vermögenswerte innerhalb einer Frist von zwölf Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden" (Art. 5 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164), gilt Art. 5 ATAD nicht für „Übertragungen von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung" (Art. 5 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164), für „als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte" (Art. 5 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164) oder für den Fall, dass „die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt" (Art. 5 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164).

Die nationale Rückkehrregelung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 AStG findet Anwendung auf Sachverhalte, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht infolge vorübergehender Abwesenheit endet und der Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder in diese eintritt. In solchen Szenarien entfällt der Steueranspruch gemäß § 6 Abs. 1 AStG, sofern während der Zwischenzeit keine Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile erfolgt ist und die Voraussetzungen gemäß § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und Nr. 3 AStG nicht erfüllt sind.[773] Ferner darf der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß einem DBA nicht als in einem ausländischen Staat ansässig gelten. Der Bundesfinanzhof stellte auf nationaler Ebene fest, dass eine Rückkehrabsicht zum Zeitpunkt des Wegzugs nicht erforderlich ist.[774] Entscheidend ist allein die rechtzeitige

772 Richtlinie (EU) 2016/1164.
773 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898; *Lampert/Többen*, ISR 6/2023, S. 154.
774 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898; *Lampert/Többen*, ISR 6/2023, S. 154.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Rückkehr innerhalb des gesetzlich festgelegten Zeitraums von fünf Jahren.[775] Selbst wenn der Steuerpflichtige keine Absicht zur Rückkehr äußert, kann er sich auf das Entfallen des Steueranspruchs berufen, sobald er zurückkehrt.[776] Nach dem neuen Recht (§ 6 Abs. 3 AStG n.F.) ist die Entscheidung des BFH grundsätzlich übertragbar; jedoch verweist die Gesetzesbegründung jetzt auf die bloße „Absicht zur Rückkehr" bei hinreichender Wahrscheinlichkeit, was Spannungen mit dem Indizmodell des BFH zur Folge haben kann.[777]
An dieser Stelle zeigt sich der deutsche Gesetzgeber jedoch großzügiger als von der Richtlinie vorgesehen.

5.1.7. Marktwert

Die Richtlinie sieht in Art. 5 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie vor, dass der Marktwert zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs zur Bemessung der Wertsteigerung anzusetzen ist. Eine Definition des Marktwertes erfolgt durch Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie, es lässt sich lediglich herauslesen, dass ein Fremdvergleich Grundlage für die Bewertung ist.[778] Demnach „ist der „Marktwert" der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können" (Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie).
Der Marktwert wird von dem Staat bestimmt, aus dem heraus Vermögenswerte übertragen werden. Der Zielstaat übernimmt den Wert *ceteris paribus*, es sei denn, er weicht evident vom Zeitpunkt der Entstrickung ab (vgl. Art. 5 Abs. 5 der Richtlinie). Gemäß Erwägungsgrund 10 ist der Marktwert zum Zeitpunkt der Entstrickung auf Basis der Fremdvergleichsgrundsätze zu bestimmen.[779]

---

775 Der BFH hat sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (subjektive Theorie) und für die sog. (eingeschränkte) objektive Theorie entschieden. Nach der subjektiven Theorie muss bereits beim Wegzug der Wille zur Rückkehr bestehen und glaubhaft gemacht werden. Nach der objektiven Theorie reicht die fristgemäße tatsächliche Rückkehr aus (BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 24 f.; *Arconada Valbuena/Rennar*, SteuerPrisma 2023, 328 f.; *Lampert/Többen*, ISR 6/2023, S. 154).

776 BFH, Urteil v. 21.12.2022 - I R 55/19, BStBl 2023 II S. 898, Rn. 24 f.

777 BFH, Urteil v. 21.12.2022 – I R 55/19; ISR 6/2023, S. 153 f.; BT-Drucks. 19/28652, S. 49; *Lampert/Többen*, ISR 2023, S. 154; *Häck*, ISR 2023, S. 283.

778 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.

779 Auch *Musil* macht hier keine ergänzenden Ausführungen (*Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 26).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Art. 5 Abs. 5 der Richtlinie schafft eine Wertverknüpfung zwischen Herkunfts- und Aufnahmestaat, indem der Aufnahmestaat grundsätzlich den vom Herkunftsstaat ermittelten Wert übernimmt, sofern dieser dem Marktwert entspricht.[780] Diese Regelung zielt darauf ab, Doppel- oder Nichtbesteuerung zu vermeiden, da abweichende Werte in den beteiligten Staaten zu solchen Problemen führen könnten.[781]

§ 6 AStG sieht keine Regelungen zur Bewertung des Anteils vor. Es muss ein Rückgriff auf § 17 EStG erfolgen. Eine Bewertung muss gemäß § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG mit dem gemeinen Wert erfolgen. Im Einkommensteuergesetz findet sich keine Definition des gemeinen Wertes. Stattdessen befindet sich eine Definition § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG[782]. Somit ist diese Begriffsbestimmung auch für das Einkommensteuerrecht verbindlich.[783] Demnach wird der gemeine Wert eines Gegenstands durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr erzielt würde, wenn das Objekt verkauft würde. Dabei müssen alle Faktoren berücksichtigt werden, die den Preis beeinflussen können (§ 9 Abs. 2 BewG). Der gemeine Wert entspricht damit seiner Definition nach dem Marktwert.

5.1.8. Nachträgliche Wertminderungen

Die Richtlinie enthält keinerlei Vorgaben zur Berücksichtigung von nachträglichen Wert minderungen. Wenn also der Anteil nach durchgeführter Wegzugsbesteuerung zu einem niedrigeren Preis verkauft wird, also der, der im Rahmen der Wegzugsbesteuerung zugrunde gelegt wurde, enthält die Richtlinie keine Angabe, wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

§ 6 AStG enthält hierzu auch keine expliziten Vorgaben. In der Gesetzesbegründung heißt es schließlich, dass nachträgliche Wertminderungen auch innerhalb der EU/EWR keine Berücksichtigung finden.[784] Im Anwendungserlass wird die Verwaltung nun etwas deutlicher, demnach sind Wertänderungen nach der Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG unbeachtlich und führen auch bei späterem Verkauf unterhalb des angesetzten gemeinen Werts zu keiner Änderung der

780 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 42.
781 *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, S. 2396; *Oppel*, IStR 2016, S. 802.
782 BFH, Urteil v. 12.04.2017 - I R 36/15, BFH/NV 18, 58.
783 *Krumm*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 6, Rn. 836.
784 BT-Drs. 19/28652, S. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Steuerfestsetzung.[785] Hierbei handelt es sich um ein Element der Mindestharmonisierung, weil es den Mitgliedsstaaten frei steht, strengere Regelungen zu erlassen, als die Richtlinie vorsieht.

5.1.9. Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD-Richtlinie)

Gemäß Art. 3 der Richtlinie 2016/1164/EU schließt die Richtlinie „nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Schutzniveaus für die inländische Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage aus“ (Art. 3 Richtlinie (EU) 2016/1164). Diese Bestimmung beruht auf dem Ziel, den durchschnittlichen Schutz gegen aggressive Steuerplanung im Binnenmarkt zu erhöhen.[786]
Teleologisch wird diese Mindestschutzklausel durch Erwägungsgrund 3 gestützt. Dieser stellt den politisch-regulatorischen Zweck der ATAD dar, der in der Stärkung des Schutzes gegen aggressive Steuerplanung bei gleichzeitiger Wahrung nationaler Umsetzungsspielräume liegt.

Erwägungsgrund 3 zur ATAD-Richtlinie stellt auf die Intention der Union ab, den Schutz gegen aggressive Steuerplanung innerhalb des Binnenmarktes zu stärken. Angesichts der Vielfalt der Unternehmensbesteuerungssysteme innerhalb der 27 Mitgliedstaaten sollten diese Vorschriften allgemein gehalten sein und den Mitgliedstaaten Spielraum bei der Umsetzung lassen. Demnach seien die Mitgliedstaaten am besten in der Lage, die verschiedenen Elemente dieser Vorschriften in ihren jeweiligen Steuersystemen angemessen zu gestalten.[787]
Der Erwägungsgrund 3 zeigt nochmals deutlich, dass sich das Mindestschutzniveau an die körperschaftsteuerlichen Regelungen richtet. Auf Ebene der Körperschaftsteuer soll ein kohärentes Steuersystem geschaffen werden, was keine Lücken zulässt um Körperschaftsteuer zu umgehen.
Nach *Dettmeier, Dörr, Neukam* und *Prodan* soll die ATAD auch lediglich ein einheitliches Mindestschutzniveau innerhalb der EU schaffen, um Steuervermeidungspraktiken zu bekämpfen. Nach ihrer Ansicht dürfen Mitgliedstaaten

785 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 100.
786 Erwägungsgrund 3 der Richtlinie
787 *Goßmann*, 2021, S. 6 f. in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

eigene, strengere Regelungen anwenden, sofern diese die europäischen Grundfreiheiten nicht verletzen. Die Richtlinie legt damit eine Mindestanforderung fest um ein „race to the bottom“ zu verhindern. Diese Mindestanforderung darf nicht unterschritten werden, bietet aber Spielraum für höhere Schutzstandards.[788]

Weiterhin führen sie aus, dass die ATAD-Richtlinie vorrangig die steuerliche Bemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten schützt, nicht aber die Rechte der Steuerpflichtigen.[789]

Steuerpflichtige können sich nicht auf die ATAD berufen, um gegen nationale Vorschriften vorzugehen, die über die Mindeststandards hinausgehen, haben aber das Recht, sich gegen nationale Regelungen zu wehren, die unzulässig in europäische Grundfreiheiten eingreifen.[790]

Die Überprüfung der Einhaltung des Mindestschutzes liegt im Verhältnis zwischen der Europäischen Kommission und den Mitgliedstaaten, beispielsweise im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens i.S.d. Art. 258 AEUV.[791]

Die Möglichkeit, höhere nationale Schutzstandards umzusetzen, führt dazu, dass keine vollständig harmonisierten Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidung entstehen. Es ist möglich, dass die steuerlichen Regelungen in jedem Mitgliedstaat unterschiedlich gestaltet werden, was die Effizienz der ATAD einschränkt.[792]

Man entgegnet dieser Sichtweise, dass Art. 5 ATAD-Richtlinie aufgrund der umfangreichen Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung nicht nur einen Mindeststandard, sondern auch eine Höchstgrenze für nationale Regelungen definiert.[793] Artikel 5 wird aus dieser Perspektive als vollständige Umsetzung der primärrechtlichen Vorgaben angesehen, die zudem verbindliche Grenzen festlegt.

---

788 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3088.

789 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3088.

790 Vgl. EuGH, Urteil v. 05.02.1963 – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 – *Van Gend en Loos* (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung primärrechtlicher Normen); zur (vertikalen) unmittelbaren Wirkung von Richtlinien vgl. EuGH, Urteil v. 04.12.1974 – Rs. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 – *Van Duyn/Home Office*; zur Voraussetzung des Fristablaufs für die Berufung auf eine Richtlinie vgl. EuGH, Urteil v. 05.04.1979 – Rs. 148/78, ECLI:EU:C:1979:110 – *Ratti*; zur fehlenden horizontalen unmittelbaren Wirkung von Richtlinien vgl. EuGH, Urteil v. 26.02.1986 – Rs. 152/84, ECLI:EU:C:1986:84 – *Marshall*; *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3089.

791 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3089.

792 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3089.

793 *Eilers/Oppel*, IStR 2016, S. 315.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Dettmeier, Dörr, Neukam und *Prodan* legen jedoch entschieden dar, dass diese Argumentation nicht zutrifft, weil Art. 5 der ATAD-Richtlinie keine Höchstgrenze festlegt. Alles, was nationale Regelungen betrifft und über die Richtlinie hinausgeht, muss immer am Primärrecht gemessen werden.[794] Sie sind rechtswidrig und nicht anwendbar, wenn sie gegen Primärrecht verstoßen; es ist keine zusätzliche Begrenzung erforderlich.[795]

Nach *Mechtler* und *Spies* eröffnet Art. 3 der Richtlinie die Möglichkeit, dass Mitgliedstaaten zusätzliche Tatbestände festlegen können, die eine Wegzugsbesteuerung zur Folge haben, wie etwa die erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode.[796]

5.2. Zwischenergebnis

Auf nationaler Ebene ist der deutsche Gesetzgeber ebenfalls zur Wahrung der Grundrechte verpflichtet. Eine Richtlinie kann einen Grundrechtseingriff nicht allein rechtfertigen; maßgeblich ist vielmehr, dass die nationale Umsetzung grundrechtskonform ausgestaltet wird und zugleich auf Unionsebene ein wirksamer Grundrechtsschutz gewährleistet ist[797], sodass das Bundesverfassungsgericht seine Kontrolle abgeleiteten Unionsrechts grundsätzlich zurücknimmt („Solange"-Rechtsprechung).[798] Die ATAD stellt jedoch Mindestanforderungen, die von den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung eingehalten werden müssen. Dies kann dazu führen, dass nationale Regelungen, die bisher verfassungsrechtlich problematisch waren, durch die Vorgaben der ATAD rechtfertigungsfähig werden.[799]

Die OECD sah in ihrem Aktionsplan weder eine Wegzugs- noch eine Entstrickungsbesteuerung vor.[800] Damit überschreiten die Regelungen der ATAD die Vorgaben der OECD.[801] Art. 5 der Richtlinie führt erstmals eine sekundärrechtliche

794 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3089.
795 *Gutmann/Perdelwitz/Raingeard de la Bletiere*, European Taxation 31.12.2016, S. 7.
796 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.
797 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3091; BVerfG, Beschluss v. 29.05.1974 - 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 – Solange I, Rn. 27, 42.
798 BVerfG, Beschluss v. 29.05.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 – Solange I; vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 – Solange II; zur Fortentwicklung nach unionsrechtlicher Determinierung vgl. BVerfG, Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 = NJW 2020, 314 – Recht auf Vergessen II
799 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3091; *Hey*, FR 2016, S. 554; *Eilers/Oppel*, IStR 2016, S. 312.
800 *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 17.49.
801 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 1.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Regelung zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung ein, die sich weitgehend an der EuGH-Rechtsprechung zum Primärrecht orientiert.[802]

Die verschiedenen Elemente der Wegzugsbesteuerung wurden im Rahmen dieser Arbeit in drei Kategorien eingeordnet.
Erfolgt eine Zuordnung zu Kategorie 1, bedeutet das, dass diese Elemente sekundärrechtskonform sind und damit auch primärrechtskonform.
Nachfolgende Feststellungen in Kategorie 2 bestätigen oder widerlegen noch nicht eine etwaige Unionsrechtskonformität. Es wird lediglich die Sekundärrechtkonformität überprüft. Mindestharmonisierungselemente schaffen nur eine unionsrechtliche Untergrenze.[803] Sie erfüllen die Anforderungen der Sekundärrechtsnorm, jedoch ohne eine Vermutung der Primärrechtskonformität zu begründen; nationale Verschärfungen sind nur erlaubt, wenn sie den Grundfreiheiten und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen und keine übermäßigen oder nicht erforderlichen Beschränkungen schaffen. Elemente der Mindestharmonisierung bilden die Kategorie 3.

5.2.1. Kategorie 1: Richtlinienkonforme Elemente

Die Verzinsung der Steuerforderung in § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG wurde im Rahmen dieser Arbeit als richtlinienkonform qualifiziert.[804]
Auch die Regelung zum Marktwertansatz kann als richtlinienkonform eingeschätzt werden.
Die Ratenzahlung der Steuer, die aufgrund der Verwirklichung der Tatbestände des Art. 5 der Richtlinie entsteht, ist dem Grunde nach richtlinienkonform.

802 *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 17.50; *Gutmann/Perdelwitz/Raingeard de la Bletiere*, European Taxation 31.12.2016, S. 7; *Musil,* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 2; *Oppel*, SteuK 2016, S. 168.
803 *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001, S. 141 ff.; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 114 Rn. 32.
804 Siehe Kapitel 5.1.4.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

5.2.2. Kategorie 2: Verstöße gegen Richtlinienvorgaben

Der **persönliche Anwendungsbereich** der Richtlinie erfasst grundsätzlich nur Körperschaften, nicht aber natürliche Personen. In der Literatur wird kritisch diskutiert, ob diese eigenmächtige Erweiterung des Anwendungsbereichs auf natürliche Personen vom Mindestschutzniveau gedeckt wird.[805]

Musil vertritt die Ansicht, dass Art. 5 der ATAD ausschließlich auf Körperschaftsteuersubjekte anwendbar ist und keine Vorgaben für Steuernormen enthält, die auf Subjekte der Einkommensteuer abzielen. Für letztere bleibt allein das Primärrecht der entscheidende Maßstab. *Musil* sah jedoch eine weitgehende Übereinstimmung zwischen Primär- und Sekundärrecht in diesem Bereich, hält jedoch eine Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung zum Primärrecht für möglich, die gegebenenfalls auch in die Richtlinie integriert werden müsste[806], dies ist mittlerweile durch das Urteil *Wächtler*[807] auch geschehen.

Die Argumentation, dass die Erweiterung des Anwendungsbereichs durch die Bundesrepublik auf natürliche Personen grundsätzlich von dem Mindestschutzniveau des Art. 3 der ATAD-Richtlinie gedeckt ist, mag bei erstmaliger Betrachtung sinnvoll erscheinen.

Bei näherer Betrachtung strauchelt diese Begründung jedoch.

Zunächst einmal bezieht sich die Harmonisierung durch Art. 5 ATAD ausdrücklich nur auf die Körperschaftsteuer in Bezug auf Ein- und Wegzugsbesteuerung; obwohl Art. 3 strengere nationale Vorschriften gestattet, ist dies nur innerhalb des gleichen Regelungsbereichs zulässig. Deshalb stellt die Übertragung auf Einkommensteuersubjekte keinen „strengen Mindeststandard“ dar, sondern eine überobligatorische Umsetzung. Zudem stellt Art. 3 ATAD keine Vermutung auf, dass eine Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten gegeben ist. Jede nationale Verschärfung muss sich unmittelbar an den Vorgaben des Primärrechts messen lassen. Daneben ist das

---

805 Befürwortend: *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 30891; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16. Ablehnend: *Eilers/Oppel*, IStR 2016, S. 315; ähnlich erweitere auch Polen sen Anwendungsbereich auf natürliche Personen, was als Richtlinienverstoß aufgefasst wurde (*Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Mariański*, Przegląd Podatkowy 2019, S. 30; *Nowak-Piechota*, Przegląd Podatkowy 2019, S. 39).

806 *Musil,* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 3; ähnlich *Goßmann*, 2021, S. 38 f.

807 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Ziel der ATAD, die aggressive unternehmensbezogene Steuerplanung zu bekämpfen, nur in begrenztem Maße für privat motivierte Wegzüge natürlicher Personen zutreffend. Es existiert kein Nachweis für einen unionsrechtlich relevanten Missbrauchsdruck. An dieser Stelle sei kurz erwähnt, dass die ATAD eine allgemeine Missbrauchsklausel enthält.[808] Das Missbrauchsverbot ist unmittelbar anwendbar, auch ohne nationale Umsetzung.[809]

Auch der Gedanke ein „race to the bottom" im Hinblick auf den Steuerwettbewerb zu vermeiden, führt nicht weiter. Der Terminus „race to the bottom" entstammt der Theorie „market for lemons" von *Akerlof*.[810] In seinen Ausführungen wird beschrieben, wie asymmetrische Information auf Märkten zu Marktversagen führen kann. Am Beispiel des Gebrauchtwagenmarktes zeigt *Akerlof*, dass Verkäufer oft mehr über die Qualität der Ware wissen als Käufer. Käufer sind daher bereit, nur einen Durchschnittspreis zu zahlen, der die Unsicherheit über die Qualität widerspiegelt. Dies führt dazu, dass hochwertige Produkte („Peaches") vom Markt verdrängt werden, weil Verkäufer dieser Produkte den niedrigen Preis nicht akzeptieren wollen, während minderwertige Produkte („Lemons") den Markt dominieren. Dadurch verschlechtert sich die durchschnittliche Qualität der gehandelten Waren, was letztlich den Markt zusammenbrechen lassen kann.[811]

Im Falle der Wegzugsbesteuerung herrscht keine Informationsasymmetrie. Zudem befindet sich die Diskussion auf öffentlich-rechtlicher – nicht aber auf privatrechtlicher Ebene. Es müsste in der Folge von der Hypothese ausgegangen werden, dass eine nichtvorhandene Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen zu einer Wettbewerbsverzerrung führt, oder mindestens zu einem Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten führt. Ein derartiger Zusammenhang kann hier nicht erkannt werden. Steuerwettbewerb wird aus unionsökonomischer Perspektive nicht allein durch das Fehlen einer Exit Tax für natürliche Personen verursacht. Vielmehr ist er vor allem auf die Konkurrenz um Bemessungsgrundlagen und die Unterschiede in den Steuersätzen bei der tatsächlichen Veräußerungsbesteuerung zurückzuführen. Anteilseigner wechseln ihren Wohnsitz häufig aus privaten Motiven. Das Entfallen einer Wegzugsbesteuerung

808 *Kokott*, § 2 Rn. 96 ff.
809 *Kokott*, § 2 Rn. 131 ff.
810 *Akerlof*, The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, Quarterly Journal of Economics Vol. 84 1970, S. 488 ff.
811 *Akerlof*, The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, Quarterly Journal of Economics Vol. 84 1970, S. 488 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

würde an der Motivationslage nichts ändern. Auch wird kaum eine Person eine GmbH in einem Land gründen, weil in diesem Land keine Wegzugsbesteuerung anfällt; dieses Thema wird bestenfalls dann relevant, wenn der Wegzug unmittelbar geplant ist. Was in der Folge zu einem Steuerwettbewerb führen würde, wäre, wenn die Besteuerung des Anteilsverkaufs in den verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlich hoch bzw. in einem Land dauerhaft deutlich niedriger als im Wegzugsstaat ausfällt. In diesem Fall, wäre es zu erwarten, dass Anteilseigner einer GmbH in ein Land verziehen, das hier besonders günstige Konditionen bietet. Dieses Land würde dann von den stillen Reserven anderer Mitgliedstaaten profitieren, was tatsächlich ein „race to the bottom" auslösen würde, weil die anderen Staaten möglicherweise ähnlich niedrige Steuersätze anbieten.

Diese Argumentation führt aber nicht zwingend dazu, eine Verschärfung des § 6 AStG infolge des Erlasses der ATAD-Richtlinie zu rechtfertigen. Vielmehr könnte diesem Umstand anderweitig Rechnung getragen werden. Etwaige Lösungsmöglichkeiten werden in Kapitel 6 aufgezeigt.

Hinzu kommt, dass die Zielstellung der Richtlinie laut Erwägungsgrund 3 der Schutz der Mitgliedstaaten vor Steuerumgehung ist. Auch hier kann ähnlich der Argumentation im Urteil *Lasteyrie du Saillan*t argumentiert werden, dass ein Wegzug nicht zwingend mit dem Versuch der Steuerumgehung oder gar der Steuerflucht einhergeht.[812] Insoweit ist § 6 AStG auch nicht von der Zielstellung der Richtlinie erfasst.

Zum persönlichen Anwendungsbereich ist festzuhalten, dass die deutsche Umsetzung der ATAD-Richtlinie auch natürliche Personen einbezieht. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Wegzugsbesteuerung in Deutschland ihrer Grundkonzeption nach gegen Unionsrecht verstößt.[813] Insbesondere das Urteil *Wächtler* zeigt, dass der EuGH die Wegzugsbesteuerung grundsätzlich bestätigt hat, jedoch die Versagung einer Stundung als ungerechtfertigt bewertete.[814]

Verschiedene Mitgliedstaaten interpretierten die Richtlinie ähnlich, indem sie nur eine Wegzugsbesteuerung für Gesellschaften, nicht aber für natürliche Personen vorsehen,

812 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 87.
813 *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84 bezeichnet dies als sensibel.
814 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

darunter Belgien[815], Bulgarien[816], Irland[817], Niederlande[818], Tschechien[819] oder Ungarn[820].

In der Folge führt auch der **sachliche Anwendungsbereich**, im Falle des § 6 AStG die Überführung von Privatvermögen in einen anderen Mitgliedstaat zu einem Bruch mit den Vorgaben der Richtlinie. Die Richtlinie erfasst lediglich Vorgänge, die das Betriebsvermögen selbst betreffen. Auch hier kann davon ausgegangen werden, dass diese Erweiterung auf Vorgänge im Privatvermögen ebenfalls nach Ansicht der vorgenannten Autoren vom Mindestschutzniveau gedeckt ist.[821] Aus den vorgenannten Gründen wird dieser Auffassung nicht entsprochen.
Auch hier gilt, dass die Wegzugsbesteuerung dem Grunde nach vom EuGH[822] bestätigt wurde.

Hinsichtlich der **Dauer der Ratenzahlung** wich der deutsche Gesetzgeber als einziger Mitgliedstaat von den Vorgaben der Richtlinie ab und so wurde der Zeitraum der Ratenzahlung von fünf auf sieben Jahre verlängert. Wie bereits ausgeführt, schützt die Richtlinie die Mitgliedstaaten vor Steuerwettbewerb und vor Umgehungsversuchen.[823] Ein höherer Schutz wird aber nicht dadurch gegeben, dass der Ratenzahlungszeitraum verlängert wird. Ein höherer Schutz wäre etwa gegeben, wenn der Zeitraum verkürzt wird. Zwischen der möglichen Dauer der Stundung und dem Ziel des Schutzes des Steueraufkommens kann kein unmittelbarer Zusammenhang erkannt werden. Der einzige Gedanke, der hier angeführt werden kann, ist der, dass sich das Risiko einer Insolvenz des Steuerpflichtigen aufgrund der hohen Steuerforderung erhöht, was letztlich zu einem Steuerausfall führen könnte. M.E. steht dieser Argumentation jedoch gleichwertig entgegen, dass das Risiko aus anderen Gründen insolvent zu werden in einem Zeitraum von sieben Jahren höher ist, als das in einem Zeitraum von fünf Jahren. Deutschland ist

815 Art. 208 ff. CIR92.
816 Art. 155 Corporate Income Tax Act (CIT).
817 Section 627(2) – 627(3) TCA 1997.
818 Art. 15c Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
819 §§ 23g, 23hZákon č. 586/1992 Sb.
820 Art. 16a 1996. évi LXXXI. Törvény.
821 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 30891; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16.
822 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
823 Erwägungsgrund 3 zu Richtlinie 2016/1164/EU.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

der einzige Mitgliedstaat der Union, der hinsichtlich der Dauer des Ratenzahlungszeitraums von der Richtlinie abgewichen ist.

Ähnlich wie bei der Dauer der Ratenzahlung ist der deutsche Gesetzgeber im Hinblick auf die **Rückkehrregelung** großzügiger als die Vorgabe der Richtlinie. Die ATAD-Richtlinie sieht in Art. 5 Abs. 7 eine Rückkehrregelung vor, wonach Art. 5 ATAD nicht gilt, wenn „die Vermögenswerte innerhalb einer Frist von zwölf Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden“ (Art. 5 Abs. 7 Richtlinie (EU) 2016/1164). Während § 6 AStG eine verlängerte Rückkehrfrist von sieben Jahren vorsieht (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG). Diese Frist kann auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers um bis zu fünf weitere Jahre verlängert werden, wenn die Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG). Fraglich ist daher wieder, ob ein längerer Zeitraum für eine Rückkehr Deutschland besser vor etwaigen Steuerausfällen schützt. Es existieren leider keine Daten, um ein etwaiges Ausfallrisiko einer Steuerforderung während des Rückkehrzeitraums zu beurteilen. Es bleibt daher nur an dieser Stelle das Zwischenergebnis zu ziehen, dass diese Regelung im Rahmen dieser Arbeit noch einer weiteren Prüfung in Kapitel 6 unterzogen wird.

5.2.3. Kategorie 3: Elemente der Mindestharmonisierung

Die Mindestharmonisierung legt unionsweit Mindeststandards fest, erlaubt es den Mitgliedstaaten jedoch, strengere nationale Regeln zu schaffen, auch als Teil eines „Wettbewerbs der Rechtsordnungen“; wenn sie nur den Sachverhalt innerhalb des Binnenmarktes regeln, wirken hauptsächlich nationale Grundrechte, aber sollten sie den grenzüberschreitenden Verkehr beeinflussen, sind zusätzlich die Grundfreiheiten zu beachten.[824] Es ist notwendig, zwischen Voll- und Teilharmonisierung systematisch zu unterscheiden; letztere beinhaltet unter anderem optionale und Mindestharmonisierung und macht – im Gegensatz zur Verordnung – Richtlinien als Instrument sinnvoll, weil nur dort echte nationale Spielräume bestehen.[825] Staaten können über die Unions-Mindeststandards hinausgehen, wenn es sich um Mindestharmonisierung handelt; wenn

824 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 114 Rn. 32; *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001, S. 141 ff.

825 *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 114 Rn. 38.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

sie strengere Regeln nur auf Inlandssachverhalte anwenden, ist dies regelmäßig systemimmanent, während eine Anwendung auf Importe/Dienstleistungen aus anderen Mitgliedstaaten stets am Primärrecht zu messen ist – Freiverkehrs-/Anerkennungsklauseln im Sekundärrecht können dies zusätzlich kanalisieren.[826] Mindestharmonisierung ist jedoch keine „Minimalharmonisierung“: Es ist möglich, dass das hohe Schutzniveau, welches Art. 114 Abs. 3 AEUV verlangt, durch nationales Recht übertroffen wird, obwohl es unionsrechtlich streng ist – jedoch ohne die Vermutung der Primärrechtskonformität; jede nationale „Verschärfung“ muss Grundfreiheiten und Verhältnismäßigkeit beachten.[827]

Wie bereits in Kapitel 5.1.1. erörtert, wird in der Literatur auch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs als Element der Mindestharmonisierung angesehen.[828] Gleiches gilt für den sachlichen Anwendungsbereich auf Vermögensübertragungen im Privatvermögen. Ebenso ist die Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen nicht von der Richtlinie vorgesehen und wird der Mindestharmonisierung zugeordnet.

Als zusätzlichen Schutz über die ATAD hinaus sind diese Elemente zulässig, aber besonders grundfreiheitsrelevant.

In Kapitel 5.1.5. wurde zudem festgestellt, dass die Sicherheitsleistung, die in § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG vorgesehen ist, vom Mindestschutzniveau gedeckt ist. Was an dieser Stelle noch nicht die Unionsrechtskonformität belegt; daher erfolgt eine weitere Prüfung in Kapitel 6.

826 *M. Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 48–56; *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001, S. 141 ff.

827 *M. Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 114, Rn. 32; *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001, S. 141 ff.

828 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 30891; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16, a.A. *Eilers/Oppel*, IStR 2016, S. 315.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6. Primärrechtliche Kontrolle des § 6 AStG

In diesem Kapitel erfolgt eine Überprüfung der Elemente von Kategorie 2 und 3 des § 6 AStG anhand der Regelungen des Primärrechts.
„Mitgenommen“ in dieses Kapitel werden daher folgende Elemente des § 6 AStG:

- Der persönliche Anwendungsbereich des § 6 AStG, der sich auch auf natürliche Personen erstreckt;
- der sachliche Anwendungsbereich des § 6 AStG, der in der Folge des vorherigen Punktes die Verlagerung von Privatvermögen innerhalb der Union miterfasst;
- der Wechsel dem Grunde nach, von Stundung zur Ratenzahlung (vgl. hierzu noch nachfolgende Aussagen, da hier ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem persönlichen Anwendungsbereich besteht);
- die Dauer der Ratenzahlung von sieben Jahren, laut Richtlinie sind nur fünf Jahre vorgesehen;
- die Dauer der Rückkehrregelung, die sich ebenfalls auf sieben Jahre erstreckt (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG), jedoch noch um weitere fünf Jahre verlängert werden kann (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG), während die Richtlinie nur einen Rückkehrzeitraum von 12 Monaten vorsieht und
- die Sicherheitsleistung des § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG, die ohne nachweisliches und tatsächliches Risiko eingefordert werden kann.

In der Folge eines fehlerhaft gewählten Anwendungsbereichs seitens des deutschen Gesetzgebers wäre auch der Wechsel von Stundung zu Ratenzahlung zu prüfen.
Nach Art. 1 ATAD gilt Art. 5 ATAD (Exit Tax) nur für Steuerpflichtige, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Anders verhält es sich mit der deutschen Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, die sich an natürliche Personen richtet. Daher handelt es sich bei der deutschen Ratenzahlungsregelung für natürliche Personen nicht um eine Regelung, die „durch die ATAD gedeckt“ ist. Vielmehr ist sie autonomes nationales Recht, das direkt mit dem Primärrecht zu vergleichen ist. Eine „Sekundärrechtskonformität“ kann hier also schon aus begrifflichen Gründen nicht

10.15772/ANDRASSY.2026.007

bestehen. Insoweit mag die sekundärrechtliche Legitimation der Ratenzahlung für Körperschaften gelten[829], nicht aber unbesehen für natürliche Personen.[830]

Die primärrechtliche Prüfung ist eröffnet, soweit der nationale Gesetzgeber unionsrechtlich nicht abschließend determiniert ist bzw. (insbesondere bei § 6 AStG als Regelung für natürliche Personen) kein einschlägiger sekundärrechtlicher Pflichtbereich vorliegt.

Die nachfolgende Prüfung setzt voraus, dass im jeweiligen Einzelfall der persönliche und räumliche Anwendungsbereich der in Betracht kommenden Grundfreiheit eröffnet ist; da dies von den konkreten Umständen abhängt, erfolgt die Prüfung im Rahmen dieser Arbeit typisierend anhand der für Wegzugsfälle üblichen Konstellationen.

6.1.Schutzbereich und Eingriff

Hinsichtlich der Punkte Dauer der Ratenzahlung und Dauer der Rückkehrmöglichkeit ist der deutsche Gesetzgeber großzügiger als es die Richtlinie vorsieht. Fraglich ist daher, ob hier überhaupt ein Eingriff in die Grundfreiheiten vorliegt, der einer Rechtfertigung und einer Verhältnismäßigkeitsprüfung bedarf.

Zu prüfen ist, ob die Regelung eine Beschränkung einer Grundfreiheit bewirkt. Wie in Kapitel 3.3 dargestellt, kommen insbesondere Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit und die allgemeine Freizügigkeit in Betracht. Eine Beschränkung liegt dabei nicht nur bei einer ausdrücklichen Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein inländischen Konstellationen vor, sondern bereits dann, wenn die Maßnahme die Ausübung der Grundfreiheit behindert oder weniger attraktiv macht. Vorliegend fehlt es jedoch an einer solchen belastenden Wirkung, sodass eine Beschränkung der in Betracht kommenden Grundfreiheiten nicht festgestellt werden kann; eine Rechtfertigungsprüfung ist daher entbehrlich.

Zu prüfen ist daher noch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf natürliche Personen, die Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs auf

---

829 Vom EuGH auch so beschieden in: EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.

830 Differenzierung ebenfalls vom EuGH bestätigt in: EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Privatvermögen und ggf. der Wechsel von Stundung zur Ratenzahlung, wenn sich durch den erweiterten Anwendungsbereich ein nicht gerechtfertigter Eingriff ergeben sollte.

6.1.1. Niederlassungsfreiheit

6.1.1.1. Schutzbereich

Die Art. 49 ff. AEUV schützen alle Unionsbürger, die im europäischen Ausland eine selbstständige Tätigkeit aufnehmen oder ausüben sowie Unternehmen gründen und leiten wollen. Besonders erfasst werden solche Beteiligungen, die dem Steuerpflichtigen eine ausreichende Mitverwaltungs- oder Kontrollmöglichkeit einräumen und deshalb als unternehmerische Betätigung gelten.[831] Der EuGH stellt in ständiger Rechtsprechung klar, dass der Schutzbereich weit gefasst ist und jede Maßnahme umfasst, die die Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit im Ausland beeinflusst.[832]

An dieser Stelle sei noch der Hinweis angebracht, dass die Niederlassungsfreiheit nach dem FZA mit der Schweiz nicht deckungsgleich mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit ist. Sie kann, insbesondere im persönlichen Anwendungsbereich, enger ausgestaltet sein.[833]

6.1.1.2. Eingriff und Beschränkung

Es wird von einem Eingriff oder einer Beschränkung gesprochen, wenn nationale Maßnahmen die Ausübung der Niederlassungsfreiheit „verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen".[834] Dies ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des

831 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 49, Rn. 115; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 49, Rn. 88; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: Groeben/von der/Schwarze, AEUV vor Art. 110, Rn. 33.

832 Vgl. zur weiten Erfassung aller Maßnahmen, die die Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit im Ausland verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen, EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*, Rn. 37; EuGH, Urteil v. 21.02.2013 – Rs. C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84 – *A Oy*, Rn. 26 f.; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 45; EuGH, Urteil v. 18.09.2003 – Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409 – *Bosal Holding*, Rn. 27; bestätigend auch EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 35, 37 ff.

833 EuGH, Urteil v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184 – *Christian Picart / Ministre des Finances et des Comptes publics*, Rn. 29; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 26.

834 EuGH, Urteil v. 05.10.2004 – Rs. C–442/02, Slg. 2004, I–8961, ECLI:EU:C:2004:586 – *CaixaBank France*, Rn. 11.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, der ausdrücklich auch auf die abschreckende Wirkung („*effet dissuasif*“) eingeht, die Bürger von einer Auslandsniederlassung abhält.[835]

Die Vorschrift des § 6 AStG schafft in seiner derzeitigen Form solche Beschränkungen in mehrfacher Hinsicht.[836] Die Norm besagt, dass die Steuer auf unrealisierte Wertzuwächse sofort festgesetzt wird, wenn eine beherrschende oder wesentliche Beteiligung wegzieht. So erleidet der Steuerpflichtige schon dann eine steuerliche Belastung, obwohl keine Liquidität zufließt („dry income“). In der Entscheidung *Lasteyrie du Saillant* hat der EuGH ausdrücklich anerkannt, dass die Vorverlagerung der Besteuerung auf den Wegzugszeitpunkt eine erhebliche Abschreckungswirkung hat.[837] Nach der Einschätzung der Literatur gilt das Gleiche für die Pflicht zur Leistung von Sicherheiten und die Abschaffung der früheren zinslosen Stundung, die die Belastungswirkung milderte.[838] Zudem wird eine Ungleichbehandlung wegziehender Steuerpflichtiger zu im Inlandverbleibenden Steuerpflichtigen festgestellt.[839]

Der folgende Fall verdeutlicht, dass dies nicht nur theoretische Überlegungen sind, sondern dass sie einen praktischen Einfluss auf die Mobilität beherrschender Gesellschafter haben:

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger mit beherrschender Stellung zieht dauerhaft nach Österreich um, um dort mittelbar oder unmittelbar eine unternehmerische Tätigkeit zu starten. Das deutsche Finanzamt legt gemäß § 6 AStG die Steuer auf die stillen Reserven fest, die in seiner wesentlichen Beteiligung entstanden sind. Das hat entweder einen sofortigen Liquiditätsabfluss zur Folge oder es zwingt zu einer Ratenzahlung, ohne dass man wirklich eine Wahl hat. Eine solche Belastung kann es erheblich erschweren oder sogar verhindern, dass man wegzieht. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Eingriff in

835 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 45; EuGH, Urteil v. 18.09.2003 – Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409 – *Bosal Holding*, Rn. 27; GA *Wathelet*, Schlussanträge v. 12.05.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:335, Rn. 45 – Kommission/Polen; *Möller-Gosoge/Keilen,* in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19; *Müller-Graff*, in: Streinz, AEUV Art. 49 Rn. 75.

836 Siehe dazu *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 161.

837 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 45.

838 *Bösken*, Ubg 2021, S. 591; *Möller-Gosoge/Keilen,* in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19; *Prell*, IStR 2025, S. 459 f.; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 76 f.; zur verstärkten abschreckenden Wirkung durch den Liquiditätsabfluss *Jesic/Leucht*, DStR 2021, S. 1915 f.

839 *Möller-Gosoge/Keilen,* in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

die Niederlassungsfreiheit offensichtlich, da der Entzug von Liquidität im Zusammenhang mit einem Wegzug die Ausübung dieser Freiheit weniger attraktiv macht.[840]

Der Eingriffseffekt wird im Vergleich zur früheren Rechtslage verstärkt, weil man die zinslose, unbefristete Stundung durch ein verpflichtendes Ratenmodell ersetzt hat. Selbst die Möglichkeit oder Obliegenheit zur Sicherheitsleistung bindet Vermögenswerte und hat eine unmittelbare Belastung zur Folge.[841]

6.1.1.3.Zwischenergebnis

Der Schutzbereich des Art. 49 AEUV ist eröffnet, weil er wesentliche Beteiligungen und die Verlagerung unternehmerischer Tätigkeiten erfasst. Eine objektive Belastung durch § 6 AStG wird geschaffen, die die grenzüberschreitende unternehmerische Mobilität spürbar unattraktiv macht. Damit ist die Voraussetzung für einen Eingriff oder eine Beschränkung erfüllt. Die Frage, ob die Einschränkung gerechtfertigt und verhältnismäßig ist, ist gesondert zu betrachten.

6.1.2. Kapitalverkehrsfreiheit

Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) liegt vor, wenn der persönliche und sachliche Anwendungsbereich (grenzüberschreitende Kapitalbewegung) eröffnet ist und eine nationale Maßnahme geeignet ist, den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.[842]

840 EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*, Rn. 37; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 35, 37 ff.; *Kraft*, AStG § 6, Rn. 100 ff.; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 49, Rn. 11, 14, 18, 25.

841 Ähnlich *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48.

842 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 150.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.1.2.1. Schutzbereich

Ausgangspunkt ist Art. 63 AEUV, dessen sachlicher Anwendungsbereich durch den Begriff der Beschränkungen, die Grenzüberschreitung sowie den „Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels“ konturiert wird.[843] Der Vertrag enthält keine Legaldefinition des Kapitalverkehrs; Orientierung bieten daher u. a. die systematischen Bezüge des Primärrechts sowie die indikativen Kategorien des Anhangs I der RL 88/361/EWG, deren Aufzählung nicht abschließend ist und die daher nur Hinweischarakter hat.[844] Erfasst sind danach insbesondere Direkt- und Portfolioinvestitionen; Portfolioinvestitionen werden ausdrücklich auch dann als Kapitalverkehr angesehen, wenn sie allein der Geldanlage dienen, ohne Einfluss auf Verwaltung oder Kontrolle auszuüben.[845] Damit wird der sachliche Schutzbereich gerade in den Fällen relevant, in denen Beteiligungen lediglich der Vermögensanlage dienen und kein beherrschender Einfluss ausgeübt wird.[846] Ein grenzüberschreitender Sachverhalt ist bei Wegzug bzw. Verlagerung von Beteiligungen regelmäßig unproblematisch gegeben. Eine Beschränkung i.S.d. Art. 63 AEUV liegt vor, wenn eine nationale Maßnahme geeignet ist, den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern; der EuGH stützt sich dabei mangels Definition im Vertrag in ständiger Rechtsprechung u. a. auf die (nicht erschöpfende) Nomenklatur der RL 88/361/EWG.[847] Dogmatisch ist, wie bei den anderen Grundfreiheiten, zwischen (offenen/verdeckten) Diskriminierungen und unterschiedslosen Beschränkungen zu unterscheiden; auch für letztere wird ein weiter Maßstab zugrunde gelegt, sodass bereits Maßnahmen, die die grenzüberschreitende Vermögensdisposition weniger attraktiv machen, erfasst sein können.[848] Ob eine „Keck“-artige Einschränkung dieses weiten Begriffs auf die Kapitalverkehrsfreiheit zu übertragen ist, wird diskutiert, bedarf hier jedoch keiner Vertiefung, weil es bereits um eine Belastung geht, die den Marktzugang für grenzüberschreitende Kapitaldispositionen faktisch erschwert.

---

843 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 150 f.

844 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 159–162; EuGH, Urteil v. 16.03.1999 – Rs. C-222/97, Slg. 1999, I-1661, ECLI:EU:C:1999:113 – *Trummer und Mayer*.

845 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 162; vgl. auch EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000, I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*.

846 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 165; Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; Korte, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

847 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 150, 160 ff.; EuGH, Urteil v. 16.03.1999 – Rs. C-222/97, Slg. 1999, I-1661, ECLI:EU:C:1999:113 – *Trummer und Mayer*.

848 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 150; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wird eine Steuer auf unrealisierte Wertzuwächse im Zusammenhang mit dem Wegzug bzw. der Verlagerung von Beteiligungen ausgelöst, kann dies eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen, weil die Vorverlagerung der Steuerentstehung und der daraus folgende Liquiditätsabfluss den grenzüberschreitenden Kapitalfluss weniger attraktiv machen kann, selbst wenn keine beherrschende Stellung besteht und die Beteiligung lediglich der Vermögensanlage dient.[849] Verstärkt wird diese Abschreckungswirkung auf der Erhebungsebene, wenn die Belastung nicht bis zur tatsächlichen Realisation hinausgeschoben wird, sondern durch ein Ratenzahlungsmodell bereits nach dem Wegzug periodisch abgetragen werden muss, sodass der Steuerpflichtige gerade nicht „ungehindert" disponieren kann, sondern die grenzüberschreitende Anlageentscheidung mit einer planbaren Liquiditätsbelastung verknüpft bleibt. Hinzu treten Sicherungsmaßnahmen, die – sofern sie unabhängig von konkreten Risikomomenten verlangt werden – zusätzliche Belastungswirkungen erzeugen und damit den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr weiter an Attraktivität verlieren lassen können.[850]

Beispiel 3: Der Gesellschafter, der lediglich 2 % an der GmbH (reine Kapitalanlage) hält, zieht in die Schweiz (oder in einen anderen Mitgliedstaat) um. Dennoch ist § 6 AStG aufgrund von § 17 EStG anwendbar. Dieser Fall fällt in den Schutzbereich des Art. 63 AEUV (auch Drittstaatenwirkung); eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu Inlandsfällen. Der grenzüberschreitende Kapitalfluss verliert an Attraktivität.
Zusätzlich einschlägig sind Art. 21 AEUV und Art. 45 AEUV.

6.1.2.2. Beschränkung und Eingriff

Eine nationale Regelung beschränkt die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn sie grenzüberschreitende Kapitalbewegungen behindert oder weniger attraktiv macht, indem sie eine Schlechterstellung gegenüber vergleichbaren rein inländischen Vorgängen schafft.[851]

849 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 165; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

850 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 150; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

851 *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Genau das erreicht § 6 AStG in seiner derzeitigen Fassung. Solange der Steuerpflichtige im Inland bleibt und weder seinen Wohnsitz noch die Beteiligung ins Ausland verlagert, werden die stillen Reserven erst bei einer tatsächlichen Veräußerung erfasst. Bis zur Realisation bleibt der Kapitalwert der Beteiligung konstant; besteuert wird das realisierte Markteinkommen und nicht die bloße Vermögenssubstanz.

Wenn derselbe Steuerpflichtige in einen anderen Staat zieht oder die Beteiligung grenzüberschreitend verlagert, wird die Besteuerung der bis dahin unrealisierten Wertzuwächse vorgezogen. Die Steuer entsteht, auch wenn kein Veräußerungserlös erzielt wurde.

Die Steuerpflicht auf unrealisierte Wertzuwächse („dry income“) verursacht einen sofortigen oder ratierlichen Liquiditätsabfluss und mindert somit die Attraktivität grenzüberschreitender Kapitalanlagen.[852] Dies hält Steuerpflichtige davon ab, Beteiligungen ins Ausland zu verlagern oder ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat oder einen Drittstaat zu ändern.[853]

Allein der Wechsel von der zinslosen Stundung zur zwingenden Ratenzahlung verstärkt diese Beschränkungswirkung. Nach der alten Rechtslage konnten Steuerpflichtige den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr nutzen, ohne sofort einen Liquiditätsverlust hinnehmen zu müssen, weil die Steuer gestundet wurde und praktisch erst bei Realisation voll durchschlug. Im Gegensatz dazu bewirkt das aktuelle Ratenmodell, dass eine Entscheidung für eine grenzüberschreitende Kapitalbewegung regelmäßig mit einem sofort einsetzenden, aber planbaren Liquiditätsabfluss verbunden ist.

Das gilt auch für die Sicherheiten, die Verpflichtung, für die Wegzugsteuer Sicherheiten zu leisten, bindet zusätzliches Vermögen, das sonst für Investitionen oder andere Kapitalbewegungen genutzt werden könnte, und erschwert somit die Ausübung des freien Kapitalverkehrs.[854]

All dies führt dazu, dass grenzüberschreitende Kapitalbewegungen schlechter gestellt werden als rein inländische Vorgänge. Die Einbeziehung von Portfolio-Beteiligungen, der Wechsel vom Stundungs- zum Ratenmodell und die Möglichkeit oder Obliegenheit

852 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 161. Laut *Häck*, aber nachrangig zu prüfen.

853 *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

854 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

zur Sicherheitsleistung stellen ebenfalls Beschränkungen dar. Demnach liegt ein Eingriff oder eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV vor.[855]

Die abstrakt beschriebene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zeigt sich besonders deutlich in Konstellationen unentgeltlicher Übertragungen nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG. Dies lässt sich anschaulich an folgendem Beispiel darstellen:

Beispiel 4 (Unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG)):
A ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und hält seit vielen Jahren 30 % der Anteile an einer deutschen GmbH (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG). A möchte diese Beteiligung ohne Entgelt auf seine Tochter T übertragen, die in Frankreich wohnt. Das Finanzamt erhebt Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG auf die stillen Reserven in der Beteiligung, weil grenzüberschreitend unentgeltlich übertragen wurde. Eine Übertragung an einen in Deutschland ansässigen Erwerber hätte keine Wegzugsteuer zur Folge gehabt.

Die unentgeltliche Übertragung einer wesentlichen Beteiligung an eine in Frankreich ansässige Person ist ein Vorgang des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV. Grenzüberschreitende Erbfälle und Schenkungen stuft der EuGH besonders als Kapitalbewegungen ein und reiht sie somit in den sachlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ein.[856]

Eine Wegzugsteuer auf die stillen Reserven in der Beteiligung wird gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG erhoben, da die Erwerberin T im Ausland lebt. Im rein innerstaatlichen Vergleichsfall (die unentgeltliche Übertragung derselben Beteiligung auf einen in Deutschland ansässigen Erwerber) erfolgt hingegen keine sofortige Besteuerung der stillen Reserven, da der Kapitalwert der übertragenen Beteiligung unverändert bleibt. Im grenzüberschreitenden Fall mindert die Wegzugsteuer den Wert des übertragenen Vermögens. *Prell* hebt hervor, dass diese wertmindernde Besteuerung nur im Ausland greift und somit eine spezifische Schlechterstellung grenzüberschreitender Kapitalbewegungen im Vergleich zu rein inländischen Übertragungen schafft.[857]

855 *Ress/Ukrow*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63 Rn. 165; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 9; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63 Rn. 47.

856 EuGH, Urteil v. 17.01.2008 – Rs. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:33, *[2008] ECR I-123*, IStR 2008, 144 – *Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl*, Rn. 26.

857 *Prell*, IStR 2025, S. 463 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die steuerliche Mehrbelastung setzt direkt am Auslandsmerkmal der Erwerberin an und kann Steuerpflichtige davon abhalten, wesentliche Beteiligungen unentgeltlich an im Ausland lebende Personen zu übertragen. Nach der Dogmatik des EuGH und der herrschenden Literatur stellt dies eine unionsrechtlich relevante Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, weil der Steuerpflichtige bei wirtschaftlich identischen Gestaltungen nur dann den vollen Beteiligungswert übertragen kann, wenn der Erwerber in Deutschland ansässig ist, während im Ausland eine steuerbedingte Wertminderung eintritt.[858]

Eine besondere Zuspitzung erfährt die Frage der Kapitalverkehrsfreiheit in Wegzugsfällen mit Drittstaatenbezug, dies ist wahrscheinlich auch der in der Praxis zumeist relevante Fall, in dem die Wegzugsbesteuerung die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt.[859] Hier stellt sich zusätzlich die systematische Frage, ob Art. 63 AEUV als eigenständiger Prüfungsmaßstab neben den personenverkehrsbezogenen Freiheiten heranzuziehen ist.[860] Dies verdeutlicht das folgende Beispiel:

Beispiel 5 (Umzug in einen Drittstaat):
B ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und besitzt 20 % der Anteile an einer deutschen GmbH. B zieht dauerhaft in die Schweiz um. Er bleibt Gesellschafter der GmbH, wird jedoch künftig von der Schweiz aus arbeiten. Nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG legt das Finanzamt die Wegzugsteuer auf die stillen Reserven in der Beteiligung fest. Es ist fraglich, ob neben der Niederlassungsfreiheit auch die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV in Drittstaatenkonstellationen als Prüfungsmaßstab gelten kann.
Vorliegend hat der Sachverhalt hat eine kapitalverkehrsrechtliche Dimension. Die Beteiligung von B an der deutschen GmbH „folgt“ seinem Umzug in die Schweiz, was als Verlagerung des Beteiligungsengagements ins Ausland interpretiert werden kann. Daher kann die Norm des Art. 63 AEUV grundsätzlich in Betracht gezogen werden, es

858 *Prell*, IStR 2025, S. 463 f.; vgl. zur Beschränkungsdogmatik bei grenzüberschreitenden unentgeltlichen Übertragungen EuGH, Urteil v. 17.01.2008 – Rs. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:33, *[2008] ECR I-123*, IStR 2008, 144 – *Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl*, Rn. 26.

859 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 161.

860 Laut *Häck* kommt der Abgrenzung aber keine große Bedeutung zu (*Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 161), außer eben in Drittstaaten-Konstellationen.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

ist aber darauf hin zu weisen, dass § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG seinem Schwerpunkt nach nicht einen isolierten Kapitalvorgang, sondern die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des persönlichen Wegzugs regelt und somit primär in den Bereich der personenverkehrsbezogenen Freiheiten (Niederlassungsfreiheit/Freizügigkeit) fällt.[861] *Prell* spricht sich deshalb, ähnlich wie *Schönfeld* und *Erdem*, für eine zurückhaltende Nutzung der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatensachverhalten aus. Eine umfassende Prüfung von § 6 AStG in Wegzugskonstellationen mit Drittstaaten im Hinblick auf Art. 63 AEUV würde faktisch dazu führen, dass die nur binnenmarktsbezogenen Freizügigkeitsrechte (Art. 45, 49, 56 AEUV) über den Umweg des Kapitalverkehrs global auf Drittstaaten ausgeweitet werden. Schönfeld/Erdem lehnen eine solche „systemwidrige" Erweiterung des Schutzes der Personenfreizügigkeit ausdrücklich ab und argumentieren, dass § 6 AStG im Wesentlichen eine Regelung ist, die die persönliche Freizügigkeit bzw. Niederlassung behandelt und deshalb primär an den dafür einschlägigen Maßstäben zu beurteilen ist.[862]

Nach dieser Auffassung wird Art. 63 AEUV in Drittstaaten-Wegzugsfällen als eigenständiger Eingriffstatbestand irrelevant. Die unionsrechtliche Beurteilung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG hat in diesen Fällen vorrangig an der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und den dort anerkannten Beschränkungs- und Rechtfertigungsdogmen zu erfolgen. Bereits auf der Ebene der Eingriffsqualifikation ist es daher für Drittstaaten-Wegzüge geboten, mit Art. 63 AEUV nicht zur „Ersatz-Personenfreizügigkeit" aufzublähen.[863]

Nach *Lampert* scheidet die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) bei § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG aus, weil deren sachlicher Schutzbereich in diesen Fällen nicht eröffnet ist.[864] Die Wegzugsbesteuerung knüpfe an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und damit typischerweise an eine Verlagerung von Wohnsitz/Sitz an; der unionsrechtliche Konflikt würde deshalb primär die Niederlassungsfreiheit (ggf. daneben die Arbeitnehmerfreizügigkeit) betreffen und nicht den Kapitalverkehr.[865] Zudem würde der EuGH die Besteuerung der Wertzuwächse „an

861 *Prell*, IStR 2025, S. 462 f.
862 *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 74 f.; zustimmend *Prell*, IStR 2025, S. 462 f.
863 *Prell*, IStR 2025, S. 462 f.; *Schönfeld*/*Erdem*, StuW 2022, S. 74 f.
864 *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48.
865 *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

sich“ nicht als grundfreiheitsspezifische Ungleichbehandlung sehen, sondern erst die Vorverlagerung der Besteuerung vor Realisation als beschränkenden Effekt – dieser Effekt sei systematisch der Niederlassung/Freizügigkeit zuzuordnen, nicht dem Kapitalverkehr.[866]

Der Einwand überzeugt nicht, weil aus der tatbestandlichen Anknüpfung des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht folgt, dass der sachliche Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit von vornherein ausgeschlossen wäre. Entscheidend ist vielmehr, ob die Regelung, unabhängig von ihrer formalen Anknüpfung, eine grenzüberschreitende Kapitalanlage oder Beteiligungshaltung wirtschaftlich belastet; gerade die Vorverlagerung der Besteuerung vor Realisation sowie flankierende Pflichten (Liquiditätswirkung, Sicherheiten, Mitwirkung) können auch kapitalverkehrsrelevante Dispositionen beeinträchtigen. Dass der EuGH die Besteuerung der Wertzuwächse „an sich“ nicht als Beschränkung ansieht, führt daher nicht weiter. Beschränkungswirkung entfaltet typischerweise erst die zeitliche Vorverlagerung und die Ausgestaltung der Erhebung, und diese kann (je nach Beteiligungsstruktur) nicht ausschließlich der Niederlassungsfreiheit zugeordnet werden.

Auch Häck sieht eine hohe praktische Relevanz der Kapitalverkehrsfreiheit im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung, insbesondre in Fällen in denen diese durch Erbfälle ausgelöst wurde.[867]

6.1.2.3. Stillhalteklausel gemäß Art. 64 Abs. 1 AEUV

In Bezug auf Drittstaatenkonstellationen ist zu klären, ob die Prüfung am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Stillhalteklausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV eingeschränkt wird.[868] Gemäß der Rechtsprechung des EuGH erlaubt diese Bestimmung nur die Beibehaltung von Beschränkungen gegenüber Drittstaaten, die am 31. Dezember 1993 bereits bestanden, und zwar nur, wenn sich ihr „wesentlicher materieller Gehalt“ nicht wesentlich geändert hat.[869] Nach Ansicht des BFH ist der Wegzugsvorgang als Direktinvestition zu betrachten, und er bejaht, dass die Änderungen, die seit dem 31. Dezember 1993 vorgenommen wurden, vor allem die Senkung der

866 *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48.
867 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 181.
868 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 181.1.
869 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, ZIP 2019, 970 – *X GmbH*, Rn. 41 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Beteiligungsschwelle des § 17 EStG auf 1 % und die Erweiterung des § 6 AStG, keine wesentliche Verschärfung darstellen. Er kommt daher zu dem Schluss, dass Art. 64 Abs. 1 AEUV eingreife und eine vertiefte Prüfung nach Art. 63 AEUV, insbesondere eine Verhältnismäßigkeitsprüfung, nicht mehr erforderlich sei.[870]

Häck plädiert für eine restriktive Anwendung der Stillhalteklausel, Art. 64 Abs. 1 AEUV erfasse nur die dort genannten, eng auszulegenden Fallgruppen (insb. Direktinvestitionen), nicht jedoch Erbschaften und Schenkungen, die nach der Nomenklatur der RL 88/361/EWG dem „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter" zuzuordnen seien und daher regelmäßig außerhalb des Standstill-Katalogs lägen; zudem scheitere die Berufung auf Art. 64 Abs. 1 AEUV vielfach daran, dass § 6 AStG seit dem SEStEG erhebliche materielle Erweiterungen erfahren habe, sodass der „wesentliche materielle Gehalt" einer am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkung nicht fortbestehe.[871]

Hörnicke und *Quilitzsch* stellen sich dem mit Überzeugung entgegen, ihrer Ansicht nach ist es wichtig zu beachten, dass die Senkung der § 17 EStG-Schwelle auf 1 % und die Erweiterung des § 6 AStG den Kreis der erfassten Kapitalbewegungen erheblich vergrößern und die Eingriffsintensität deutlich erhöhen. In diesem Fall kann man nicht mehr von einem unveränderten „wesentlichen materiellen Gehalt" der Regelung sprechen; deshalb ist Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht anwendbar, und es ist eine vollständige Prüfung nach Art. 63 AEUV, einschließlich der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung, erforderlich.[872] Dieser Auffassung schließt sich die Verfasserin an.

6.1.2.4. Zwischenergebnis

Es ist auf dieser Stufe festzustellen, dass die Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 AStG, der Wechsel von Stundung zur Ratenzahlung sowie die Anordnung von Sicherheiten sind Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV. Die Frage, ob diese Eingriffe durch legitime Ziele gerechtfertigt und verhältnismäßig sind, wird in der folgenden Prüfung (Kapitel 6.2. und 6.3.) behandelt.

870 BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0, Rn. 21.
871 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 181.1.
872 *Hörnicke/Quilitzsch*, ISR 8/2022, 247; kritisch zu BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.1.3. Arbeitnehmerfreizügigkeit[873]

6.1.3.1. Schutzbereich

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV ist als primärrechtliches Gewährleistungsrecht grundsätzlich unmittelbar anwendbar; sekundärrechtliche Ausgestaltung (etwa unionsrechtliche Koordinierung und Gleichbehandlungsregeln) nimmt der primärrechtlichen Prüfung der Beschränkung im Grundsatz nicht die Grundlage, sondern konkretisiert sie.[874]

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 45 AEUV schützt Unionsbürger, die in einem anderen Mitgliedstaat eine unselbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen oder fortsetzen möchten.[875] Der Zugang zum Arbeitsmarkt ist geschützt, ebenso wie die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit und der Verbleib im Aufnahmestaat. Nach der Auffassung des EuGH ist Art. 45 AEUV ein umfassendes Beschränkungsverbot, das nicht nur offene Diskriminierungen, sondern alle Maßnahmen erfasst, die die Mobilität von Arbeitnehmern behindern oder weniger attraktiv machen.[876]

Der Schutzbereich umfasst auch die Situation, in der der Arbeitnehmer gleichzeitig Gesellschafter ist und eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, solange das Arbeitsverhältnis in persönlicher Abhängigkeit (Weisungsgebundenheit, Gehalt) besteht und somit der Arbeitnehmerstatus im unionsrechtlichen Sinne vorliegt.[877] Auch Personen in Leitungsfunktionen können nach dem unionsrechtlichen Verständnis Arbeitnehmer sein, sofern die Merkmale der Unterordnung im Einzelfall überwiegen.[878]

Ein angestellter Geschäftsführer, der „seine“ GmbH in der er tätig ist, beteiligt ist und seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, um dort seine unselbständige Tätigkeit auszuüben oder fortzusetzen, fällt daher grundsätzlich unter den Schutz des

---

873 *Korte*, in Calliess/Ruffert, Art. 63 AEUV, Rn. 22, 25, 32, 36, 47, 60 f.; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 106–111, 120; EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06, ECLI:EU:C:2007:820, Slg. 2007, I-12357 – *Per Grønfeldt und Tatiana Grønfeldt / Finanzamt Hamburg-Am Tierpark*, Rn. 38 ff.

874 EuGH, Urteil v. 23.03.1982 – Rs. 53/81, ECLI:EU:C:1982:105 – *Levin*; EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*; EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf.*

875 Zum Arbeitnehmerbegriff siehe EuGH, Urteil v. 03.07.1986 – Rs. 66/85, ECLI:EU:C:1986:284 – *Lawrie-Blum*; EuGH, Urteil v. 23.03.1982 – Rs. 53/81, ECLI:EU:C:1982:105 – *Levin.*

876 EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*; EuGH, Urteil v. 26.01.1999 – Rs. C-18/95, ECLI:EU:C:1999:22 – *Terhoeve*; EuGH, EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf*; EuGH, Urteil v. 13.04.2000 – Rs. C-176/96, ECLI:EU:C:2000:201 – *Lehtonen*.

877 *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert/Brechmann, AEUV, Art. 45 Rn. 10; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 45 Rn. 65.

878 EuGH, Urteil v. 11.11.2010 – Rs. C-232/09, ECLI:EU:C:2010:674 – *Danosa*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Art. 45 AEUV. Allerdings ist in diesen Fällen sorgfältig abzugrenzen. Nimmt die gesellschaftsrechtliche Stellung faktisch eine beherrschende, selbstbestimmte Tätigkeit an, kann die Einordnung eher in Richtung Niederlassungsfreiheit verschoben sein; bleibt dagegen die arbeitsvertragliche Unterordnung prägend, bleibt Art. 45 AEUV der primäre Prüfungsmaßstab.
Schließlich ist die Bereichsausnahme des Art. 45 Abs. 4 AEUV (Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung) zu beachten; in typischen privatwirtschaftlichen Geschäftsführerkonstellationen ist sie regelmäßig nicht einschlägig.[879]

6.1.3.2. Eingriff und Einschränkung

Eine unionsrechtlich relevante Beschränkung ist gegeben, wenn eine nationale Regelung die Ausübung der Freizügigkeit verbietet, behindert oder weniger attraktiv gestaltet.[880]
Zugleich ist der Beschränkungsbegriff nicht grenzenlos: Eine Beeinträchtigung scheidet aus, wenn die Wirkung der Maßnahme auf die Ausübung der Freizügigkeit zu ungewiss oder zu indirekt ist, um den Zugang zum Arbeitsmarkt tatsächlich beeinflussen zu können.[881]
Daran gemessen liegt hier staatliches Handeln vor, weil § 6 AStG als nationale Steuervorschrift dem deutschen Gesetzgeber zuzurechnen ist und damit unmittelbar an Art. 45 AEUV gebunden ist.

Die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG setzt dann an, wenn der Arbeitnehmer-Geschäftsführer gleichzeitig eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG hält und persönlichen Wegzug vollzieht.
In Deutschland werden stille Reserven in der Beteiligung eines Geschäftsführers erst besteuert, wenn er die Beteiligung veräußert; bis zur Realisation bleibt der Kapitalwert der Beteiligung ungeschmälert. Wenn derselbe Geschäftsführer in einen anderen Mitgliedstaat zieht, wird durch den Wegzug die sofortige oder ratierliche Besteuerung

879 EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf.*
880 EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*; EuGH, Urteil v. 26.01.1999 – Rs. C-18/95, ECLI:EU:C:1999:22 – *Terhoeve*; EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf*; EuGH, Urteil v. 13.04.2000 – Rs. C-176/96, ECLI:EU:C:2000:201 – *Lehtonen*.
881 EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf.*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

der bis dahin unrealiserten Wertzuwächse ausgelöst. Die Steuerpflicht entsteht somit allein durch die Ausübung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Diese Belastung ist auch nicht bloß „zu indirekt“ oder „zu ungewiss“ i.S.d. *Graf*-Rechtsprechung, weil sie automatisch an den Wegzug anknüpft und eine konkret bezifferbare Liquiditätsbelastung auslöst. Es kommt in diesen Konstellationen also zu einer doppelten Belastung. Zum einen verursacht die Besteuerung von „dry income“, also nicht realisierten Wertsteigerungen, einen erheblichen Liquiditätsnachteil, weil der Arbeitnehmer Mittel aufbringen muss, um die Steuer zu finanzieren, obwohl er keinen Veräußerungserlös erhalten hat. Zum anderen verstärken das Ratenzahlungsmodell und die Verpflichtung zur Sicherheitenstellung die faktische Beschränkungswirkung, weil die Ausübung der Freizügigkeit nun zwingend mit einem planbaren, aber unvermeidbaren Liquiditätsabfluss oder einer Vermögensbindung verknüpft werden muss.[882]

Beispiel 6:
Wenn ein Geschäftsführer, der bisher in Deutschland ansässig war, eine unselbständige Tätigkeit in den Niederlanden beginnt und er behält eine 10 %-Beteiligung an der deutschen GmbH, dann löst sein Wegzug nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG die Wegzugsbesteuerung aus. Im Vergleich zu einem in Deutschland verbleibenden Arbeitnehmer-Geschäftsführer muss der wegziehende Geschäftsführer die Steuer auf die stillen Reserven früher entrichten; die Belastung wird somit zeitlich vorverlagert und entsteht ausschließlich durch die Nutzung der Freizügigkeit.[883]

Die Wegzugsbesteuerung sorgt somit dafür, dass Arbeitnehmer-Gesellschafter im Fall grenzüberschreitender Mobilität steuerlich schlechter gestellt sind als solche, die im Inland verbleiben. Es wird somit eine „abschreckende Wirkung“ wird durch diese Schlechterstellung erzeugt, sie hält Arbeitnehmer faktisch davon ab, ihre Tätigkeit in

882 *Bösken*, Ubg 2021, 591; *Jesic/Leucht*, DStR 2021, 1915 f.; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48; *Prell*, IStR 2025, 459 f.; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, 76 f.

883 So zur Eingriffslogik der Arbeitnehmerfreizügigkeit EuGH, Urteil v. 12.07.1984 – Rs. 237/83, Slg. 1984, 3153 – *Prodest*; EuGH, Urteil v. 29.06.1994 – Rs. C-60/93, Slg. 1994, I-2991 – *Aldewereld*, Rn. 14; EuGH, Urteil v. 30.04.1996 – Rs. C-214/94, Slg. 1996, I-2253 – *Boukhalfa*, Rn. 15; EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – Rs. C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124 – *Petersen und Petersen*; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert/Brechmann, AEUV, Art. 45 Rn. 10; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 45 Rn. 65.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

einen anderen Mitgliedstaat zu verlagern oder ein entsprechendes Angebot anzunehmen, weil sie die Wegzugsteuer auf ihre Beteiligung fürchten. Das stellt eine Einschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar. In der Regel sind auch Art. 63 AEUV (Kapitalverkehr aufgrund der Beteiligung) und Art. 21 AEUV (Wohnsitzwechsel als Unionsbürgerrecht) parallel betroffen.

6.1.3.3. Zwischenergebnis

Damit ist im Hinblick auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit festzuhalten, dass der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV in Fällen angestellter Geschäftsführer mit wesentlicher Beteiligung eröffnet ist und § 6 AStG in seiner aktuellen Ausgestaltung, insbesondere durch die Besteuerung unrealisierter Wertzuwächse beim Wegzug, den Wechsel von der Stundung zur Ratenzahlung und die Anforderung von Sicherheiten, eine unionsrechtlich relevante Beschränkung dieser Freiheit begründet.[884] Die Frage, ob diese Einschränkung gerechtfertigt und verhältnismäßig ist, wird im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung gesondert betrachtet.

6.1.4. Allgemeine Freizügigkeit

Art. 21 AEUV tritt subsidiär hinzu, soweit der Sachverhalt nicht bereits spezifisch durch Art. 45, 49 oder 63 AEUV (bzw. deren Rechtsprechung) geprägt ist; gleichwohl kann Art. 21 AEUV ergänzend herangezogen werden, wenn die steuerliche Maßnahme gerade den Wohnsitzwechsel als solchen erfasst.

6.1.4.1. Schutzbereich

Als Auffanggrundfreiheit für alle Mobilitätskonstellationen von Unionsbürgern, die nicht bereits vorrangig von speziellen Grundfreiheiten (insbesondere der

884 EuGH, Urteil v. 15.12.1995– Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*; EuGH, Urteil v. 26.01.1999 – Rs. C-18/95, ECLI:EU:C:1999:22 – *Terhoeve*; EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf*; EuGH, Urteil v. 13.04.2000 – Rs. C-176/96, ECLI:EU:C:2000:201 – *Lehtonen*; EuGH, Urteil v. 12.07.1984 – Rs. 237/83, Slg. 1984, 3153 – *Prodest*; EuGH, EuGH, Urteil v. 29.06.1994 – Rs. C-60/93, Slg. 1994, I-2991 – *Aldewereld,* Rn. 14; EuGH, Urteil v. 30.04.1996 – Rs. C-214/94, Slg. 1996, I-2253 – *Boukhalfa*, Rn. 15; EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – Rs. C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124 – *Petersen und Petersen*; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert/Brechmann, AEUV, Art. 45 Rn. 10; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 45 Rn. 65; *Bösken*, Ubg 2021, S. 591; *Prell*, IStR 2025, S. 459 f.; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 76 f.; *Jesic/Leucht*, DStR 2021, S. 1915 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Arbeitnehmerfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit) erfasst werden, dient die allgemeine Freizügigkeit i.S.d. Art. 21 AEUV. Sie steht allen Unionsbürgern gemäß Art. 20 AEUV zu und umfasst das Recht, in das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates einzureisen, sich dort aufzuhalten und den Aufenthaltsstaat zu wechseln oder in den Herkunftsstaat zurückzukehren.[885]

Der EuGH entschied, dass Art. 21 AEUV sehr großzügig ausgelegt werden sollte, um den Unionsbürgern einen umfassenden Schutz ihrer Bewegungsfreiheit zu ermöglichen.[886] Der sachliche Schutzbereich umfasst nicht nur klassische Wanderungsbewegungen, sondern auch Rückkehrerfälle, in denen Unionsbürger nach einem Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat in ihren Herkunftsstaat zurückkehren[887], sowie Begleitfragen wie Grenzkontrollen, sofern sie die Ausübung der Freizügigkeit tatsächlich beeinflussen.[888]

Art. 21 AEUV erfasst als natürliche Personen in erster Linie die Unionsbürger; jedoch wird der Schutzbereich über das abgeleitete Aufenthaltsrecht auch auf Familienangehörige ausgeweitet und dient somit mittelbar dem Schutz des Familienlebens.[889] Ein bedeutendes Leitmotiv ist auch das Verbot, Unionsbürger aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit zu benachteiligen, was sich besonders im Bereich der sozialen Leistungen zeigt. An dieser Stelle verlangt der EuGH eine weitgehende Gleichbehandlung mit Inländern.[890]

Art. 21 AEUV findet immer dann Anwendung, wenn ein Unionsbürger, sei es als Nichterwerbstätiger, Rentner oder vermögensverwaltende Privatperson, innerhalb der Union seinen Wohnsitz ändert und dieser Fall nicht bereits durch Art. 45, 49 oder 63 AEUV vollständig erfasst wird.

6.1.4.2. Eingriff und Beschränkung

Eine Beschränkung der allgemeinen Freizügigkeit liegt vor, wenn eine nationale Maßnahme die Ausübung des Freizügigkeitsrechts weniger attraktiv macht oder faktisch

885 *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt, S. 155 f.; *Kuth*, in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 21 Rn. 4; *Hatje*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 21 Rn. 9; *Schulz*, Freizügigkeit für Unionsbürger, S. 90 ff.

886 EuGH, Urteil v. 26.02.1991 – Rs. C-292/89, ECLI:EU:C:1991:80 – *Antonissen*, Rn. 11.

887 EuGH, Urteil v. 12.03.2014 – Rs. C-456/12, EU:C:2014:135 – *O. und B*., Rn. 54.

888 *Kaufmann-Bühler*, in: Lenz/Borchardt, AEUV, Art. 21 Rn. 14.

889 EuGH, Urteil v. 12.03.2014 – Rs. C-456/12, EU:C:2014:135 – *O. und B*.; *Haag*, in: Groeben/Schwarze, AEUV, Art. 21 Rn. 10.

890 *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt, S. 214 ff.; EuGH, Urteil v. 20.09.2001 – Rs. C-184/99, ECLI:EU:C:2001:458 – *Grzelczyk*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

behindert, ohne dass sie notwendigerweise an die Staatsangehörigkeit anknüpfen muss.[891] In Bezug auf § 6 AStG ist also zu untersuchen, ob die Wegzugsbesteuerung Unionsbürger, unabhängig von besonderen arbeits-, niederlassungs- oder kapitalverkehrsrechtlichen Situationen, daran hindert, ihr Wohnsitzwechselrecht nach Art. 21 AEUV auszuüben.

Solange ein Unionsbürger in Deutschland bleibt, werden stille Reserven in wesentlichen Beteiligungen erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung besteuert. Zieht ein Unionsbürger in einen anderen Mitgliedstaat um, so löst bereits der Wegzug die Besteuerung der bis dahin unrealiserten Wertzuwächse aus (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG). Die Belastung setzt somit direkt an der Nutzung der unionsrechtlich garantierten Freizügigkeit an, ohne dass ein aktueller Veräußerungsvorgang stattfindet.

Das wird besonders deutlich in Fällen, in denen die Arbeitnehmerfreizügigkeit oder die Niederlassungsfreiheit nicht im Vordergrund stehen, wie bei Ruheständlern oder sonstigen Nichterwerbstätigen mit Kapitalbeteiligung:

Beispiel 7:

Eine deutsche Unionsbürgerin beendet ihre berufliche Tätigkeit und zieht als Rentnerin nach Spanien, um dort ihren Ruhestand zu genießen. Sie behält eine 5 %ige Beteiligung an einer deutschen GmbH. Gemäß § 6 AStG erfolgt die Besteuerung der stillen Reserven in dieser Beteiligung schon bei Wegzug, obwohl keine Veräußerung stattgefunden hat. Im rein innerstaatlichen Vergleichsfall, also beim Verbleib in Deutschland, würde eine solche Besteuerung erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung erfolgen. Ein Wegzug führt dazu, dass der Liquiditätsabfluss durch die vorzeitige Inanspruchnahme des Freizügigkeitsrechts antizipiert wird, wodurch der wirtschaftliche Wert des Beteiligungsvermögens gemindert wird. Sie wird dadurch faktisch davon abgeschreckt, ihr unionsrechtliches Recht auf Wohnsitznahme in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben.[892]

---

891 *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt, S. 214 ff.; *Kuth*, in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 21, Rn. 4.

892 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6 Rn. 101; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 27–38.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

In der Rechtssache Kommission/Spanien hat der EuGH ausdrücklich festgestellt, dass eine Wegzugsbesteuerung, die eine vorgezogene Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse ermöglicht, die Mobilität von Steuerpflichtigen innerhalb der Union beeinträchtigen kann, weil sie bei einem Wegzug eine sofortige oder beschleunigte Besteuerung im Vergleich zu einer späteren, veräußerungsbezogenen Besteuerung im Inland zur Folge hat.[893] In Bezug auf § 6 AStG heißt das, dass die Besteuerung der stillen Reserven vor dem Wegzug und das damit zusammenhängende „dry income" einen Umzug in einen anderen Mitgliedstaat weniger attraktiv als den Verbleib im Inland machen und stellen somit eine unionsrechtlich relevante Einschränkung der Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV dar.

Die Tatsache, dass die Wegzugsbesteuerung nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht abstellt, macht den Eingriff nicht weniger problematisch. Art. 21 AEUV schützt die Bewegungsfreiheit aller Unionsbürger, unabhängig davon, ob eine Beschränkung formal diskriminierend oder in unterschiedlicher Weise ausgestaltet ist.[894] Der entscheidende Punkt ist, dass die Wahl, das unionsrechtliche Freizügigkeitsrecht wahrzunehmen, im Vergleich zu einem Inlandsfall mit einer spezifischen steuerlichen Mehrbelastung verbunden ist.

In Fällen wie Beispiel 7 ist zwar Art. 63 AEUV anwendbar, wenn die Beteiligung Kapitalanlagecharakter hat; jedoch fungiert Art. 21 AEUV als eigenständige Auffanggrundfreiheit und stellt sicher, dass der Freizügigkeitsschutz nicht „durch das Raster" fällt, wenn keine arbeits- oder niederlassungsrechtlichen Bezüge bestehen.[895]

6.1.4.3.Zwischenergebnis

Art. 21 AEUV dient als allgemeine Freizügigkeitsgarantie immer dann, wenn ein Unionsbürger (etwa als Nichterwerbstätiger oder Ruheständler) seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt und diese Situation nicht bereits vorrangig von Art. 45, 49 oder 63 AEUV erfasst wird. In diesen Fällen ist der Schutzbereich eröffnet.

---

893 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 27–38.

894 *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt, S. 214 ff.; *Kuth*, Art. 21 AEUV Rn. 4.

895 *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt, S. 155 f., 214 ff.; *Haag*, in: Groeben/Schwarze, AEUV, Art. 21 Rn. 10.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Durch die vorgezogene Besteuerung unrealisierter Wertzuwächse beim Wegzug nach § 6 AStG, die mit erheblichen Liquiditätsnachteilen verbunden ist, erfahren Unionsbürger, die ihr Freizügigkeitsrecht nutzen, eine spezifische Schlechterstellung im Vergleich zu denen, die im Inland verbleiben. In Konstellationen wie dem gezeigten Ruhestandsfall wird das unionsrechtliche Freizügigkeitsrecht nach Art. 21 AEUV dadurch faktisch weniger attraktiv. Es handelt sich somit um einen Eingriff oder eine Einschränkung der allgemeinen Freizügigkeit. Ob diese Einschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt und verhältnismäßig ist, wird in der folgenden Rechtfertigungsprüfung gesondert betrachtet.

6.1.5. Rezeption in der Literatur

Die Wegzugsbesteuerung wird nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich als Eingriff in die Grundfreiheiten angesehen, vor allem in Art. 49 AEUV; sie benachteiligt Wegzügler gegenüber im Inland Verbleibenden und ist aufgrund der „Dry-Income"-Belastung geeignet, die Ausübung der Freizügigkeit zu behindern.[896] Die sofortige Besteuerung von fiktiven Wertzuwächsen ohne Liquiditätszufluss verursacht erhebliche Liquiditätsnachteile und kann faktisch als Wegzugssperre fungieren.[897]
Schönfeld und *Sendke* nennen das Wegzugshemmnis eine „Mauer aus Steuern" und betrachten § 6 AStG als einen Eingriff in das menschenrechtlich geschützte Recht, jedes Land zu verlassen.[898]

§ 6 AStG wird auch in der Literatur immer häufiger als „Mobilitätsbremse" bezeichnet. Nach *Haun* und *Kahle* sind Wegzugs- (§ 6 AStG) und Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 S. 3, § 16 Abs. 3a EStG) als erhebliche Hindernisse grenzüberschreitender Mobilität einzuschätzen. Besonders die Abschaffung der zinslosen Stundung für

896 EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*, Rn. 43 f. EuGH, Urteil v. 12.07.2012 – Rs. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 – *Kommission/Spanien*, Rn. 57; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 35; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 57; siehe auch die Zusammenfassung von *Zelger/Bilic*, IStR 2024, 418, 421.

897 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 35; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 57.

898 Art. 12 Abs. 2 IPbpR; Art. 2 Abs. 2 4. ZP EMRK; Art. 21 AEUV; Art. 45 GrCh; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 500 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wegzüge innerhalb der EU-/EWR und die Einführung der pauschalen „One-fits-all"-Ratenlösung unter Sicherheitsleistung haben diese Effekte verstärkt.[899]

Kraft macht aufmerksam, dass die Sicherheitsleistung für alle Wegzüge nun vorgesehen ist (§ 6 Abs. 4 S. 2 AStG n.F.) faktisch zu einer zusätzlichen, mobilitätseinschränkenden Freizügigkeitssperre werden kann, weil viele Steuerpflichtige ohne taugliche Sicherheiten von der Ratenzahlung ausgeschlossen würden.[900]

Nach *Schönfeld* und *Sendke* hat die Auswanderungsfreiheit als Menschenrecht eine eigenständige Bedeutung, die auf völker-, unions- und verfassungsrechtlicher Ebene zu finden ist. In unionsrechtlicher Hinsicht ist Art. 21 AEUV, sowie Art. 45 GrCh um ein „elementares, persönliches Recht"[901], das über die wirtschaftlichen Grundfreiheiten hinausgeht und die Verhältnismäßigkeitsprüfung als Schranke für Beschränkungen verschärft.[902] Die Auswanderungsfreiheit, verankert in Art. 2 Abs. 1 GG hergeleitet und als Teil der Menschenwürde interpretiert.[903]

Für Wegzüge in Drittstaaten bietet Art. 21 AEUV keinen Schutz, in der Folge kommt es zu sofortiger Steuererhebung, obwohl die Auswanderungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG grundgesetzlich geboten ist.[904] Mit einem Verweis auf die historische Erfahrung der „Reichsfluchtsteuer" warnen *Schönfeld* und *Sendke* vor einem steuerbasierten Auswanderungshindernis hervor.[905]

Es herrscht insgesamt weitgehende Einigkeit in der Literatur darüber, dass § 6 AStG – vor allem in seiner aktuellen, durch das ATAD-Umsetzungsgesetz verschärften Version, sowohl in die wirtschaftlichen Grundfreiheiten (Art. 49, 63 AEUV) und somit auch in die menschenrechtlich geschützte Freizügigkeit eingreift.[906]

---

899 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 153 f.; vgl. *Schneider*, in: *Haun/Kahle/Goebel*, AStG, § 6 Rn. 112 ff. ; BFH, Urteil v. 06.09.2023 – I R 35/20, IStR 2024, 104.

900 *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 378, 384; *Kraft*, DStR 2023, S. 1692, 1694 f.; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527.

901 EuGH, Urteil v. 12.03.2014 – Rs. C-456/12, EU:C:2014:135 – *O. und B.*, Rn. 52; EuGH, Urteil v. 05.05.2011 – Rs. C-434/09, Slg. 2011, I-3375, ECLI:EU:C:2011:277 – *McCarthy*, Rn. 27.

902 EuGH, Urteil v. 18.06.1991 – C-260/89, Slg. 1991, I-2925, ECLI:EU:C:1991:254 – ERT, Rn. 43; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 95; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 502.

903 BVerfG, Beschl. v. 16.01.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (41 ff.) – *Elfes*, unter II.2.; *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 11, Rn. 66 ff.; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 500 f.

904 *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 508; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer, AStG, § 6, Rn. 148.

905 *Schönfeld/Sendtke*, IStR 2025, S. 508.

906 *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 509; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 421.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.2. Rechtfertigung

Im vorherigen Kapitel wurde festgestellt, dass § 6 AStG in seiner aktuellen Fassung in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit, der Kapitalverkehrsfreiheit, der Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie der allgemeinen Freizügigkeit eingreift. Auf der zweiten Prüfungsstufe ist zu untersuchen, ob diese Eingriffe durch unionsrechtlich anerkannte Rechtfertigungsgründe getragen werden können. Maßgeblich ist insoweit die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 49 AEUV und den Grundfreiheiten im Steuerrecht.

6.2.1. Niederlassungsfreiheit

Offene Diskriminierungen sind im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit grundsätzlich nur aufgrund der in Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit und nur unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu rechtfertigen. Verdeckte Diskriminierungen und unterschiedslos geltende Beschränkungen können daneben auch durch vom EuGH anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden, ebenfalls jeweils unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit und der unionsrechtlichen Grundrechte.[907] Innerhalb dieses Rahmens steht es grundsätzlich den Mitgliedstaaten zu, das gewünschte Schutzniveau und die zur Zielerreichung eingesetzten Mittel selbst zu bestimmen.[908]

Für Wegzugsbesteuerungen hat der EuGH die in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe in mehreren Entscheidungen konkretisiert. Wiederkehrend anerkannt wurden insbesondere

- die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten sowie
- die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems.[909]

Daneben hat der EuGH in *Lasteyrie du Saillant* die Verhinderung von Steuerflucht als grundsätzlich legitimen Rechtfertigungsgrund anerkannt, gleichzeitig aber klargestellt,

---

907 *Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs, EU-WirtschaftsR-HdB, E. E. I. Rn. 99.

908 EuGH, Urteil v. 14.10.2004 – Rs. C-299/02, Slg. 2004, I-9761 – *Kommission / Niederlande,* Rn. 18.

909 EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 50; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 65.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

dass die bloße Verlagerung des Wohnsitzes weder als Vermutung von Steuerflucht noch als Rechtfertigung für pauschale Beschränkungen ausreicht.[910] Die bloße Vermeidung von Steuermindereinnahmen genügt nach ständiger Rechtsprechung ohnehin nicht, um eine Grundfreiheitsbeschränkung zu rechtfertigen.[911]

In *Kommission/Portugal* und *N* hat der EuGH sodann ausdrücklich bestätigt, dass die Sicherung der in einem Mitgliedstaat entstandenen stillen Reserven bei Wegzug als Ausprägung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ein legitimes Ziel darstellen kann.[912] Damit steht fest, dass § 6 AStG dem Grunde nach auf ein unionsrechtlich anerkanntes Ziel gerichtet ist. Ob die konkrete Ausgestaltung, insbesondere bzgl. der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf natürliche Personen und Privatvermögen, des Wechsels von Stundung zur Ratenzahlung sowie der Sicherheiten, die Anforderungen der Verhältnismäßigkeit erfüllt, ist gesondert zu prüfen (Kapitel 6.3).

6.2.1.1. Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Kohärenz des Steuersystems

Gerade in der Rechtssache *N* hat der EuGH ausgeführt, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, bei Wegzug einer Person die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven zu besteuern und die ihm insoweit zustehende Besteuerungsbefugnis auszuüben. Der EuGH hat das Recht des Wegzugsstaates zur Erfassung dieser Wertzuwächse ausdrücklich nicht infrage gestellt.[913] Dieses Anliegen ist Ausdruck des Territorialitätsprinzips und fällt damit unter den anerkannten Rechtfertigungsgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, zudem handelt es sich hierbei um einen „zwingenden Grund des Allgemeininteresses".[914] Der Zweck dieses

910 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50, 51, 74 f.

911 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 84; EuGH, Urteil v. 08.03.2001 – Rs. C-397/98 und C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134 – *Metallgesellschaft u. a.*, Rn. 28.

912 EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 50.

913 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 41 ff., 50.

914 *Kokott*, § 5, Rn. 2; das Territorialitätsprinzip kann zur Rechtfertigung herangezogen werden, die Maßnahme muss aber dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen (*Kokott*, § 5, Rn. 29 ff., 54 ff.).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Rechtfertigungsgrundes liegt in dem Schutz der Steuersouveränität und Verhinderung von Steuerbasenverlagerung.[915]
Allerdings verlangt der EuGH, dass die konkrete Ausgestaltung nicht zu Mehrfach- oder Überbesteuerungen führt und die innerstaatliche Besteuerungssystematik kohärent bleibt. Generalanwältin *Kokott* hebt in ihren Schlussanträgen zu *N* hervor, dass insbesondere keine zusätzliche Mehrbelastung entstehen darf und die Kohärenz des Steuersystems zu wahren ist.[916] *Mechtler* und *Spies* sehen vor diesem Hintergrund in Art. 5 ATAD und einer Wegzugsbesteuerung dem Grunde nach einen legitimen Ausdruck der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse[917], ähnlich argumentiert *Bösken* mit Blick auf § 6 AStG.[918]

Die einzige Rechtfertigung für die Migrationsbesteuerung, die der EuGH in seinen Urteilen (*National Grid Indus, DMC*) anerkennt[919], ist die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten (Territorialitätsprinzip).[920] Im Gegensatz dazu ist das erklärte Ziel der ATAD die Bekämpfung von Steuervermeidung.[921] Die Stundungsregelung des Art. 5 ATAD ist jedoch der Rechtsprechung des EuGH entnommen, die unter einem anderen Rechtfertigungsziel (Aufteilung der Besteuerungsrechte) entwickelt wurde. Dies resultiert in einer „umgekehrten Kodifizierung“ und beraubt die Mitgliedstaaten der Möglichkeit, angemessen auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände und Missbrauchsrisiken zu reagieren.[922]

In *Wächtler* hat der EuGH die Argumentation der Mitgliedstaaten zusätzlich auf die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen und die Vermeidung von Steuermindereinnahmen gestützt, diese aber im Hinblick auf den Informationsaustausch nach Doppelbesteuerungsabkommen und der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

915 *Kokott*, § 5, Rn. 2 d.
916 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 30.03.2006 – C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7411, Rn. 98.
917 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 18.
918 *Bösken*, Ubg 2021, S. 592 f.
919 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus,* Rn. 35, 37 ff.; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC,* Rn. 60 ff., 69.
920 *Uetermeyer*, 2021, S. 16, 21, 26.
921 *Uetermeyer*, 2021, S. 7, 11.
922 *Uetermeyer*, 2021, S. 28

10.15772/ANDRASSY.2026.007

verortet.[923] Für Gesellschaften hat der EuGH in *National Grid Indus* ausdrücklich klargestellt, dass eine Wegzugsbesteuerung grundsätzlich durch die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt sein kann.[924]

Somit gilt, dass, soweit § 6 AStG die im Inland entstandenen stillen Reserven sichern soll, kann er sich grundsätzlich auf den vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und, in einem engeren Sinne, auf die Kohärenz des Steuersystems stützen. Damit ist die Zielrichtung als solche unionsrechtlich legitim. Ob allerdings die konkrete Ausgestaltung der deutschen Regelung – insbesondere

- die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf natürliche Personen,
- die Erfassung von Privatvermögen,
- der Wechsel von einer zinslosen Stundung zu einer zwingenden Ratenzahlung sowie
- die Obliegenheit zur Sicherheitsleistung auch ohne besonderes Ausfallrisiko –

noch als geeignet, erforderlich und angemessen anzusehen ist, bleibt der Verhältnismäßigkeitsprüfung vorbehalten.[925]

6.2.1.2. Kohärenz des deutschen Steuersystems

Als (vom EuGH anerkannter) zwingender Grund des Allgemeininteresses könnte geltend gemacht werden, dass § 6 AStG zur Wahrung der Kohärenz des deutschen Steuersystems erforderlich sei.[926] Die Systematik des deutschen Einkommensteuerrechts knüpft Wertsteigerungen von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen typischerweise auf Ebene des Anteilseigners an (§ 17 EStG), auch wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Hieraus ließe sich argumentieren, dass eine Wegzugsbesteuerung natürlicher

---

923 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 65.

924 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 46.

925 *Goßmann*, 2021, S. 21; *Hartlaub*, 2025, S. 21.

926 Zur Thematik der Kohärenz: EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-300/90, Slg. 1992, I-305, ECLI:EU:C:1992:37 – *Kommission/Belgien*; EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – C-484/93, Slg. 1995, I-3955, ECLI:EU:C:1995:379 – *Svensson und Gustavsson*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484 – *Manninen*; EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – C-471/04, Slg. 2006, I-2107, ECLI:EU:C:2006:143 – *Keller Holding*; EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – C-157/07, Slg. 2008, I-8061, ECLI:EU:C:2008:588 – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt.*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Personen notwendig sei, um eine systematische Lücke in der Entstrickungsbesteuerung zu vermeiden. Ohne § 6 AStG ginge beim Wegzug eines Anteilseigners die Möglichkeit verloren, die bis dahin im Inland entstandenen stillen Reserven auf Ebene des Anteilseigners zu besteuern. So gedacht, bestünde Kohärenz. Aber der EuGH definiert Kohärenz folgendermaßen:

Der EuGH versteht unter der „Kohärenz des Steuersystems" einen innerstaatlichen Systemzusammenhang, bei dem ein gewährter steuerlicher Vorteil (z. B. Abzug) durch eine korrespondierende steuerliche Belastung (z. B. spätere Besteuerung der Leistung) systematisch ausgeglichen wird; die Kohärenz „setzt … voraus", dass der Mitgliedstaat – wenn er den Vorteil gewährt – auch die korrespondierende Besteuerung sicherstellen kann.[927]

Bei § 6 AStG ist eine Rechtfertigung aus „Kohärenz des Steuersystems" nur eingeschränkt tragfähig, weil der EuGH hierfür einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem konkreten steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung verlangt[928], während § 6 AStG dogmatisch typischerweise eher über die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bzw. den Territorialitätsgedanken (Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven) zu begründen ist.[929]

Eine kohärente Lösung setzt jedoch voraus, dass der vom Mitgliedstaat gewählte Abgrenzungsmaßstab konsequent angewandt wird. Nach der Logik der Kohärenz darf der Wegzugsstaat nur diejenigen Wertzuwächse erfassen, die während seiner Besteuerungshoheit entstanden sind, während spätere Wertänderungen dem Zuzugsstaat zustehen.[930] Außerdem darf der Steuerpflichtige nicht durch zusätzliche Belastungen benachteiligt werden, die über die im Inland eintretende Veräußerungsbesteuerung hinausgehen.

In Bezug auf den Wegfall der zinslosen Stundungsmöglichkeit und die pauschale Anordnung von Sicherheiten überzeugt eine Berufung auf die Kohärenz des Systems

---

927 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*, Rn. 21 ff., 28, 35.

928 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484 – *Manninen.*

929 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409, ECLI:EU:C:2004:138 – *de Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409, ECLI:EU:C:2006:525 – N; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – C-371/10, Slg. 2011, I-12273, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus.*

930 Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 30.03.2006 – C-470/04, *N*, Rn. 107.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

nicht. Weder die sofortige bzw. ratierliche Erhebung der Steuer noch die generelle Sicherungspflicht sind erforderlich, um den innerstaatlichen Systemgedanken der Besteuerung von stillen Reserven zu wahren; sie dienen vielmehr der Sicherung des Steuerzugriffs und der Minimierung von Vollstreckungsrisiken. Diese Aspekte betreffen nicht die innere Systemkohärenz, sondern gehören (soweit überhaupt unionsrechtlich zulässig) in die Verhältnismäßigkeits- und Alternativenprüfung (Kapitel 6.3). Eine folgerichtige Wegzugsbesteuerung erfasst zur Wahrung der Besteuerungsbefugnisse nur die im Inland entstandenen stillen Reserven (Festsetzung bei Wegzug). Die „Kohärenz des Steuersystems“ greift als Rechtfertigung bei § 6 AStG mangels Verknüpfung von Vorteil und Last kaum. Stundungswiderruf und Sicherheitsleistung dienen der Steuerdurchsetzung. Sie sind nur verhältnismäßig, wenn ein Wahlrecht zwischen Sofortzahlung und Stundung besteht und Sicherheiten nicht pauschal, sondern nur bei konkretem Ausfallrisiko verlangt werden. Insoweit können Stundungsentzug und Sicherheitsleistung nicht mit der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden.

6.2.1.3. Verhinderung von Steuerflucht

Als weiterer Rechtfertigungsansatz kommt die Verhinderung von Steuerflucht und missbräuchlichen Gestaltungen in Betracht.[931] Nach der Rechtsprechung des EuGH können nationale Maßnahmen, die gezielt künstliche Gestaltungen vom Steuervorteil ausschließen, grundsätzlich gerechtfertigt sein, sofern sie sich nicht nur auf strafbare Hinterziehung, sondern auch auf legale, aber missbräuchliche Umgehungskonstellationen beziehen.[932]

Der EuGH macht jedoch ebenso deutlich, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes keine Vermutung von Steuerflucht begründet und eine allgemeine Annahme möglicher künftiger Steuerumgehungen keine hinreichende Rechtfertigungsgrundlage für Eingriffe in Grundfreiheiten darstellt.[933]

---

931 *Kokott*, § 5, Rn. 36, 68

932 EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI*, Rn. 26; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer*, Rn. 57; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50; *Kokott*, § 2 Rn. 94-95, 119-121; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, S. 260.

933 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 26.09.2000 – Rs. C-478/98, ECLI:EU:C:2000:497 – *Kommission/Belgien*, Rn. 45 ff.; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 61 f. – *X und Y*; E EuGH, Urteil v. 29.03.2007 – Rs. C-347/04, BStBl II 2007, 492 – *Rewe Zentralfinanz*, Rn. 52.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Auf § 6 AStG übertragen bedeutet dies, dass die Sicherung der Wegzugsbesteuerung gegenüber missbräuchlichen Gestaltungen zwar grundsätzlich ein legitimes Ziel sein kann. § 6 AStG ist jedoch keine typische Missbrauchsnorm[934], sondern erfasst pauschal alle Wegzüge natürlicher Personen mit wesentlicher Beteiligung – unabhängig von einem konkreten Missbrauchsverdacht. Eine sofortige Erhebung (Fälligkeit oder rigide Raten) und pauschale Sicherheitenpflicht, die allein daran anknüpfen, dass der Steuerpflichtige von seinem unionsrechtlichen Freizügigkeitsrecht Gebrauch macht, gehen über das hinaus, was zur Verhinderung von Steuerflucht erforderlich ist. Hier scheitert die Rechtfertigung nicht am Ziel, sondern an der Unverhältnismäßigkeit der gewählten Mittel.[935]

6.2.2. Kapitalverkehrsfreiheit

Die Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 63 AEUV unterliegt (wie die anderen Grundfreiheiten auch) einem Beschränkungsverbot; Differenzierungen sind nur erlaubt, wenn sie durch ausdrücklich genannte oder vom EuGH anerkannte Rechtfertigungsgründe unterstützt und verhältnismäßig sind. Es ist wichtig, die ausdrücklich genannten Rechtfertigungsgründe der Art. 65 AEUV und die ungeschriebenen Gemeinwohlgründe, die vom EuGH entwickelt wurden, zu unterscheiden.[936] Art. 65 Abs. 1 AEUV erlaubt es insbesondere, steuerrechtliche Differenzierungen nach Wohn- oder Anlageort vorzunehmen, solange dies der Wahrung der mitgliedstaatlichen Steuerautonomie dient, sowie bestimmte finanzaufsichtsrechtliche Maßnahmen und, in engen Grenzen, Eingriffe zur Wahrung der öffentlichen Ordnung und Sicherheit.[937]

Darüber hinaus hat der EuGH ungeschriebene Gemeinwohlgründe formuliert, vor allem wirksame Steueraufsicht, wirksame Steuereinziehung, Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung, Kohärenz des Steuersystems sowie eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, die jedoch nur solche mittelbaren

934 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 32.
935 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer*, Rn. 49 f.; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50 f.
936 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 66 f.
937 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 7 ff., 13 ff., 18, 20.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Diskriminierungen und Beschränkungen rechtfertigen können, die strenger zu prüfen sind als die schriftlich festgelegten Gründe.[938]

Für die hier „mitgenommenen" Elemente des § 6 AStG, Erweiterung auf natürliche Personen und Privatvermögen, Wechsel von Stundung zur Ratenzahlung, Einführung einer grundsätzlichen Sicherheitsleistung, Verlängerung der Raten- und Rückkehrfristen, ist daher konkret zu prüfen, ob diese Rechtfertigungsgründe sie tragen können.

6.2.2.1.Wirksame Steueraufsicht und Steuerkontrolle

Mitgliedstaaten sind berechtigt, Maßnahmen zur ordnungsgemäßen Festsetzung der Steuern zu ergreifen, insbesondere durch Nachweispflichten und Meldepflichten.[939] Diese Befugnis unterliegt jedoch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, sodass Nachweise nicht so gestaltet werden dürfen, dass sie faktisch unmöglich zu erbringen sind.[940]

Wenn nun diese Grundsätze auf § 6 AStG angewendet werden, ist zunächst zu bemerken, dass die normalen Mitwirkungspflichten (Erklärung der stillen Reserven, Nachweise zu Beteiligung und Wertansätzen) im Grunde als rechtfertigungsfähig gelten können. Sie dienen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und sichern die Steuerfestsetzung. Die „mitgenommenen" streitigen Elemente, wie die Erweiterung auf natürliche Personen und Privatvermögen, der Wechsel zur Ratenzahlung, die Sicherheitsleistung und verlängerte Zeiträume, zielen jedoch nicht auf die Festsetzung ab, sondern auf die Erhebung und

938 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV Art. 63, Rn. 67.

939 Vgl. Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV i. V. m. Art. 65 Abs. 3 AEUV.

940 EuGH, Urteil v. 20.02.1979 – Rs. 120/78, ECLI:EU:C:1979:42 – *Cassis de Dijon*; EuGH, Urteil v. 15.05.1997 – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 – *Futura Participations und Singer,* Rn. 31; EuGH, Urteil v. 26.09.2000 – Rs. C-478/98, ECLI:EU:C:2000:497, Slg. 2000, I-7587 – *Kommission/Belgien*, Rn. 38.; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 04.03.2004 – Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Slg. 2004, I-2229 – *Kommission/Frankreich*, Rn. 27, 31 f.; EuGH, Urteil v. 15.07.2004 – Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:184, Slg. 2004, I-7063 – *Lenz*, Rn. 27; EuGH, Urteil v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Slg. 2006, I-8203 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Rn. 32, 47; EuGH, Urteil v. 30.01.2007 – Rs. C-150/04, ECLI:EU:C:2007:69, Slg. 2007, I-1163 – *Kommission/Dänemark*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 27.01.2009 – Rs. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Slg. 2009, I-358 – *Persche*, Rn. 52; EuGH, Urteil v. 11.06.2009 – Rs. C-155/08 und C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, Slg. 2009, I-5093 – *X u. Passenheim-van Schoot*, Rn. 45; EuGH, Urteil v. 01.07.2010 – Rs. C-233/09, ECLI:EU:C:2010:397, Slg. 2010, I-6649 – *Dijkman u. Dijkman-Lavaleije*, Rn. 55, 58; EuGH, Urteil v. 15.09.2011 – Rs. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Slg. 2011, I-8353 – *Halley*, Rn. 30; EuGH, Urteil v. 06.10.2011 – Rs. C-493/09, ECLI:EU:C:2011:635, Slg. 2011, I-9247 – *Kommission/Portugal*, Rn. 42; EuGH, Urteil v. 10.04.2014 – Rs. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249 – *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, Rn. 71; EuGH, Urteil v. 22.11.2018 – Rs. C-679/17, ECLI:EU:C:2018:940 – *Huijbrechts*, Rn. 36.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Sicherung der Steuerforderung. Aus diesem Grund können sie nicht dogmatisch unter den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht eingeordnet werden.
Selbst unter großzügiger Betrachtung könnte hier höchstens die Sicherheitsleistung mittelbar mit „Steuerkontrolle“ verknüpfen; sie dient jedoch tatsächlich der Absicherung des Zahlungsrisikos und nicht der sachlichen Prüfung des Steuertatbestandes. Dieser Grund für die Rechtfertigung kann daher nicht die Erweiterung des Anwendungsbereichs, den Wechsel von Stundung zu Ratenzahlung, die siebenjährige Ratenlaufzeit und die generelle Sicherheitsleistung tragen.

6.2.2.2. Wirksame Steuereinziehung

Ergänzend zur Steuerkontrolle dürfen Mitgliedstaaten Maßnahmen verlangen, um sicherzustellen, dass Steuern tatsächlich entrichtet werden. Dies umfasst beispielsweise Sicherheitsleistungen bei der Wegzugsbesteuerung.[941]
Zur gleichen Zeit macht der EuGH in DMC jedoch deutlich, dass Sicherheitsleistungen selbst eine Beschränkung darstellen, da sie Liquidität binden und es dem Steuerpflichtigen verunmöglichen, diese Vermögenswerte anderweitig zu nutzen.[942] Eine Sicherheitsleistung ist daher nur dann gerechtfertigt, wenn sie das Ergebnis einer konkreten Bewertung des Nichteinziehungsrisikos ist und in ihrer Intensität dieses Risiko berücksichtigt.[943]
Es ist kennzeichnend für § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG, dass die Sicherheitsleistung typisierend und pauschal festgelegt wird, obwohl die Gesetzesbegründung keine konkrete Bewertung des Ausfallrisikos enthält.[944] Unabhängig von einem möglichen besonderen Nichteinziehungsrisiko verlangt die Vorschrift Sicherheitsleistungen, und zwar zusätzlich zur vorgezogenen Steuerentstehung und zur ratierlichen Zahlung. In diesem Zusammenhang kann der Grundsatz der wirksamen Steuereinziehung zwar die

941 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; Rn. 60 ff., 69; EuGH, Urteil v. 12.07.2012 – Rs. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 – *Kommission/Spanien,* Rn. 64; EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – Rs. C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635 – *X,* Rn. 39; EuGH, Urteil v. 19.06.2014 – Rs. C-53/13 u. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011 – *Strojírny Prostějov u. ACO Industries Tábor,* Rn. 46; EuGH, Urtel v. 09.10.2014 – Rs. C-326/12, ECLI:EU:C:2014:2269 – *van Caster,* Rn. 46.
942 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 66.
943 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 67.
944 BT-Drs. 19/28652, S. 50, nunmehr hat hier der Gesetzgeber eine Anpassung im Rahmen des Anwendungserlass zum AStG vorgenommen.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Festsetzung und eine gewisse Absicherung rechtfertigen, jedoch nicht eine pauschale Sicherungspflicht ohne eine einzelfallbezogene Risikobewertung.
In der Sicht der Verfasserin kann dieser Rechtfertigungsgrund daher die Einführung einer obligatorischen Sicherheitsleistung in § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG ebenso wenig tragen wie die generelle Abkehr von der zinslosen Stundung hin zur zwingenden Ratenzahlung für natürliche Personen.

6.2.2.3.Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Steuerumgehung

Auch im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit ist Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Steuerumgehung ein Rechtfertigungsgrund, demnach sind Maßnahmen zur Verhinderung künstlicher Gestaltungen, die ausschließlich der Steuerumgehung dienen, grundsätzlich zulässig sind.[945]
Bezüglich der Steuerhinterziehung hat der EuGH entsprechende Maßnahmen in mehreren Entscheidungen anerkannt.[946]
Hinsichtlich der Steuerflucht zeigt sich eine umfangreiche Rechtsprechungslinie.[947]

945 EuGH, Urteil v. 11.10.2007 – C-451/05, Slg. 2007, I-8251, ECLI:EU:C:2007:594 – *ELISA*; EuGH, Urteil v. 03.10.2013 – C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629 – *Itelcar*; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – C-135/17, n.v., ECLI:EU:C:2019:136 – *X GmbH.*

946 EuGH, Urteil v. 11.06.2009 – Rs. C-155/08 u. C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, Slg. 2009, I-5093 – *X u. Passenheim-van Schoot*, Rn. 45; EuGH, Urteil v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717, Slg. 2009, I-10983 – *Kommission/Italien*, Rn. 55; EuGH, Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, ECLI:EU:C:2010:645, Slg. 2010, I-10659 – *Établissements Rimbaud*, Rn. 33 ff.; EuGH, Urteil v. 07.04.2011 – Rs. C-20/09, ECLI:EU:C:2011:214, Slg. 2011, I-2637 – *Kommission/Portugal*, Rn. 60; EuGH, Urteil v. 15.09.2011 – Rs. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Slg. 2011, I-8353 – *Halley*, Rn. 30.

947 EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI,* Rn. 26; EuGH, 26.09.2000 - C-478/98, Slg. 2000, I-7587 Rn. 38 f. – Kommission/Belgien; EuGH, 08.03.2001 - C-397/98 u. C-410/98, Slg. 2001, I-1727 Rn. 57 – Metallgesellschaft ua; EuGH, 12.12.2002 - C-324/00, Slg. 2002, I-11779 Rn. 37 – Lankhorst Hohorst; EuGH, Urteil v. 04.03.2004 – Rs. C-334/02, Slg. 2004, I-2229 Rn. 27 – *Kommission/Frankreich*; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant,* Rn. 50; EuGH, Urteil v. 15.07.2004 – Rs. C-315/02, Slg. 2004, I-7063 Rn. 27 – *Lenz*; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer plc/David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; EuGH, Urteil v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995 – *Cadbury Schweppes u. Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Slg. 2006, I-8203 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Rn. 32; EuGH, Urteil v. 30.01.2007 – Rs. C-150/04, ECLI:EU:C:2007:69, Slg. 2007, I-1163 – *Kommission/Dänemark*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 13.03.2007 – Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Slg. 2007, I-2107 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 79; EuGH, Urteil v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05, ECLI:EU:C:2007:594, Slg. 2007, I-8251 – *ELISA*, Rn. 81; EuGH, Urteil v. 21.01.2010 – Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-487 – *SGI*, Rn. 65.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Linie, die bereits im Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit dargestellt wurde, gilt hier entsprechend. § 6 AStG ist keine Norm, die hauptsächlich zur Bekämpfung von Missbrauch gedacht ist; sie erfasst vielmehr alle Wegzüge von natürlicher Personen mit wesentlicher Beteiligung, und das ohne einen konkreten Verdacht auf Missbrauch.[948] Die Ausweitung auf Portfolio-Beteiligungen, unentgeltliche Übertragungen und Drittstaatensachverhalte belegt ferner, dass die Norm nicht „spezifische Missbrauchskonstellationen" anvisiert, sondern vielmehr allgemein stille Reserven schützen will. Die Elemente, die hier berücksichtigt wurden – vor allem die pauschale Sicherheitsleistung und der Verzicht auf eine zinslose, unbefristete Stundung – können also nicht mit der Bekämpfung von Steuerflucht oder Steuerumgehung gerechtfertigt werden; sie überschreiten das, was zur Verfolgung dieses Ziels notwendig ist.

Weil diese Rechtfertigungsfigur in Kapitel 6.2.1.3 schon detailliert behandelt wurde, kann hier auf die dortigen Erläuterungen verweisen werden; sie gelten im Rahmen des Art. 63 AEUV entsprechend.

6.2.2.4.Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

Die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist (ähnlich wie bei der Niederlassungsfreiheit schon erwähnt) eines der wichtigsten Rechtfertigungsgründe des EuGH in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung. In Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit gilt das ebenfalls nicht anders: Sofern § 6 AStG die Besteuerung der stillen Reserven, die im Inland entstanden sind, sicherstellt, kann er dem Grunde nach durch diesen Rechtfertigungsgrund gestützt werden.

Für die mitgenommenen Elemente ist jedoch zu differenzieren:

Die Ausweitung auf natürliche Personen und Privatvermögen kann, bei Betrachtung des deutschen Systems, das Wertsteigerungen auf Ebene des Anteilseigners erfasst – noch als ein Versuch angesehen werden, die deutsche Steuerbasis kohärent zu sichern.

948 In der Literatur umstritten. Als Missbrauchsvorschrift qualifiziert: *Beinert*, ISR 2024, S. 359 f.; *Brähler*/*Bensmann*, DStZ 2011, S. 702 f.; *Hörnicke*/*Quilitzsch*, ISR 2022, S. 245; *Jacobs/Endres/Spengel*, 2016, S. 807; a.A. keine Missbrauchsvorschrift: *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 32.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Änderungen hin zur Ratenzahlung, zur obligatorischen Sicherheitsleistung, zur verlängerten Ratenlaufzeit und zur ausgedehnten Rückkehrfrist sind hingegen nicht nötig, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu sichern. Selbst wenn die Wegzugsteuer zinslos und unbefristet gestundet würde, bleibt sie mit Nachversteuerung bei Rückkehr oder Veräußerung dem deutschen Fiskus zugeordnet.

Die Exit Tax und die grundsätzliche Einbeziehung von natürlichen Personen und Privatvermögen können durch eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse legitimiert werden, jedoch nicht die zusätzlichen Belastungselemente (Ratenmodell, Sicherheiten, Ausgestaltung der Fristen).

6.2.2.5.Kohärenz des Steuersystems

Auch hierzu wurden bereits Ausführungen in Kapitel 6.2.1.2. vorgenommen.

Die Kohärenz des Steuersystems ist als Rechtfertigungsgrund nur anerkannt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem konkret gewährten Steuervorteil und einer korrespondierenden steuerlichen Belastung besteht.[949]

Auf § 6 AStG ließe sich Kohärenz allenfalls insoweit beziehen, als die Besteuerung nach § 17 EStG grundsätzlich erst bei Realisierung einsetzt und der Wegzug dazu führen kann, dass dieser Realisationszeitpunkt in Deutschland nicht mehr steuerlich erfasst werden kann; § 6 AStG stellt insoweit den Zugriff auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven sicher. Gleichwohl ist zweifelhaft, ob hierin ein hinreichend konkreter Vorteil-/Gegenbelastungs-Konnex im Sinne der Rechtsprechung des EuGH liegt, da § 17 EStG primär die materielle Steuerverstrickung normiert und der EuGH Kohärenzargumente bei nur allgemeiner Systemstimmigkeit regelmäßig nicht genügen lässt.[950]

Soweit es um die zeitliche und sachliche Abgrenzung („Besteuerung nur der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven“) geht, betrifft dies dogmatisch eher die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse; Fragen der Stundung, Ratenzahlung und Sicherheitsleistung sind demgegenüber nicht kohärenzbezogen, sondern im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zu prüfen.[951]

---

949 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484 – *Manninen.*

950 EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – C-35/98, Slg. 2000, I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484 – *Manninen*.

951 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – C-371/10, Slg. 2011, I-12273, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Für die mitgenommenen Belastungselemente (den Wechsel von Stundung zu Ratenzahlung, die Länge der Ratenlaufzeit, die Sicherheitsleistung und die verlängerte Rückkehrfrist) fehlt jedoch der spezifische „Vorteils-Nachteil-Zusammenhang", den der EuGH verlangt. Diese Elemente regeln nicht das Verhältnis von Steuerprivileg und Gegenbelastung, sondern verschärfen die Modalitäten der Steuererhebung. Sie können daher nicht mit Kohärenz begründet werden.

6.2.2.6.Besonderheit der Amtshilfe

Eine besondere Bedeutung kommt dem Aspekt der internationalen Amtshilfe zu. Das Fehlen internationaler Amtshilfe kann einen Rechtfertigungsgrund darstellen, wenn Nachweise nicht überprüfbar sind. Dabei ist zwischen EU-internen Fällen, in denen harmonisierte Amtshilfe existiert, und Drittstaaten, wo diese oft nicht verfügbar ist, zu unterscheiden.[952]

In Bezug auf Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union existiert jedoch ein umfassendes System der Verwaltungszusammenarbeit und des Informationsaustauschs, vor allem basierend auf der Amtshilferichtlinie. Im Binnenmarkt ist es regelmäßig nicht mehr nötig, Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit einem generellen „Kontrolldefizit" zu begründen.

In Bezug auf § 6 AStG kann der Aspekt der Amtshilfe daher auf keinen Fall als Rechtfertigung dafür dienen, von der zinslosen Stundung zur ratierlichen Erhebung zu wechseln, und erst recht nicht zur Einführung einer obligatorischen Sicherheitsleistung für alle Fälle. Im europäischen Binnenmarkt hat der deutsche Gesetzgeber die Möglichkeit, auf ein Instrumentarium zurückzugreifen, das mildere und weniger grundfreiheitsbeschränkende Maßnahmen umfasst. Eine detaillierte Verhältnismäßigkeitsprüfung, vor allem bezüglich der Existenz der Amtshilfeinstrumente, findet in Kapitel 6.3.3 statt.

6.2.3. Arbeitnehmerfreizügigkeit

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV enthält ein Diskriminierungsverbot (insb. wegen der Staatsangehörigkeit) und ein allgemeines Beschränkungsverbot. Offene

952 *Ukrow/Ress*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 63, Rn. 289.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

(direkte) Diskriminierungen können unionsrechtlich grundsätzlich nur aufgrund der geschriebenen Rechtfertigungsgründe des Art. 45 Abs. 3 AEUV (öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit) und nur unter strikter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt werden.[953] Unterschiedslos geltende Maßnahmen, also insbesondere mittelbare Diskriminierungen und sonstige Beschränkungen, können demgegenüber entweder auf Art. 45 Abs. 3 AEUV (nur soweit verhältnismäßig) oder – zusätzlich – auf ungeschriebene Rechtfertigungsgründe (zwingende Gründe des Allgemeininteresses) gestützt werden, sofern die Maßnahme geeignet, erforderlich und angemessen ist.[954] Die Wegzugsbesteuerung ist nicht an die Staatsangehörigkeit gebunden, sondern fungiert als allgemeine Wegzugsregelung; daher sind die klassischen Gründe des Art. 45 Abs. 3 AEUV i.V.m. Art. 52 Abs. 1 AEUV keine Rechtfertigungen mehr. Somit bleiben nur die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe, die der EuGH entwickelt hat, insbesondere die Verhinderung von Rechtsmissbrauch, Betrug und künstlichen Gestaltungen, die der Gerichtshof ausdrücklich auch für Art. 45 AEUV anerkennt.[955] Die ständige Rechtsprechung verlangt jedoch, dass Missbrauchsmaßnahmen gezielt auf künstliche Konstruktionen abzielen, während bloße Vermutungen oder eine pauschale Annahme zukünftiger Steuerflucht nicht ausreichen.[956] Ein Wegzug, selbst der eines angestellten (aber über einem 1 % beteiligten) Geschäftsführers, ist allein betrachtet kein Missbrauch. Die Grundsätze sind problemlos auf die „mitgenommenen“ Elemente des § 6 AStG anwendbar. Keines der genannten Elemente (die Abschaffung der zinslosen Stundung, die Einführung einer obligatorischen Sicherheitsleistung, das starre, nicht wahlweise Ratenmodell oder die verlängerte Rückkehrfrist) basiert auf einer Differenzierung, die hauptsächlich mit Missbrauch befasst. § 6 AStG definiert vielmehr für alle Arbeitnehmer, die steuerverstrickte Beteiligungen halten, den gleichen Eingriffstatbestand, ohne dass eine individuelle Prüfung des Ausfallrisikos oder künstlicher Gestaltungen vorgesehen ist. Die pauschale

953 EuGH, Urteil v. 28.10.1975 – 36/75, Slg. 1975, 1219, ECLI:EU:C:1975:137 – *Rutili*; EuGH, Urteil v. 27.10.1977 – 30/77, Slg. 1977, 1999, ECLI:EU:C:1977:172 – *Bouchereau*; EuGH, Urteil v. 18.05.1982 – 115/81 und 116/81, Slg. 1982, 1665, ECLI:EU:C:1982:183 – *Adoui und Cornuaille.*

954 EuGH, Urteil v. 23.05.1996 – C-237/94, Slg. 1996, I-2617, ECLI:EU:C:1996:206 – *O'Flynn*; EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – C-281/98, Slg. 2000, I-4139, ECLI:EU:C:2000:296 – *Angonese*; EuGH, Urteil v. 17.03.2005 – C-109/04, Slg. 2005, I-2421, ECLI:EU:C:2005:187 – *Kranemann*; EuGH, Urteil v. 16.03.2010 – C-325/08, Slg. 2010, I-2177, ECLI:EU:C:2010:143 – *Olympique Lyonnais (Bernard).*

955 *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 45, Rn. 332.

956 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Sicherheitsleistung steht den Anforderungen des EuGH entgegen, wonach belastende Maßnahmen nur erlaubt sind, wenn ein konkreter Missbrauchsverdacht besteht und es keine milderen Maßnahmen gibt.[957] Offensichtlich verfolgt der Gesetzgeber mit den neuen Elementen des § 6 AStG nicht das Ziel, Missbrauch zu bekämpfen; vielmehr geht es um die Sicherung der allgemeinen Steuererhebung, ein Ziel, das nach Art. 45 AEUV kein eigenständiger Rechtfertigungsgrund ist und in der unionsrechtlichen Dogmatik der Arbeitnehmerfreizügigkeit keine Unterstützung findet. Alles, was primär der Einziehung dient, ist im Rahmen des Art. 45 AEUV nur zulässig, wenn es verhältnismäßig und einzelfallbezogen ist, pauschale Sicherheiten, eine feste Ratenzahlung und der Wegfall der Stundung sind genau das nicht. Keiner der geschlossenen oder offenen Rechtfertigungsgründe kann die mitgenommenen Elemente des § 6 AStG legitimieren. Die Maßnahmen sind nicht gegen Missbrauchsfälle gerichtet, sondern betreffen alle (über den Schwellenwert beteiligten) Arbeitnehmer gleichermaßen; aus diesem Grund sind sie unionsrechtlich nicht gerechtfertigt.

6.2.4. Allgemeine Freizügigkeit

Im Rahmen der allgemeinen Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV gelten, wie auch bei den anderen Grundfreiheiten, nur die bekannten Rechtfertigungsgründe; es gibt keinen eigenständigen, der nur für Art. 21 AEUV gilt.

Es kommen insbesondere die Sicherung der Steuererhebung/Steuerbeitreibung[958], die Bekämpfung von Steuerhinterziehung bzw. -umgehung[959] sowie – je nach dogmatischer Einordnung – Erwägungen zur Kohärenz des Steuersystems[960] bzw. zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse[961] als Rechtfertigungsgründe in Betracht.

---

957 Analog EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50 f.

958 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission/Spanien*, Rn. 31 ff.

959 Allerdings nur bei zielgenauer Erfassung rein künstlicher Gestaltungen, während eine allgemeine Missbrauchsvermutung aufgrund bloßen Wegzugs sowie pauschale Sicherheiten nicht genügen; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, Slg. 2004, I-2409, ECLI:EU:C:2004:138 – *de Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50 f.; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, Slg. 2006, I-7409, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 ff.

960 EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, Slg. 2004, I-7477, ECLI:EU:C:2004:484 – *Manninen.*

961 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, Slg. 2011, I-12273, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, Slg. 2006, I-7409, ECLI:EU:C:2006:525 – *N.*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Norm des § 6 AStG greift, soweit er den Wegzug von Unionsbürgern mit im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen erfasst, in den Schutzbereich der Freizügigkeit ein, weil die Regelung durch eine vorgezogene Besteuerung unrealisierter Wertzuwächse („dry income“) den Wohnsitzwechsel gegenüber rein innerstaatlichen Verbleibensfällen finanziell belastet und somit weniger attraktiv macht.[962] Die grundsätzliche Festlegung der Wegzugsteuer kann noch damit gerechtfertigt werden, dass man die Besteuerungsbefugnisse ausgewogen aufteilen und das deutsche Besteuerungsrecht sichern möchte, solange sie sich auf die stillen Reserven bezieht, die im Inland entstanden sind.[963] Im Gegensatz dazu sind die starre ratierliche Erhebung ohne Stundungswahlrecht und die generelle Pflicht zur Sicherheitsleistung aus unionsrechtlicher Sicht besonders problematisch: Sie basieren auf einer allgemeinen, die bloße Wegverlagerung ansprechenden Missbrauchsvermutung und überschreiten das, was zur Sicherung der Steuererhebung notwendig ist, weshalb sie unter Art. 21 AEUV weder durch Interessen der Steuererhebung noch durch Missbrauchsbekämpfung oder Kohärenz rechtfertigbar sind.[964]

6.2.5. Rezeption in der Literatur

Im Grundsatz erkennt der EuGH zwingende Gründe des Allgemeininteresses (vorliegend Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten) bei Wegzugsbesteuerungen an.[965] In diesem Zusammenhang wird die Grundkonzeption des § 6 AStG in der durch das SEStEG eingeführten Fassung (Besteuerung des bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachses, aber unbefristete, zinslose Stundung bis zur Realisation in EU/EWR-Fällen) von Literatur und Rechtsprechung als unionsrechtskonform angesehen, weil der Wegzugsstaat den Wertzuwachs wie der Inländer erst bei Veräußerung realisiert.[966]

---

962 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*.

963 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*

964 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50 f. ; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 ff.; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31 ff.

965 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*.

966 BFH, Beschl. v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl II 2009, 524; BFH, Urteil v. 25.08.2009 – I R 88/07, BStBl II 2016, 438; zustimmend *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die gesetzgeberische Rechtfertigung der Neuregelung durch das ATADUmsG stützt sich formal auf die ATAD-Richtlinie und eine „geänderte" EuGH-Rechtsprechung.[967] *Musil* macht jedoch aufmerksam, dass Art. 5 ATAD erfasst jedoch nur Körperschaften und verlangt eine Wegzugsbesteuerung im Grundsatz nur dort, wo das nationale Besteuerungsrecht durch den Wegzug vollständig verloren geht (insbesondere bei der DBA-Freistellungsmethode); in Fällen, in denen lediglich das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (Anrechnungsmethode), sei eine Wegzugsbesteuerung unionsrechtlich nicht erforderlich, weshalb Deutschland mit § 6 AStG über die Vorgaben der ATAD hinausgeht.[968]

6.3. Verhältnismäßigkeit[969]

Nachfolgend erfolgt die Prüfung der vorgenannten Eingriffe im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist ein grundlegendes Prinzip des Unionsrechts, das sicherstellt, dass Maßnahmen der EU und der Mitgliedstaaten nur so weit gehen, wie es zur Erreichung eines legitimen Ziels erforderlich ist.[970] Er ist in der Rechtsprechung des EuGH als allgemeiner Grundsatz herausgebildet worden und wurde später primärrechtlich verankert, heute insbesondere in Art. 5 Abs. 4 EUV.[971]

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nach Art. 5 Abs. 4 EUV ist nicht mit dem Erforderlichkeitskriterium aus Art. 26 Abs. 1 AEUV gleichzusetzen. Während das Erforderlichkeitskriterium als Tatbestandsvoraussetzung die Kompetenz der EU begründet, beschränkt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Ausübung dieser Kompetenz als Schranken-Schranke.[972]

Rn. 154, 156; *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 17 ff.; *Wacker*, IStR 2017, S. 926; *Micker/Schwarz*, IWB 2017, S. 344; a.A. *Mitschke*, IStR 2017, S. 74.

967 BT-Drs. 19/28652, S. 47.

968 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5 Rn. 11.

969 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31 ff.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 66, 73.

970 *Kokott*, § 2 Rn. 49; *Kokott*, § 5, Rn. 37.

971 EuGH, Urteil v. 17.12.1970 – Rs. C-25/70, Slg. 1970, 1161 – *Köster*, Rn. 22; *von Rintelen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 43, Rn. 68.

972 *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 114, Rn. 54.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der EuGH prüft Maßnahmen der Rechtsangleichung jedoch nur in eingeschränktem Maße. Beanstandungen erfolgen nur bei offensichtlichen Fehlern oder unverhältnismäßigen Nachteilen.[973]

Dies gilt unabhängig davon, ob die Maßnahme in ein bestehendes Recht oder nur in eine schützenswerte Erwartung eingreift.[974]

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts Prüfungsmaßstab für die Rechtfertigung nationaler Maßnahmen, die eine Grundfreiheit beschränken; er ist heute unionsrechtlich u.a. in Art. 5 Abs. 4 EUV kodifiziert.[975]

Er verpflichtet die Mitgliedstaaten, bei der Umsetzung und Durchführung von europäischem Recht Maßnahmen zu ergreifen, die zur Erreichung der vorgegebenen Ziele geeignet, erforderlich und angemessen sind.[976] Obwohl den Mitgliedstaaten ein Beurteilungsspielraum eingeräumt wird, darf dieser nicht die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen.[977] Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stellt daher einen Ausgleich zwischen der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten und der Wirksamkeit des Unionsrechts her, wobei die nationalen Unterschiede in der Umsetzung unberücksichtigt bleiben.[978]

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung umfasst die Frage nach dem legitimen Zweck, der Geeignetheit, der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne.[979] Im Steuerrecht ist die Verhältnismäßigkeitsprüfung besonders relevant bei Missbrauchsbekämpfung und Sanktionen.[980]

§ 6 AStG dient recht unstrittig einem legitimen Ziel, soweit er stille Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften bereits vor ihrer tatsächlichen Realisation der Besteuerung unterwirft, weil der Gesetzgeber nach dem Wegzug entweder keinen uneingeschränkten

973 *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 114, Rn. 57.

974 EuGH, Urteil v. 21.01.1992 – Rs. C-319/90, Slg. 1992, I-203 – *Pressler*; *Von Rintelen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 43, Rn. 68.

975 EuGH, Urteil v. 10.12.2002 – Rs. C-491/01, ECLI:EU:C:2002:741, Slg. 2002, I-11453 – *British American Tobacco*, Rn. 122 ff.; EuGH, Urteil v. 04.05.2016 – Rs. C-547/14, ECLI:EU:C:2016:325 – *Philip Morris Brands u. a.*, Rn. 63; *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV Art. 114, Rn. 54; *von Danwitz*, in: Dauses/Ludwigs EU-WirtschaftsR-HdB B. II Rn. 149.

976 EuGH, Urteil v. 02.06.1994 – Rs. C-2/93, ECLI:EU:C:1994:191, Slg. 1994, I-2283 – *Denkavit International/Collection Point Noord-Brabant*, Rn. 10.

977 *Von Rintelen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 43. Rn. 70.

978 EuGH, Urteil v. 07.01.2004 – Rs. C-201/02, ECLI:EU:C:2004:12, Slg. 2004, I-723 – *Wells*, Rn. 65*; Kokott,* § 2 Rn. 53*; von Rintelen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, Art. 43, Rn. 68.

979 *Kokott*, § 2, Rn. 49.

980 *Kokott*, § 2 Rn. 50-52.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

rechtlichen Zugriff auf diese Wertzuwächse mehr hat oder die Durchsetzung des Steueranspruchs im Realisationszeitpunkt als nicht hinreichend gesichert ansieht.[981]

Im Rahmen der **Geeignetheit** wird untersucht, ob die Maßnahme geeignet ist, das Ziel zu erreichen.

Die Frage nach der Geeignetheit ist wohl im Falle der Wegzugsbesteuerung recht leicht zu beantworten. Die Ziele der Richtlinie wurden in Kapitel 4.2. dargelegt. Das Ziel der Richtlinie liegt darin, eine wirkungsvolle Bekämpfung von Praktiken der Steuervermeidung innerhalb des Binnenmarktes zu ermöglichen.[982] Gleichzeitig soll die Besteuerung kohärent am Ort der tatsächlichen Gewinnerzielung und Wertschöpfung vollzogen werden[983] und das Vertrauen in das Steuersystem gestärkt werden.[984]

§ 6 AStG ist geeignet, Steuervermeidungspraktiken zu verhindern, weil andernfalls die während der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland entstandenen stillen Reserven durch einen Wegzug dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden könnten und die Beteiligung anschließend im Ausland realisiert werden könnte. Durch die Fiktion einer Veräußerung im Wegzugszeitpunkt wird die bis dahin entstandene Wertsteigerung dem deutschen Besteuerungsrecht zugeordnet und der Vorteil einer rein steuerlich motivierten Wohnsitzverlagerung weitgehend neutralisiert, weil der Steuerpflichtige bei Wegzug nicht besser steht als bei einer Veräußerung unter fortbestehender Inlandsansässigkeit.

Die Neuregelung des § 6 AStG ist demnach unstrittig geeignet Steuervermeidungspraktiken innerhalb des Binnenmarktes zu verhindern. Insbesondere fügt sich die Norm kohärent ins System der deutschen Entstrickungsbesteuerung ein (siehe hierzu Kapitel 2.2). Zu bemerken ist jedoch, dass verschiedene Praktiken kursieren, die helfen, die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden, regelmäßig handelt es sich um eine „Flucht ins Betriebsvermögen“.[985] Diese Praktiken sollen im Rahmen der Arbeit nicht weiter vertieft werden, da sie nur in minimalem Maße, nämlich dem dargestellten, zur Beantwortung der Forschungsfrage beitragen.

---

981 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 148.
982 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 148.
983 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
984 Erwägungsgrund 1 zu Richtlinie 2016/1164/EU.
985 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 197.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

7. Beim Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft entfällt die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, da diese nur auf Anteile an Kapitalgesellschaften abzielt, nicht aber auf Anteile an Personengesellschaften.[986] Weder § 6 AStG, § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG noch § 50i EStG greifen im Falle des Formwechsels in eine Personengesellschaft.[987] Voraussetzung ist jedoch, dass die Personengesellschaft ihren betrieblichen Schwerpunkt in Deutschland beibehält, was oft die Bestellung eines Fremdgeschäftsführers erfordert. Zu beachten ist außerdem, dass der Formwechsel bei offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führen kann, verbunden mit einer Zwangsgewinnausschüttung, die auf Gesellschafterebene besteuert wird.[988]
8. Die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, wie etwa einer GmbH & Co. KG, ermöglicht es, Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Deutschland zu belassen und so die Wegzugsbesteuerung zu vermeiden.[989] Dabei gehen die Anteile vom Privatvermögen des Anteilseigners in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft über.[990]
9. Die Übertragung der Anteile auf eine Stiftung verhindert eine Wegzugsbesteuerung, da die Anteile in Deutschland verbleiben. Im Gegensatz zur Personengesellschaft besteht jedoch keine mittelbare Beteiligung, und die Verfügungsmacht über die Anteile geht verloren.[991] Zudem können Schenkungsteuern[992] anfallen, und alle 30 Jahre wird eine Erbersatzsteuer erhoben[993], abzüglich eines Freibetrags von 800.000 Euro.[994] Weitere Gestaltungsmöglichkeiten bestehen.[995]
10. Eine Übertragung der Anteile auf ein in Deutschland steuerpflichtiges Familienmitglied verhindert die Wegzugsbesteuerung, führt jedoch zum Verlust der

---

986 *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 500 f.; *Scheffbuch/Maier*, BB 2025, S. 272–274.
987 *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 500 f.
988 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 197, 199 ff.
989 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 197, 203 ff.
990 Ausführlich hierzu: *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, Rn 253.
991 *Scheffbuch/Maier*, BB 2025, S. 275 f.
992 Vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG.
993 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.
994 Es handelt sich um den doppelten Freibetrag für Kinder gem. § 15 Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.
995 Positiv an der Erbersatzsteuer ist, dass sie planbar ist. Der Tod einer natürlichen Person ist nicht planbar. Denkbar sind hier Gestaltungen, wie zum Beispiel die Verlagerung von Vermögen zwischen zwei Stiftungen, jeweils zu den Terminen der Erbersatzsteuer. Oder das Betreiben einer Photovoltaikanlage um in den Genuss der Verschonungsregelungen des § 13b ErbStG zu kommen.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Sachherrschaft. Schenkungsteuer fällt grundsätzlich an, wobei für Familienmitglieder höhere Freibeträge gelten.[996]

11. Die Umsiedlung des Kundenstamms in eine neuzugründende Gesellschaft am Wohnsitzort.
12. Zuletzt die Beibehaltung eines Haupt- oder Nebenwohnsitz i.S.v. § 8 AO („unechter Wegzug"), was dazu führt, dass die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland nicht endet.[997]

Nach Ansicht von *Häck*, handelt es sich um Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO, da das Besteuerungsrecht regelmäßig erhalten bleibt.[998]

Somit zeigt sich, dass die Wegzugsbesteuerung auch mit einigem Aufwand umgangen werden kann. Eine Geeignetheit lässt sich daher nicht in Bezug auf die Vermeidung von Steuerausfällen (sofern es später zum Wertverlust kommt) bestätigen. Allerdings wird trotz der genannten Umgehungsmöglichkeiten gewahrt, dass die stillen Reserven dort besteuert werden, so sie entstanden sind.

Die Ratenzahlung ist gleichfalls geeignet, Steuerflucht zu vermeiden, weil sie den Steueranspruch trotz Wegzugs durchsetzbar hält und zugleich das Liquiditätsproblem der sofortigen Erhebung mindert, sodass der Steuerpflichtige nicht aus finanziellen Gründen zur schnellen Veräußerung oder zur Gestaltungsverlagerung gedrängt wird, während der Staat die festgesetzte Wegzugsteuer über die Laufzeit hinweg realisieren kann.

Das Erfordernis einer Sicherheitsleistung ist zur Vermeidung von Steuerflucht ebenfalls grundsätzlich geeignet, weil es das Risiko reduziert, dass die Steuer nach dem Wegzug mangels Zugriffsmöglichkeiten nicht mehr beigetrieben werden kann; eine pauschale Sicherheitsleistung auch ohne konkretes Ausfallrisiko erhöht zwar die faktische Absicherung des Steueranspruchs, betrifft unionsrechtlich jedoch weniger die Geeignetheit als vielmehr die Erforderlichkeit und Angemessenheit, da sie ohne individuelle Risikoprüfung über das zur Sicherung des Steuerzugriffs typischerweise Notwendige hinausgehen kann.

---

996 Vgl. § 16 ErbStG.
997 *Pohl,* in: Brandis/Heuermann, AStG, § 6, Rn. 37.
998 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 198.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Problematischer ist jedoch die Frage nach der **Erforderlichkeit**, hiermit verbunden ist die Frage danach, ob es ein milderes Mittel gibt, welches gleichermaßen wirksam ist. Diese Frage wird vom EuGH besonders streng gehandhabt.[999]

Schließlich ist noch die **Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne** zu diskutieren.[1000] Es stellt sich die Frage, ob die Maßnahme in einem angemessenen Verhältnis zwischen Ziel und Eingriff in die Grundfreiheit steht?

Um diese beiden Fragen zu beantworten, ist auszuloten, welchen Schutz andere Mechanismen bieten, wie etwa die beschränkte Steuerpflicht, Doppelbesteuerungsabkommen oder die Befugnisse zu Informationsaustausch und Beitreibung.
Angenommen, diese Mittel würden bereits in ausreichendem Ausmaß gewährleisten, dass Deutschland der Besteuerungsanspruch an dem jeweiligen Anteil erhalten bliebe, wäre dies als milderes Mittel zu werten, welches eine Wegzugsbesteuerung grundsätzlich obsolet macht. Maßnahme und Ziel stünden in der Folge nicht mehr in einem angemessenen Verhältnis zueinander.

6.3.1. Schutz des Besteuerungsanspruchs durch Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht auf Festsetzungsebene

Im ersten Schritt muss das Verhältnis zwischen beschränkter Steuerpflicht und Wegzugsbesteuerung untersucht werden; es ist zu klären, ob der Fiskus tatsächlich auf stille Reserven zugreift, wenn ein Steuerpflichtiger verzieht, oder ob ein Zugriff über die beschränkte Steuerpflicht auch bei einer tatsächlichen Veräußerung möglich wäre.
Grundsätzlich gilt, dass § 6 AStG unbeschränkte Steuerpflicht Voraussetzung und damit grundsätzlich eine beschränkte Steuerpflicht ausschließt.[1001] Der Gedanke dieses Kapitels legt aber darin, dass im Wegzugsfall die unbeschränkte Steuerpflicht entfällt und anschließend eine beschränkte Steuerpflicht (mindestens über die Anteile, die § 6 AStG

999 *Kokott*, § 2 Rn. 51.
1000 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 148.
1001 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 28.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

auslösen) weiter besteht.[1002] Fraglich ist, inwieweit diese in der Lage ist den Besteuerungsanspruch Deutschlands vor dessen Untergang im Rahmen des Wegzugs zu bewahren.

Kraft und *Schmidt* sind der Meinung, dass die Wegzugsbesteuerung unabhängig davon greift, ob eine beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG möglicherweise noch besteht. [1003] In ähnlichem Sinne hebt *Wassermeyer* hervor, dass § 6 Abs. 1 AStG konzeptionell an das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht anknüpft und die Frage, ob der Grund- und die Ersatztatbestände „in der letzten Sekunde" der unbeschränkten Steuerpflicht oder bereits im Stadium der beschränkten Steuerpflicht realisiert werden, nur durch den systematischen Zusammenhang zwischen § 6 Abs. 1 AStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG beantwortet werden kann.[1004]

Nach der früheren Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e (a. F.) und der aktuellen Fassung § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) SEStEG vom 7. Dezember 2006 ist es erforderlich, dass die Kapitalgesellschaft ihren Sitz (§ 11 AO) oder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat. § 49 EStG schränkt den Grundtatbestand des § 17 EStG ein, weil § 17 Abs. 1 EStG auch Kapitalgesellschaften erfasst, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben.[1005] Es wird in der Literatur hervorgehoben, dass § 6 AStG dogmatisch an § 17 EStG anknüpft, dieser jedoch nur für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG eine „Veräußerung unter den Voraussetzungen des § 17 EStG" voraussetzt.[1006] Einkünfte aus dem Verkauf von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft gemäß § 17 EStG, die nicht zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören oder deren Wert zu 50 % oder weniger auf inländischem unbeweglichem Vermögen basiert, sind normalerweise nicht inländisch steuerpflichtig, wenn es ein anwendbares DBA gibt. Gemäß den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens[1007] wird das

1002 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 28.

1003 *Schmidt*, in: Schmidt, AStG, § 6, Rn. 3; *Kraft/Schmidt*, RIW 2011, S. 760, a.A. *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 28, hier wird Art. 13 Abs. 5 OECD MA eine Verdrängungswirkung zugeschrieben gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG.

1004 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 279; *Wassermeyer*, IStR 2013, 1, 5 ff.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 34, 38 ff.

1005 BFH, Urteil v. 19.03.1996 – VIII R 15/94, BStBl II 1996, 312; *Reimer*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 49, Rn. 176

1006 *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 17, 49; *Schönfeld/Häck*, IStR 2012, S. 582, 584.

1007 Vgl. Art. 13 Abs. 2, 4 und 5 OECD-MA; *Hartlaub*, 2025, S. 14 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat des Steuerpflichtigen zugewiesen; ohne eine Wegzugsbesteuerung würden die in Deutschland entstandenen stillen Reserven in die Besteuerungshoheit des Zuzugsstaats übergehen.[1008] Entweder wird diese Regelung in vielen DBA ausdrücklich vereinbart, oder sie ergibt sich aus einer Generalklausel, die besagt, dass Veräußerungsgewinne, die nicht besonders geregelt sind, dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung überlässt.[1009] Selbst die Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG ändert daran nichts, weil sie nur auf Quellensteuern abzielt.[1010]

Falls der Wertzuwachs einer Beteiligung nach § 17 EStG bereits gemäß § 6 AStG im Rahmen eines Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht besteuert wurde, ist dieser Wertzuwachs vom Veräußerungsgewinn abzuziehen.[1011] Vermögensminderungen wurden vor der Änderung des § 6 AStG durch das SEStEG vom 7. Dezember 2006 nicht erfasst.[1012] *Wassermeyer* erläutert, dass gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG nur der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften der beschränkten Steuerpflicht unterliegt; Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften fallen demnach nicht unter die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG.[1013] Eine Anrechnung des besteuerten Vermögenszuwachses auf den anzusetzenden Gewinn würde erfolgen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.[1014] § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst die Veräußerungsgewinne von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft auch bei nicht im Ausland ansässigen Personen, aber Deutschland räumt dieses Besteuerungsrecht durch den Abschluss von DBA teilweise auf. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob § 6 AStG auch auf beschränkt Steuerpflichtige angewendet werden kann. Mit schlüssigen systematischen Argumenten lehnen *Schönfeld* und *Häck* dies ab: Die Ergänzungstatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–4 AStG ersetzen nach ihrem Einleitungssatz lediglich das Merkmal der „Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht“, jedoch nicht die unbeschränkte Steuerpflicht, die in Satz 1 vorausgesetzt

1008 *Reimer*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 49 Rn. 178; ebenso *Wassermeyer*, IStR 2007, S. 833, 836.
1009 *Reimer*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 49 Rn. 178
1010 *Reimer*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 49 Rn. 178.
1011 Vgl. § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG; EStR 49.1 Abs. 4; EStH 49.1; BMF-Schreiben v. 08.06.2005, IV B 5 -S 1348-35/05, BStBl 2005 I 714; *Reimer*, in: Brandis/Heuermann, EStG § 49, Rn. 179.
1012 Siehe BFH, Urteil v. 28.02.1990 – I R 43/86, BStBl II 1990, 615; eine ausführliche Analyse dazu findet sich bei *Wassermeyer*, IStR 2013, S. 1, 6 ff.
1013 *Wassermeyer*, IStR 2007, 833, 834; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 32.
1014 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 45; zur drohenden Doppelbesteuerung nach aktueller Rechtslage: *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 39.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wird, und den Zehnjahreszeitraum des § 1 Abs. 1 EStG.[1015] Da § 17 EStG dogmatisch nur für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt und § 6 Abs. 1 AStG nur die „Anwendung des § 17 EStG ohne Veräußerung" vorsieht, aber keine Veräußerung fingiert wird, fehlen beschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte, die „unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden" (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. Bb EStG), weshalb § 6 AStG nicht über § 49 EStG auf sie angewendet werden kann.[1016] Die Wegzugsbesteuerung wird beim Ende der unbeschränkten Steuerpflicht angewendet.

Die beschränkte Steuerpflicht setzt einen tatsächlichen Anteilsverkauf voraus. Im Vergleich zur Wegzugsbesteuerung ist die beschränkte Steuerpflicht nachrangig; die Wegzugsbesteuerung erfolgt zuerst. Wenn sie dem Grunde oder der Höhe nach nicht greift, wird im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht beim tatsächlichen Verkauf besteuert. Außerdem greift die beschränkte Steuerpflicht nur, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik aufgrund eines DBA ebenfalls zugesprochen wird. Die beschränkte Steuerpflicht ist also nachrangig, nachdem die Wegzugsbesteuerung und die Anwendung von DBA erfolgt sind. Falls das Besteuerungsrecht im Falle eines tatsächlichen Anteilsverkaufs tatsächlich bei Deutschland liegt und noch keine Besteuerung über die Wegzugsbesteuerung erfolgt ist, kann eine Besteuerung über die beschränkte Steuerpflicht stattfinden.[1017] Die ATAD-Richtlinie hingegen setzt an dem Verlust des Besteuerungsrechts an.[1018] Demnach müsste das Besteuerungsrecht tatsächlich verloren gehen. Es wird durch die obigen Erklärungen deutlich, dass die bestehenden DBA und die beschränkte Steuerpflicht in vielen Fällen dafür sorgen, dass das deutsche Besteuerungsrecht weiterhin gilt, und dass die Wegzugsbesteuerung dogmatisch als ein vorgelagerter Schlussbesteuerungsstatbestand zu verstehen ist, der sich nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige bezieht.[1019]

An dieser Stelle bewegt sich die Prüfung im Festsetzungsbereich. Themen der Erhebung, wie eben der Wegfall der Stundung und Ersatz durch Ratenzahlung, sowie die Verpflichtung zur Gewährung einer Sicherheitsleistung werden daher in den Kapiteln 6.3.1. und 6.3.2. nicht besprochen, da es systematisch unpassend wäre.

1015 *Schönfeld*/*Häck*, IStR 2012, 582, 583 f.

1016 *Schönfeld*/*Häck*, IStR 2012, 582, 584 f.; *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 49.

1017 Vgl. auch *Schönfeld*/*Häck*, IStR 2012, 582, 585; *Häck*, in: Haase, AStG/DBA, § 6 Rn. 65, 82.

1018 Vgl. hierzu Kapitel 4.3.2. sowie Art. 5 ATAD; dazu *Kahlenberg*, IStR 2020, 378, 382 f.

1019 *Wassermeyer*, IStR 2013, 1, 8 f.; *Schönfeld/Häck*, IStR 2012, 582, 584 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.3.1.1.Verhältnis von beschränkter Steuerpflicht und Wegzugsbesteuerung

Auf der anderen Seite knüpft die ATAD-Richtlinie an den Verlust des Besteuerungsrechts an.[1020] Es bedürfte demnach eines tatsächlichen Verlusts des Besteuerungsrechts. Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass bestehende DBA sowie die beschränkte Steuerpflicht den Fortbestand des Besteuerungsrechts gewährleisten.

Knüpft die Zielsetzung der ATAD an den tatsächlichen Verlust des Besteuerungsrechts an, wirkt sich dies unmittelbar auf die Erforderlichkeitsprüfung aus. Eine belastende Maßnahme ist nur insoweit gerechtfertigt, als ohne sie eine reale Gefahr besteht, dass der Wegzugsstaat die bis dahin entstandenen stillen Reserven endgültig nicht mehr besteuern kann. Besteht das deutsche Besteuerungsrecht hingegen aufgrund fortwirkender beschränkter Steuerpflicht oder aufgrund einer DBA-rechtlichen Zuweisung weiterhin fort, fehlt es an der für die Erforderlichkeit maßgeblichen Notwendigkeit, den Steuerzugriff bereits an den Wegzug zu knüpfen oder zusätzliche Sicherungsmechanismen vorzusehen. In solchen Konstellationen sind mildere, gleich geeignete Mittel vorrangig, etwa die bloße Festsetzung der Steuer mit nachgelagerter Durchsetzung im Realisationsfall, flankiert durch Mitwirkungs-, Nachweis- und Meldepflichten sowie gegebenenfalls eine einzelfallbezogene Absicherung bei konkretisiertem Vollstreckungsrisiko. Eine pauschale Absicherung ohne konkreten Anlass erweist sich dann nicht als erforderlich, weil sie nicht an einen tatsächlichen Rechtsverlust oder ein konkret feststellbares Beitreibungsrisiko anknüpft, sondern die Grundfreiheit über das zur Zielerreichung notwendige Maß hinaus belastet.

6.3.1.2. Darstellung anhand eines Fallbeispiels

An dieser Stelle soll nochmal das eingangs dargestellte Fallbeispiel herangezogen werden, um zu beurteilen, welchen Schutz die beschränkte Steuerpflicht bietet.

Beispiel 8:

A lebt seit seiner Geburt in Deutschland. Er ist ledig. Im Jahr 1995 machte er sich selbstständig, die Geschäfte liefen gut, er firmierte in der Folge im Jahr 2015 in eine

[1020] Vgl. hierzu Kapitel 5.1.2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

GmbH (Stammkapital 25.000 EUR, keine verdeckten Einlagen seither) um. Der A ist alleiniger Gesellschafter der Gesellschaft (A-GmbH). Im Jahr 2022 fasst er den Entschluss, am 1. Januar 2023 endgültig entweder nach Portugal oder nach Luxemburg auszuwandern. Er bleibt weiterhin alleiniger Gesellschafter der GmbH, zur Fortführung der Geschäfte stellt er aber einen Fremdgeschäftsführer vor Ort ein.
Die GmbH erwirtschaftete in den letzten drei Jahren folgende Ergebnisse:

2020:	Umsatz 600.000 EUR	Gewinn 200.000 EUR
2021:	Umsatz 550.000 EUR	Gewinn 175.000 EUR
2022:	Umsatz 630.000 EUR	Gewinn 210.000 EUR

Im Jahr 2024 veräußert er seinen Anteil gänzlich.

Lösung – Variante 1: Lösung mithilfe des DBA Deutschland-Portugal:
Im Rahmen dieses Fallbeispiels wird dargelegt, welche Wirkungen die bestehenden Regelungsmechanismen entfalten, um einen Verlust des Besteuerungsrechts zu verhindern. Dabei wird unterstellt, dass die Wegzugsbesteuerung nicht angewendet wird, um zu prüfen, ob hierdurch ein tatsächlicher Verlust des Besteuerungsrechts eintritt.

Mit dem Wegzug des A am 1. Januar 2023 beendet er die unbeschränkte Steuerpflicht.

Nach Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal werden Gewinne aus der Veräußerung des Anteils nur in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Veräußerer ansässig ist. Damit liegt das Besteuerungsrecht bei Portugal und es geht Deutschland verloren.
A hat zum Zeitpunkt des Verkaufs weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Er ist gemäß § 1 Abs. 4 EStG weiterhin beschränkt steuerpflichtig, wenn er Einkünfte i. S. d. § 49 EStG bezieht.
Kommt es im Jahr 2024 zum Verkauf, würde bei unbeschränkter Steuerpflicht § 17 Abs. 1 EStG greifen, bei beschränkter Steuerpflicht § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG, da er innerhalb der letzten 7 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und der Anteil 1 % übersteigt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst aa) EStG i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

In diesem Fall greift die beschränkte Steuerpflicht jedoch nicht, weil das Besteuerungsrecht für den Verkauf der Anteile bei Portugal liegt.

Der Besteuerungsanspruch Deutschlands geht in diesem Fallbeispiel tatsächlich verloren.

Lösung – Variante 2: A verzieht nach Luxemburg

Mit dem Wegzug des A am 1. Januar 2023 beendet er die unbeschränkte Steuerpflicht.
Gemäß Art. 13 Abs. 6 DBA-Luxemburg bleibt das Recht des erstgenannten Vertragsstaats (Deutschland), eine natürliche Person, die während mindestens fünf Jahren in diesem Staat ansässig war und anschließend ihren Wohnsitz in den anderen Vertragsstaat verlegt hat, im Hinblick auf den Vermögenszuwachs aus Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Staat ansässig sind, bis zum Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern, unberührt. In diesem Zusammenhang wird der vom erstgenannten Staat (Deutschland) besteuerte Vermögenszuwachs bei der Berechnung eines späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht berücksichtigt.
Das Besteuerungsrecht bleibt damit Deutschland erhalten und geht nicht verloren.
Somit greift § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG und es könnte eine Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht vorgenommen werden.

Das Eingreifen der beschränkten Steuerpflicht setzt voraus, dass Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Hierbei zeigt sich bereits eine deutliche Wechselwirkung mit den Regelungen der DBA, welche im nachfolgenden Kapitel eingehend untersucht werden sollen.
Die beschränkte Steuerpflicht weist den erheblichen Nachteil auf, dass Wertzuwächse nicht ordnungsgemäß dem jeweiligen Entstehungsstaat zugeordnet werden. Insbesondere bei einem längeren Zeitraum zwischen dem Wegzug und der tatsächlichen Veräußerung erfolgt keine sachgerechte Aufteilung von Wertzuwächsen oder -verlusten auf die betroffenen Staaten.
Aus dem Fallbeispiel folgt für die Erforderlichkeit, dass der unionsrechtlich tragfähige Rechtfertigungsansatz der Wegzugsbesteuerung nur dort trägt, wo ohne die Maßnahme tatsächlich ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts eintritt. Die Variante

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Deutschland–Portugal zeigt einen solchen Rechtsverlust, weil das DBA die Besteuerung des Veräußerungsgewinns dem Ansässigkeitsstaat zuweist und die beschränkte Steuerpflicht mangels Zuweisung des Besteuerungsrechts leerläuft. In dieser Konstellation erscheint eine vorgelagerte Sicherung des deutschen Steueranspruchs grundsätzlich als erforderlich, da mildere Instrumente wie die bloße Fortgeltung der beschränkten Steuerpflicht den Verlust nicht verhindern. Demgegenüber belegt die Variante Deutschland–Luxemburg, dass ein Rechtsverlust nicht zwingend mit dem Wegzug verbunden ist, weil das DBA die Besteuerung des bis zum Wegzug entstandenen Vermögenszuwachses ausdrücklich beim Wegzugsstaat belässt und damit eine nachgelagerte Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht grundsätzlich ermöglicht. Soweit das Besteuerungsrecht bereits völkervertragsrechtlich abgesichert ist, sinkt die Erforderlichkeit einer sofortigen Belastung anlässlich des Wegzugs; jedenfalls sind dann weniger eingriffsintensive Mittel vorrangig, etwa die Sicherung durch Festsetzung und spätere Durchsetzung im Realisationszeitpunkt sowie eine einzelfallbezogene Absicherung nur bei konkretisiertem Vollstreckungsrisiko. Das Fallbeispiel verdeutlicht damit, dass die Erforderlichkeit nicht abstrakt aus dem Wegzug als solchem abgeleitet werden kann, sondern von der konkreten DBA-Zuweisung und der tatsächlichen Gefahr eines endgültigen Steuerrechtsverlusts abhängt.

6.3.2. Schutz des Besteuerungsanspruchs durch DBA auf der Festsetzungsebene

In diesem Kapitel soll erörtert werden, welchen Schutz bestehende DBA bieten, um den Untergang des deutschen Besteuerungsrechts im Falle eines Wegzugs zu vermeiden. Hierzu soll zunächst ein Blick auf die DBA an sich und deren Verhältnis zum § 6 AStG geworfen werden. Schließlich soll deren Rang ermittelt und eingeordnet werden.

6.3.2.1. Rechtsnatur von DBA

Doppelbesteuerungsabkommen stellen völkerrechtliche Verträge dar, die in ein von der Staatengemeinschaft geschaffenes System aus völkerrechtlichen und nationalen Regelungen eingebettet sind. Ihr primäres Ziel besteht darin, eine weltweite Besteuerung sicherzustellen und sowohl eine Doppelbesteuerung als auch eine doppelte

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nichtbesteuerung zu vermeiden.[1021] Sie enthalten daher Kollisionsnormen, durch die im Falle einer solchen Kollision die Steuertatbestände einem nationalen Recht zugewiesen werden. Im Ergebnis führt dies entweder zur Ausschließung der Steuern des kollidierenden Rechts oder zu deren Anrechnung.[1022]

Die Anwendung von DBA setzt stets einen grenzüberschreitenden Sachverhalt voraus, der gegeben ist, wenn die Aktivitäten eines Steuerpflichtigen die fiskalischen Interessen mindestens zweier Staaten tangieren. Zunächst prüft jeder betroffene Staat, ob nach seinem nationalen Recht eine Steuerpflicht besteht. In Besteuerungskonflikten wird zwischen positiven Konfliktsituationen (doppelte Besteuerung) und negativen Konfliktsituationen (doppelte Nichtbesteuerung) unterschieden.[1023]

Nach dem Souveränitätsprinzip steht es jedem Staat frei, autonom die Besteuerung auf seinem Territorium zu regeln und dabei entsprechende Anknüpfungspunkte festzulegen, wie etwa die Ansässigkeit, die Staatsangehörigkeit oder den Ursprung der Einkünfte.[1024] Üblicherweise wird im Falle einer Ansässigkeit im Inland ein weltweiter Besteuerungsanspruch (Welteinkommensprinzip) erhoben, während bei fehlender Ansässigkeit die Besteuerung an den Einkommensursprung im Inland (Territorialprinzip) gebunden ist.[1025]

Konflikte treten häufig auf, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht einer Person mit der beschränkten Steuerpflicht in einem anderen Staat kollidiert. Solche Konflikte können auch bei einem internationalen Doppelwohnsitz oder bei einer Körperschaft mit abweichendem Sitz und Ort der Geschäftsleitung entstehen. Voraussetzung für das Entstehen und die Lösung solcher Konflikte ist stets das Vorliegen vergleichbarer Steuerarten, die denselben Steuerpflichtigen und denselben Zeitraum betreffen.[1026]

1021 *Grashoff/Mach*, Grundzüge SteuerR, 3. Kap. Internationales Steuerrecht Rn. 509; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 28; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 116, sie begründen kein Besteuerungsrecht, sie beschränken es, schließen es aus oder erhalten es aufrecht.

1022 *Grashoff/Mach*, Grundzüge SteuerR, 3. Kap. Internationales Steuerrecht, Rn. 509.

1023 *Grashoff/Mach*, Grundzüge SteuerR, 3. Kap. Internationales Steuerrecht, Rn. 510; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 1, Rn. 28.

1024 *Kokott*, § 2 Rn. 136 ff.

1025 Siehe hierzu Kapitel 2; *Kokott*, § 2 Rn. 136 ff.

1026 *Grashoff/Mach*, Grundzüge SteuerR, 3. Kap. Internationales Steuerrecht, Rn. 511.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zu Beginn dieser Arbeit wurde festgestellt, dass der staatliche Besteuerungsanspruch hinsichtlich der Einkommensteuer maßgeblich von der Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person abhängt. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 und § 1 Abs. 4 EStG erstreckt sich dabei auf das gesamte Welteinkommen einer Person.

An dieser Stelle sollen daher Verhältnis und Zusammenwirken zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und der unbeschränkten Steuerpflicht näher beleuchtet werden.
Es ist zu berücksichtigen, dass es in bestimmten Konstellationen, etwa bei mehreren Wohnsitzen oder gewöhnlichen Aufenthalten in verschiedenen Staaten, zu einer mehrfachen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht kommen kann.[1027] Etwa wenn, die betroffenen Staaten aufgrund ihrer nationalen Vorschriften das Recht beanspruchen, dieselben Einkünfte desselben Steuerpflichtigen zu besteuern.[1028]
Existiert ein DBA zwischen Deutschland und dem Staat, in dem der Steuerpflichtige ebenfalls einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, so beeinflusst dies die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach deutschem Recht (§ 1 i. V. m. §§ 8, 9 AO). Es ist zu beachten, dass die Ansässigkeitskriterien eines DBA von den nationalen Vorschriften abweichen können. Es bleibt jedoch entscheidend, ob die Person nach deutschem Recht als unbeschränkt steuerpflichtig gilt.[1029]

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Bei der beschränkten Steuerpflicht bestimmt ein bestehendes DBA die Zuordnung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten.[1030] Die Qualifikation als ansässig in einem Staat gemäß den Regelungen eines DBA legt primär fest, welchem Staat das Besteuerungsrecht an bestimmten Einkünften zusteht. Dabei sind die nationalen Kriterien nach § 1 i. V. m. §§ 8, 9 AO zunächst zu prüfen, um die steuerliche Ansässigkeit zu bestimmen.[1031]

1027 BFH, Urteil v. 24.07.2018 - I R 58/16, IStR 19, 226 Rn. 20.
1028 BFH, Urteil v. 24.07.2018 - I R 58/16, IStR 19, 226 Rn. 20.
1029 BFH, Urteil v. 24.07.2018 - I R 58/16, IStR 19, 226 Rn. 21.
1030 BFH, Urteil v. 23.10.2018 - I R 74/16, IStR 19, 318 Rn. 16 ff.
1031 *Knittel*, AO-StB 19, S. 138.; *Rauch*, in: Brandis/Heuermann/Rauch, EStG § 1, Rn. 121.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die DBA sollen die Zuweisung von Besteuerungsrechten auf bilaterale Weise regeln und Doppel- bzw. Nichtbesteuerung vorbeugen. Im Rahmen der BEPS-Initiative wurden sie (teilweise) auf multilaterale Weise mittels des sog. „multilateralen Instruments" (MLI) „überformt". Das MLI stellt einen völkerrechtlichen Mechanismus dar, der zahlreiche bestehende Doppelbesteuerungsabkommen gleichzeitig anpasst, Mindeststandards gegen Abkommensmissbrauch festlegt und das Netz durch Optionsmodule und Vorbehalte dynamisiert.[1032] In Bezug auf die vorliegende Fragestellung stellt das MLI daher eine logische Weiterführung der Betrachtung von DBA dar. Es definiert zunehmend die „Außenkante" der abkommensrechtlichen Zuweisung und Anti-Abuse-Kontrolle.

Das MLI ist ein völkerrechtlicher Vertrag, der die Umsetzung der BEPS-Initiative der OECD verändert hat, es bietet konkrete Lösungen für Regierungen, um Schlupflöcher in internationalen Steuerabkommen zu schließen und wurde bereits von über 75 Staaten unterzeichnet.[1033] Während DBA zwischen zwei Staaten bilateral verhandelt und durch Revisionsprotokolle geändert werden, ermöglicht das MLI eine multilaterale Herangehensweise. Es ändert bestehende bilaterale DBA durch Notifikation der betroffenen Abkommen als *Covered Tax Agreements* und wird gleichzeitig für viele Staaten wirksam.[1034]. Das MLI tritt neben die bestehenden DBA und überlagert sie teilweise, wobei Kompatibilitäts- und Auslegungsklauseln Konflikte zwischen Alttext und Neuregelungen durch ML regeln.[1035] Das MLI setzet verpflichtende Mindeststandards, beispielsweise Anti-Missbrauchsklauseln, die internationale Steuervermeidung bekämpfen sollen. Gleichzeitig enthält es optionale Bestimmungen, zu denen Vertragsstaaten Vorbehalte erklären oder Auswahlmöglichkeiten treffen können, was jedoch die bilaterale Gestaltungsfreiheit im Vergleich zu normalen DBA einschränkt.[1036] Die Wegzugsbesteuerung fällt jedoch (derzeit) nicht unter die Regelungen des MLI.[1037]

1032 *Bendlinger*, SWI 2017, S. 6; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 230; *Prokisch*, in: FS Lehner, S. 208.

1033 *Bendlinger*, SWI 2017, S. 6; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 230; *Prokisch*, in: FS Lehner, S. 208.

1034 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 223; *Lang*, SWI 2017, S. 14 ff.

1035 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 228a; *Benz/Böhmer*, ISR 2017, S. 31 f.; *Bendlinger*, SWI 2017, S. 2.

1036 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 226 und Rn. 227; *Schön*, IStR 2017, S. 685.

1037 *Schön*, IStR 2017, S. 683 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.3.2.2. Verhältnis von § 6 AStG zu den DBA

Nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA wird das Besteuerungsrecht in der Regel dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen, wobei die steuerlichen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates (Zuzugsstaat) im Falle einer tatsächlichen Veräußerung Anwendung finden, unabhängig davon, ob zuvor eine Zwischenbesteuerung des Wertzuwachses durch den anderen Vertragsstaat (Wegzugsstaat) erfolgt ist.[1038]

Entscheidend aber für die Frage, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, ist das jeweils einschlägige DBA[1039], auch wenn dies nunmehr faktisch unerheblich ist für die Entstehung der Wegzugsteuer.[1040] An dieser Stelle geht es aber um die Verhältnismäßigkeit. Kommt es nicht zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung, würde eine Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs nach Ansicht der Verfasserin eine ungerechtfertigte Härte darstellen, weil der Sicherungszweck der Wegzugsbesteuerung nur dort trägt, wo das deutsche Besteuerungsrecht durch das einschlägige DBA tatsächlich ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bleibt Deutschland abkommensrechtlich weiterhin (ganz oder teilweise) besteuerungsbefugt, droht kein endgültiger Zugriffsausfall; eine Besteuerung bereits im Wegzugszeitpunkt würde dann lediglich den Besteuerungszeitpunkt vorverlagern und eine Liquiditätsbelastung ohne Realisation auslösen. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit fehlt es in dieser Konstellation regelmäßig an der Erforderlichkeit, sodass der Steuerzugriff beim Wegzug eine ungerechtfertigte Härte darstellt.

Umstritten ist, ob § 6 AStG vor Anwendung des DBA greift oder ob hierin ein sogenannter „Treaty Override“[1041] zu sehen ist.[1042] Auf den Begriff des „Treaty Override“ wird in Kapitel 6.3.2.2. näher eingegangen.

Kraft führt hierzu aus, dass die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG in der letzten Sekunde vor dem Verlassen des Wegzugsstaates greife, wohingegen die Regelungen des DBA erst ab der ersten Sekunde des Aufenthalts im Zuzugsstaat Anwendung fänden und

---

1038 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 116; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 25.

1039 BMF-Schreiben v. 26.10.2018 - IV B 5 - S 1348/07/10002-01 BStBl 2018 I S. 1104, Rn. 1; *Benecke*, in: BeckOK, AStG, § 6, Rn. 68.

1040 Eine abstrakte Beschränkung ist ausreichend (BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 78, 90; BT-Drucks. 245/21, S. 54).

1041 Siehe hierzu Kapitel 6.3.2.3.

1042 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 46, ablehnend: *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 17, 38.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

daher nachrangig seien.[1043] Daraus folge, dass § 6 AStG nicht in Konflikt mit den Bestimmungen eines DBA stehen könne.[1044] Dennoch sieht die deutsche Finanzverwaltung keinen Konflikt zwischen der Schlussbesteuerung und DBA, da sie als letzter Akt der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland angesehen wird.[1045] Das Argument, dass die Besteuerung nach § 6 AStG in der „letzten juristischen Sekunde" vor dem Eingreifen des entsprechenden Abkommensschutzes stattfinde (so wohl auch § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG) und daher kein Abkommensschutz existiere, wird zuweilen als formalistisch zurückgewiesen.[1046] Eine Argumentation von ähnlicher Qualität besagt, dass, wenn keine tatsächliche Veräußerung erfolgt, die Besteuerung nach § 6 AStG nicht dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (Entsprechung) zugeordnet werden könne, sondern nur den „anderen Einkünften" des Art. 21 OECD-MA (Entsprechung).[1047] *Pohl* übt Kritik daran, dass die Ansicht, § 6 AStG könne über eine „letzte juristische Sekunde" vor dem Inkrafttreten des DBA greifen, den gegenseitigen Charakter und den Interessenausgleich der DBA verletze. Es ist wohl wahrscheinlicher, dass § 6 AStG regelmäßig erst nach dem Ansässigkeitswechsel erfüllt wird und somit Abkommensschutz besteht.[1048] Die Neuregelung in § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 2 AStG geht nicht eindeutig auf die zeitliche Frage ein; nur Nr. 3 zeigt punktuell, dass § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG nicht durch das DBA leerläuft[1049], ohne jedoch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz zu schaffen.[1050]

Ein genereller Vorrang im Sinne eines Treaty Overrides ist ebenfalls nicht gegeben. Obwohl das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit solcher Overrides gemäß § 50d Abs. 8 EStG bestätigt hat[1051], zeigt § 6 AStG keinen klaren und ausreichenden Willen, der Vorrang vor DBA haben könnte. Nach der Rechtsprechung des BFH ist dafür

---

1043 BFH, Urteil v. 16.04.2024 – IX R 38/21, ISR 2024, 339, 343 f.; zustimmend *Kühn/Weiss*, IWB 2020, S. 49, *von Oertzen/Maisenbacher*, IStR 2024, S. 675 f.

1044 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 47, 49.

1045 BMF v. 22.12.23, BStBl I 23, SonderNr. 1, 2 Tz. 6.1.7; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 26.

1046 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.361; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, § 6 Rn. 101; *Möller-Gosoge*, in: Haase AStG § 6 Rn. 28.

1047 *Pohl*, in: Brandis/Heuermann AStG § 6 Rn. 25; ähnlich *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 38 ff.

1048 *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, S. 675.

1049 BT-Drs. 19/28652, S. 48.

1050 Unabhängig von diesen rechtstheoretischen Überlegungen besteht dennoch de Gefahr einer Doppelbesteuerung (so auch *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 126).

1051 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359; siehe auch *Mitschke*, DStR 2016, S. 376 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

eine ausdrückliche Benennung und Missachtungsanordnung erforderlich[1052], wie sie beispielsweise § 20 Abs. 1 AStG vorsieht. Da eine solche Regelung fehlt, kann sich § 6 AStG nicht gegenüber entgegenstehendem Abkommensrecht durchsetzen.[1053]

Flick und *Vogel* begründen ihre Argumentation mit dem Zweck von DBA, Doppelbesteuerung zu vermeiden, und sehen in § 6 AStG einen Verstoß gegen diesen Zweck.[1054] Für diese Ansicht spricht, dass die Regelung durch die doppelte Besteuerung der stillen Reserven in der Beteiligung den Kern des DBA unterlaufe.[1055]
Bei Betrachtung des faktischen Besteuerungsanspruchs ist erkennbar, dass es zur gleichen Beanspruchung des Steueranspruchs auf die gleichen stillen Reserven durch zwei Länder kommen kann. Gemeint ist hier nicht die Kollision von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, die eine Doppelbesteuerung herbeiführen könnte, sondern die Wegzugsteuer, die einen vertraglich zugewiesenen Besteuerungsanspruch verdrängt (vgl. hierzu zur Veranschaulichung Beispiel 8). Die Verfasserin dieser Arbeit sieht darin ein Treaty Override.
Auch *Kraft* erkennt (trotz zuvor dargestellter Argumentation) hierin ein Treaty Override.[1056]
Ein Verstoß gegen das Abkommensrecht könne lediglich durch die Aufnahme einer Aufteilungsregel oder durch die Anrechnung der Wegzugsteuer im Fall einer tatsächlichen Veräußerung vermieden werden.[1057]

Eine zeitlich versetzte Doppelbesteuerung entsteht, wenn nicht realisierte Wertsteigerungen sowohl beim Wegzug als auch bei der späteren Veräußerung im Zuzugsstaat ganz oder teilweise besteuert werden.
Es stellt sich somit die Frage, ob eine derartige Doppelbesteuerung einen Abkommensverstoß darstellt. Die vorherrschende Meinung in der Literatur geht davon

1052 BFH, Urteil v. 20.03.2002 - I R 38/00 BStBl 2002 II S. 819.
1053 *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG, § 6 Rn. 29.
1054 *Flick*, BB 1971, S. 250; *Vogel*, BB 1971, S. 1185; auch Häck warnt vor einer möglchen Doppelbesteuerung in der geltenden Fassung (*Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 39).
1055 *Flick*, BB 1971, S. 250; *Vogel*, BB 1971, S. 1185.
1056 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 48, a.A. *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 38.
1057 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 48.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

aus, dass dies mit den Regelungen der DBA, insbesondere den Bestimmungen des Art. 13 OECD-MA, im Einklang steht.[1058]

Art. 13 OECD-MA regelt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen. Nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA werden Veräußerungsgewinne, die nicht unter die Absätze 1 bis 4 fallen, dem Ansässigkeitsstaat zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesen. Der Begriff der Veräußerung ist dabei weit auszulegen und umfasst auch Entstrickungsfälle.[1059] Da Art. 13 OECD-MA keine Regelungen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns trifft, liegt die Ausgestaltung dieser Bestimmung im Ermessen des jeweiligen Wegzugsstaates.[1060] Gleichzeitig verpflichtet Art. 13 OECD-MA den Zuzugsstaat nicht dazu, den vom Wegzugsstaat ermittelten oder besteuerten Wert als steuerliche Anschaffungskosten anzuerkennen. Art. 13 OECD-MA enthält keinen Grundsatz, der besagt, dass stille Reserven ausschließlich im Staat ihrer Entstehung besteuert werden müssen. Daher sind doppelte Erfassungen desselben Steuersubstrats nicht ausgeschlossen. Doppelbesteuerungen infolge aufeinanderfolgender unbeschränkter Steuerpflichten werden ebenfalls nicht durch Art. 4 oder Art. 23 OECD-MA abgedeckt. Folglich dürfte eine Berufung auf das DBA dem Steuerpflichtigen kaum von Nutzen sein.[1061]

Häck sieht die abkommensrechtlichen Wegzugsklauseln nicht nur als eine bloße „Bestätigung" von § 6 AStG, sondern als materielle Schranken des deutschen Besteuerungsrechts.[1062] Die Vermögenszuwachsbesteuerung beim Wegzug aus Deutschland wird nur aktiviert, wenn die im Klauselwortlaut genannten Voraussetzungen erfüllt sind – entscheidend ist die mindestens fünfjährige abkommensrechtliche Ansässigkeit in Deutschland vor dem Wegzug.[1063] Ohne die 5-Jahres-Ansässigkeit hat Deutschland abkommensrechtlich kein (Teil-)Besteuerungsrecht auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven; daher muss § 6 AStG zurücktreten, weil der Gesetzgeber kein ausdrückliches Treaty-Override angeordnet hat.[1064] *Häck* weist das gegenteilige

---

1058 *Kaeser*, in: Wassermeyer, Art. 13 OECD-MA Rn. 31.
1059 *Opel*, 2020, S. 23.
1060 *Opel*, 2020, S. 23.
1061 *Opel*, 2020, S. 23.
1062 *Häck*, ISR 2023, S. 282 f.
1063 *Häck*, ISR 2023, S. 282 f.
1064 *Häck*, ISR 2023, S. 282 f., laut *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 17, 38 liegt kein Treaty Override vor. Lampert verneint einen Treaty Override des § 6 AStG im Ausgangspunkt deshalb, weil die abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA an die Ansässigkeit anknüpft und dem künftigen Ansässigkeitsstaat solange kein Besteuerungsrecht „genommen" werden kann, wie dort im Zeitpunkt der

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verwaltungsverständnis, dass Wegzugsklauseln nur deklaratorisch seien und § 6 AStG nicht einschränken könnten, als systemwidrig zurück. Die Verteilung der Steuerhoheiten erfolgt durch Abkommen; solange der nationale Gesetzgeber keinen vorrangigen Treaty-Override festgelegt hat, bindet die Abkommenslage sogar die Anwendung des § 6 AStG.[1065] Wenn die fünfjährige Ansässigkeit in Deutschland nicht erfüllt ist, greift die Wegzugsteuer nicht, weil Deutschland selbst im hypothetischen Veräußerungszeitpunkt kein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht hätte, das zeigen die Wegzugsklauseln deutlich.[1066]

Aus der Rechtssache „N“[1067] lässt sich folgender Schluss ziehen: Der EuGH erkennt die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als legitimes Ziel an. Er verweist darauf, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 293 AEUV Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung führen sollen.[1068] Allerdings gibt es auf Gemeinschaftsebene abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG keine einheitlichen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.[1069]

Der EuGH gestattet den Mitgliedstaaten, in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Maßnahmen, ihre Steuerhoheit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vertraglich oder einseitig festzulegen.[1070] Der EuGH unterstützt ausdrücklich die Regelung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, wonach Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden.[1071] Diese Regelung, verbunden mit dem Aufenthalt im Inland während der Entstehung des

Tatbestandsverwirklichung noch keine Ansässigkeit begründet ist. § 6 AStG knüpfe – insbesondere in der Konstellation des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG – an die (noch) bestehende unbeschränkte Steuerpflicht „im Zeitpunkt“ ihrer Beendigung an, sodass die Tatbestandsverwirklichung zeitlich vor dem abkommensrechtlichen Wechsel der Besteuerungszuordnung liege; eine etwaige Doppelbesteuerungsgefahr sei daher vorrangig über Step-up-Mechanismen, Freistellung/Anrechnung oder Verständigungsverfahren zu lösen, nicht über die Annahme eines Treaty Override (*Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 38).

1065 *Häck*, ISR 2023, S. 282 f.

1066 *Häck*, ISR 2023, S. 282 f.

1067 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.

1068 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 43 f.

1069 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N* EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 44; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 141; ebenso *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 148.

1070 *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 142.

1071 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 47.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

steuerpflichtigen Gewinns, wird als taugliches Element einer Wegzugsbesteuerung angesehen und entspräche dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität.[1072]

Die zeitliche Komponente bezieht sich auf die Gebietsansässigkeit während der Entstehung des steuerpflichtigen Gewinns. Obwohl die Notwendigkeit einer Steuererklärung bei Wohnsitzverlegung eine Formalität darstellt, die die Ausübung der Grundfreiheiten behindern könnte, wird sie als verhältnismäßig angesehen, da sie der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten dient und insbesondere die Doppelbesteuerung verhindern soll.[1073]

Die zentrale Erkenntnis dieses Kapitels ist, dass das Verhältnis zwischen § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung) und den Regelungen eines DBA umstritten ist. § 6 AStG kann einen „Treaty Override" herbeiführen, welcher der teleologischen Auslegung von DBAs zuwiderlaufen könnte.[1074] Zusätzlich kann der vertraglich zugewiesene Besteuerungsanspruch durch die Wegzugsteuer „abgegriffen" werden. Allerdings erlaubt Art. 13 OECD-MA doppelte Steuererfassungen, da er die Besteuerung stiller Reserven nicht exklusiv einem Staat zuweist. Der EuGH erkennt die Legitimität der Wegzugsbesteuerung an, weist aber auf die Notwendigkeit klarer Regelungen zur Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Staaten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.[1075]

Auch der Gesetzgeber kannte die Gefahr einer Doppelbesteuerung und nahm im Anwendungserlass dahingehend eine Konkretisierung vor. Um eine Doppelbesteueurng zu vermeiden, sieht der Anwendungserlass eine anschaffungsseitigen Step-up vor. Ein späterer Verkauf des Anteils nach Wegzug oder Entstrickung ist grundsätzlich nach § 17 EStG bzw. bei beschränkter Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG steuerbar; um jedoch eine doppelte Besteuerung bereits nach § 6 AStG erfasster stiller Reserven zu vermeiden, gelten die Anteile beim Steuerpflichtigen oder, bei unentgeltlicher Übertragung, beim Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung erworben, sofern die auf den Gewinn i.S.d. § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich bezahlt wurde.[1076] Sofern die Steuer (noch) nicht entrichtet

---

1072 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 47; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 142.

1073 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 39, 50 f.; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 143.

1074 *Flick*, BB 1971, S. 250; *Vogel*, BB 1971, S. 1185.

1075 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 39, 50 f.

1076 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 103 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wurde, verbleibt man insoweit bei den historischen Anschaffungskosten; der Step-up greift somit nur in dem Umfang, in dem eine Zahlung erfolgt ist.[1077] Die Steuer gilt als entrichtet, sobald der zugrunde liegende Anspruch getilgt ist, vor allem durch Zahlung oder Aufrechnung; wenn jedoch für das Wegzugsjahr ein Verlust vorliegt oder das Einkommen zwar positiv ist, aber aufgrund eines Verlustvortrags/-rücktrags keine festzusetzende Steuer entsteht, wird die Steuer mit der Bekanntgabe des Verlustfeststellungsbescheids als entrichtet angesehen.[1078] Bei einer Teiltilgung ohne Stundung entfällt die Tilgung anteilig auch auf die Wegzugsteuer; bei einer Stundung gemäß § 6 Abs. 4 AStG ist nur der bereits ratierlich gezahlte Teil als entrichtet zu betrachten; der nicht gezahlte Teil vermittelt vorerst keinen Step-up.[1079] Wenn die Wegzugsteuer erst nach einer späteren (vollständigen oder teilweisen) Veräußerung entrichtet wird, ist dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Der bereits veranlagte Veräußerungsgewinn ist rückwirkend um den (anteiligen) Step-up zu korrigieren.[1080] Wertänderungen nach dem Wegzug sind für die ursprüngliche Wegzugsbesteuerung unbeachtlich; sie wirken sich nur auf die spätere Veräußerung aus, und die Doppelbelastungsvermeidung wird über den Step-up „soweit entrichtet“ erreicht.[1081]

Der Step-up durch den Anwendungserlass[1082] kann natürlich zu einer Entlastung im Einzelfall führen. Teilbeträge, die entrichtet wurden, führen anteilig zur Erhöhung der Anschaffungskosten. Die spätere Vollentrichtung wirkt als rückwirkendes Ereignis auf die zukünftige Veräußerung zurück. Dies verbessert die Systemkohärenz und verringert verfassungsrechtliche Bedenken (insbesondere Art. 3, 14 GG) – jedoch nur in begrenztem Umfang. Eine Lösung für Wertminderungen, die nach dem Wegzug eingetreten sind, bietet der Gesetzgeber nicht - diese bleiben weiter berücksichtigt.[1083] Auch verbleibt die höhere Liquiditäts- und Verfahrenslast, da der Step-up strikt zahlungsakzessorisch ist. Unionrechtlich betrachtet, verbessert der Mechanismus die Rechtfertigung aus Kohärenzgesichtspunkten, jedoch hebt er die Grundbeschränkung der

1077 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 105.
1078 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 106.
1079 Unter Hinweis auf die Fälligkeitsfolgen im Veräußerungsfall, vgl. BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 106.
1080 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 110.
1081 Systematisch BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 103–105.
1082 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 103 ff.
1083 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 100.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wegzugsbesteuerung nicht auf. Auch abkommensrechtlich bleibt der Hauptkonflikt – die Besteuerung zum „deutschen“ Wegzugszeitpunkt – unberührt; die Verwaltung sieht das als abkommenskonform an.[1084] Die Lösung von Doppelbesteuerungen erfolgt hauptsächlich durch DBA-Wertanknüpfung oder Anrechnung, nicht durch den innerstaatlichen Step-up, der zudem nur bei tatsächlicher Entrichtung greift und dadurch Asynchronien hinsichtlich der Zeitpunkte verursachen kann.

Wenn § 6 AStG in DBA-Konstellationen faktisch zu einer zeitlich versetzten Doppelbesteuerung führen kann, weil der Zuzugsstaat den vom Wegzugsstaat angesetzten Wert nicht als Anschaffungskosten übernimmt, erhöht dies die Intensität des Eingriffs und verschärft die Anforderungen an die Angemessenheit der Maßnahme. Zwar schließt Art. 13 OECD-MA eine doppelte Erfassung desselben Steuersubstrats nicht aus, daraus folgt unionsrechtlich jedoch nicht, dass jede daraus resultierende Mehrbelastung grundfreiheitsrechtlich hinzunehmen wäre. Vielmehr ist in der Abwägung zu berücksichtigen, dass der legitime Zweck der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts regelmäßig bereits durch eine Festsetzung der Steuer auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven erreicht werden kann, während zusätzliche Belastungswirkungen aus der fehlenden Abstimmung mit dem DBA und der späteren Besteuerung im Zuzugsstaat über das zur Zielerreichung erforderliche Maß hinausgehen können. Konsequenterweise spricht die DBA-Problematik im Rahmen der Verhältnismäßigkeit für eine Ausgestaltung, die Doppelbelastungen soweit wie möglich vermeidet oder abmildert, etwa durch klare Aufteilungsmechanismen, eine korrespondierende Berücksichtigung der Wegzugsbesteuerung im Realisationsfall oder jedenfalls durch Verfahrensregelungen, die die Belastungswirkungen begrenzen und nur dort verschärfen, wo ein tatsächlicher Verlust des Besteuerungsrechts oder ein konkretisiertes Beitreibungsrisiko besteht.

6.3.2.3. Treaty Override

Ein allgemeiner völkerrechtlicher Grundsatz, der Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen im internationalen Kontext untersagt, ist nicht vorhanden.[1085] Doppelbesteuerungen werden auf völkerrechtlicher Ebene regelmäßig vermieden, soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen den entsprechenden Konflikt regelt. Ein allgemeiner

1084 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 111 ff.
1085 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 13; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 17.3.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Vorrang von Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber innerstaatlichem Recht folgt daraus nicht. DBA werden im deutschen Recht durch Zustimmungsgesetz in Bundesrecht transformiert und stehen damit grundsätzlich im Rang einfachen Bundesrechts; ihr Verhältnis zu anderen innerstaatlichen Normen ist daher nicht durch eine pauschale Vorrangformel bestimmt, sondern richtet sich nach den allgemeinen Kollisionsgrundsätzen.[1086]

Soweit § 6 AStG in DBA-Konstellationen einen vertraglich zugewiesenen Besteuerungsanspruch verdrängt, ist dies völkerrechtlich primär als Frage der Vertragstreue zu beurteilen und kann als Treaty Override eine Vertragsverletzung begründen, weil völkerrechtliche Verpflichtungen nach pacta sunt servanda zu erfüllen sind und sich ein Staat hierfür grundsätzlich nicht auf innerstaatliches Recht berufen kann (Art. 26, 27 WÜRV; Art. 3, 12 ARSIWA); eine Qualifikation als Verstoß gegen das allgemeine Interventionsverbot liegt demgegenüber regelmäßig fern, da dessen Wesenselement die Zwangsausübung (coercion) gegenüber der souveränen Entscheidungsfreiheit eines anderen Staates ist.

Staaten sind verpflichtet, ihre völkerrechtlichen Verpflichtungen einzuhalten; dennoch kommt es gelegentlich zu deren Missachtung. Für gesetzgeberische Maßnahmen, die im Widerspruch zu bestehenden völkerrechtlichen Abkommen stehen, hat sich der Begriff des „Treaty Override“ etabliert.[1087]

Ein „Treaty Override“ wurde zeitweise im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung als rechtlich vertretbar angesehen. Diese Auffassung geriet jedoch durch den sogenannten „Görgülü“-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts ins Wanken, der die Bedeutung völkerrechtlicher Verpflichtungen und deren Vorrang vor innerstaatlichem Recht hervorhob.[1088] Das Bundesverfassungsgericht entschied, dass der Gesetzgeber kraft Verfassung verpflichtet ist, Völkerrecht zu beachten, sofern keine Ausnahme vorliegt, die eine Abweichung vom Völkervertragsrecht rechtfertigt. Es führte weiter aus, dass alle Staatsorgane an die Einhaltung bindender völkerrechtlicher Normen gebunden sind und verpflichtet, deren Verletzung zu vermeiden.[1089]

1086 Vgl. Art. 25 Satz 2 GG.

1087 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 194.

1088 BVerfG, Urteil v. 14.10.2004 - 2 BvR 1481, BVerfGE 111, 307 ff.; BFH, Urteil v. 13.07.1994 - I R 120/93, BStBl. II 1995, 130; *Kraft,* in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 50.

1089 BVerfG, Urteil v. 14.10.2004 - 2 BvR 1481, BVerfGE 111, 307 ff., Rn. 41.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Dieser Ansatz könnte als Grundlage für mehrere Vorlagebeschlüsse des BFH gedient haben, in denen die Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides kritisch hinterfragt wurde.[1090]

Es folgte der vielzitierte Beschluss des BVerfG vom 15. Dezember 2015[1091], der die Überschreibung eines Doppelbesteuerungsabkommens durch ein innerstaatliches Gesetz für zulässig erachtet.

Ein Treaty Override ist nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich zulässig, da völkerrechtliche Verträge nach dem Grundgesetz in der Regel den Rang einfacher Bundesgesetze haben und somit durch spätere, ihnen widersprechende Gesetze nach dem *lex-posterior*-Grundsatz verdrängt werden können.[1092]

Dies ist Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG zu entnehmen. Völkerrechtliche Verträge, die durch ein Zustimmungsgesetz in innerstaatliches Recht umgewandelt wurden, haben keinen übergesetzlichen Rang. Obwohl der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit einen Verfassungsrang hat, begründet er keine uneingeschränkte Befolgungspflicht; er dient vielmehr als Auslegungshilfe und schränkt die Gesetzgebungshoheit nicht ein.[1093] Völkerrechtswidrigkeiten sind grundsätzlich erlaubt, solange sie nicht gegen die tragenden Grundsätze des Grundgesetzes (wie die Menschenwürde) verstoßen.[1094] Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit, über völkervertragliche Bindungen hinwegzugehen, auch im Hinblick auf das Demokratieprinzip und die parlamentarische Diskontinuität; spätere Gesetzgeber sind in der Lage, frühere Entscheidungen im Rahmen des Grundgesetzes zu revidieren.[1095] Die völkerrechtlichen Konsequenzen sind hiervon unberührt, weil ein Staat sich nicht auf innerstaatliches Recht berufen kann, um einen Vertragsverstoß zu rechtfertigen; jedoch wird die innerstaatliche Wirksamkeit eines Treaty Override dadurch nicht beeinträchtigt.[1096] Um Rechtsanwendungsunsicherheiten zu vermeiden, muss die Überschreibung völkerrechtlicher Verträge regelmäßig mit einer klaren und ausdrücklichen Anordnung erfolgen.[1097]

1090 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 51; BFH, Urteil v. 20.08.2014, I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985 betreffend § 50 d Abs. 9 EStG; BFH, Urteil v. 11.12.2013 - I R 4/13, BFH/NV 2014, 614 betreffend § 50 d Abs. 10 EStG; BFH, Urteil v. 10.01.2012 - I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056 betreffend § 50 d Abs. 8 EStG

1091 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

1092 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 33.

1093 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 64 ff.

1094 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 64.

1095 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 55.

1096 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 60.

1097 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 88.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

In Bezug auf den Gegenstand dieser Arbeit sind zwei Aspekte von Interesse. Zum einen verweist das Bundesverfassungsgericht auf den Grundsatz *lex-posterior.*[1098] Das bedeutet, dass das jüngere Gesetz das ältere Gesetz aufhebt. Würde dieser Gedanke fortgesetzt, dürfte die Bundesrepublik keine DBA erneuern oder nur in der Form erneuern, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen des Anteils zugewiesen wird, um einen Verlust des Besteuerungsrechts zu vermeiden. Geschieht dies nicht, würde das jüngere DBA die Wegzugsbesteuerung unterlaufen. Anders formuliert, es wäre dem DBA Vorrang vor dem § 6 AStG einzuräumen.
Auch *Frotscher* verweist darauf, dass Gesetzeskonkurrenzen zwischen nationalen Gesetzen und DBA regelmäßig durch die beiden Grundsätze „*lex specialis derogat legi generali*“ und „*lex posterior derogat legi priori*“ geregelt werden. Dabei wird ein DBA als spezielleres Gesetz im Verhältnis zu den allgemeinen Steuergesetzen betrachtet. Nach dieser Auffassung ist dies auch der Sinn von § 2 Abs. 1 AO, der – letztlich überflüssig – festlegt, dass ein DBA als speziellere Norm den allgemeinen Vorschriften des EStG, GewStG und KStG nach dem *lex-specialis*-Grundsatz vorgeht.[1099] Bei Fortsetzung dieser Argumentation gehen die DBA der Wegzugsbesteuerung vor, was wiederum im Widerspruch zu dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts steht.

Der zweite interessante Aspekt ist, dass völkerrechtliche Verträge in der Regel nur durch eine klare und ausdrückliche Regelung überschrieben werden können. An dieser Stelle hätte der Gesetzgeber mindestens in der Gesetzesbegründung eine eindeutige Stellungnahme zur Überschreibung von DBA vornehmen müssen.

Opel ist der Ansicht, dass DBA nur dann Anwendung finden, wenn es zu einer abkommenswidrigen Besteuerung kommt, die nicht zwingend eine Doppelbesteuerung zur Folge haben muss. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass die meisten DBA keine umfassenden Regelungen zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung enthalten. Dies erschwert die Feststellung von Abkommensverstößen erheblich, insbesondere wenn

1098 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rn. 33.
1099 *Frotscher*, IStR 2016, S. 562.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

nationale Regelungen von den Zuteilungsnormen der DBA oder des OECD-MA abweichen oder diese faktisch unterlaufen.[1100]

Ist eine Doppelbesteuerung oder eine abkommenswidrige Besteuerung gemäß den Bestimmungen des einschlägigen DBA erkennbar, steht dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, ein Verständigungsverfahren gemäß den Regelungen des Abkommens einzuleiten.[1101] Der Ausgang eines solchen Verfahrens ist jedoch ungewiss, da die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten lediglich angehalten sind, den Abkommenskonflikt einvernehmlich beizulegen, ohne hierzu völkerrechtlich verpflichtet zu sein.[1102] Ein rechtlicher Anspruch auf die Beilegung des strittigen Verfahrens besteht lediglich, sofern das anwendbare DBA eine Schiedsklausel enthält, die eine verbindliche Entscheidung der Streitfrage vorsieht.[1103]

Nach allem vermag der Gedanke, dass die Wegzugsbesteuerung im Wege eines Treaty Overrides die bestehenden DBA überschreibt, nicht zu überzeugen. Das gilt bisweilen allein bei Betrachtung der nationalen Grundsätze. Das nächste Kapitel widmet sich der internationalen Betrachtung.

Das Bundesverfassungsgericht verlangt somit für die Zulässigkeit eines „Treaty Override", dass der gesetzgeberische Wille, vom Völkervertragsrecht abzuweichen, klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht wird.[1104] Dies ist nicht geschehen. Die Frage bzgl. des *lex posterior-Grundsatzes* lässt sich im Rahmen dieser Arbeit nicht abschließend beantworten.

6.3.2.4. Völkerrechtliches Einmischungsverbot

Gemäß den allgemeinen Regeln des Völkerrechts ist es Staaten untersagt, ihre Hoheitsakte extraterritorial auf das Gebiet eines anderen Staates auszudehnen.[1105] Es ist hingegen nicht grundsätzlich unzulässig, ausländische Sachverhalte in die inländische Besteuerung einzubeziehen; ein typisches Beispiel hierfür stellt das international

1100 *Opel*, 2020, S. 6.
1101 Vgl. Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 126.
1102 Vgl. Art. 25 Abs. 2 OECD-MA; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 126.
1103 Vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA.
1104 BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 48.
1105 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen, Rn. 16; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 22.1.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

anerkannte Welteinkommensprinzip dar.[1106] Die internationale Staatengunst gebietet, dass Staaten bei der Gestaltung von Regelungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten Zurückhaltung üben und die Souveränität anderer Staaten respektieren.[1107]
Dabei ist ein hinreichender Inlandsbezug („*Genuine Link*“) erforderlich, um die Legitimität der nationalen Regelungen in internationalen Sachverhalten zu gewährleisten.[1108] Im Steuerrecht bleibt weitgehend ungeklärt, ab welchem Punkt eine unzulässige „Einmischung“ in die Hoheitsrechte eines anderen Staates vorliegt.[1109] Sollte ein Staat in diesem Zusammenhang übermäßig weitreichende Besteuerungsbefugnisse definieren, könnte ihm höchstens ein „unhöfliches“ Verhalten angelastet werden. Das sogenannte „Einmischungsverbot“ erweist sich daher nicht als wirksames Instrument zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen.[1110]
Es ist in jedem Fall davon auszugehen, dass ein Zugriff auf Besteuerungsrechte, die gemäß den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) einem anderen Staat zugewiesen wurden, eine unzulässige Einmischung darstellen würde. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, wie eine solche Regelung die Wahrnehmung Deutschlands hinsichtlich seiner Vertragstreue durch andere Staaten beeinflussen könnte. Angesichts der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erscheint es äußerst kritisch, nationalen Regelungen einen klaren Vorrang gegenüber bestehenden völkerrechtlichen Verträgen einzuräumen. Eine solche Vorgehensweise hätte zur Folge, dass völkerrechtliche Verträge de facto weitgehend bedeutungslos würden.

Somit lässt sich zur Einordnung von Treaty Overrides durch die Wegzugsbesteuerung festhalten, dass diese sowohl bei Betrachtung der rein nationalen Rechtslage als auch aus völkerrechtlicher Perspektive kritisch einzuordnen sind. Dies gilt erst recht aus Perspektive der anderen Vertragsstaaten. Eine abschließende Beantwortung der Frage der Zulässigkeit von Treaty Overrides kann im Rahmen dieser Arbeit nicht gegeben werden. Die Zielsetzung des weiteren Fortgangs dieser Arbeit liegt eher darin, eine unions- und

1106 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen Rn. 11 f.; IGH, Urteil v. 07.09.1927, PCIJ 7.9.1927, Serie A. Nr. 10 1927 - S.S. Lotus, Rz. 46.
1107 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 3.13, 17.7.
1108 *Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 6; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen Rn. 11.
1109 *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Grundlagen Rn. 11.
1110 *Opel*, 2020, S. 4 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

völkerrechtskonforme Lösung zu finden, die der Problematik des Treaty Overrides aus dem Weg geht.

6.3.2.5. Typologie von DBA-Klauseln

Zahlreiche deutsche DBA enthalten spezielle Wegzugsklauseln, die in der Regel Beteiligungen an Kapitalgesellschaften betreffen, teilweise aber auch andere Wirtschaftsgüter umfassen. Diese Klauseln haben für Deutschland besondere Bedeutung, da sie die innerstaatlichen Entstrickungstatbestände absichern.[1111]

Die Abkommenspraxis international und europäisch zeigt verschiedene Formen solcher Regelungen: Häufig finden sich deklaratorische Bestätigungen der Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung, verknüpft mit der Verpflichtung des Zuzugsstaates, eine Buchwerterhöhung (Step-up) zu gewähren.[1112] Daneben existieren Klauseln, die dem Wegzugsstaat weiterhin das Besteuerungsrecht an späteren Veräußerungsgewinnen oder Teilen davon einräumen, sowie Mischformen.

a) Besteuerungsrecht bleibt erhalten und Buchwerterhöhung um Zuzugsstaat (kein Risiko)

Einige DBA erlauben dem Wegzugsstaat weiterhin, Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter nach dem Wegzug zu besteuern, was faktisch einer nachgelagerten Wegzugsbesteuerung ähnelt.[1113] Diese Regelungen beschränken die Besteuerung auf die stillen Reserven, die bis zum Wegzug aufgelaufen sind, und setzen teils Mindestansässigkeitszeiten im Wegzugsstaat oder Fristen nach dem Wegzug voraus. Die Ausgestaltung einer solchen Klausel ist sehr differenziert, unter Umständen kann hier auch eine sogenannte „Nachlaufklausel“ in anderen DBA zu finden sein, die den Besteuerungsanspruch für einen bestimmten Zeitraum sichert.[1114] Bei Betrachtung der

---

1111 *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017 Art. 13 Rn. 284.

1112 *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017 Art. 13 Rn. 304 f.

1113 *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017 Art. 13 Rn. 202, 304 f.

1114 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 105; *Schaumburg/Häck,* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 19.401. Beim Wegzug nach Kanada beispielsweise, verhindert die zehnjährige Nachlaufklausel des DBA zunächst die Anwendung von § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG; nach Ablauf der Frist führt der dann eintretende Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts „logisch eine Sekunde vorher“ zur (passiven) Entstrickung und damit zur Wegzugsteuer (*Goßmann*, 2021, S. 40 f.; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 279; *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 436 f.; *Oppel/Solowjeff*, Ubg 2024, S. 191; *Reimer*, in: Vogel/Lehner OECD-MA 2017 Art. 13 Rn. 312).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Abkommen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten gleicht kaum eine Klausel der anderen. Solche Regelungen finden sich in den Abkommen mit Bulgarien[1115], Dänemark[1116], Finnland[1117], Luxemburg[1118], Österreich[1119], Schweden[1120], Slowenien[1121], Ungarn[1122]. Eine Übersicht findet sich in Anlage 1.

Die Slowakei[1123] und Tschechien[1124] weisen das Besteuerungsrecht zwar Deutschland zu, aber eine zeitliche Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist nicht vorgesehen. Die stillen Reserven werden also nicht unbedingt dort besteuert, wo sie entstanden sind. Vielmehr hat der Staat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, weiterhin Zugriff auf deren stille Reserven.

Daneben können DBA den Zuzugsstaat zur Berücksichtigung einer Buchwerterhöhung auf den Verkehrswert der Vermögensgegenstände im Zeitpunkt des Zuzugs verpflichten.[1125] Durch diese Regelung wird eine klare Trennung zwischen den Zeiträumen der Entstehung des Wertzuwachses im Wegzugs- und im Zuzugsstaat geschaffen. Die Besteuerungsrechte werden dadurch korrekt den jeweiligen Mitgliedstaaten zugewiesen.
Diese Verpflichtung zum Step-up greift unabhängig davon, ob der Wegzugsstaat die Steuer tatsächlich erhoben hat. Diese Regelung, die in vielen internationalen Steuerordnungen üblich ist, hat für Deutschland aufgrund der in § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG normierten Buchwerterhöhung an Bedeutung verloren.

In diesen Fällen besteht für Deutschland kein Risiko, dass das Besteuerungsrecht an den bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven untergeht. Es steht damit ein milderes

1115 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Art. 13 Abs. 6 DBA-Bulgarien.
1116 Art. 13 Abs. 5 DBA-Dänemark.
1117 Art. 13 Abs. 6 DBA-Finnland.
1118 Art. 13 Abs. 6 DBA-Luxemburg.
1119 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 DBA-Österreich. Österreich hat einen Zuzugs-Step-up-Regelung, siehe hierzu Kapitel 7.4.1.
1120 Art. 13 Abs. 5 DBA-Schweden.
1121 Art. 13 Abs. 5 DBA-Slowenien.
1122 Art. 13 Abs. 6 DBA-Ungarn.
1123 Art. 13 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 DBA-Slowakei.
1124 Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien.
1125 *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017, Art. 13 Rn. 317.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Mittel zur Verfügung, nämlich die Besteuerung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung, die das mit der Wegzugsbesteuerung verfolgte Ziel der Sicherung des deutschen Besteuerungszugriffs gleich wirksam erreicht. Eine Wegzugsbesteuerung ist in diesen Konstellationen nach Ansicht der Verfasserin unverhältnismäßig.

In diesen Fällen stehen die nationale Regelung der Wegzugsbesteuerung, die vorab an den Wegzug anknüpft, und das jeweilige DBA, das ebenfalls das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zuweist, im Einklang miteinander, sodass das mit der Wegzugsbesteuerung verfolgte Ziel der Sicherung des deutschen Besteuerungszugriffs bereits durch die abkommensrechtliche Zuweisung und eine Besteuerung im tatsächlichen Veräußerungsfall gleich wirksam erreicht werden kann.

b) Besteuerungsrecht liegt beim Zuzugsstaat (Risiko des Untergangs des Besteuerungsrechts)

Bei einigen DBA wird das Besteuerungsrecht klar dem Zuzugsstaat zugewiesen, hierbei handelt es sich um den Grundfall i.S.d. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.[1126]

In diesen Fällen geht Deutschland das Besteuerungsrecht verloren. Derartige Regelungen finden sich in den Abkommen mit Belgien[1127], Griechenland[1128], Italien[1129], Lettland[1130], Litauen[1131] und Portugal[1132].

Gleichzeitig kollidieren hier die nationale Regelung des § 6 AStG (Zuweisung Besteuerungsrecht bis zum Wegzug an Deutschland) mit den bestehenden abkommensrechtlichen Regelungen (Zuweisung Besteuerungsrecht an Zuzugsstaat). An dieser Stelle bricht nationales Recht bilaterale Abkommen. Bisher mochte dies tatsächlich nicht von großer Bedeutung sein, weil die Wegzugsteuer zwar in Deutschland festgesetzt wurde, aber durch die dauerhafte Stundung eine tatsächliche Vereinnahmung ausblieb.

1126 BMF-Schreiben v. 22.12.2023 - IV B 5 - S 1340/23/10001 :001 BStBl 2023 I Sondernummer 1/2023 S. 2, Rn. 89.

1127 „*Gewinne aus der Veräußerung jedes anderen Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.*“ Art. 13 Abs. 3 DBA-Belgien.

1128 Art. IX DBA-Griechenland.

1129 Art. 13 Abs. 4 DBA-Italien.

1130 Art. 13 Abs. 4 DBA-Lettland.

1131 Art. 13 Abs. 4 DBA-Litauen.

1132 Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

In einer zukünftigen Version des § 6 AStG sollten derartige Konstellationen unbedingt vermieden werden.

c) Mischformen (Risiko abhängig vom Einzelfall)

In den DBA mit den anderen Mitgliedstaaten lassen sich zwei verschiedene Normenklauseln identifizieren, die das Besteuerungsrecht nicht ganz klar dem Zuzugs- oder Wegzugsstaat zuordnen. Insbesondere bei sog. „Immobilienklauseln" i.S.d. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA bleibt das Besteuerungsrecht erhalten.[1133]

Hierbei handelt es sich zum einen um die Regelung aus dem OECD-MA, deren Schwerpunkt auf dem Ort des Großteils des unbeweglichen Vermögens liegt. Teilweise wurde diese Regelung in leicht modifizierter Form angewandt.

„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, bezieht, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden, sofern der Wert dieser Anteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der der Veräußerung vorangehenden 365 Tage zu mehr als 50 v.H. unmittelbar oder mittelbar auf in diesem anderen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art. 6 beruhte."[1134]

Eine derartige Regelung befindet sich in den DBA mit Estland[1135], Frankreich[1136], Irland[1137], Kroatien[1138], Malta[1139], Niederlande[1140], Polen[1141], Rumänien[1142] und Zypern[1143].

Diese Norm gilt insbesondere für Immobiliengesellschaften. Vereinfacht gesagt, fällt das Besteuerungsrecht dem Staat zu auf dessen Boden sich der Großteil des unbeweglichen

1133 *Benecke,* in: BeckOK, AStG, § 6, Rn. 69; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 291.
1134 Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.
1135 Art. 13 Abs. 1a) DBA-Estland.
1136 Art. 7 Abs. 4 DBA-Frankreich.
1137 Art. 7 Abs. 4 DBA-Irland.
1138 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 DBA-Kroatien.
1139 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 DBA-Malta.
1140 Art. 13 Abs. 2 und Abs. 6 DBA-Niederlande.
1141 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 DBA-Polen.
1142 Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 DBA-Rumänien.
1143 Art. 13 Abs. 2 DBA-Zypern.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Vermögens (zumeist Immobilienvermögen) befindet. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die stillen Reserven auch dort besteuert werden, wo sie entstehen.
Rechte zählen regelmäßig nicht zum beweglichen Vermögen. Maßgeblich ist in diesem Fall das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaates.[1144]
Gesellschaftsanteile, auch an Immobiliengesellschaften, zählen grundsätzlich zum beweglichen Vermögen.[1145]
Seit 2000 stellt Art. 13 Abs. 4 OECD-MA sicher, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilien(kapital)gesellschaften ähnlich wie unter Art. 13 Abs. 1 OECD-MA behandelt werden. Diese Regelung verhindert Steuerumgehungen durch Zwischenschaltung von Körperschaften, die früher zu doppelter Nichtbesteuerung führen konnten.[1146]
Problematisch ist eine solche Regelung insbesondere dann, wenn der Großteil des Vermögens im beweglichen Vermögen aufgeht, dann ist keine Zuordnung nach Entstehungsort der stillen Reserven mehr möglich.

Eine Norm *sui generis* ist im DBA mit Spanien verankert.
„Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 6 nicht das Recht des erstgenannten Staates, den Vermögenszuwachs, den diese Person während ihrer Ansässigkeit im erstgenannten Staat aus Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern, vorausgesetzt, die Veräußerung der Anteile erfolgt innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Wegzugs der natürlichen Person aus dem erstgenannten Staat.“[1147]
Spanien ordnet dem Zuzugsstaat das Besteuerungsrecht für den Verkauf zu, sofern eine Veräußerung nach einem Zeitraum von fünf Jahren nach dem Wegzug erfolgt. In diesem Fall ginge Deutschland das Besteuerungsrecht verloren, gleichzeitig käme es zur Kollision, weil Deutschland nach der derzeitigen Rechtslage bereits eine fiktive Besteuerung über § 6 AStG vorgenommen hat, Spanien sich aber in diesem Falle das Besteuerungsrecht einräumt. Erfolgt eine Veräußerung in einem Zeitraum von weniger

1144 Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA; *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017, Art. 13, Rn. 64.
1145 BFH, Urteil v. 21.10.1999 - I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424 zum DBA USA 1954/65.
1146 *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017 Art. 13, Rn. 120 ff.
1147 Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

als fünf Jahren nach dem Wegzug, bleibt Deutschland das Besteuerungsrecht erhalten, eine Kollision der Besteuerungsrechte wird vermieden.

Bei den Mischformen besteht für Deutschland das Risiko, dass in Abhängigkeit vom Einzelfall für Deutschland das Besteuerungsrecht untergehen könnte.

d) Risikogruppierungen

Im Rahmen dieser Arbeit wurden alle DBA Deutschlands mit anderen Mitgliedstaaten der Union untersucht. Die Ergebnisse sind in **Anhang 1** dargestellt.

Es konnte folgende Risiko-Gruppierung entwickelt werden (siehe nachfolgende Seiten).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Mitgliedstaat	Artikel im DBA	Methodenartikel	Ergebnis
Belgien 1967/2002	Art. 13 Abs. 3 DBA-Belgien	Im Zweifel **Freistellung** nach Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien	Besteuerungsrecht liegt bei Belgien und geht Deutschland damit verloren.
Bulgarien 2010	Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Art. 13 Abs. 6 DBA-Bulgarien	Art. 22 Abs. 2 b) DBA-Bulgarien, für den Fall des Art. 13 Abs. 2 DBA Anrechnung, im Übrigen Wahlrecht Freistellung (Art. 22 Abs. 2 a)) DBA-Bulgarien) oder Anrechnung (Art. 22 Abs. 2 c) DBA-Bulgarien)	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Dänemark 1995/2020	Art. 13 Abs. 5 DBA-Dänemark	Art. 22 Abs. 2 a) bb) i. V. m. Art. 22 Abs. 2 b) DBA-Dänemark; Anrechnungsverfahren	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Estland 1996/2020	Art. 13 Abs. 1 a) DBA-Estland:	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Estland: Anrechnung der deutschen ESt	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf estländischem unbeweglichem Vermögen beruht, steht das Besteuerungsrecht Estland zu.
Finnland 1979/2016	Art. 13 Abs. 6 DBA-Finnland	Art. 21 Abs. 2 a) DBA-Finnland: Anrechnung der deutschen ESt	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren
Frankreich 1959/1969	Art. 7 Abs. 4 DBA-Frankreich	Art. 20 Abs. 2 a) aa) DBA-Frankreich - Anrechnungsmethode	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf französischem unbeweglichem Vermögen

10.15772/ANDRASSY.2026.007

			beruht, steht das Besteuerungsrecht Frankreich zu.
Griechenland 1966	Artikel IX DBA-Griechenland	Art. XVII Abs. 1 DBA-Griechenland im Zweifel Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Griechenland.
Irland 2011/2014	Art. 7 Abs. 4 DBA-Irland	Art. 23 Abs. 1 a) DBA-Irland: Anrechnung	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf irischem unbeweglichem Vermögen beruht, steht das Besteuerungsrecht Irland zu.
Italien 1989	Art. 13 Abs. 4 DBA-Italien	Art. 24 Abs. 2a DBA-Italien: im Zweifel Anrechnungsmethode	Besteuerungsrecht liegt bei Italien und geht Deutschland damit verloren.
Kroatien 2006	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 DBA-Kroatien	Art. 23 Abs. 2 a) DBA-Kroatien: Freistellung	Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges unbewegliches Vermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Kroatien
Lettland 1997	Art. 13 Abs. 4 DBA-Lettland	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Lettland: Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Lettland und geht Deutschland damit verloren.
Litauen 1997	Art. 13 Abs. 4 DBA-Litauen	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Litauen: Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Litauen und geht Deutschland damit verloren.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Luxemburg 2012	Art. 13 Abs. 6 DBA-Luxemburg	Art. 22 Abs. 2 a) DBA-Luxemburg: Freistellung	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Malta 2001/2010	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 DBA-Malta	Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta: Anrechnung	Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges unbewegliches Vermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Malta.
Niederlande 2012/2016	Art. 13 Abs. 2 und Abs. 6 DBA-Niederlande	Freistellung, ergibt sich aus Art. 13 Abs. 6 DBA-Niederlande Bei werthaltigem Immobilienvermögen in der Gesellschaft – Ermäßigung gem. Art. 22 Abs. 2 c) DBA-Niederlande.	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren, es sei denn der Großteil des unbeweglichen Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.
Österreich 2000/2010	Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 DBA-Österreich:	Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Österreich bei werthaltigem Immobilienvermögen in der Gesellschaft Anrechnungsmethode. Sonst Freistellungsmethode Art. 23 Abs. 2 a) DBA-Österreich	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren.
Polen 2003	Art. 13 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 DBA-Polen	Art. 24 Abs. 2 a) DBA-Polen Freistellung	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren, es sei denn der Großteil des unbeweglichen Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.
Portugal 1980	Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal	Art. 24 Abs. 1 a) DBA-Portugal im Zweifel Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Portugal, es geht Deutschland verloren.
Rumänien 2001	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 DBA-Rumänien	Art. 23 Abs. 1 a) DBA-Rumänien: Anrechnungsmethode	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren, es sei denn,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

			der Großteil des unbeweglichen Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.
Schweden 1992	Art. 13 Abs. 5 DBA-Schweden	Art. 23 Abs. 1 b) bb) DBA-Schweden, Anrechnung	Deutschland geht das Besteuerungsrecht nicht verloren, bis zum Wohnsitzwechsel verbleibt es in Deutschland.
Slowakei 1980	Art. 13 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 DBA-Slowakei	Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Slowakei: Anrechnungsmethode	Das Besteuerungsrecht kann bei Deutschland verbleiben.
Slowenien 2006/2011	Art. 13 Abs. 5 DBA-Slowenien	Grundsätzlich Anrechnungsmethode (Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Slowenien), es sei denn Freistellung ist vorgesehen (Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Slowenien)	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Spanien 2011	Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien	Art. 23 Abs. 1 a) i) DBA-Spanien im Zweifel Anrechnungsverfahren	Sofern die Anteile binnen 5 Jahren nach dem Umzug veräußert werden, geht das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht verloren. Anschließend geht es an Spanien über.
Tschechien 1980	Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien	Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Tschechien: Anrechnungsmethode	Sofern die Gesellschaft in Deutschland ansässig ist, geht das Besteuerungsrecht nicht unter.
Ungarn 2011	Art. 13 Abs. 6 DBA-Ungarn	Art. 22 Abs. 2 a) DBA-Ungarn: Freistellung	Das Besteuerungsrecht verbleibt bei Deutschland.
Zypern 2011/2021	Art. 13 Abs. 2 DBA-Zypern	Art. 22 Abs. 3 DBA-Zypern: Anrechnungsmethode	Sofern die Gesellschaft über unbewegliches Vermögen in Deutschland verfügt, bleibt Deutschland das

10.15772/ANDRASSY.2026.007

			Besteuerungsrecht erhalten. Sofern der Wert der Gesellschaft überwiegend in anderen Vermögensgegenständen besteht, geht Deutschland das Besteuerungsrecht verloren.

Tabelle 1: Risikogruppierung (eigene Abbildung)

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die europäische Abkommenspraxis ist somit uneinheitlich, und eine zeitliche Präferenz für bestimmte Regelungen ist nicht erkennbar.
Eine zukünftige Regelung des Art. 6 AStG könnte und sollte berücksichtigen, dass das Besteuerungsrecht nach einigen Abkommen im Fall eines Verkaufs erhalten bleibt. Dies wäre ein milderes Mittel im Vergleich zur sofortigen Besteuerung oder einer Ratenbesteuerung zum Zeitpunkt des Wegzugs.
Falls das Besteuerungsrecht laut DBA tatsächlich entfällt, könnte weiterhin eine Wegzugsbesteuerung – gegebenenfalls in Verbindung mit einer Stundung – Anwendung finden.

e) Anrechnung oder Freistellung – die Frage der Methodik

In den DBA vereinbaren die Staaten regelmäßig eine Methodik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, dies ist entweder die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode.
Bei der Freistellungsmethode verzichtet Deutschland vollständig auf die Besteuerung bestimmter ausländischer Einkünfte. Diese werden von der deutschen Steuer freigestellt und unterliegen lediglich dem Progressionsvorbehalt. Im Falle eines Wegzugs bedeutet dies, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht für künftige Veräußerungsgewinne vollständig verliert. Der neue Ansässigkeitsstaat erhält das ausschließliche Besteuerungsrecht, während Deutschland nach dem Wegzug keine Möglichkeit mehr hat, entsprechende Gewinne zu erfassen.
Die Anrechnungsmethode hingegen lässt das deutsche Besteuerungsrecht grundsätzlich bestehen. Deutschland erhebt weiterhin Steuern auf die weltweiten Einkünfte seiner Steuerpflichtigen und rechnet lediglich die im Ausland gezahlten Steuern auf die deutsche Steuerschuld an. Auch nach einem Wegzug bleibt das deutsche Besteuerungsrecht theoretisch erhalten, wird jedoch durch die Anrechnung der ausländischen Steuer in seiner praktischen Wirkung beschränkt.
Diese Unterscheidung ist für die Anwendung der ATAD-Richtlinie von entscheidender Bedeutung. Nach der Interpretation von *Musil* verlangt die ATAD nur dann zwingend eine Wegzugsbesteuerung, wenn das Besteuerungsrecht vollständig wegfällt, nicht jedoch bei bloßer Beschränkung.[1148] Bei der Freistellungsmethode liegt ein vollständiger

[1148] *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verlust vor, weshalb die ATAD-Richtlinie eine Wegzugsbesteuerung zur Sicherung der stillen Reserven vor dem Rechtsverlust fordert.[1149] Bei der Anrechnungsmethode bleibt das Besteuerungsrecht erhalten, sodass nach dieser Lesart keine ATAD-Verpflichtung zur Wegzugsbesteuerung besteht.

Beispiel 9[1150]: Herr X, deutscher Steuerresident, hält Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft mit stillen Reserven von 800.000 Euro und plant seinen Wegzug.

Szenario A - Wegzug nach Staat A (Freistellungsmethode): Das DBA Deutschland-Staat A sieht für Kapitalgewinne die Freistellungsmethode vor. Nach dem Wegzug würde Staat Alpha etwaige Veräußerungsgewinne besteuern, während Deutschland diese freistellen müsste. Deutschland verliert sein Besteuerungsrecht vollständig. § 6 AStG verlangt daher eine Wegzugsbesteuerung der stillen Reserven bereits zum Zeitpunkt des Wegzugs. § 6 AStG erfasst diese Konstellation und besteuert die 800.000 Euro als fiktiven Veräußerungsgewinn.
Hinweis: Falls das einschlägige DBA eine Wegzugsklausel beinhaltet, die eine Vermögenszuwachsbesteuerung „bis zum Wegzug“ nur bei einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit von mindestens 5 Jahren in Deutschland vorsieht, würde diese Klausel als materielle Tatbestandsgrenze fungieren. Ohne die fünfjährige Ansässigkeit hätte Deutschland abkommensrechtlich kein Recht auf den (hypothetischen) Veräußerungsgewinn – § 6 AStG muss zurücktreten, da kein Treaty-Override angeordnet ist. Nach Ablauf der fünfjährigen Ansässigkeit kann § 6 AStG zur Anwendung kommen.[1151]

Szenario B - Wegzug nach Staat B (Anrechnungsmethode): Das DBA Deutschland-Staat B. vereinbart für Kapitalgewinne die Anrechnungsmethode. Veräußert Herr X nach seinem Wegzug die Anteile, können sowohl Staat B als auch Deutschland den Gewinn besteuern, wobei Deutschland die in B gezahlte Steuer anrechnet. Das deutsche Besteuerungsrecht bleibt erhalten und wird nur durch die Anrechnung beschränkt. Nach

1149 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11.
1150 Bei den Staaten im Beispiel handelt es sich um fiktive Staaten, dies soll der Vereinfachung des Beispiels dienen, um sich nicht in speziellen DBA-Klauseln zu verlieren.
1151 *Häck*, ISR 9/2023, S. 282 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Musils Ansicht liegt kein vollständiger Verlust des Besteuerungsrechts vor, weshalb die ATAD-Richtlinie keine Wegzugsbesteuerung fordert.[1152]

Deutschland wendet § 6 AStG jedoch unabhängig von der jeweiligen DBA-Methode an und besteuert den Wegzug in beiden Szenarien. Im Anwendungserlass zum AStG wurde nochmals ausdrücklich klargestellt, dass es unerheblich ist, ob Deutschland des Besteuerungsrecht tatsächlich verliert.[1153] Dies wird als überobligatorische Umsetzung der ATAD-Richtlinie kritisiert, da die Wegzugsbesteuerung auch in Fällen erfolgt, in denen das deutsche Besteuerungsrecht nicht vollständig verloren geht, sondern nur beschränkt wird. Der zentrale Unterschied liegt somit darin, ob Deutschland nach dem Wegzug weiterhin ein Besteuerungsrecht besitzt (Anrechnungsmethode) oder dieses vollständig aufgibt (Freistellungsmethode).

6.3.3. Schutz auf Festsetzungs- und Erhebungsebene durch Möglichkeiten auf europaweiten Informationsaustausch und Beitreibungsmöglichkeiten

a) Amtshilferichtlinie (Richtlinie (EU) 2018/822)[1154] Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514[1155]

In diesem Kapitel wird untersucht, welche Möglichkeiten derzeit bestehen, einen Steuerausfall aufgrund mangelnder Informationen zu vermeiden. Wird beispielsweise keine Wegzugsteuer zum Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt, sondern die Besteuerung erst beim tatsächlichen Verkauf vorgenommen, muss gewährleistet sein, dass der Wegzugsstaat von diesem Verkauf Kenntnis erhält.

Die Amtshilferichtlinie aus dem Jahr 2018 schafft den Rahmen für die Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die potenziell aggressiv sind und

---

1152 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11. Ob Deutschland sein künftiges Besteuerungsrecht „verliert“ oder „nur beschränkt“ wird, ist für den Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG (Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht) unerheblich – der Wegzug allein löst § 6 AStG aus (*Häck*, ISR 9/2023, S. 279–280)

1153 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 82.

1154 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

1155 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. 2021 L 104, 1.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Steuervermeidungszwecke verfolgen.[1156] Nach Artikel 8ab der Richtlinie sind sowohl sogenannte Intermediäre[1157] als auch relevante Steuerpflichtige verpflichtet, solche Gestaltungen den nationalen Steuerbehörden zu melden, sofern sie bestimmte Kennzeichen aufweisen, die auf Steuerumgehung hinweisen.[1158] Der Verkauf eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft kann hierunter wohl kaum subsumiert werden.

Zudem ist ein automatischer Informationsaustausch im Falle dieser Gestaltungen zwischen den Mitgliedstaaten der EU vorgesehen. Die Richtlinie verpflichtet die nationalen Behörden, gemeldete Informationen untereinander auszutauschen, wobei bestimmte Daten auch der EU-Kommission zugänglich gemacht werden.[1159]

Daraufhin folgte die DAC7[1160], welche koordinierte Prüfungen einführte, die die bisherigen Formen des Informationsaustauschs erweitern. Diese Prüfungen umfassen gleichzeitige und gemeinsame Außenprüfungen sowie Anwesenheitsrechte von Beamten anderer Mitgliedstaaten bei Ermittlungen.[1161]

Gleichzeitige Prüfungen, geregelt in Art. 12 Richtlinie (EU) 2021/514, sehen vor, dass zwei oder mehr Mitgliedstaaten parallel in ihrem Hoheitsgebiet Prüfungen durchführen und dabei gewonnene Informationen austauschen. Diese Form der Zusammenarbeit wird als effizienter betrachtet, da die Grenzen des rein passiven Informationsaustauschs überwunden werden.[1162]

Mit der Erweiterung der Richtlinie wurde sogar die Schaffung eines einheitlichen Rechtsrahmens für gemeinsame (nicht gleichzeitige!) Prüfungen, auch als „Joint Audits“ bezeichnet, erreicht.[1163] Anders als bei gleichzeitigen Prüfungen führen die Prüfer hier gemeinsam Prüfungstätigkeiten durch, wobei ihre Rechte und Pflichten sowohl durch das nationale Recht des Mitgliedstaates, in dem die Prüfung stattfindet, als auch durch ihr eigenes nationales Recht begrenzt sind. Diese doppelte Rechtsbindung soll sicherstellen, dass ein hohes Maß an Rechtssicherheit und Schutz für die Steuerpflichtigen gewährleistet bleibt.[1164]

1156 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, S. 157.

1157 Hierbei handelt es sich um Steuerberater, Anwälte oder Finanzdienstleister, die eine Gestaltung konzipieren, vermarkten oder deren Umsetzung verwalten (Art. 3 Nr. 21 AHRL).

1158 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, S. 157.

1159 Art. 8ab Abs. 13 AHRL; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, S. 157.

1160 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. 2021 L 104, 1.

1161 *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 840.

1162 *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 840.

1163 Art. 12a Richtlinie (EU) 2021/514.

1164 *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 843, *Kokott*, § 2 Rn. 18 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Derzeit sieht die Richtlinie noch keine Möglichkeit vor, den Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften an den Wegzugsstaat zu melden.
Im Rahmen des Informationsaustauschs könnte der Wegzugsstaat verpflichtend über den Verkauf eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft informiert werden. In komplexeren Fällen könnte sogar eine Prüfung angeregt werden.
Sofern jedoch die Kapitalgesellschaft in der Bundesrepublik ihren Sitz hat, gewährleistet § 54 Abs. 1 EStDV, dass das Finanzamt von dem Anteilsverkauf Kenntnis erlangt, indem der Notar eine Abschrift der Urkunde übermittelt.

b) Beitreibungsrichtlinie

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit den Möglichkeiten auf Erhebungsebene, nicht, wie zuvor auf Festsetzungsebene. Kommt es also zur Festsetzung – etwa im Veräußerungsfall, würde der Besteuerungsanspruch des Wegzugsstaats faktisch untergehen, wenn der festgesetzte Anspruch nicht beigetrieben werden könnte. Für diese Fälle existiert bereits die sogenannte Beitreibungsrichtlinie.[1165]
Der EuGH hat in seinem Urteil vom 7. September 2006[1166] hervorgehoben, dass die Existenz von Sekundärrechtsakten, welche die gegenseitige Unterstützung der Mitgliedstaaten bei der Beitreibung von Steuern vorsehen, den Nachverfolgungsaufwand für den Herkunftsstaat erheblich reduzieren kann.[1167]
Der EuGH verwies seinerzeit insbesondere auf zwei wesentliche Richtlinien: die Richtlinie 76/308/EWG vom 15. März 1976, geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG vom 15. Juni 2001, die als „Beitreibungsrichtlinie“ bekannt ist, sowie die Richtlinie 77/799/EWG vom 19. Dezember 1977, geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG vom 16. November 2004, [1168] welche als Amtshilferichtlinie fungiert. Beide Richtlinien sehen Mechanismen vor, die den Informationsaustausch und die Vollstreckung steuerlicher Forderungen zwischen den Mitgliedstaaten erleichtern sollen. Dieses Informationsrecht richtet sich aber nur auf die Beitreibung fälliger Forderungen – nicht aber auf Umstände,

1165 Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.
1166 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.
1167 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 52; ABlEG Nr. L 175, S. 17.
1168 ABlEG Nr. L 359, S. 30.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

die zur Festsetzung führen.[1169] Hinsichtlich der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf natürliche Personen wird dem Festsetzungsbereich hier kein ausreichender Schutz geboten. Ein milderes Mittel existiert hier nicht.
Hinsichtlich des Ersatzes der Stundung durch die Ratenzahlung bietet die Beitreibungsrichtlinie jedoch einen ausreichenden Schutz vor Steuerflucht. Hier ist eine Beitreibung einer festgesetzten Wegzugsteuer auch grenzüberschreitend problemlos möglich. Es schließt sich die Frage nach der Sicherheitsleistung an. Eine Sicherheitsleistung ist nicht erforderlich, wenn effektive Mittel zur Beitreibung des Steueranspruchs bestehen. Diese bestehen durch die Beitreibungsrichtlinie.

6.4. Rezeption in der Literatur

6.4.1. Grundmodell und „One-Fits-All"-Ansatz des § 6 AStG n.F.

Die Regelung des ATADUmsG, die eine zinslose Ratenzahlung über sieben Jahre ohne EU/EWR-Privilegierung vorsieht, ist zwar an jüngere Entscheidungen des EuGH zu Wegzugsteuern angelehnt[1170], ihre Vereinbarkeit mit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit wird jedoch in der Literatur größtenteils bezweifelt, vor allem im Hinblick auf das Urteil *Wächtler*, da eine zeitlich begrenzte Stundung den Liquiditätsnachteil nicht vollständig ausgleicht.[1171]
Benecke ordnet § 6 Abs. 4 AStG dem Steuererhebungsverfahren. Ziel der Norm ist es die Belastung mit „Dry Income" zu mindern, während es gleichzeitig fiskalische Interessen und die Administrierbarkeit in ein aus Sicht des Gesetzgebers angemessenes Verhältnis bringt.[1172] Die Neuregelung hat das bisher differenzierte Stundungsregime (unbegrenzte, zinslose Stundung bei Wegzügen innerhalb der EU/EWR und befristete, verzinsliche, sicherheitsgebundene Stundung bei Drittstaatenwegzügen) komplett abgeschafft und

1169 *Mörsdorf*, EuZW 2012, S. 301.
1170 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*; BT-Drs. 19/28652, S. 47.
1171 *Häck*, ISR 2020, S. 17 f. ; *Kühn*/*Weiss*, IWB 2020, S. 53 f.; *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19; *Schiefer*, ISR 2020, S. 84; *Schönfeld*/*Erdem*, StuW 2022, S. 76; kritisch auch der Referentenentwurf zum ATADUmsG, S. 74; hingegen halten *Benecke*, in: BeckOK AStG, § 6 Rn. 262–265, 278; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 424 f. die Grundkonzeption für verhältnismäßig.
1172 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, BeckVerw 632010 Rn. 186; BT-Drs. 19/28652, S. 47 f.; *Benecke*, in: BeckOK AStG, § 6 Rn. 262, 264, 278; *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S. erkennt in der Liquiditätsbelastung eine unverhältnismäßige Beeinträchtigung der Grundfreiheiten.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

setzt stattdessen auf ein einheitliches „One-Fits-All"-Ratenmodell (auf Antrag, zeitlich begrenzt, zinslos, i.d.R. gegen Sicherheitsleistung), was als direkte Reaktion auf das EuGH-Urteil *Wächtler* (C-581/17) zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz gewertet wird.[1173] *Benecke* ist der Meinung, dass die Argumente für die Unionsrechtskompatibilität dieser One-Fits-All-Lösung überwiegend überzeugend sind, insbesondere unter Bezugnahme auf EuGH *Kommission/Portugal* (C-503/14), aber er weist darauf hin, dass eine „abschließende Gewissheit" zur Unionsrechtskonformität des § 6 AStG in seiner aktuellen Fassung erst nach einer Entscheidung des EuGH zur neuen Rechtslage bestehen wird.[1174] Im Gegensatz dazu vertreten die meisten Autoren in der Literatur die Ansicht, dass das Einheitsmodell in Form der 7-Jahres-Raten mit Sicherheiten und ohne Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen unverhältnismäßig sei.[1175]

6.4.2. Anknüpfungspunkt – Gesellschaft oder natürliche Person?

Ein mehrfach vorgebrachter Kritikpunkt in der Literatur war, die Feststellung (die auch im Rahmen dieser Arbeit getroffen wurde), dass die ATAD-Richtlinie auf Gesellschaften abzieht, der deutsche Gesetzgeber aber natürlicher Personen in die Pflicht nimmt.[1176]
Zelger und *Bilic* sehen in *N* vor allem eine Kritik an der Unverhältnismäßigkeit der dort vorgesehenen Sicherheitsleistungen; zudem hat der EuGH in der Entscheidung *Kommission/Portugal* (C-503/14) die frühere Differenzierung ausdrücklich aufgehoben.[1177] Sie erkennen keine sachlichen Gründe für die unterschiedlichen Stundungsanforderungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen und weisen zudem auf gleichheitsrechtliche Bedenken hin.[1178] Deshalb sollte die vom EuGH zur Ratenzahlung im Betriebsvermögen entwickelte Dogmatik auf Wegzüge natürlicher Personen

1173 BT-Drs. 19/28652, S. 47 f.; *Benecke*, in: BeckOK AStG, § 6 Rn. 262 ff.
1174 *Benecke*, in: BeckOK AStG, § 6, Rn. 262 ff., 278.
1175 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 153 ff.; *Hartlaub*, 2025, S. 30–37; Prell, IStR 2025, S. 457; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 505 ff.; *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S.
1176 Beispielsweise: *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, S. 765; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19; *Schiefer*, ISR 2020, S. 84; *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S.
1177 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51 f.; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*, Rn. 56; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 421 f.
1178 *Mechtler/Spies*, ÖStZ 22/2016, 642 f.; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 422 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

angewendet werden.[1179] Jedoch wird auch in der Literatur hervorgehoben, dass der Maßstab der Verhältnismäßigkeit im Bereich der Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen enger ist als bei Gesellschaften.[1180]

Anzumerken ist jedoch, dass sich das Urteil *National Grid Indus* mit dem Wegzug der Gesellschaft selbst, nicht aber den des Gesellschafters beschäftigt, an dieser Stelle bewegt sich das Steuersubstrat selbst, nicht aber der Besitzer des Steuersubstrats über die Grenze des jeweiligen Mitgliedstaats, was den Zugriff erschwert. In der Literatur wird diese Problematik häufig unter der Maßgabe betrachtet, dass es sich einerseits um Privatvermögen[1181] und andererseits um Betriebsvermögen[1182] handelt. Auch der EuGH nimmt diesbezüglich eine Abgrenzung vor, so unterscheidet er in der Rechtssache *National Grid Indus* den Sachverhalt von dem der Rechtssache „*N*" mit der Begründung, dass die überführten stillen Reserven in der erstgenannten Rechtssache zur Erwirtschaftung von Gewinnen eingesetzt würden und die Bewertung von Wirtschaftsgütern einer Abschreibung zugänglich sei.[1183] Insoweit besteht im Zweifel sogar die Gefahr einer möglichen Doppelerfassung einer Wertminderung - einmal durch den Wegzugsstaat bei der Gesamtbewertung des Unternehmens und eine Erfassung wertmindernder Tatsachen etwa beim Firmenwert im Zuzugsstaat. *Mechtler* und *Spies* weisen aber zu Recht darauf hin, dass in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Definitionen für Privat- und Betriebsvermögen existieren, das eine derartige Einteilung in Privat- und Betriebsvermögen erschwert.[1184] Diese Probleme würden sich erschweren, wenn es um die Entstrickung von dem Vermögen einer Stiftung oder eines Trusts ginge.[1185]

1179 *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 423.

1180 *Beinert*, ISR 2024, S. 365 f.; *Desens*, DStR 2022, S. 1588; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 70; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527; Schönfeld/Sendke, IStR 2025, 507, 509 lehnen eine Übertragbarkeit strikt ab.

1181 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant* und EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.

1182 So etwa EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*.

1183 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 56 ff.

1184 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 11.

1185 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 12.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.4.3. Sicherheitsleistungen als zusätzliche Belastung

Kraft analysiert die Sicherheitsleistungspflicht im Rahmen der neuen Wegzugsbesteuerung, nachdem die Differenzierung zwischen Drittstaaten- und EU/EWR-Wegzügen aufgegeben wurde: Sicherheitsleistungen, die gemäß § 6 Abs. 5 S. 1 AStG a.F. waren Drittstaatenfälle der Fokus, während nun alle Wegzugsfälle betroffen sind (§ 6 Abs. 4 S. 2 AStG n.F.), was aufgrund der Dominanz von Wegzügen innerhalb der EU/EWR erhebliche praktische Relevanz hat.[1186]

Das Konzept der Ratenzahlung gemäß § 6 Abs. 4 AStG n.F., wonach „in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung" Ratenzahlung gewährt wird, wird zwar teilweise an § 222 S. 2 AO und § 36 Abs. 5 EStG angelehnt.[1187] Jedoch fordert *Kraft* eine eigenständige, kontextbezogene Auslegung, um zu verhindern, dass die gesetzliche Regelung leerläuft, wenn zahlreiche Steuerpflichtige ohne geeignete Sicherheiten faktisch von der Stundung ausgeschlossen werden.[1188]

Kraft prüft die klassischen Sicherungsmittel der §§ 241 ff. AO, insbesondere Bargeld, Wertpapiere, erststellige Grundpfandrechte und Steuerbürgschaften mit inländischem Gerichtsstand, unterzieht sie einer kritischen Praktikabilitätsprüfung und zeigt auf, dass diese in typischen Wegzugsfällen häufig fehlen oder unionsrechtlich problematisch sein können.[1189]

Kapitalgesellschaftsanteile, deren stille Reserven besteuert werden, sind in der Regel weder ökonomisch noch rechtlich als Sicherheit geeignet (u.a. wegen des Verwertbarkeitserfordernisses und der drohenden Ausfallhaftung nach § 24 GmbHG bei der Verpfändung von GmbH-Anteilen).[1190] Das Gleiche gilt für Personengesellschaftsanteile und oft auch für Grundpfandrechte; sonstige Vermögensgegenstände (wie Kunst oder Edelmetalle) sind abhängig von der Bewertung nach § 246 AO.[1191]

1186 BT-Drs. 19/28652, S. 47; *Kraft*, DStR 2023, S. 1690.
1187 *Benecke*, in: BeckOK AStG, § 6 Rn. 278; *Kraft*, DStR 2023, S. 1691.
1188 *Kraft*, DStR 2023, S. 1692; *Rüsken*, in: Klein, AO, § 222 Rn. 42.
1189 *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 245, Rn. 31; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 245 Rn. 2; *Kraft*, DStR 2023, S. 1692 f.
1190 *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 245 Rn. 31; *Kraft*, DStR 2023, S. 1693 f.
1191 *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 245 Rn. 31; *Kraft*, DStR 2023, S. 1693 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Kraft zieht den Schluss, dass die Aufbaustruktur der §§ 241 ff. AO für Wegzugsfälle unzureichend ist und das Erfordernis tauglicher Sicherheiten faktisch zu einer mobilitätseinschränkenden Freizügigkeitssperre mit verfassungs- und unionsrechtlichen Implikationen werden kann.[1192] Er fordert einen maßvollen, praxisnahen Vollzug durch die Finanzverwaltung, insbesondere eine großzügige Anwendung des § 245 AO (einschließlich der Anerkennung ausländischer Sicherheiten und flexiblerer Anforderungen an Steuerbürgen), eine klarstellende Verwaltungspraxis zum Tatbestandsmerkmal „in der Regel" sowie die ernsthafte Überlegung, die betroffenen Kapitalgesellschaftsanteile selbst (ggf. unter Zustimmungsvorbehalt des Staates) als Sicherheiten zuzulassen.[1193] Nach *Hartlaub* ist die Sicherheitenforderung nur dann gerechtfertigt, wenn sie notwendig ist und nicht bereits durch Amtshilfe- oder Beitreibungsmechanismen abgesichert wird.[1194] In diesem Zusammenhang sieht er eine „Sofortkasse" sehr kritisch.[1195]

6.4.4. Stundung, Ratenzahlung und Liquiditätsbelastung

Ratenzahlung oder Stundung und, in sehr begrenztem Umfang auch Sicherheitsleistungen können grundsätzlich geeignete Mittel sein, um das Steuersubstrat zu schützen.[1196] In der Literatur wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Beitreibungs- und Amtshilferichtlinie den Steueranspruch innerhalb der EU/EWR bereits weitgehend schützt und strengere Maßnahmen, vor allem den Wegfall der unbefristeten Stundung und pauschale Sicherheitsleistungspflichten, daher nicht mehr notwendig sind.[1197]
Auch *Hartlaub* nahm eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vor und kam zu dem Ergebnis, dass Verhältnismäßigkeit eine Stundung, mindestens Ratenzahlung verlangt.[1198]

1192 *Kraft*, DStR 2023, S. 1694 f.; vgl. auch *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 378, 384*; Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527.
1193 *Kraft*, DStR 2023, S. 1694 f.
1194 *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.
1195 *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.; ähnlich *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 170, *Lampert*, in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 48.
1196 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.
1197 *Beinert*, ISR 2024, S. 365 f.; *Desens*, DStR 2022, S. 1588; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 70; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527; *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S. a.A. *Bösken*, Ubg 2021, S. 597.
1198 *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.; ähnlich *Müller-Graff*, der eine sofortige Fälligkeit als unionsrechtswidrig bezeichnet (*Müller-Graff*, in: Streinz AEUV Art. 49 Rn. 75). Ebenso *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 344; *Häck*, IStR 2024, S. 104;

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der EuGH verlangt, dass die Regelung zur Festsetzung der Steuer und zu deren tatsächlicher Erhebung verhältnismäßig ist, es ist zwischen diesen beiden Ebenen zu unterscheiden.[1199] Stundung ist in diesem Fall das mildere Mittel.[1200]
Als problematisch erweist sich die Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen. Im Rahmen des Betriebsvermögens wurden zeitlich gestaffelte Ratenmodelle über fünf oder zehn Jahre als verhältnismäßig angesehen.[1201]

Was die Umsetzung angeht, kommen *Zelger* und *Bilic* zu dem Schluss, dass sowohl die deutsche Regelung der siebenjährigen Ratenzahlung (§ 6 Abs. 4 AStG) als auch die österreichische Option der Nichtfestsetzung bis zur tatsächlichen Veräußerung („ewige Stundung") unionsrechtskonform sind.[1202] Die deutsche Regelung sei geeignet, erforderlich und angemessen, weil der EuGH zeitlich begrenzte Ratenzahlungen akzeptiert habe.[1203] Demnach sei die österreichische Variante als noch milderes Mittel zulässig sei (*argumentum a fortiori*).[1204] Das Urteil des BFH im Nachgang zu *Wächtler* welches eine dauerhafte zinslose Stundung anordnete, betrifft nur die alte Rechtslage und kann aufgrund der vom EuGH beanstandeten Ungleichbehandlung nicht als „bindende Momentaufnahme" verallgemeinert werden.[1205] Das Einzige, was aus unionsrechtlicher Sicht entscheidend sei, wäre das Angebot einer Alternative zur sofortigen Zahlung. Eine zwingende Notwendigkeit der unbefristeten Stundung wird abgelehnt.[1206]
Hartlaub kommt ebenfalls zu dem Schluss, dass die Verhältnismäßigkeit eine Stundung oder zumindest Ratenzahlung verlangt; eine „Sofortkasse" sei sehr kritisch zu

Kraft, Global Taxes 2022, S. 11; *Kühn/Hillers*, EStB 2024, S. 77; *Prell*, IStR 2025, S. 457; *Schönfeld*, IStR 2021, S. 641.

1199 EuGH, Urteil v. 16.04.2015 – Rs. C-591/13, BB 2015, 1263, ECLI:EU:C:2015:230 – *Kommission/Deutschland*, Erwägungsgrund 66 f.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 85.

1200 EuGH, Urteil v. 16.04.2015 – Rs. C-591/13, BB 2015, 1263, ECLI:EU:C:2015:230 – *Kommission/Deutschland*, Rn. 66 f.

1201 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 62; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 51 ff.; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 421.

1202 *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 424 f. *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 424 f.

1203 EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 62; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 52; *Zelger/Bilic*, IStR 2024, 424.

1204 *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 425.

1205 *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 425; unter Bezug auf BFH, Urteil v. 06.09.2023 – I R 35/20, BFHE 282, 252, Rn. 19, 24.

1206 *Zelger/Bilic*, IStR 2024, S. 421, 426.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

bewerten.[1207] *Hartlaub* zufolge ist das geltende Einheitsmodell des § 6 AStG (7-Jahres-Raten mit Sicherheiten und ohne Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen) nicht mit dem Unionsrecht vereinbar; die Vorschriften zu Erhebung, Sicherheiten und nachträglichen Wertminderungen würden über das Notwendige hinausgehen.[1208]

6.4.5. Wirtschaftliche Verhältnismäßigkeit

Uetermeyer übt aus ökonomischer Sicht Kritik an der pauschalen Fünfjahresfrist der ATAD-Stundungsmethodik (die deutsche 7-Jahres-Frist ist funktional vergleichbar), da sie als unverhältnismäßige Belastung angesehen wird.[1209] Die sofortige Steuerzahlung verursacht erhebliche Liquiditätsengpässe; eine Ratenstundung über fünf Jahre mindert diesen Engpass nur unzureichend, besonders wenn der Vermögenswert keinen ausreichenden Cashflow generiert oder illiquide ist.[1210]

Der Autor zieht einen Vergleich zwischen der Belastung durch eine fremdfinanzierte Sofortzahlung und derjenigen durch jährliche Raten, die Zinsen sowie Kosten für Sicherheitsleistungen umfassen, und kommt zu dem Ergebnis, dass Letzteres eine erhebliche wirtschaftliche Belastung darstellt.[1211] Eine individuelle Stundung, die sich an der wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientiert, sei erforderlich, um die Liquidität tatsächlich zu entlasten. *Uetermeyer* regt an, das unflexible Fünfjahresmodell durch ein System zu ersetzen, das sich an der wirtschaftlichen Lebensdauer des Vermögensgegenstands orientiert: Die lineare Abschreibungsdauer könnte als Stundungszeitraum für abnutzbares Anlagevermögen dienen; für nicht abnutzbares Vermögen (wie Beteiligungen) seien längere, aber klar definierte Fristen (z.B. 10–15 Jahre) angemessen.[1212] Das sichert den Steueranspruch und reduziert gleichzeitig die Belastung, wodurch die unionsrechtlichen Anforderungen besser erfüllt werden.[1213]

1207 *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 344; *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.; *Häck*, IStR 2024, S. 104; *Kraft*, Global Taxes 2022, S. 11; *Kühn/Hillers*, EStB 2024, S. 77; *Müller-Graff*, in: Streinz, AEUV, Art. 49 Rn. 75; *Prell*, IStR 2025, S. 457; *Schönfeld*, IStR 2021, S. 641.

1208 *Hartlaub*, 2025, S. 30–37.

1209 *Uetermeyer*, 2021, S. 33.

1210 *Uetermeyer*, 2021, S. 30 ff.

1211 *Uetermeyer*, 2021, S. 30 ff.

1212 *Uetermeyer*, 2021, S. 36 f.

1213 *Uetermeyer*, 2021, 37.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Uetermeyer resümiert, dass die Stundungsmethode des Art. 5 Abs. 2 ATAD nicht verhältnismäßig sei.[1214] Sie mindere die Liquiditätsnachteile unzureichend, basiere auf einer „zufälligen" Übernahme der EuGH-Rechtsprechung ohne wirtschaftliche Fundierung und sei ungeeignet zur Bekämpfung von Steuervermeidung, weil sie auf einer unzulässigen Generalvermutung ohne Missbrauchsprüfung beruhe.[1215]

6.4.6. Beitreibung, Amtshilfe und enger Maßstab bei natürlichen Personen

Ebenso findet sie Betreibungsrichtlinie Berücksichtigung in den Verhältnismäßgkeitserwägungen der Literatur. obwohl die Amtshilferichtlinie (noch) keinen vollständigen transaktionsbezogenen Informationsaustausch ermöglicht, ist es doch über § 54 Abs. 1 EStDV möglich die Information des zuständigen Finanzamts über Anteilsverkäufe durch die jeweiligen Finanzbehörden zu erlangen. Es wird in der Literatur deshalb argumentiert, dass strengere Maßnahmen (vor allem der Wegfall der Stundungsmöglichkeit und eine pauschale Verpflichtung zur Sicherheitsleistung ohne besonderen Grund) als unverhältnismäßig gelten.[1216]

Für Drittstaatenkonstellationen weist *Häck* ergänzend darauf hin, dass, sofern Art. 63 AEUV einschlägig ist und nicht durch Art. 64 Abs. 1 AEUV gesperrt wird, kein tragfähiger Grund ersichtlich sei, von der unionsrechtlich gebotenen dauerhaften Stundung abzuweichen; jedenfalls seien bilaterale Abkommensmechanismen (insb. Auskunfts- und Beitreibungshilfe nach dem Vorbild der Art. 26 und 27 OECD-MA) grundsätzlich als funktionale Äquivalente ausreichend.[1217] Selbst bei gesteigertem Sicherungsinteresse könne gegenüber dem Ratenzahlungskonzept die dauerhafte Stundung unter risikoorientierten Sicherheiten und ggf. erhöhten Nachweispflichten das mildere Mittel sein; Sicherheiten bedürften dabei einer einzelfallbezogenen Verhältnismäßigkeitsprüfung und setzten eine konkrete Gefährdung des Steueranspruchs voraus.[1218]

1214 *Uetermeyer*, 2021, S. 38; ähnlich *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S.; BT-Drs. 19/28652, S. 47

1215 *Uetermeyer*, 2021, S. 38.

1216 *Beinert*, ISR 2024, S. 365 f. ; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 70; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527; *Desens*, DStR 2022, S. 1588; a.A. *Bösken*, Ubg 2021, S. 595 f., welcher die ratierliche Zahlung als verhältnismäßig einstuft.

1217 Häck, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 182.

1218 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 182.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

6.4.7. Fälligkeit im Voraus und Altfälle

Die Literatur übt eine besonders kritische Betrachtung der vorgezogenen Fälligkeitstatbestände des § 6 Abs. 4 S. 4 Nr. 5 AStG n.F., die allein an Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr anknüpfen, wenn deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile beträgt, ohne dass stille Reserven realisiert werden. Die überwiegende Ansicht sieht diesen Tatbestand als kaum vereinbar mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebot.[1219] Die Wegzugsbesteuerung verfolgt das legitime Ziel, den Zugriff auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven zu sichern. Dieses Ziel wird durch Dividenden grundsätzlich nicht gefährdet, da sie keinen Veräußerungsgewinn erzeugen und den späteren Zugriff auf die „Exit-Tax-Basis“ nicht verändern.[1220] Eine sofortige Beendigung der Ratenzahlung aufgrund solcher Ausschüttungen ist daher weder erforderlich noch geeignet und verletzt die unionsrechtliche Kohärenz, weil auch im Inland Ausschüttungen keine vorzeitige Besteuerung latenter Gewinne im Sinne des § 17 EStG auslösen.[1221]
Die Steuerbelastung tritt ein, wenn natürliche Personen vor der Realisation Steuernachzahlungen leisten müssen; nach den Maßstäben des Unionsrechts darf diese Belastung nur durch eine dauerhafte (zinslose) Stundung bis zur Veräußerung kompensiert werden.[1222] Eine doppelte Belastung der Gewinnrücklagen könnte gleichzeitig eintreten (laufende Dividendenbesteuerung plus vorweggenommene Wegzugsteuer).[1223] Wenn derartige Trigger überhaupt als haltbar angesehen werden sollen, kommt dies nur in Betracht, wenn sie als eng begrenzte Missbrauchsnorm mit Gegenbeweisöffnung ausgestaltet sind, die sich auf rein künstliche Gestaltungen bezieht. Eine solche Verengung wird in der Literatur als Mindestvoraussetzung angesehen; ohne sie verfehlen die Ausschüttungs-Trigger Zweck, Notwendigkeit und Kohärenz.[1224]

1219 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 385 f. ; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1220 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *von Oertzen/Maisenbacher*, IStR 2024, S. 674; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1221 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *von Oertzen/Maisenbacher*, IStR 2024, S. 674; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1222 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *von Oertzen/Maisenbacher*, IStR 2024, S. 674; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1223 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1224 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *Häck*, IStR 2024, S. 104; *Prell*, IStR 2025, S. 460 f.; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713; *Thonemann-Micker/Vossen*, ErbStB 2024, S. 137.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Insbesondere an § 21 Abs. 3 S. 2 AStG n.F. wird in der Literatur Kritik geübt.[1225] Ein (sukzessiver) Widerruf der Dauerstundung bei „substanziellen Ausschüttungen" steht im Widerspruch zum unionsrechtlichen Leitbild, dass die Stundung bei natürlichen Personen bis zur Realisation dauern sollte. Die Norm entzieht die Stundung ohne Realisationsereignis, reproduziert unzulässigen Liquiditätsdruck und erzeugt Doppelbelastungen, weil Ausschüttungen regelmäßig keine Realisation i.S.d. § 17 EStG erläutern.[1226] In dieser Breite wird die Vorschrift als unionsrechtlich hoch zweifelhaft angesehen und ist kaum durch Auslegung zu retten; selbst eine teleologische Reduktion auf „Alt-Rücklagen" oder ein enges Verständnis von „substanziell" würden nahe an eine contra-legem-Korrektur heranreichen.[1227]

6.4.8. Verhältnismäßigkeitskontrolle der Menschenrechte

Nach *Schönfeld* und *Sendke* wird § 6 AStG einer menschenrechtlich orientierten Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen. Für Wegzüge innerhalb der EU gelten sowohl die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) als auch das allgemeine Freizügigkeitsrecht (Art. 21 AEUV; Art. 45 GrCh). Die sofortige Erhebung der Wegzugsteuer („Dry-Income"-Besteuerung) ist demnach ein Eingriff, der unter Berücksichtigung des menschenrechtlichen Schutzgehalts als unverhältnismäßig gilt.[1228] Eine faktische Wegzugssperre berührt den Wesensgehalt der Freizügigkeit (Art. 52 Abs. 1 GrCh).[1229] Auf steuerlich motivierte Ausreisehindernisse wendet der EGMR eine strenge Verhältnismäßigkeitskontrolle an und beanstandet pauschale, nicht einzelfallbezogene Eingriffe.[1230]

Bei Drittstaatenwegzügen kommen nationale Grundrechte und völkerrechtliche Garantien zum Tragen (Art. 2 Abs. 1 GG; EMRK; IPbpR). Auch hier sei die sofortige Steuererhebung unverhältnismäßig[1231], insbesondere weil der Gesetzgeber bei der

1225 *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 431 f.; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 345; *Grotherr*, NWB 2024, S. 175.
1226 *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 431 f.; *Haag/Graf von Armansperg*, DB 2024, S. 345; *Grotherr*, NWB 2024, S. 175.
1227 *Beinert*, ISR 2024, S. 366; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95; *Tischendorf*, IStR 2024, S. 713.
1228 *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 505 ff.
1229 *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 505; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 95.
1230 EGMR, Urteil v. 12.04.1996 – 28411/95, HUDOC-Nr. 001-75463 – Riener v. Bulgaria, Rn. 127 f.
1231 *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 508 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Einführung von § 6 AStG nicht beabsichtigt habe, das Auswandern zu erschweren; die heutige Wirkung stehe diesem Leitbild entgegen.[1232]

6.5. Sonstiges höherrangiges Recht

Neben den Grundfreiheiten ist zu prüfen, ob die Wegzugsbesteuerung zugleich Unionsgrundrechte verletzt. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union ist nach Art. 6 Abs. 1 EUV integraler Bestandteil des Unionsprimärrechts und damit den Verträgen rechtlich gleichrangig. Ihre Bindungswirkung gegenüber den Mitgliedstaaten setzt allerdings voraus, dass die nationale Maßnahme „bei der Durchführung des Rechts der Union" ergeht (Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRCh).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die nationale Regelung in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt und ein hinreichender Zusammenhang zu unionsrechtlichen Vorgaben besteht; fehlt ein solcher Zusammenhang, ist die Charta nicht anwendbar.[1233] Für die Wegzugsbesteuerung bedeutet dies: Soweit sie im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung als unionsrechtlich relevante Beschränkung beurteilt wird, liegt die Prüfung regelmäßig innerhalb des Unionsrechtsrahmens, sodass die Grundrechtecharta als zusätzlicher Kontrollmaßstab in den Blick zu nehmen ist.

Dogmatisch kommt der Charta hierbei eine doppelte Funktion zu. Zum einen kann die Wegzugsbesteuerung selbst grundrechtliche Gewährleistungen berühren, zum anderen wirken Unionsgrundrechte als Schranken-Schranken der Grundfreiheiten. Der EuGH hat bereits vor Inkrafttreten der Charta entschieden, dass eine nationale Maßnahme, die eine Grundfreiheit beschränkt, nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn sie zugleich mit den Unionsgrundrechten vereinbar ist.[1234] Diese Rechtsprechungslinie ist für die unionsrechtliche Rechtfertigungsprüfung besonders bedeutsam, weil sie verdeutlicht, dass selbst ein anerkannter Rechtfertigungsgrund die Maßnahme nicht „rettet", wenn ihre konkrete Ausgestaltung unionsgrundrechtliche Mindestanforderungen unterschreitet.

1232 BT-Drs. VI/2883, S. 15.

1233 EuGH, Urteil v. 26.02.2013 – Rs. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 – *Åkerberg Fransson*, Rn. 19 ff.; EuGH, Urteil v. 06.03.2014 – Rs. C-206/13, ECLI:EU:C:2014:126 – *Siragusa*, Rn. 24 ff.

1234 EuGH, Urteil v. 18.06.1991 – Rs. C-260/89, Slg. 1991, I-2925, ECLI:EU:C:1991:254 – *ERT*, Rn. 43.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Im Hinblick auf den Schutzbereich kommen bei § 6 AStG insbesondere der Eigentumsschutz nach Art. 17 GRCh und je nach Fallkonstellation die unternehmerische Freiheit nach Art. 16 GRCh in Betracht. Beide Gewährleistungen können durch eine Wegzugsbesteuerung berührt werden, wenn der Gesetzgeber durch eine vorverlagerte Steuererhebung wirtschaftlich relevante Dispositionsmöglichkeiten beschränkt oder faktisch eine Liquidation bzw. (Teil-)Veräußerung erzwingt, um die Steuerlast bedienen zu können.
Hinzu tritt, je nach prozessualer Ausgestaltung, Art. 47 GRCh (wirksamer Rechtsschutz), etwa wenn belastende Nebenfolgen wie Sicherheitsleistungen, Stundungsbedingungen oder Vollstreckungsmechanismen einer effektiven gerichtlichen Kontrolle entzogen oder nur eingeschränkt überprüfbar wären. Die eigenständige praktische Bedeutung von Art. 47 GRCh für Informations- und Mitwirkungspflichten sowie deren Sanktionierung verdeutlicht der EuGH im Hinblick auf steuerrechtliche Kooperationspflichten.[1235]

Für die Rechtfertigung unionsgrundrechtlicher Eingriffe ist der Maßstab des Art. 52 Abs. 1 GRCh heranzuziehen. Danach bedarf jede Einschränkung der in der Charta anerkannten Rechte einer gesetzlichen Grundlage, muss den Wesensgehalt des Rechts achten, einem von der Union anerkannten Gemeinwohlziel dienen und verhältnismäßig sein.[1236] Für die Wegzugsbesteuerung hat dies besondere Bedeutung, weil die unionsrechtliche Diskussion häufig nicht bei der bloßen Festsetzung latenter Steueransprüche endet, sondern die Erhebungsmodalitäten im Mittelpunkt stehen. Gerade hier können sich grundrechtliche Bedenken verdichten, wenn die Belastungswirkung im Ergebnis so intensiv ist, dass der Wegzug faktisch verhindert oder unzumutbar erschwert wird.

In der Literatur wird zunehmend hervorgehoben, dass die Wegzugsbesteuerung nicht allein als binnenmarktrechtliches Problem zu behandeln ist, sondern eine menschenrechtliche Dimension besitzt, weil bei einem Wegzug stets auch die persönliche Mobilität betroffen ist. *Schönfeld* und *Sendke* arbeiten heraus, dass die Wegzugsbesteuerung in ihrer aktuellen Ausgestaltung in Liquiditätskonstellationen zu einer faktischen „Wegzugssperre“ führen kann und dass deshalb bei der

1235 EuGH, Urteil v. 16.05.2017 – Rs. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 – *Berlioz Investment Fund.*
1236 *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, EU-GRCharta Art. 52 Rn. 45.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verhältnismäßigkeit nicht nur die wirtschaftlichen Grundfreiheiten, sondern auch Art. 21 AEUV und Art. 45 GRCh als Ausdruck der personenbezogenen Freizügigkeit in die Abwägung einzustellen sind.[1237] Diese Perspektive schärft zugleich den Blick für den unionsgrundrechtlichen Wesensgehaltsschutz und für die Intensität der Abwägung nach Art. 52 Abs. 1 GRCh, soweit die nationale Regelung den Wegzug nicht nur „unattraktiver" macht, sondern faktisch blockiert.

Ergänzend dazu kann zur Einordnung der Eingriffsintensität und der Anforderungen an die Einzelfallprüfung die Rechtsprechung des EGMR herangezogen werden. Zwar ist die EMRK im Unionsrecht primär eine Auslegungshilfe, doch verdeutlichen die Entscheidungen, dass steuerlich motivierte Ausreisebeschränkungen einer strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle unterliegen und insbesondere Automatismen sowie fehlende Einzelfallwürdigung problematisch sind.[1238] Diese Linie ist für § 6 AStG insoweit anschlussfähig, als sich die unionsrechtliche Angemessenheitsprüfung gerade darauf konzentriert, ob die konkrete Ausgestaltung der Steuererhebung und flankierender Sicherungsinstrumente zu pauschal und zu belastend ist, obwohl mildere Mittel zur Sicherung des Steueranspruchs zur Verfügung stehen.

6.6. Zwischenfazit

Im Rahmen dieses Kapitels wurden die Elemente der Kategorien 2 und 3 des § 6 AStG (Verstöße von § 6 AStG gegen die Richtlinie und Abweichungen im Rahmen des Mindestschutzniveaus) hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den Regelungen des Primärrechts überprüft. Die bloße Festsetzung der Wegzugsteuer zeigt sich als rechtlich unproblematisch.[1239]
Bei den erweiterten Ratenzahlungsmöglichkeiten (gemeint ist die Ratenzahlung innerhalb von sieben Jahren, nicht wie laut Richtlinie vorgesehen innerhalb von fünf Jahren), und Rückkehrregelungen konnte kein Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheiten

1237 *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, 498, 503 ff.
1238 EGMR, Urteil v. 23.05.2006 – Nr. 46343/99 – Riener/Bulgarien, Rn. 114 ff., 127 f.; EGMR, Urteil v. 14.10.2021 – Nr. 74288/14 und 64568/16 – Democracy and Human Rights Resource Centre and Mustafayev/Aserbaidschan, Rn. 93 ff.
1239 *Prell*, IStR 2025, S. 461 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

festgestellt werden, da diese Regelungen für Steuerpflichtige vorteilhafter sind als die Vorgaben der ATAD-I-Richtlinie.

Hingegen bewirken die Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs sowie der Wechsel von der Stundung zur Ratenzahlung Eingriffe, insbesondere in die Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit - je nach Fallgestaltung, da diese Regelungen Steuerpflichtige potenziell von einer grenzüberschreitenden Wohnsitz- oder Vermögensverlagerung abhalten können.[1240]

Weder die Bekämpfung von Missbrauch noch die Kohärenz des Steuersystems könnten die sofortige Einziehung der Wegzugsteuer rechtfertigen, weil § 6 AStG keine Missbrauchsnorm ist.[1241] Insbesondere rechtfertigen auch administrative Erschwernisse allein keine Ungleichbehandlung (zur Vergleichsgruppe derer, die ihren Wohnsitz nicht wechseln).[1242] Die Rechtsprechung des EuGH setzt aber strenge Anforderungen an den unmittelbaren Zusammenhang von Vorteil und Nachteil stelle und die Volatilität von Beteiligungswerten eine kohärenzsichernde „Identität" der Belastung im Inlands- und Auslandsfall in der Praxis kaum ermögliche.[1243] Selbst die Ziele „wirksame Einziehung" und „Steueraufsicht" rechtfertigten die sofortige Erhebung nicht, weil der verbleibende Nichteinziehungsrisiko-Rest durch Amtshilfeinstrumente und den DBA-Informationsaustausch ausreichend aufgefangen werden kann und das Ratenmodell des § 6 Abs. 4 AStG den Liquiditätsnachteil („dry income") nicht beseitige.[1244]

1240 *Möller-Gosoge/Keilen,* in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19.

1241 So die Literatur (*Prell*, IStR 2025, S. 460 f.); aber siehe Gesetzesbegründung BT-Drs. 20/13419, 243 f.; BR-Drs. 369/24 (B), 72 f.

1242 *Kokott*, § 5, Rn. 40.

1243 *Prell*, IStR 2025, S. 460 f.; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant,* Rn. 50 ff.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 84; EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, IStR 2004, 680 – *Manninen*, Rn. 43; EuGH, Urteil v. 18.06.2009 – Rs. C-303/07, ECLI:EU:C:2009:377 – *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Rn. 71 f.; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*, Rn. 63–65.

1244 *Goßmann*, 2021, S. 20, 31 in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung; *Prell*, IStR 2025, S. 462 f.; EuGH, Urteil v. 12.07.2012 – Rs. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 – *Kommission/Spanien,* Rn. 59, 64, 81; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 64–66; EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – Rs. C-290/04, BStBl II 2007, 352 – *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Rn. 35; EuGH, Urteil v. 15.05.1997 – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 – *Futura Participations und Singer*, Rn. 31; EuGH, Urteil v. 20.02.1979 – Rs. 120/78, ECLI:EU:C:1979:42 – *Cassis de Dijon*, Rn. 8.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Rechtsprechung des EuGH erkennt die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse[1245] und die Kohärenz des Steuersystems[1246] als legitime Rechtfertigungsgründe an. Die deutsche Wegzugsbesteuerung folgt diesen Grundsätzen, insbesondere durch die Besteuerung stiller Reserven, die unter der Hoheit des deutschen Steuerrechts entstanden sind. Eine Rechtfertigung ist somit grundsätzlich gegeben. Es stellt sich in der Folge die Frage, ob die Verschärfung des § 6 AStG auch verhältnismäßig ist.

Die Maßnahme erfüllt das Kriterium der Geeignetheit, da sie dem Ziel dient, Steuervermeidung zu verhindern und die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu sichern.
Allerdings sind die Fragen nach Erforderlichkeit und Angemessenheit im engeren Sinne kritisch zu betrachten, da bestehende Mechanismen wie die beschränkte Steuerpflicht, Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Informations- und Beitreibungsregelungen potenziell mildere Mittel darstellen könnten.

Um die Frage nach einem milderen Mittel abzuklären, wurde geprüft, welchen Schutz vor einem Steuerausfall der Bundesrepublik bestehende Prinzipien bieten. Dabei wurde festgestellt, dass bestehende DBA und die beschränkte Steuerpflicht einander hervorragend ergänzen. In einigen DBA wird jedoch das Besteuerungsrecht für den Fall des Anteilsverkaufs, also die Realisation der stillen Reserven ganz eindeutig Deutschland zugewiesen. Daneben gibt es Regelungen, in einigen DBA die Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven absprechen. In diesen Fällen kommt es zu einer Kollision zwischen den bestehenden DBA, die das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zuordnen und der Wegzugsbesteuerung, in ihrer aktuellen Fassung, die das Besteuerungsrecht bereits im Moment des Wegzugs ausübt. Beharren beide Länder auf ihrem Recht, kommt es zur Doppelbesteuerung. Zudem existieren Mischformen, die das Besteuerungsrecht dort verorten, wo sich der wesentliche Teil des unbeweglichen Vermögens und damit auch in den allermeisten Fällen, der Großteil der stillen Reserven

1245 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 50; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 65; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 46. Ebenso von der Literatur adaptiert: *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 21, 170; *Prell*, IStR 2025, S. 461 f.

1246 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 30.03.2006 – Rs. C-470/04, N, Slg. 2006, I-7411, Rz. 107; *Goßmann*, 2021, S. 21 in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

befindet. In diesen Fällen kann es im Einzelfall dazu kommen, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht verliert.
Es wäre daher sinnvoll, die Festsetzung einer Wegzugsteuer von der tatsächlichen Gefahr des Untergangs des Besteuerungsrechtes abhängig zu machen, um dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gerecht zu werden. In Fällen, in denen das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA auch nach dem Wegzug fortbesteht, ist eine Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs auf diesem Wege ein milderes Mittel als die Festsetzung einer fiktiven Wegzugsbesteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs.

Zudem ist festzuhalten, dass die unionsgrundrechtliche Prüfung kein „Parallelprogramm" neben den Grundfreiheiten ist, sondern sie ergänzt und verdichtet die Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung: Soweit § 6 AStG als Beschränkung einer Grundfreiheit qualifiziert wird, ist zusätzlich sicherzustellen, dass die Maßnahme in ihrer konkreten Ausgestaltung den Anforderungen der Grundrechtecharta genügt und insbesondere den Maßstab des Art. 52 Abs. 1 GRCh wahrt. Die Unionsgrundrechte begrenzen damit nicht nur die Rechtfertigungsfähigkeit, sondern beeinflussen auch die Gewichtung im Rahmen der Angemessenheit, wenn die Wegzugsbesteuerung in der Praxis zu einer faktischen Verhinderung des Wegzugs führt oder effektiver Rechtsschutz gegen belastende Nebenfolgen nicht hinreichend gewährleistet ist.[1247]

[1247] EuGH, Urteil v. 18.06.1991 – Rs. C-260/89, Slg. 1991, I-2925, ECLI:EU:C:1991:254 – *ERT*, Rn. 43; EuGH, Urteil v. 16.05.2017 – Rs. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 – *Berlioz Investment Fund*; *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, 498, 503 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

7. Reformoptionen für § 6 AStG de lege ferenda

Ziel dieses Kapitels ist es, eine oder mehrere unionsrechtskonforme Varianten des § 6 AStG zu entwerfen. Hierfür werden die einzelnen Elemente der Vorschrift des § 6 AStG nochmals kurz zusammengestellt und nach den Erkenntnissen dieser Arbeit bewertet.

Der EuGH nahm im Urteil *Wächtler* eine deutliche Trennung zwischen Festsetzung und Erhebung vor.[1248] Dieser Trennung soll im Rahmen der Arbeit gefolgt werden.[1249]

Zusätzlich werden in diesem Kapitel ausschnittsweise die Umsetzungen der ATAD-Richtlinie durch andere Mitgliedstaaten dargestellt. Hierbei soll kein klassischer Rechtsvergleich durchgeführt werden. Vielmehr gilt es nur aufzuzeigen, welche gangbaren Wege ergriffen werden könnten.

7.1.Festsetzungsebene

7.1.1. Anknüpfungspunkt

Die Frage des Anknüpfungspunktes betrifft die Frage, ob die Wegzugsbesteuerung nur Körperschaftsteuersubjekte oder auch Einkommensteuersubjekte betreffen darf. In Kapitel 5.1. wurde festgestellt, dass die ATAD-Richtlinie nur Körperschaftsteuersubjekte erfasst.

Die Regelung des § 6 AStG erfasst jedoch natürliche Personen.[1250] An dieser Stelle wurde ein Verstoß gegen die Richtlinie und damit auch gegen das Sekundärrecht festgestellt.[1251] Darin ist aber noch kein Verstoß gegen das Primärrecht zu sehen. Die Wegzugsbesteuerung an sich wurde vom EuGH nie in Frage gestellt.[1252] Insoweit kann davon ausgegangen werden, dass im Anknüpfungspunkt der Wegzugsteuer kein Verstoß gegen das Unionsrecht zu erkennen ist.

1248 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61 ff.; bestätigend BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, BFHE 282, 252; *Hummel*, ISR 2024, S. 133; *Hummel*, ISR 2019, S. 436; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95.

1249 Ebenso: *Beinert*, ISR 2024, S. 364 ff.; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95; *Hummel*, ISR 2019, S. 436; *Prell*, IStR 2025, 457 f., 458 f., 460 ff.

1250 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 115.

1251 *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84.

1252 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant* und EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler.*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Somit kann der Anknüpfungspunkt der Wegzugsbesteuerung bei einer Neuregelung beibehalten werden.

Interessant zur Thematik des Anknüpfungspunktes ist auch der Gedanke von *Domenico Imparato.* Dieser identifiziert die steigende Konzentration von Vermögen und insbesondere von Unternehmensanteilen als eine der Hauptursachen für das Anwachsen der ökonomischen Ungleichheit und warnt vor einer „Erb-Aristokratie" („inheritocracy"), in der vererbte Unternehmensvermögen die gesellschaftliche Durchlässigkeit untergraben.[1253] In seiner Antwort entwickelt er ein Zwei-Säulen-Konzept unter der Ägide der Vereinten Nationen. Zum Einen fordert er eine globale Mindest-Erbschaftsteuern (Global Minimum Inheritance Taxes) für „Ultra-High-Net-Worth Individuals" mit einheitlichen Mindestsätzen, um ein „race to the bottom" zu verhindern, und zum anderen eine globale Mindestwegzugsbesteuerung (Global Minimum Exit Tax), inspiriert von § 877A Internal Revenue Code, jedoch mit gestaffelter, an die tatsächliche Veräußerung gekoppelter Besteuerung, um Phantomgewinne, Doppelbesteuerungsrisiken und fehlende Realisationsanknüpfung zu vermeiden.[1254]
Im unionsrechtlichen Schwerpunkt kommt *Imparato* zu dem Schluss, dass eine harmonisierte europaweite Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen zwar möglich ist, aber nur unter strengen Verhältnismäßigkeitsanforderungen. Für Wegzüge innerhalb der EU/EWR seien eine zinslose Stundung bis zur tatsächlichen Realisation, die zwingende Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen und der Verzicht auf pauschale Sicherheitsleistungen erforderlich.[1255] Eine abgestufte Differenzierung nach dem Kooperationsniveau (Amtshilfe, Beitreibung) gegenüber Drittstaaten sei nur in Fällen ohne Kooperation mit strengeren Auflagen verhältnismäßig.[1256] Die EU könnte über eine harmonisierte Wegzugsbesteuerung, die grundfreiheitenkonform ist, eine Vorreiterrolle für größere Verteilungsgerechtigkeit einnehmen, ohne die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes zu gefährden.[1257]

1253 *Imparato*, ITAXS 9/2024, S. 3 ff.
1254 *Imparato*, ITAXS 9/2024, S. 10–14.
1255 BFH, Urteil v. 06.09.2023 – I R 35/20; *Imparato*, ITAXS 9/2024, S. 20.
1256 *Imparato*, ITAXS 9/2024, S. 20 f.
1257 *Imparato*, ITAXS 9/2024, S. 21.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bei Betrachtung der europäischen Umsetzung zeigt sich ein gemischtes Bild. Belgien (vgl. Art. 208 ff. CIR92), Bulgarien (vgl. Art. 155 KStG), Tschechien (vgl. §§ 23g, 23h EStG) und Ungarn (vgl. Art. 16a KStG) belegen ausschließlich Gesellschaften mit der Wegzugsbesteuerung. Auch Irland (vgl. section 627(2)-627(3) TCA 1997) beschränkt die Wegzugsbesteuerung ausschließlich auf Gesellschaften.

Dänemark (vgl. § 38 ff. Aktiengewinnbesteuerungsgesetz), Estland (vgl. § 54 ITA), Finnland (vgl. §§ 51a, 51e Einkommensteuergesetz), Frankreich (vgl. Art. 167 bis Allgemeines Steuergesetzbuch), Griechenland (vgl. Art. 66a ITC), Italien (vgl. Art. 166 bis TUIR), Kroatien (vgl. Art. 30 d Profit Tax Act), Litauen (Art. 40 CIT), Luxemburg (vgl. Art. 38, 172 Loi modifiée du 4 décembre 1967), Malta (Art. 123.1871 zur Umsetzung der EU-Anti-Tax-Avoidance-Richtlinien), Österreich (vgl. §§ 27 Abs. 6 und 6 Ziff. 6 EStG), Slowenien (vgl. Art. 54a, 54b KStG) und Spanien (vgl. Art. 95 bis EStG) beziehen sowohl Gesellschaften als auch natürliche Personen in die Wegzugsbesteuerung ein.

Die Niederlande (vgl. Art. 15c Steuergesetz 1969), Polen (vgl. Art. 30 da–30 de EStG), Portugal (vgl. Art. 10a EStG), Rumänien (vgl. Art. 23, 38 Legea nr. 227/2015) und die Slowakei (vgl. Art. 17f EStG) belegen ausschließlich natürliche Personen mit der Wegzugsbesteuerung. In der polnischen Literatur wurde dies übrigens als Verstoß gegen die Richtlinie gewertet und kritisiert.[1258]

7.1.2. Mindestbetrag bzw. Nichtaufgriffsgrenze?

Ein interessantes Beispiel bietet Polen, es legt einen Mindestbetrag für den Einstieg in die Wegzugsbesteuerung fest.
Im polnischen Einkommensteuergesetz wird folgende Regelung verwendet:
„Art. 30db. [Grenze des Marktwerts der Vermögenswerte, die außerhalb des Territoriums der RP verlagert werden]

[1258] *Burandt*, Financial Law Review 2021, S. 84; *Mariański*, Przegląd Podatkowy 2019, S. 30; *Nowak-Piechota*, Przegląd Podatkowy 2019, S. 39.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

1. *Die Bestimmungen des Art. 30da (Steuer auf Einkommen aus nicht realisierten Gewinnen) gelten nicht, wenn der Gesamtmarktwert der verlagerten Vermögenswerte 4.000.000 Złoty nicht überschreitet.* [1259]
2. *[…]*

Angesichts des enormen administrativen Aufwandes wäre es bedenkenswert, ebenfalls einen Mindestbetrag in der deutschen Regelung einzuführen.
Bedauerlicherweise liegen keine Daten zum Steueraufkommen der Wegzugsbesteuerung vor, die eine umfassende Kosten-Nutzen-Analyse ermöglichen würden.
Polen hat den Mindestbetrag des Gesamtmarktwerts der verlagerten Vermögenswerte auf 4.000.000 Złoty festgelegt, was abhängig vom Wechselkurs etwa 937.500 EUR entspricht.

Auch Spanien hat einen Mindestbetrag in das Einkommensteuergesetz aufgenommen:
Art. 95 bis. Vermögensgewinne aufgrund von Wohnsitzwechsel
1. Wenn ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Wohnsitzwechsels seine Steuerpflicht verliert, werden die positiven Unterschiede zwischen dem Marktwert der Aktien oder Anteile jeglicher Art von Gesellschaft, die im Besitz des Steuerpflichtigen sind, und ihrem Erwerbswert als Vermögensgewinne angesehen. Dies gilt, sofern der Steuerpflichtige für mindestens zehn der fünfzehn Steuerperioden vor der letzten zu deklarierenden Steuerperiode diese Steuerpflicht hatte und eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
a) Der Marktwert der in Absatz 3 dieses Artikels genannten Aktien oder Anteile übersteigt insgesamt 4.000.000 Euro.
b) Wenn die Bedingung in Buchstabe a) nicht erfüllt ist, muss am Stichtag der letzten zu deklarierenden Steuerperiode der Beteiligungsprozentsatz am Unternehmen mehr als 25 Prozent betragen, vorausgesetzt, der Marktwert der in Absatz 3 dieses Artikels genannten Aktien oder Anteile in dem genannten Unternehmen übersteigt 1.000.000 Euro.
In diesem Fall wird nur der in diesem Artikel festgelegte Teil auf die Vermögensgewinne angewendet, die den in diesem Buchstaben b) genannten Aktien oder Anteilen entsprechen.[1260] *[…]*

1259 Art. 30db polnisches Einkommensteuergesetz (Podatek dochodowy od osób fizycznych Dz.U.2022.2647) – eigene Übersetzung.
1260 Art. 95 bis EStG-Spanien – eigene Übersetzung.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Aus unionsrechtlicher Perspektive dürften gegen eine derartige Regelung keine Einwände erhoben werden können. Hinsichtlich der Aufteilung der Besteuerungsrechte ist das jeweilige durch das DBA zugewiesene Besteuerungsrecht maßgeblich. Ein tatsächlicher Verlust der Steuer ist grundsätzlich nicht zu befürchten, da die Besteuerung erfolgt, sobald der entsprechende Anteil tatsächlich veräußert wird.

Ein solcher Mindestbetrag stellt daher ein zweckmäßiges und sinnvolles Instrument dar. Die Verfasserin spricht sich aus verwaltungsökonomischen Gründen für die Einführung einer solchen Regelung aus. Hinsichtlich der Höhe könnte dieser beispielsweise bei einem Marktwert von 1 Mio. EUR[1261] angesetzt werden. Auf diese Weise wird vermieden, dass bei kleineren Gesellschaften ein unverhältnismäßiger Aufwand entsteht, gleichzeitig aber auch keine Besteuerungsansprüche untergehen. Einen Schwellenwert gibt es bereits in § 19 Abs. 3 InvStG, diese Norm greift durch zwei alternative Schwellenwerte ausschließlich auf ökonomisch gewichtige Fälle zu. Dies folgt aus dem gesetzgeberischen Willen, nur bei einem „relevanten Beteiligungsumfang" einzugreifen.[1262] Die erste Schwelle ist die zeitraumbezogene 1%ige Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor Wegzug (§ 19 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 lit. a InvStG). Sie erfasst den einflussreichen Anleger nach Vorbild des § 17 EStG.[1263] Alternativ greift die zeitpunktbezogene Anschaffungskostenschwelle von 500.000 EUR pro einzelnen Investmentfonds (§ 19 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 lit. b InvStG). Diese zielt auf den vermögenden Anleger ab, wobei eine Zusammenrechnung von Anteilen an verschiedenen Fonds ausdrücklich ausgeschlossen ist.[1264]

Problematisch ist dieses Instrument jedoch auf nationaler Ebene, insbesondere unter dem Aspekt der Gleichbehandlung. Um gerade diesen Bedenken Rechnung zu tragen wäre es sinnvoller, diesen Schwellenwert als Freibetrag auszugestalten. Somit käme jeder Wegziehende in denselben „Genuss" dieser Regelung. Bei einem bloßen Schwellenwert

1261 Die vorgeschlagene Schwelle von 1 Mio. EUR dient als exemplarische de-minimis-Grenze; ihre konkrete Höhe wäre im Gesetzgebungsverfahren anhand eines Kosten-Nutzen-Abwägungsmodells (typischer Vollzugsaufwand vs. erwartetes Steueraufkommen) festzulegen, vorzugsweise als indexierter Freibetrag zur Vermeidung von Klippeffekten und unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit

1262 BT-Drs. 20/13419, 244.

1263 *Auer*, IStR 2025, S. 694 f.

1264 BT-Drs. 20/13419, 245.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

besteht die Gefahr einer unverhältnismäßigen Belastung, insbesondere, wenn dieser nur knapp überschritten wird. Auf der anderen Seite wäre es sinnvoll, das Äquivalent des § 19 Abs. 3 InvStG und den zukünftigen § 6 AStG mit gleichen Schwellenwerten auszustatten, gerade in Anbetracht der Gleichbehandlung, um gleiche Fälle nicht unterschiedlich zu behandeln.

Einen anderen Gedanken stellt hier die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer" in den Raum, sie schlägt vor, die Wegzugsteuer erst ab einer Mindestbeteiligung von 25 % greifen zu lassen.[1265] Auf nationaler kann der 25 %-Vorschlag unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit und der Vereinfachung der Vollziehung überzeugen. Insbesondere Kleinstbeteiligte wären nicht mehr betroffen; Bewertungs- und Verfahrensaufwand würden sinken. Die einfache Erhöhung der Schwelle schafft jedoch neue Umgeheungsmöglichkeiten (Fragmentierung bei 24,9 %, Familien-Splitting). Aggregationsregeln über nahestehende Personen und Zeiträume wären deshalb notwendig, um ökonomisch einheitliche Beteiligungspositionen zusammenzurechnen, wenn eine Reform tragfähig sein soll. Eine saubere gesetzestechnische Lösung, die an § 17 EStG anknüpft, wäre in diesem Fall erforderlich sonst bleibe die Regelung ein systematischer Fremdkörper. Eine hohe Schwelle[1266] birgt aber auch die Gefahr, dass selbst Fälle mit erheblichen stillen Reserven von unter 25 % steuerlich unberücksichtigt bleiben; eine zusätzlich wertbasierte Einsatzgrenze (Kombination aus Prozent- und Wertschwelle) könnte diesen Zielkonflikt abmildern. Ebenso besteht hier die Gefahr (ähnlich wie bereits in diesem Kapitel bei der Thematik der Nichtaufgriffsgrenze besprochen) einer signifikanten Ungleichbehandlung zwischen Personen, die zu 24,9 % beteiligt sind und Personen, die zu 25 % beteiligt sind. Dieses Problem besteht jedoch auch schon bei der derzeitigen Schwelle von 1 %. Die Rechtsprechung des EuGH regt nicht ausdrücklich eine 25 %-Schwelle an. Problematisch sind nach Ansicht des EuGH eher der Zwang zur Sofortzahlung ohne Stundungs- oder Ratenoption geben und die mangelnde Möglichkeit zur sachgerechten Berücksichtigung von Verlusten oder Wertminderungen.[1267]

1265 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 150; *Schön*, FR 2024, S. R5 f.

1266 Wie sie etwa von *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 159 gefordert wird.

1267 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant* und EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

7.1.3. Risiko eines Liquiditätsverlusts bzw. die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen

Zu klären ist die Frage des Umgangs mit nachträglichen Wertminderungen von Anteilen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung. Im Falle eines Wegzugs wird die Wegzugsteuer auf Grundlage des Marktwertes des Anteils zum Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt. Erfolgt der tatsächliche Verkauf des Anteils jedoch erst nach einigen Jahren und liegt der Verkaufswert unter dem fiktiv angesetzten Wert zum Zeitpunkt der Wegzugsbesteuerung, stellt sich die Frage, wie eine solche Differenz zu behandeln ist.
Eine Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen könnte eine Ungleichbehandlung gegenüber einer Person darstellen, die ihren Wohnsitz nicht verlagert hat.[1268] Denn bei dieser Person würden nachträgliche Wertminderungen durch den tatsächlich erzielten, niedrigeren Verkaufspreis berücksichtigt werden.
Im umgekehrten Fall, dass der tatsächliche Verkaufswert höher liegt, ist das im jeweiligen DBA geregelte Besteuerungsrecht entscheidend. Hierbei stellt sich die Frage, ob das Besteuerungsrecht für den gesamten Gewinn weiterhin der Bundesrepublik Deutschland zusteht oder ob die stillen Reserven, die zwischen Wegzug und Verkauf entstanden sind, dem Zuzugsstaat zuzuordnen sind.
Die alte Fassung des § 6 AStG enthielt einen Hinweis zur Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen.
Demnach regelte § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG, dass der ursprüngliche Steuerbescheid aufgehoben oder geändert wird, wenn der tatsächliche Veräußerungsgewinn im späteren Veräußerungszeitpunkt niedriger ist als der fiktive Veräußerungsgewinn im Wegzugszeitpunkt, der der Steuerfestsetzung und der Stundung zugrunde lag. Damit berücksichtigte die alte Fassung zumindest in dieser Fallkonstellation einen ausdrücklichen Erlaubnissatz dafür, dass nachträgliche Wertminderungen Berücksichtigung finden können. Seinerzeit entschied das FG Münster, dass eine rückwirkende Korrektur voraussetzt, dass der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat erfolglos die Verlustberücksichtigung beantragt haben muss; es reiche nicht aus, einfach keine

[1268] So etwa *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 170; *Willmer*, JuWissBlog 31/2023, o.S.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Erklärung abzugeben.[1269] Eine „Berücksichtigung“ im Sinne von § 6 Abs. 6 AStG a.F. war demnach schon gegeben, wenn im Zuzugsstaat lediglich ein Verlust festgestellt wurde, selbst ohne aktuelle Verrechnungsmöglichkeit; dies führte dazu, dass die deutsche Korrektur regelmäßig gesperrt war.[1270] Europarechtliche Bedenken erkannte das Gericht nicht.[1271] Der BFH hob das Urteil des FG auf; die Einkommensteuerfestsetzung wurde zugunsten des Steuerpflichtigen geändert.[1272] Eine Wertminderung, die nach dem Wegzug eingetreten war, musste gemäß § 6 Abs. 6 S. 1 AStG a.F. berücksichtigt werden, ohne dass der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat zuvor einen erfolglosen Antrag stellen muss; er hat nicht die Feststellungslast für die „Nichtberücksichtigung“.[1273] Entscheidend war, ob die Wertminderung konkret im ausländischen Besteuerungsverfahren erfasst wurde (z.B. durch einen Steuer- oder Verlustfeststellungsbescheid). Es wurde mehr als eine bloß abstrakte Möglichkeit gefordert.[1274] Eine Ausnahme rechtfertigte keine strengere Auslegung.[1275] Der Sonderfall eines pflichtwidrigen Unterlassens einer ausländischen Erklärung blieb jedoch offen.[1276] In seiner Neufassung wurde § 6 Abs. 6 AStG a.F. ersatzlos gestrichen, was zumindest den Gedanken zulässt, dass die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war. Die Gesetzesbegründung gibt hier endgültigen Aufschluss, wonach der Gesetzgeber absichtlich keine nachträglichen Wertminderungen mehr zulässt, um auf diese Weise missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.[1277] Eine nachmalige Bestätigung erfolgte mit dem Anwendungserlass.[1278] Dies wirft mindestens Fragen hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips auf.[1279]

Der EuGH unterscheidet in seiner Rechtsprechung bei der Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen zwischen zwei Phasen.[1280] In der Rechtssache *National Grid Indus* führte der EuGH aus, dass nachträgliche Wertminderungen bei der

1269 FG Münster, Urteil v. 17.09.2020 – 5 K 3356/17 E, ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00.
1270 FG Münster, Urteil v. 17.09.2020 – 5 K 3356/17 E, ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00.
1271 FG Münster, Urteil v. 17.09.2020 – 5 K 3356/17 E, ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00.
1272 BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v.; *Binnewies/Mehlha*, ISR 2/2024, S. 55 f.
1273 BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v., Rn. 14, 18–21, 24, 27.
1274 BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v., Rn. 14, 18–21, 24, 27.
1275 BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v., Rn. 25.
1276 BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v., Rn. 26; *Binnewies/Mehlha*, ISR 2/2024, S. 55 f.
1277 BT-Dr. 19/28652, S. 47; *Binnewies/Mehlha*, ISR 2/2024, S. 55 f.
1278 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 100 ff.
1279 So bereits *Grübel*, ISR 2/2021, 56 f. zur faktisch schweren Umsatzbarkeit der Vorgängerregelung.
1280 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 10.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Aufdeckung stiller Reserven durch Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen sind.[1281] Der EuGH begründet dies damit, dass „die Vermögenswerte einer Gesellschaft unmittelbar wirtschaftlichen Tätigkeiten zugewiesen [sind], die auf Gewinn ausgerichtet sind", und dass „die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns einer Gesellschaft zum Teil durch die Bewertung der Aktiva in der Bilanz der Gesellschaft beeinflusst" wird.[1282]

Angesichts der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten" ist der Wegzugsstaat nicht verpflichtet, nachträgliche Wertminderungen zu berücksichtigen, da die Gewinne nach der Verlegung „nur im Aufnahmemitgliedstaat besteuert werden".[1283]

Ähnlich stellen es *Hartlaub, Möller-Gosoge* und *Keilen* dar, warnt aber davor, dass die Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen die Beschränkung verschärfen kann.[1284]

Der EuGH erkannte in der Rechtssache *„N"* eine Verpflichtung des Wegzugsstaats an, nachträgliche Wertminderungen zu berücksichtigen, wenn diese im Aufnahmestaat nicht steuerlich abgezogen werden können.[1285] Im Urteil *National Grid Indus* führte der EuGH aus, dass der Wegzugsstaat nicht verpflichtet sei, in diesem Fall nachträgliche Wertminderungen zu berücksichtigen.[1286]

Im Nachgang entwickelte der EuGH das sogenannte Symmetrieprinzip, wonach positive und negative Einkünfte aus der gleichen Tätigkeit nur einer Steuerhoheit zuzuordnen seien.[1287] Dieses Symmetrieprinzip ist jedoch mit einigen engen Ausnahmen verbunden. Der EuGH führte in diesem Zusammenhang jedoch aus, dass die Grundfreiheiten

---

1281 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 56.

1282 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus* 5, Rn. 57.

1283 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C–371/10, Slg. 2011, I–12273, ECLI:EU:C:2011:785 – National Grid Indus, Rn. 48, 58 ebenso *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 12; EuGH, Urteil v. 07.11.2013 – Rs. C-322/11, IStR 2013, 913 – *K*, Rn. 75 ff.; EuGH, Urteil v. 03.02.2015 – Rs. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50 – *Kommission / Vereinigtes Königreich*, Rn. 31 ff.; EuGH, Urteil v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – *Timac Agro*.

1284 *Hartlaub*, 2025, S. 22 f.; *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19.

1285 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 54.

1286 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 61.

1287 *Kokott*, § 5, Rn. 85 ff.; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 12; EuGH, Urteil v. 07.11.2013 – Rs. C-322/11, IStR 2013, 913 – *K*, Rn. 51 ff.; EuGH, Urteil v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – *Timac Agro*, Rn. 35 ff.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 56 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

keinesfalls so zu verstehen seien, dass die Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsgrundsätze aufeinander abstimmen müssten (sog. Autonomieprinzip).[1288]

Bei Anwendung des genannten Symmetrie- und Autonomieprinzips auf die Wegzugsbesteuerung dürfte der Aufnahmemitgliedstaat nicht verpflichtet sein, nachträgliche Wertminderungen zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob der Entstrickungsvorgang der unternehmerischen oder privaten Sphäre zuzuordnen ist und ob der Aufnahmestaat die Wertminderungen anerkennt oder nicht. *Mechtler* und *Spies* fehlt es in diesem Zusammenhang an einer Begründung, warum die Prinzipien der Symmetrie und Autonomie im unternehmerischen und privaten Bereich unterschiedlich gehandhabt werden sollten. *Mechtler* und *Spies* halten hier die Haltung des EuGH in der Rechtssache *National Grid Indus* für richtig und zukünftig richtungsweisend.[1289]

Auch die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer" spricht sich für eine Verlustberücksichtigung *ex post* aus.[1290] Sie begründet ihre Ansicht damit, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt des Wegzugs lediglich eine Schätzung darstellt.[1291] Falls sich später herausstellt, dass der tatsächliche Veräußerungserlös geringer ist, würde eine unveränderte Exit-Tax zu einer Überbesteuerung („Dry Income") und einem Verstoß gegen das Realisationsprinzip führen. Wenn der reale Erlös den im Wegzug festgestellten gemeinen Wert unterschreitet, müsse dies steuerlich erfasst werden.[1292]

Die Intention des Gesetzgebers bei Entwicklung der nationalen Norm des § 6 AStG n.F. war es also keine nachträglichen Wertminderungen zu berücksichtigen. Auch die Rechtsprechung des EuGH – insbesondere das Urteil *Nation Grid Indus* legen nahe, dass der Zuzugsstaat nicht verpflichtet ist, nachträgliche Wertminderungen zu berücksichtigen. Zudem würde eine nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen tatsächlich die Gefahr einer Doppelerfassung der Wertminderung in sich tragen, ungeachtet der Tatsache, ob dies vom Steuerpflichtigen beabsichtigt ist. *Bösken* hält die Nichtberücksichtigung von später eintretenden Wertminderungen für systemgerecht und unionsrechtskonform, da die Besteuerung mit dem Wegzug endgültig

---

1288 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 12; EuGH, Urteil v. 14.04.2016 – Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253 – *Sparkasse Allgäu*, Rn. 31; EuGH, Urteil v. 06.12.2007 – Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754 – *Columbus Container Services*, Rn. 51.

1289 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 12 f.

1290 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 148, 151.

1291 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 148, 151.

1292 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 148, 151; ähnlich *Prell*, IStR 2025, 457 f., 458 f., 460 ff; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 76–82, 84.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

abgeschlossen sei und spätere Wertminderungen dem deutschen Besteuerungsrecht nicht mehr zuzuordnen seien.[1293]

Wie bereits dargestellt wurde auch in der Literatur mehrfach der Ruf danach laut eine Regelung für nachträgliche Wertminderungen in einer Neufassung des § 6 AStG zu berücksichtigen. Nach EuGH-Rechtsprechung kommt es maßgeblich darauf an, dass die Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten angemessen verteilt werden.[1294] Gleichermaßen muss das Ansässigkeitsprinzip berücksichtigt werden. Es wäre daher konsequent, den Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Wegzugs konkret zu bestimmen und zu diesem Zeitpunkt einen (steuerlichen) Schnitt zu machen (beispielsweise durch einen Feststellungsbescheid). Erfolgt der Verkauf der Anteile zu einem späteren Zeitpunkt (nach dem Zuzug in den Staat), könnte ein möglicher Verlust dem Zuzugsstaat zugerechnet und dort steuerlich wirksam werden.

Allerdings besteht dann die Gefahr, dass nachträgliche Wertminderungen in der Praxis nicht berücksichtigt werden, weil die Mitgliedstaaten die ATAD-Richtlinie unterschiedlich auslegen. Es ist nicht folgerichtig, dass nachträgliche Wertsteigerungen dem Zuzugsstaat zugeschrieben und dort besteuert werden, während Wertminderungen ignoriert werden. Es ist daher unerlässlich, dass eine Regelung, die sowohl nachträgliche Wertminderungen als auch Wertsteigerungen behandelt, konsequent und symmetrisch ist. Außerdem ist die fiktive Wegzugsteuer lediglich eine Schätzung und berücksichtigt nicht den tatsächlichen Marktwert. Es wäre daher angemessen, den tatsächlichen Marktwert zu berücksichtigen.

Denkbar wäre es daher die alte Regelung des § 6 Abs. 6 AStG a.F. zu reaktivieren und geringfügig zu modifizieren. Eine entsprechende Regelung könnte folgendermaßen aussehen: „*[1] Ist im Fall der Veräußerung, verdeckten Einlage oder anderweitigen Übertragung der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs, der im Zeitpunkt des Wegzugs besteuert wurde und wird die Werterhöhung oder Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den*

1293 *Bösken*, Ubg 2021, S. 597.

1294 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer plc/David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Rn. 45 f.; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 42; EuGH, Urteil v. 18.07.2007 – Rs. C-231/05, Slg. 2007, I-6373, ECLI:EU:C:2007:439 – *Oy AA*, Rn. 51; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 45 f.; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 46.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zuzugsstaat nicht berücksichtigt, so ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend. [2] Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass eine Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. [3] Die Wertminderung ist höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses, der bereits besteuert wurde, zu berücksichtigen. [4] Ist eine Wertminderung auf eine Gewinnausschüttung zurückzuführen und wird sie bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt, ist die auf diese Gewinnausschüttung erhobene und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende inländische Kapitalertragsteuer auf die geschuldete Wegzugsteuer anzurechnen."

Auf diese Weise wird gewährleistet, dass zuerst das geltende DBA mit dem anderen Mitgliedstaat abgeprüft wird. Ist sodann der Wertzuwachs nicht für den Zuzugsstaat zu berücksichtigen, ist eine rückwirkende Berücksichtigung im Wegzugsstaat nur folgerichtig.[1295] Wichtig ist dabei jedoch, dass Werterhöhung und Wertminderung einheitlich behandelt werden um eine kohärente Verfahrensweise zu gewährleisten.

7.1.4. Nichtfestsetzung?

Auch der Gedanke an eine Nichtfestsetzung der Wegzugsteuer wirft eine Reihe von steuerrechtlichen und praktischen Problemen auf, insbesondere für die Steuerbehörden.

Die Wegzugsteuer dient dazu, das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates über die bis zum Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen stillen Reserven sicherzustellen. Dies ermöglicht auch eine saubere Abgrenzung der stillen Reserven (sog. „clean cut").[1296] Ohne Festsetzung der Steuer besteht das Risiko, dass die Besteuerungsbefugnis des Wegzugsstaates nicht mehr ausgeübt werden kann, insbesondere wenn keine klaren Regelungen zur Aufteilung der Besteuerungsrechte im jeweiligen DBA bestehen. Dies könnte dazu führen, dass der Zuzugsstaat die gesamten Gewinne besteuert, ohne die Wertsteigerungen, die im Wegzugsstaat entstanden sind, zu berücksichtigen.

1295 Ebenso *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 153 f.
1296 *Schlücke*, FR, 2024, S. 285 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zudem kann im Falle der tatsächlichen Veräußerung wohl kaum der Wert zum Zeitpunkt des Wegzugs rückwirkend festgestellt werden. Würde aber die Festsetzung der Wegzugsteuer erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder Übertragung greifen, würde die Bundesrepublik teilweise in die Besteuerungsbefugnisse anderer Mitgliedstaaten eingreifen. Ohne eine Festsetzung der Steuer zum Zeitpunkt des Wegzugs hat die Steuerbehörde keine Grundlage, um ihre Ansprüche durchzusetzen, insbesondere wenn der Steuerpflichtige später nicht mehr in den Anwendungsbereich des nationalen Steuerrechts fällt.
Problematisch in dieser Variante ist die Tatsache, dass dem Wegzugsstaat kaum Druckmittel gegenüber dem Steuerpflichtigen verbleiben, wie etwa bei einer Steuerstundung, die unter bestimmten Bedingungen (wie etwa die Verletzung der Mitwirkungspflichten) jederzeit widerrufen werden kann.

Vorteilhaft hingegen ist, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung oder anderweitigen Übertragung regelmäßig einen Liquiditätszufluss verzeichnen kann. Die Nichtfestsetzung der Wegzugsteuer kann zudem eine Gleichstellung mit inländischen Steuerpflichtigen bewirken. Diese werden erst bei der tatsächlichen Veräußerung oder Übertragung ihrer Anteile besteuert.

Eine mögliche Lösung dieses Problems könnte in der Einführung einer gesonderten Feststellung zum Zeitpunkt des Wegzugs liegen. Mit dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht würde die Steuerbehörde einen Bescheid über die gesonderte Feststellung erlassen, in dem der Wert des Anteils zum Zeitpunkt des Wegzugs als "fiktiver Veräußerungsgewinn" festgestellt wird. Dieser Bescheid müsste in Bezug auf diesen Punkt als vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ausgestaltet werden, um eine Ablaufhemmung zu gewährleisten.
Der Feststellungsbescheid dürfte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung des Wegzugsjahres noch keine steuerlichen Konsequenzen auslösen und damit nicht zu einer Steuerfestsetzung führen. Es wäre jedoch denkbar, diesen Wert rein informativ in den Einkommensteuerbescheid aufzunehmen. Kommt es später zu einer tatsächlichen Veräußerung oder Übertragung des Anteils, könnte der Feststellungsbescheid entsprechend geändert werden. Anstelle des fiktiven Veräußerungsgewinns würde dann

10.15772/ANDRASSY.2026.007

der tatsächliche Veräußerungsgewinn oder, im Zweifelsfall, der fiktive Gewinn berücksichtigt werden.

Eine Änderung des Folgebescheids, insbesondere des Einkommensteuerbescheids des Wegzugsjahres, wäre auf Grundlage von § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. Durch die vorläufige Feststellung und die entsprechende Ablaufhemmung stünde die Festsetzungsfrist in einem solchen Fall der Änderung nicht entgegen. Auf diese Weise könnten nachträgliche Wertänderungen des Anteils berücksichtigt werden.

Die Kenntniserlangung über die Veräußerung oder einen Wechsel des Rechtsträgers dürfte für die Finanzbehörde in der Praxis unproblematisch sein. Eine Beitreibung des geänderten Einkommensteuerbescheids sollte im Rahmen der EU-Vollstreckungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) ebenfalls möglich sein, wodurch die Durchsetzung der Steuerforderung effektiv sichergestellt werden könnte.

Die Darstellung einer solchen Regelung erfolgt in Kapitel 7.4.3.

Einen anderen Gedanken führen *Haun* und *Kahle* an, der sich indirekt auch mit der Nichtfestsetzung beschäftigt, bzw. mit einer Festsetzung im tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt. Sie erkennen neben der „überschießenden" Wirkung[1297] der Wegzugsbesteuerung (etwa in Fällen ohne tatsächlichen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts) auch auf erhebliche Zuordnungs- und Anwendungsprobleme im Bereich der Entstrickungsbesteuerung.[1298] Sie erörtern, basierend auf dem Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer"[1299], sowohl die politisch wenig realistische Option der Abschaffung des § 6 AStG als auch eine tatbestandliche Eindämmung (Anhebung der Beteiligungsgrenze, Wertschwellen, Beschränkung auf inländische Kapitalgesellschaften) und sprechen sich vor allem für eine Begrenzung auf Fälle des tatsächlichen Besteuerungsrechtsverlustes aus.[1300]

Sie schlagen als bevorzugte Strukturreform die Einführung eines „Gain Recognition Agreement" vor, welches die Sofortbesteuerung durch ein Abkommen ersetzt, in dem der

---

1297 *Häck,* in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 32 spricht von „überschießenden Tendenzen". Überschießende Tendenzen ergeben sich insbesondere aus der tatbestandlichen Weite des § 6 AStG, der in § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 keinen Ausschluss oder eine Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte voraussetzt und damit einen Steuerzugriff auch bei fortbestehender Besteuerungsbefugnis ermöglicht; trotz teilweiser Korrekturen im persönlichen Anwendungsbereich, bei einzelnen Tatbeständen und der Rückkehrregelung verstärkt die Abschaffung der dauerhaften Stundung die verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken (*Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 38).

1298 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 156 ff.

1299 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 145 ff.

1300 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 159.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Steuerpflichtige sich verpflichtet, die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven der deutschen Besteuerung zu unterwerfen, falls er später schädliche Ereignisse realisiert. Dies löse die Dry-Income-Problematik, bewahre die Mobilität und sichere gleichzeitig das Steuersubstrat, möglicherweise ergänzt um Sicherheitsleistungen in Drittstaatenkonstellationen ohne Beitreibungshilfe.[1301] Kritisch sehen sie auch die 2025 eingeführte Wegzugsbesteuerung für Investmentanteile (§ 19 Abs. 3 InvStG), die systematische Schwächen nur auf Investmentfonds überträgt und zusätzliche Ungleichbehandlungen schafft; insgesamt fordern sie eine Reform in Richtung Tatbestandsbegrenzung und Modell des Gain Recognition Agreement.[1302]

7.2.Erhebungsebene

7.2.1. Stundungsmöglichkeit vs. Ratenzahlung

Die steuerlichen Konsequenzen einer Entstrickung infolge grenzüberschreitender Sitzverlegung oder Verlagerung von Wirtschaftsgütern waren bereits mehrfach Gegenstand von Entscheidungen des EuGH. Dabei stuft der EuGH die Besteuerung stiller Reserven, die allein durch die Entstrickung ausgelöst wird, als Beschränkung der Grundfreiheiten ein (vgl. Kapitel 6.1).[1303]

Der nationale Gesetzgeber kann sich zwar auf den Rechtfertigungsgrund der „gerechten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ berufen[1304], ist jedoch verpflichtet, dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen einer sofortigen Steuerzahlung und einer Stundung, gegebenenfalls mit Verzinsung, einzuräumen.[1305] Gleichzeitig darf er das Risiko eines möglichen Steuerausfalls berücksichtigen.[1306]

1301 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 160 f.
1302 *Haun/Kahle*, IStR 2025, S. 160 ff.
1303 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 41/2016, S. 3091; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 36; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 37.
1304 EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 45; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 47 f. Hierzu ausführlich siehe Kapitel 6.2.
1305 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 49.
1306 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Meinung des EuGH zur Frage, ob eine Stundung oder Ratenzahlung der Steuer auf die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzuges verhältnismäßig ist, ist – wie bereits dargestellt (vgl. Kapitel 3.4.) – nicht einheitlich. Die wesentlichen Erkenntnisse diesbezüglich lassen sich aus den Urteilen *Verder LabTec*[1307] und *Wächtler*[1308] erzielen.

Der EuGH erkannte im Rechtsstreit *Verder LabTec* an, dass es verhältnismäßig ist, eine Steuer auf stille Reserven zum Zeitpunkt der Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Mitgliedstaat festzusetzen, da zu diesem Zeitpunkt die Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats endet.[1309] Gleichzeitig führte er jedoch aus, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen einer sofortigen Zahlung der Steuer und einem Zahlungsaufschub eingeräumt werden muss. Ein solcher Zahlungsaufschub kann gegebenenfalls mit der Erhebung von Zinsen verbunden sein, um die Steuerneutralität zu wahren.[1310]

Der Gerichtshof weist zudem darauf hin, dass das Risiko der Steueruneinbringlichkeit mit der Zeit steigt. Dieses Risiko kann jedoch durch geeignete nationale Regelungen für aufgeschobene Zahlungen adressiert werden.[1311] In diesem Zusammenhang sprach sich der EuGH aber auch dafür aus, dass eine gestaffelte Erhebung der Steuer, wie etwa über einen Zeitraum von fünf Jahren, bereits als verhältnismäßige Maßnahme anerkannt wurde.[1312] Dieses Prinzip lässt sich nach Ansicht des Gerichtshofs auch auf eine gestaffelte Erhebung über zehn Jahre übertragen, da eine solche Maßnahme ebenfalls geeignet ist, das Ziel der Wahrung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen.[1313]

Abschließend stellt der EuGH fest, dass Art. 49 AEUV einer nationalen Regelung, die die Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat vorsieht und diese Steuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestaffelt erhebt, nicht entgegensteht. Eine solche Regelung

1307 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*.
1308 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
1309 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 48.
1310 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 49.
1311 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50.
1312 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 52.
1313 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 52.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wird als verhältnismäßig und geeignet angesehen, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten sicherzustellen.[1314]

Im Urteil *Wächtler* äußert sich der EuGH zur Thematik der Stundung und Ratenzahlung im Kontext der Wegzugsbesteuerung kritisch gegenüber einer Regelung, die keinen Aufschub der Steuerzahlung vorsieht. Der Gerichtshof stellt fest, dass die sofortige Besteuerung latenter Wertzuwächse bei einer Wohnsitzverlegung eines Steuerpflichtigen aus Deutschland in die Schweiz eine Beschränkung der durch das Freizügigkeitsabkommen garantierten Niederlassungsfreiheit darstellt.[1315] Damit wird die Steuerlast gegenüber einer Besteuerung bei späterer Realisation (insbesondere bei tatsächlicher Veräußerung) vorgezogen; der Steuerpflichtige muss die Steuer früher aufbringen und trägt damit einen Finanzierungs- und Liquiditätseffekt.[1316]

Zwar ist die Festsetzung der Steuer im Zeitpunkt des Wegzugs geeignet, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und Deutschland sicherzustellen; dieses Ziel rechtfertigt jedoch nicht, eine Stundung der Zahlung auszuschließen. Eine Stundung bedeutet insbesondere nicht, dass Deutschland auf die Besteuerung der während der unbeschränkten Steuerpflicht entstandenen Wertzuwächse verzichtet.[1317] Der EuGH sah den im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz vorgesehenen Informationsaustausch als geeignet an, die für die Besteuerung erforderlichen Kontrollen sicherzustellen. Vor diesem Hintergrund ließ sich eine sofortige Erhebung der Wegzugssteuer nicht allein mit dem Bedürfnis nach wirksamer steuerlicher Kontrolle rechtfertigen. Sie ging vielmehr über das hinaus, was zur Sicherung dieses Ziels erforderlich war.[1318]

Auch das Risiko späterer Steuerausfälle trägt nach der Entscheidung keine zwingende Sofortbesteuerung. Als weniger einschneidendes Mittel kommt eine Stundung der Steuer in Betracht, die bei einem konkreten Ausfallrisiko durch eine Sicherheitsleistung flankiert

1314 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 53.
1315 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*.
1316 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 56; *Prell*, IStR 2025, 457 f., 458 f., 460 ff.
1317 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 64.
1318 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C–581/17, EuZW 2019, 303, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler*, Rn. 65.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

werden kann. Auf diese Weise kann das Erhebungsinteresse des Wegzugsstaates gewahrt werden, ohne den Steuerpflichtigen durch eine sofortige Zahlung stärker zu belasten, als es zur Sicherung des Steueranspruchs erforderlich ist.[1319]

Die in § 6 Abs. 4 AStG vorgesehene Ratenzahlung genügt diesen Anforderungen nach Auffassung des EuGH nicht. Sie gleicht den Liquiditätsnachteil des Steuerpflichtigen nicht vollständig aus und ist gegenüber einer Stundung bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile auch nicht kostengünstiger.[1320] Eine Regelung, die keinen Zahlungsaufschub vorsieht und den Steuerpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung zur Zahlung verpflichtet, ist nach dem EuGH unverhältnismäßig und verstößt gegen das Freizügigkeitsabkommen.[1321]

Anders lag der Fall in der Rechtssache *Verder LabTec*. Dort ging es nicht um eine natürliche Person, sondern um den grenzüberschreitenden Transfer von Betriebsvermögen einer Gesellschaft. In Verder LabTec bestätigte der EuGH, dass die steuerliche Erfassung der vor der Überführung entstandenen stillen Reserven grundsätzlich durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein kann. Anders als eine zwingende Sofortzahlung belastete die deutsche Regelung den Steuerpflichtigen jedoch nicht mit einer unmittelbaren vollständigen Steuererhebung, sondern sah eine Verteilung über zehn Jahre vor. Diese gestreckte Erhebung hielt der Gerichtshof für verhältnismäßig, weil sie das deutsche Besteuerungsrecht sicherte, den Liquiditätsnachteil aber abmilderte und das Risiko der Nichteinbringung der Steuer begrenzte.[1322]

Demgegenüber betraf Wächtler die Wegzugsbesteuerung einer natürlichen Person, die ihre Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hielt. Dort beanstandete der EuGH nicht die Festsetzung der Steuer als solche, sondern das Fehlen einer hinreichenden Möglichkeit, die Zahlung aufzuschieben. Gerade die verpflichtende sofortige Erhebung der Steuer führte dazu, dass die Regelung über das zur Sicherung des deutschen

---

1319 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C–581/17, EuZW 2019, 303, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler*, Rn. 66.

1320 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 68.

1321 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 68.

1322 EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C–657/13, IStR 2015, 440, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 52.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Besteuerungsanspruchs Erforderliche hinausging.[1323] Eine Regelung, die lediglich Ratenzahlung ermöglicht, wurde als unzureichend erachtet, da sie den Steuerpflichtigen finanziell belastet und seine Niederlassungsfreiheit einschränkt.[1324] In der Literatur wird hierzu ausgeführt, dass die Rechtsprechungslinie des EuGH im Bereich des Betriebsvermögens nicht unbesehen auf das Privatvermögen übertragen werden könne, da der Niederlassungsfreiheit ein höheres Gewicht beizumessen ist, was die Verhältnismäßigkeitsprüfung erschwert.[1325]

Dem Urteil *Wächtler* ist ein höheres Gewicht beizumessen, da es sowohl aktueller ist als auch den besonderen Sachverhalt der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen behandelt, welcher die Besteuerung von Privatvermögen betrifft. *Verder LabTec* hingegen bezieht sich auf den Wegzug von Betriebsvermögen einer Gesellschaft und ist daher nur bedingt auf die Wegzugsbesteuerung von Anteilseignern übertragbar.[1326] *Mechtler* und *Spies* verweisen jedoch zu Recht darauf, dass sich die Fragestellung des Ausfallrisikos nicht ändern würde – unabhängig davon, ob es sich um eine Privatperson oder eine Kapitalgesellschaft handelt.[1327] *Wächtler* ist für die Beurteilung des § 6 AStG gegenüber *Verder LabTec* der sachnähere Vergleichsfall. Die Entscheidung betrifft die Wegzugsbesteuerung einer natürlichen Person im Hinblick auf stille Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen und damit gerade den Regelungsbereich des § 6 AStG. *Verder LabTec* betrifft demgegenüber die Entstrickung von Betriebsvermögen bei Überführung in eine ausländische Betriebsstätte.[1328]

1323 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C–581/17, EuZW 2019, 303, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler*, Rn. 65 f.

1324 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 66 ff.; a.A. *Hummel*, ISR 2024, S. 134, seiner Ansicht nach, differenziert der EuGH differenziert bei Wegzugsteuern nicht zwischen Unternehmen und natürlichen Personen; deshalb erscheint eine nur für Privatpersonen zwingende zinslose Dauerstundung systemwidrig.

1325 *Beinert*, ISR 2024, S. 365 f.; *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 168; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 70; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, S. 527; *Desens*, DStR 2022, S. 1588.

1326 A.A. *Bösken*, Ubg 2021, S. 595 f., ersieht hier Verhältnismäßigkeit als gegeben an.

1327 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 11.

1328 *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 431; *Schlücke*, FR 2024, S. 282; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C–581/17, EuZW 2019, 303, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C–657/13, IStR 2015, 440, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wächtler liefert klarere Vorgaben für die unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen und zeigt die Notwendigkeit von Stundungsregelungen als verhältnismäßige Maßnahme auf.[1329]

Die Einführung der ratierlichen Zahlung der Wegzugsteuer binnen sieben Jahren, schafft zwar einen Gleichlauf innerhalb der Union, schafft aber einen Liquiditätsnachteil und ist daher laut *Schlücke* aus unionsrechtlicher Sicht kritisch zu betrachten.[1330] Die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer" spricht sich für einen Rückbau der Wegzugsteuer nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aus, konkret bedeutet dies eine Rückkehr zur dauerhaften Stundung.[1331]
Häck argumentiert im Hinblick auf das Urteil *Wächtler*, dass eine Abschaffung der dauerhaften Stundung gemäß § 6 Abs. 5 AStG a.F. nicht notwendig gewesen wäre. Er führt an, dass die Administrierbarkeit der Stundung durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und die EU-/EWR-weite Amts- und Beitreibungshilfe gesichert sei.[1332] Ein erhöhtes Risiko von Steuerausfällen sei ebenfalls nicht überzeugend. Laut *Häck* befand sich der Gesetzgeber in einem steuerpolitischen Dilemma, das durch die Umstellung auf ein einheitliches Ratenzahlungskonzept gemäß § 6 Abs. 4 AStG n.F. gelöst werden sollte. Nach der Entscheidung des EuGH im Fall Wächtler musste der Gesetzgeber entscheiden, ob er die dauerhafte Stundung auf Drittstaaten, wie die Schweiz ausweiten oder auf ein Ratenzahlungskonzept umstellen sollte. *Häck* bezweifelt, dass eine Ausweitung auf alle Drittstaaten notwendig gewesen wäre. Eine spezifische Ausweitung auf die Schweiz hätte ohne weiteres unter Wahrung deutscher Fiskalinteressen erfolgen können, indem Sicherheiten gefordert und schädliche Gestaltungsmaßnahmen gemäß § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F. verhindert worden wären. Eine solche privilegierende Ausweitung auf die Schweiz sei jedoch steuerpolitisch nicht vertretbar gewesen.[1333]

1329 *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 155, 170; *Häck*, IStR 2023, S. 276; *Hübner/Köring/Schildmann*, Ubg 2024, S. 431; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 381 f.; *Schlücke*, FR 2024, S. 282.

1330 *Schlücke*, FR, 2024, S. 287; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 384; *Kühn/Weiss*, IWB 2020, S. 46, 53 f.; mindestens erhebliche Praxisunsicherheit lt. *Schiefer*, ISR 2020, S. 84, 87.

1331 Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 150 f.; *Schön*, FR 2024, S. R5 f.

1332 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 287 f.

1333 *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 155, 170; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 287 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Oertel vertritt die Ansicht, dass die zinslose und unbefristete Stundung konzeptionell veraltet und überarbeitungsbedürftig war. Die Festsetzung, Stundung und das laufende Monitoring verursachten erheblichen Bürokratieaufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, ohne dabei „steuerliche Mehrergebnisse" zu erzielen, oft endeten diese Bemühungen im „Nichts". Zudem nutzten Steuerpflichtige, die an einem Wegzug interessiert waren, die zinslose und unbefristete Stundungsmöglichkeit, um durch Kombination verschiedener Rechtsordnungen unter dem „Schutzschirm" des § 6 AStG steuerfreie Einkünfte zu generieren. Hinsichtlich der Frage, ob die Reform des § 6 AStG zu radikal war und ob eine Kompromisslösung zwischen der alten (unbefristeten Stundung) und der neuen Fassung (Sofortfälligkeit bzw. ratierliche Erhebung) wünschenswert gewesen wäre, gehen die Meinungen auseinander.[1334]
Schlücke teilt ebenfalls die Auffassung, dass eine Festsetzung stattfinden solle, aber eine Zahlungsverpflichtung vermieden werden sollte.[1335] *Schlücke* führt weiter aus, dass dies auch rückwirkend umgesetzt werden sollte, im Zweifel folgt daraus die Pflicht zur Rückzahlung an den Steuerpflichtigen (unter Aufrechterhaltung der Festsetzung).[1336]

Bei der Gewährung der Ratenzahlung nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. führt der Eintritt bestimmter schädlicher Ereignisse zur vollständigen (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG (n.F) bzw. anteiligen (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 und 5 AStG (n.F) Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats, ohne dass der Finanzverwaltung Ermessen zusteht (§ 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F.).[1337] Schädlich ist zunächst die nicht fristgemäße Entrichtung der Jahresrate (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG (n.F)[1338] oder die nicht rechtzeitige Erfüllung der jährlichen Mitwirkungspflichten gemäß § 6 Abs. 5 AStG n.F.[1339] bis zum 31. Juli eines jeden Jahres (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG (n.F). Nach dem Wortlaut des Gesetzes („wenn") wird die Fälligkeit aller ausstehenden Beträge auch dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige lediglich einen kleinen Teilbetrag der Jahresrate

1334 *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 155, 170; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 288 f.
1335 *Schlücke*, FR, 2024, S. 284 ff., auch *Schönfeld/Sendke*, IStR 2025, S. 509 sprechen sich für eine dauerhafte Stundung aus, jedoch eher aus menschenrechtlicher Sicht, da die aktuelle Regelung ein Mobilitäthemmnis darstellt.
1336 *Schlücke*, FR, 2024, S. 286.
1337 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 173 ff.; *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn. 115.
1338 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 174.
1339 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 174.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

nicht fristgemäß zahlt oder den Nachweis etwas verspätet erbringt, was Fragen zur Verhältnismäßigkeit aufwerfen kann. Eine Fälligstellung erfolgt ebenfalls, wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AStG (n.F).[1340] In der Neufassung sind grundsätzlich jegliche Übertragungen der Anteile schädlich (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 AStG (n.F), was beispielsweise auch einen Anteilstausch einschließt und möglicherweise im Widerspruch zu Art. 8 der Fusionsrichtlinie[1341] steht.[1342] Schädlich sind auch alle Schenkungen der Anteile an natürliche Personen oder Stiftungen, mit Ausnahme der unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen (§ 6 Abs. 4 Satz 6 AStG (n.F.).[1343] Anteilig schädlich sind Gewinnausschüttungen oder die Einlagenrückgewähr, soweit deren Wert mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile zum Wegzugszeitpunkt beträgt, was problematisch ist, wenn der Steuerpflichtige keinen Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten hat.[1344] Zudem stellt sich die Frage, warum eine Einlagenrückgewähr steuerpflichtig sein soll, da diese in Deutschland nicht besteuert wird. Eine etwaige deutsche Kapitalertragsteuer auf schädliche Gewinnausschüttungen wird nicht auf die Wegzugsteuer angerechnet, was zu einer Doppelbelastung führen kann. Diese Problematik bestand allerdings bereits unter § 6 AStG a.F. Muss der Wegzügler die Wegzugsbesteuerung aus laufenden Gewinnausschüttungen seiner Beteiligungsgesellschaft bestreiten, so überschreitet er bei Annahme einer Dividendensteuer von 26,5 % bereits infolge der Finanzierung der fünften Jahresrate die schädliche 25 %-Grenze.[1345]

Die Verfasserin dieser Arbeit legt den Schwerpunkt auf die Ausführungen des EuGH im Fall *Wächtler*, die Argumentation von *Häck* kommt hier noch unterstützend hinzu.

Problematisch ist indes, dass Deutschland sich damit ausdrücklich der ATAD-Richtlinie widersetzen würde, um Primärrechtskonformität herzustellen.[1346] An dieser Stelle gilt es jedoch eine Entscheidung zu treffen, sich entweder ausdrücklich gegen die ATAD-

---

1340 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 174.

1341 Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung), ABl. L 310 v. 25.11.2009, S. 34–46, CELEX: 32009L0133.

1342 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 137.

1343 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 137.

1344 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 143 ff.

1345 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 292.

1346 Primärrecht hat jedoch stets Vorrang (*Kokott*, § 1 Rn. 3).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Richtlinie zu stellen oder die Ausführungen im Fall *Wächtler* des EuGH zu ignorieren. Die Ausführungen des EuGH im Fall Wächtler sind jedoch schlüssig und sollten zur Anwendung kommen. Die Verfasserin dieser Arbeit spricht sich somit dafür aus, die Stundung wiedereinzuführen. Damit stünde Deutschland nicht allein da. Auch Frankreich gewährt weiterhin die Möglichkeit der Stundung und stellt sich damit ausdrücklich gegen die ATAD-Richtlinie.[1347] Frankreich gewährt einen Zahlungsaufschub der Wegzugsteuer nur auf ausdrücklichen Antrag des Steuerpflichtigen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in ein Land außerhalb der in Abschnitt IV genannten Länder verlegt und den Betrag der Gewinne oder Forderungen vollständig offenlegt. Zudem muss ein in Frankreich ansässiger Vertreter benannt werden, der steuerliche Mitteilungen entgegennehmen kann. Vor der Wohnsitzverlagerung ist eine Sicherheitsleistung in Höhe von 12,8 % des Bruttobetrags der Gewinne und Forderungen zu erbringen, um die ordnungsgemäße Steuereinziehung zu gewährleisten. Weicht die

[1347] Vgl. Art. 167 bis Abs. V Allgemeines Steuergesetzbuch (Code général des impôts). Nachfolgend eigene Übersetzung:
V. – Auf ausdrücklichen Antrag des Steuerpflichtigen kann auch die Zahlung der Steuer auf Gewinne und Forderungen, die gemäß Abschnitt I festgestellt wurden, sowie auf Gewinne, die gemäß Abschnitt II besteuert werden, aufgeschoben werden, wenn der Steuerpflichtige:
a) Seinen steuerlichen Wohnsitz aus Frankreich in ein Land oder Gebiet außerhalb der in Abschnitt IV genannten Länder verlegt;
b) Nachdem er seinen steuerlichen Wohnsitz aus Frankreich in ein Land oder Gebiet gemäß Abschnitt IV verlegt hat, diesen erneut in ein Land oder Gebiet außerhalb der in Abschnitt IV genannten verlegt.
In den in den Abschnitten a und b von Abschnitt V genannten Fällen wird der Zahlungsaufschub unter der Bedingung gewährt, dass der Steuerpflichtige den Betrag der gemäß Abschnitt I festgestellten Gewinne und Forderungen oder gemäß Abschnitt II besteuerten bekannt gibt, einen in Frankreich ansässigen Vertreter benennt, der befugt ist, Mitteilungen bezüglich der Bemessung, Einziehung und Streitigkeiten der Steuer zu erhalten, und vor seiner Abreise Garantien für die ordnungsgemäße Einziehung der Staatsforderung beim zuständigen öffentlichen Kassenbeamten stellt.
Der Betrag der Garantien, die der Steuerpflichtige vor der Verlegung seines steuerlichen Wohnsitzes außerhalb Frankreichs stellen muss, um den gemäß Abschnitt V vorgesehenen Zahlungsaufschub zu erhalten, beträgt 12,8 % des Gesamtbetrags der in den Abschnitten I und II erwähnten Gewinne und Forderungen, berücksichtigt in ihrem Bruttobetrag ohne Anwendung, gegebenenfalls, der in den Abschnitten 2 bis und 3 von Abschnitt I erwähnten Abzüge. Allerdings wird der Betrag der Garantien bezüglich der Steuer auf die in Abschnitt 1 bis von Abschnitt II bis erwähnten Gewinne durch Anwendung des in Abschnitt 1 bis genannten Steuersatzes auf diese Gewinne bestimmt.
Im Monat nach Erhalt des Steuerbescheids, der für die in den Abschnitten I und II erwähnten Kapitalgewinne und Forderungen ausgestellt wurde, stellt der Steuerzahler gegebenenfalls eine zusätzliche Sicherheit bereit, um die Einziehung der gemäß Abschnitt IIbis berechneten Steuer sicherzustellen, bis zur Differenz zwischen dieser Steuersumme und der Sicherheit, die vor der Verlagerung des steuerlichen Wohnsitzes außerhalb Frankreichs eingerichtet wurde.
Wenn der gemäß Abschnitt IIbis berechnete Steuerbetrag niedriger ist als der vor der Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes außerhalb Frankreichs eingerichtete Sicherheitsbetrag, kann der Steuerzahler den für die Einziehung verantwortlichen Kassenbeamten bitten, diese Sicherheiten in Höhe der Differenz zwischen dem Sicherheitsbetrag und dem genannten Steuerbetrag aufzuheben.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

tatsächlich festgesetzte Steuer von der ursprünglich geleisteten Sicherheit ab, sind nachträgliche Anpassungen möglich.

Ein vergleichbares Modell wäre grundsätzlich auch für Deutschland denkbar. Auf die Frage der Sicherheitsleistung wird in Kapitel 7.2.3. noch gesondert eingegangen. Unabhängig davon ließe sich die Stundung jedenfalls an die Bestellung eines Vertreters sowie die Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten knüpfen.

Die Expertenkommission schlägt vor, die Wegzugsbesteuerung um ein Antragsrecht auf dauerhafte Verstrickung zu erweitern. Beim Wegzug sollen Steuerpflichtige durch eine „Verstrickungserklärung" die Möglichkeit haben, zu wählen, ob sie sofort nach § 6 AStG besteuert werden oder ob die Steuerverhaftung in Deutschland bis zur tatsächlichen Realisation fortbesteht. Auf diese Weise könnten die Liquiditätsnachteile der Sofortbesteuerung („Dry Income") umgangen werden, ohne dass der deutsche Besteuerungsanspruch aufgegeben wird (Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 149).

Der Vorschlag geht dahin § 50i EStG als Wahlrecht zu verstetigen; es soll auf Antrag auch einen Treaty Override ermöglichen. Eine Gleichbehandlung von DBA- und Nicht-DBA-Fällen könnte teure Umgehungsgestaltungen (wie die Einlage in KG) vermeiden. Wenn der Steuerpflichtige die Verstrickungserklärung widerruft, wird die Wegzugsteuer sofort fällig; Im Realisationsfall ist eine ausländische Steuer zwar anzurechnen, jedoch darf Deutschland nicht schlechter gestellt werden als im Sofortbesteuerungsfall (Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 151).

Das vorgeschlagene Wahlrecht zur dauerhaften Verstrickung („Verstrickungserklärung" mit Verstetigung des § 50i EStG als antragsgebundenes Instrument) ist ein schonendes, gleich geeignetes Mittel im Vergleich zur Sofortbesteuerung nach § 6 AStG. Es verhindert unbillige Härten durch „Dry Income"[1348], wahrt das Realisationsprinzip und sichert dennoch den deutschen Steueranspruch bis zur tatsächlichen Veräußerung – damit ist es überwiegend verhältnismäßig und gleichheitsgerechter, weil teure Umgehungsgestaltungen entfallen und DBA- bzw. Nicht-DBA-Fälle über das Wahlrecht gleichbehandelt werden.[1349] Europarechtlich reduziert das Modell die Beschränkung der

[1348] Hiervor warte die Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 149–151.

[1349] Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer", 2024, S. 149–151.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Niederlassungsfreiheit, da es die vom EuGH geforderten Leitplanken berücksichtigt (aufschiebende, zinslose, regelmäßig sicherheitenfreie Erhebung; *ex-post*-Verlustberücksichtigung) erfüllt diese Anforderung besser als die derzeitige Ratenlösung. Abkommensrechtlich ist der antragsgebundene Treaty-Override kritisch zu betrachten. Zudem bleiben die Risiken der Doppelbesteuerung bestehen, wenn der Zuzugsstaat keinen Step-up oder keine Anrechnung gewährt. Die Risiken werden durch eine Anrechnungszusage ohne Schlechterstellung zwar gemildert, aber nicht vollständig eliminiert – aus diesem Grund sollte die abkommensfeste Step-up-Lösung prioritär verhandelt werden. Diese wird in Kapitel 7 näher erörtert.
Von Regelungen i.S.d. § 6 Abs. 4 S. 4 Nr. 5 AStG ist aus den in Kapitel 6.4. benannten gründen *de lege ferenda* abzusehen.

7.2.2. Verzinsung

Die Frage der Zulässigkeit einer Verzinsung bei einem Zahlungsaufschub könnte in allen Entstrickungskonstellationen einheitlich beantwortet werden.
Im Fall Verder *LabTec* und *Wächtler* wurde das Thema Verzinsung nicht explizit vertieft, jedoch bestätigt der EuGH dort allgemein, dass Maßnahmen wie Stundungen oder Ratenzahlungen, auch mit Zinsauflagen, grundsätzlich akzeptabel sind, solange sie verhältnismäßig ausgestaltet sind.
In den Rechtssachen *Lasteyrie du Saillant*[1350] und N[1351] wurden Zinszahlungen weder behandelt noch ausdrücklich abgelehnt, was ihre Zulässigkeit auch außerhalb des unternehmerischen Bereichs möglich erscheinen lässt.[1352]
Im Hinblick auf die Richtlinie ist eine Verzinsung wohl vom Mindestschutzniveau gedeckt.[1353]
Eine Verzinsung im Rahmen einer Novellierung der Norm des § 6 AStG ist daher denkbar.

1350 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
1351 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.
1352 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 9 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 7.233, der die genannten Urteile insoweit interpretiert, als dass keine Verzinsung stattfinden dürfe
1353 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 17.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Infolge der nationalen Änderungen aufgrund der ATAD-Richlinie verlangen folgende Mitgliedstaaten Zinsen:

13. Bulgarien[1354],
14. Dänemark[1355],
15. Estland[1356],
16. Italien[1357],
17. Kroatien[1358],
18. Malta[1359],
19. Spanien[1360].

Die Höhe der Zinsen wird in keiner Norm der jeweiligen Mitgliedstaaten explizit benannt. Vielmehr wird regelmäßig auf den üblicherweise geltenden Zinssatz verwiesen. Im Falle Deutschlands gilt damit § 233a AO.[1361]

7.2.3. Sicherheiten

In seiner früheren Rechtsprechung in der Sache *X und Y*, die eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung betraf, verwies der EuGH jedoch verstärkt auf das Nichteinbringungsrisiko und hielt die Gestellung von Kautionen oder Garantien für denkbar.[1362]

Die Pflicht zur Gestellung von Sicherheiten wurde in den Rechtssachen *Lasteyrie du Saillant*[1363] und *N*[1364] jedoch als unverhältnismäßig erachtet.

Bereits in *Lasteyrie du Saillant* beanstandete der EuGH nicht nur die Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse bei Wegzug, sondern auch die Modalitäten eines nur bedingt eröffneten Zahlungsaufschubs. Der Aufschub wurde nicht automatisch gewährt, sondern

---

1354 Art. 155 Abs. 4 Corporate Income Tax Act-Bulgarien.
1355 § 38 ff. aktieavancebeskatningsloven-Dänemark.
1356 § 54 Abs. 5 ITA-Estland.
1357 Art. 166 bis testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)-Italien.
1358 Art. 30 d Profit Tax Act-Kroatien.
1359 European union anti-tax avoidance directives implementation (S.L. 123.1871)-Malta.
1360 Art. 95bis EStG-Spanien.
1361 Die Verzinsung beträgt 0,5 % pro vollen Monat des Zinslaufs, was einem jährlichen Zinssatz von 6 % entspricht.
1362 EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 57.
1363 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 63.
1364 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 52.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

setzte unter anderem Erklärungspflichten, die Benennung eines inländischen Bevollmächtigten und die Leistung von Sicherheiten voraus. Gerade die Sicherheitsleistung hatte nach Auffassung des Gerichtshofs eine eigenständige Beschränkungswirkung, weil sie den Steuerpflichtigen an der freien Nutzung der hierfür gebundenen Vermögenswerte hinderte.[1365]

Diese Linie führte der EuGH in der Rechtssache *N* fort. Zwar erkannte er an, dass die Festsetzung der Wegzugssteuer und bestimmte Erklärungspflichten zur Wahrung der steuerlichen Territorialität grundsätzlich gerechtfertigt sein können. Die Verpflichtung, für die Stundung der Steuer Sicherheiten zu leisten, ging jedoch über das hinaus, was zur Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit eines solchen Besteuerungssystems erforderlich war. Der Gerichtshof sah darin eine unverhältnismäßige Belastung, zumal die Sicherheitsleistung die Nutzung der belasteten Vermögenswerte einschränkte und zusätzliche Kosten verursachen konnte.[1366]

Wächtler knüpft an diese Rechtsprechung an, differenziert aber stärker nach dem konkreten Erhebungsrisiko. Die alsbaldige Einziehung der Steuer kann zwar grundsätzlich dem Ziel dienen, eine wirksame Steuererhebung zu gewährleisten. Sie ist jedoch unverhältnismäßig, wenn der Steueranspruch auch durch mildere Mittel gesichert werden kann. Besteht im Einzelfall ein Risiko der Nichteinziehung, etwa wegen fehlender Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Steuerbeitreibung, darf der Zahlungsaufschub von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Eine solche Sicherheit ist danach nicht schlechthin ausgeschlossen, muss aber durch ein konkretes Ausfallrisiko getragen sein.[1367]

1365 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C–9/02, IStR 2004, 236, Slg. 2004, I–2409, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 47, 56.

1366 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C–470/04, IStR 2006, 702, Slg. 2006, I–7409, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 36, 51, 55, 57.

1367 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C–581/17, EuZW 2019, 303, ECLI:EU:C:2019:138 – *Wächtler*, Rn. 66.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Häck führt aus, dass die Entscheidung der Finanzverwaltung über das Verlangen von Sicherheiten im Einzelfall oft den Wegzug beeinflusst, da viele Steuerpflichtige Schwierigkeiten haben werden, akzeptierte Sicherheiten zu stellen.[1368]
Der Anwendungserlass zum AStG nennt nun Abwägungskriterien (Vermögen, Rückkehrwahrscheinlichkeit, Bindungen, Vollstreckungshilfe, steuerliches Wohlverhalten) und verlangt eine echte Einzelfallprüfung[1369]; europarechtlich ist eine Sicherheitsleistung nach Ansicht von *Häck* wegen europäischen Beitreibungshilfe nur ausnahmsweise zu rechtfertigen.[1370]

Gemäß den Grundfreiheiten muss das Verlangen von Sicherheiten verhältnismäßig sein und eine Bewertung des Nichteinbringungsrisikos vorausgehen.[1371] In europäischen Sachverhalten ist das Verlangen aufgrund bestehender Amtshilfe- und Beitreibungsmechanismen nicht gerechtfertigt, was auch der EuGH im Fall *Wächtler* bestätigt hat.[1372] Dasselbe gilt für EWR-Sachverhalte mit entsprechenden DBA-Klauseln. Die Gesetzesbegründung hierzu bleibt vage.[1373] Trotz der allgemeinen Annahme der Bundesregierung, dass die Amtshilfe mit EU-/EWR-Staaten gesichert ist, könnte die Formulierung als Soll-Vorschrift („in der Regel“) dazu führen, dass Finanzämter auch in diesen Fällen Sicherheiten verlangen, insbesondere wenn der Zuzugsstaat die Beitreibungshilfe nicht zufriedenstellend erfüllt oder Vermögen in Staaten ohne Beitreibungshilfe liegt.[1374]
Oertel führt an, dass die Erfahrungen mit § 6 AStG a.F. zeigen, dass regelmäßig vertretbare Lösungen für Wegzugsfälle und Fragen der Stundung und Sicherheitengestellung gefunden wurden. § 6 AStG n.F. steht solchen individuellen Lösungen nicht entgegen. Die Formulierung „in der Regel“ bietet weiterhin ausreichend Raum für Einzelfalllösungen.[1375]

1368 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 288 f.
1369 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171.
1370 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171, *Häck*, ISR 2024, S. 80 f.
1371 *Goßmann*, 2021, S. 33 f. in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung*; Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 288 f.; a.A. *Hummel*, ISR 2024, S. 134, der keine unionsrechtliche Unverhältnismäßigkeit erkennt.
1372 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 288 f.
1373 BT-Drs. 19/28652, S. 25 ff., 47 ff.
1374 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 288 f.; ähnlich *Schlücke*, FR, 2024, S. 287.
1375 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 289.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Häck führt weiter aus, dass die Rolle der Sicherheitsleistung in der Praxis künftig von entscheidender Bedeutung sein wird. Sollte die Finanzverwaltung einen strengen Maßstab anlegen und Sicherheitsleistungen nicht nur bei fehlender Beitreibungshilfe, sondern auch bei Wegzügen in einen Mitgliedstaat der Union oder in einen DBA-Staat mit einer großen Auskunftsklausel fordern, könnte dies zu erheblichen Problemen führen. Das Finanzamt ist gesetzlich verpflichtet, die in § 241 AO abschließend aufgezählten Sicherheiten zu akzeptieren. Die Annahme anderer Sicherheiten, etwa der Anteile des Steuerpflichtigen an seiner Kapitalgesellschaft, steht hingegen im Ermessen des Finanzamts (§ 245 AO).[1376] Aufgrund fehlender einfacher Verwertbarkeit und Wertschwankungen sind Finanzämter oft nicht bereit, wegzugsteuerrelevante Gesellschaftsanteile als Sicherheit anzunehmen. Zudem ist die Verpfändung der Anteile aufgrund gesellschaftsvertraglicher Restriktionen häufig unmöglich. Da Unternehmensbeteiligungen oft der einzige wesentliche Vermögensteil des Wegziehenden sind, kann das Erfordernis der Sicherheitsleistung zu einer faktischen „Wegzugssperre“ führen.[1377] Eine Bankbürgschaft (§ 241 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 244 AO) ist schwer zu erhalten und mit erheblichen Kosten verbunden.[1378]

Die meisten Mitgliedstaaten verlangen vom Wegzügler nur dann eine Sicherheit, wenn „begründete Zweifel an der Nichtbeitreibung“[1379] oder „wenn ein nachweisliches und tatsächliches Risiko“[1380] besteht. Polen etwa spricht von einem „realen Risiko“[1381]. Auch Portugal verlangt „begründete Befürchtungen“[1382].

Eine derartige Auslegung dürfte auch im Sinne des Urteils Wächtler sein. Sofern im Einzelfall tatsächliche Risiken bestehen, oder der Steuerpflichtige in der Vergangenheit Steuerzahlungen willentlich entziehen wollte, wird es wohl verhältnismäßig sein, Sicherheitsleistungen einzufordern. Hinsichtlich einer pauschalen Einforderung von Sicherheitsleistungen ist die Verfasserin dieser Arbeit jedoch kritisch.

Somit ist die Erhebung von Sicherheitsleistungen grundsätzlich möglich, jedoch nur, wenn keine Beitreibung im Zielstaat möglich ist, was aufgrund der Beitreibungsrichtlinie

1376 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 291.
1377 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286, 292.; *Häck*, ISR 2023, S. 285 f.; *Beinert*, ISR 2024, S. 357 f.
1378 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 292.
1379 § 54 Abs. 4 ITA-Estland.
1380 50 a § (30.12.2019/1580) Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) – Finnland oder Art. 123.1871 Abs. 3 b) zur Umsetzung der EU-Anti-Tax-Avoidance-Richtlinien – Malta.
1381 Art. 30 de Abs. 2 Podatek dochodowy od osób fizycznych – Polen.
1382 Art. 10a Abs. 3c) EStG – Portugal.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

schwierig sein sollte, oder wenn im Einzelfall begründete Zweifel bestehen, dass der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Pflichten nachkommen möchte. Die Gesetzesbegründung sah noch eine Ermessensreduktion auf null vor[1383], während der Anwendungserlass hier für eine gewisse Relativierung gesorgt hat, aber dennoch entsteht das Bild, dass die Erhebung von Sicherheiten die Regel darstellt, ein Absehen davon, die Ausnahme. Verhältnismäßig wäre es in umgekehrter Weise.[1384]

7.3.Mitwirkungspflichten

Mit der Novellierung des § 6 AStG wurden auch strengere Mitwirkungspflichten eingefügt. Mit dem Anwendungserlass zum AStG wurden diese konkretisiert. Anlassbezogene und jährliche Mitteilungen gemäß § 6 Abs. 5 AStG sind elektronisch zu übermitteln.[1385] Es besteht das Risiko der sofortigen Fälligstellung gestundeter Steuer, wenn Formverstöße begangen werden.[1386] Altfälle gemäß § 6 Abs. 7 AStG a.F. sind nicht betroffen.[1387]

Die Mitwirkungspflichten geben m.E. unionsrechtlich keine Bedenken auf, da sie zwar einen gewissen Aufwand vom Steuerpflichtigen abverlangen, aber vermutlich keinen Steuerpflichten vom Wegzug abhalten werden.[1388]

Die Mitwirkungspflichten könnten aber genutzt werden, um sie mit einer Stundung zu verknüpfen, das bedeutet, kommt der Wegzügler seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, läuft er Gefahr, dass ihm die Stundung versagt wird. Frankreich geht sogar so weit, dass es die Bestellung eines Vertreters fordert.[1389] Dabei ist anzumerken, dass Frankreich der einzige Mitgliedstaat ist, der die Stundung nicht durch die Ratenzahlung ersetzt hat. Bereits im Urteil *Lasteyrie du Saillant* existierte diese Vertreterregelung, welche aber vom EuGH nicht kritisiert wurde.[1390]

1383 BT-Drucks. 16/2710, S. 53; *Linn/Schmitz*, in: Gosch, AStG, Rn. 116; in der Literatur als methodisch zweifelhaft beurteilt (*Kraft*, Ubg 2021, S. 584 ff.; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 384).

1384 Ähnlich *Bösken*, Ubg 2021, S. 596 zur Umkehr des Regel-Ausnahme-Verhältnisses.

1385 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 188 ff.

1386 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 196; *Häck*, ISR 2024, S. 81 f.

1387 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 191.

1388 A.A. *Möller-Gosoge/Keilen*, in: Haase, AStG DBA, § 6, Rn. 19 unter Verweis auf EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*.

1389 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 188 ff.; vgl. Art. 167 bis Abs. V Allgemeines Steuergesetzbuch (Code général des impôts).

1390 EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Eine solche Regelung könnte daher ein durchaus sinnvoller Gedanke für die deutsche Neuregelung sein. Fraglich ist jedoch, ob das Ausfallrisiko durch die Bestellung eines Vertreters gemindert wird. Sofern hier keine Haftungstatbestände ins Gesetz eingebaut werden, ist die Regelung nicht unbedingt förderlich, um Steuerausfälle zu vermeiden.
Häck warnt jedoch vor einem automatischen Fälligstellen der gesamten gestundeten Steuer bei formalen Versäumnissen, da dies faktisch zu einer „Rückkehr-Erpressung" führen könne, Mitwirkungspflichten sollten daher abgemildert werden.[1391]

7.4. Wegzugsbesteuerung *de lege ferenda*

In den nachfolgenden Kapiteln werden vier Möglichkeiten dargestellt, die Wegzugsbesteuerung neu und unionsrechtskonform zu gestalten.

7.4.1. Abänderung der bestehenden DBA

Auch der EuGH erkennt die drohende Überschneidung von DBA und Wegzugsbesteuerung. So wurde die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als legitimes Ziel anerkannt. Gleichzeitig verwies er aber darauf, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 293 AEUV Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung führen sollen.[1392] Allerdings gibt es auf Gemeinschaftsebene abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG keine einheitlichen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.[1393]
Einen sachgerechten Ansatz könnte die Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen mit den Mitgliedstaaten bieten. Auf diesem Weg ließe sich eine Regelung entwickeln, die die Besteuerungsrechte interessengerecht verteilt. Auf diese Weise könnten Treaty Overrides vermieden werden und gleichzeitig die Besteuerungsrechte nach der Entstehung der stillen Reserven aufgeteilt werden. Besonders anbieten würde sich eine „Zuzugs-Step-up-Regelung".[1394]
Dieses Modell sieht vor, dass ein Zuzugsstaat die steuerlichen Anschaffungskosten eines Vermögenswerts auf den Marktwert zum Zeitpunkt des Zuzugs anpasst. Dadurch wird vermieden, dass nicht realisierte Wertsteigerungen, die bereits im Wegzugsstaat besteuert

1391 *Häck*, ISR 9/2023, S. 286.
1392 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 43 f.
1393 EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 44; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 141.
1394 *Häck*, ISR 2023, S. 281; *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017, Art. 13 Rn. 304 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wurden, erneut im Zuzugsstaat besteuert werden.[1395] Dies verhindert eine zeitlich verschobene Doppelbesteuerung, die auftreten könnte, wenn sowohl der Wegzugs- als auch der Zuzugsstaat dieselben Wertsteigerungen besteuern. Nach Art. 13 OECD-MA ist der Zuzugsstaat jedoch nicht verpflichtet, den vom Wegzugsstaat ermittelten Wert als steuerliche Anschaffungskosten anzuerkennen, was zu Doppelerfassungen führen kann. Eine Doppelbesteuerung lässt sich auf diesem Weg jedoch nicht vollständig vermeiden.[1396] Das Zuzugs-Step-up-Modell kann gleichwohl Vorteile bieten. Soweit es greift, trägt es dazu bei, Doppelbesteuerungen zu reduzieren, und kann damit die steuerliche Attraktivität eines Standorts für international tätige Unternehmen erhöhen. Auch zusätzliche Steuereinnahmen sind nicht ausgeschlossen. Zudem eröffnet das Modell einen gewissen Gestaltungsspielraum; Gleichzeitig sind die damit verbundenen Risiken nicht zu unterschätzen. Insbesondere kann es das Steuersubstrat schwächen und langfristig zu Mindereinnahmen führen. Damit das Modell auch international tragfähig bleibt, müssen entsprechende Zugeständnisse daher sorgfältig abgewogen und eng begrenzt werden.[1397] *Musil* verfolgt einen ähnlichen Gedanken, denn seiner Meinung nach gilt die ATAD-Richtlinie nur, wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht durch den Wegzug vollständig verlöre – das ist vor allem dann der Fall, wenn mit dem Wegzugsstaat die Freistellungsmethode vereinbart ist. Wird aber nur das Besteuerungsrecht beschränkt (z. B. durch Anrechnungsmethode im DBA), verlangt die ATAD keine Wegzugsbesteuerung. Deutschland geht mit § 6 AStG darüber hinaus und besteuert auch in Fällen, in denen das Besteuerungsrecht nicht vollständig erlischt.[1398] Auch dieser Gedanke knüpft die Wegzugsbesteuerung an ein tatsächliches Risiko.

Auch von der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ und der Literatur wird die Aufnahme einer Aufteilungsregel befürwortet.[1399] *Häck* führt aus, dass die Wegzugsbesteuerung eingeführt wurde, weil Deutschland abkommensrechtlich unzureichend abgesichert war und sich die Besteuerung der inländischen stillen Reserven

1395 *Häck*, ISR 2023, S. 281; *Kahlenberg*, IStR 2020, S. 383; *Pöllath/Fischer,* IStR 2015, S. 780; *Windeknecht/Vergniolle/Vendeville/Frentzel*, IStR 2023, S. 18.
1396 *Häck*, ISR 2023, S. 281; *Opel*, 2020, S. 24:
1397 *Opel*, 2020, S. 26 :
1398 *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11; siehe Kapitel 4.3.2.
1399 *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 6, Rn. 48; Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, 2024, S. 149.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

nicht vorbehalten hätte.[1400] So würde es sich umso mehr anbieten die Ursache für die Einführung der Wegzugsbesteuerung nunmehr fast 60 Jahre später durch Sitz- oder Nachlaufklauseln zu beseitigen.

Eine solche Regel befindet sich bereits beispielsweise im DBA mit Österreich.

Als Vorbild für eine innereuropäische Regelung in den DBA könnte, die Norm des Art. 13 Abs. 6 im DBA-USA herangezogen werden. Dort heißt es wie folgt:

„Wird eine natürliche Person nach ihrem Wegzug aus einem der Vertragsstaaten nach den Steuergesetzen dieses Staates so behandelt, als habe sie Vermögen veräußert, und wird sie in diesem Staat aufgrund dessen besteuert, so ist diese Person berechtigt, für Besteuerungszwecke im anderen Vertragsstaat so behandelt zu werden, als hätte sie unmittelbar vor ihrem Wegzug aus dem erstgenannten Staat das Vermögen zu einem Betrag veräußert und rückerworben, der dem seinerzeitigen üblichen Marktpreis entspricht.“[1401]

Ein entsprechender Artikel eines neu verhandelten DBA könnte dann folgendermaßen aussehen;

Art. [...] – Wegzug, Step-up und dynamische Anwendung

(1) Wird eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person nach den Steuergesetzen dieses Staates beim Wegzug so behandelt, als habe sie Vermögen veräußert, und wird hierfür besteuert oder ein Exit-Wert verbindlich festgestellt, ist diese Person im anderen Vertragsstaat so zu behandeln, als habe sie das betreffende Vermögen unmittelbar vor Begründung der Ansässigkeit zu dessen gemeinem Wert veräußert und wieder angeschafft. Der andere Vertragsstaat besteuert Wertänderungen nur, soweit sie nach dem Zuzug entstanden sind.

(2) Der gemeine Wert bestimmt sich nach Anlage [...] (Bewertungs- und Nachweisregeln). Ein vom Wegzugsstaat festgestellter Exit-Wert ist zu übernehmen, es sei denn, er ist offensichtlich unangemessen.

(3) Die zuständigen Behörden können gemeinsam Änderungen der Anlage [...] sowie Auslegungs- und Verfahrensregeln zu diesem Artikel vereinbaren. Solche

1400 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 125.
1401 Art. 13 Abs. 6 DBA-USA.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verständigungsvereinbarungen werden veröffentlicht und gelten ab dem darin bestimmten Zeitpunkt, ohne dass es einer Änderungsratifikation bedarf.
*(4) Bewertungs-, **Zeitpunkt-** und Zurechnungskonflikte werden vorrangig im Verständigungsverfahren gelöst.*
(5) Der Step-up nach Art. [...] ist zu gewähren, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

a) Der Steuerpflichtige weist überwiegende nichtsteuerliche Gründe für den Wegzug nach (z. B. längerfristiger Arbeits-/Unternehmerstandortwechsel, Familienzusammenführung, Gesundheit).

b) Zum Wegzugszeitpunkt liegen keine bindenden oder faktisch bindenden Veräußerungsabreden vor.

c) Innerhalb von 6 Monaten nach Zuzug werden wesentliche Lebens-/Wirtschaftsmittelpunkte begründet (Hauptwohnsitz, Registrierung, Erwerbstätigkeit, wesentliche Vermögensverwaltung).

d) Keine Veräußerung von ≥ 25 % der Anteile innerhalb von 9 Monaten nach Zuzug.

Die Finanzverwaltung kann die Vermutung nur durch konkrete Anzeichen für eine vorab abgestimmte Veräußerung oder eine überwiegend steuerlich motivierte Gestaltung entkräften.

In der Regel sind die Tatbestände des § 17 EStG im jeweiligen Artikel 13 des DBA mit dem entsprechenden Mitgliedstaat verankert. Eine Integration dieser Regelung in die innereuropäischen DBA wäre daher denkbar. Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Harmonisierung könnte zudem die Entwicklung eines EU-Musterabkommens erwogen werden. Dies wird jedoch in dieser Arbeit nicht näher betrachtet.
Sinnvoll wäre es im Hinblick auf weitere „Eingriffe der OECD“ auch mit dynamischen Klauseln zu arbeiten, die eine automatische Anpassung an die Vorgaben der OECD beinhalten.

In der Folge müsste der nationale § 6 AStG folgendermaßen abgeändert werden:

§ 6 AStG

(1) Tatbestand

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verlegt eine natürliche Person, die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einen anderen Staat (Wegzug) und hält sie im Zeitpunkt des Wegzugs Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, so sind die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven (Exit-Betrag) nach Maßgabe der Absätze 2 bis 15 festzustellen und nach Absatz 3 erst bei Realisation zu besteuern. Satz 1 gilt entsprechend, wenn das deutsche Besteuerungsrecht an den in Satz 1 genannten Anteilen aus anderen Gründen entfällt (Entstrickung), ohne dass es zu einem Wegzug kommt.

(2) Exit-Wert und Exit-Betrag; gesonderte Feststellung

Der Exit-Betrag ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs oder der Entstrickung (Exit-Wert) und den fortgeführten Anschaffungskosten. Der Exit-Betrag ist nach § 179 Absatz 1 der Abgabenordnung durch gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid festzustellen. Der Feststellungsbescheid enthält den Exit-Wert, die fortgeführten Anschaffungskosten, den Exit-Betrag sowie etwaige für die Wertfortschreibung nach Absatz 3 Satz 3 maßgeblichen Grundlagen. Der Feststellungsbescheid wirkt gegenüber dem Steuerpflichtigen und, soweit erforderlich, gegenüber dessen Gesamtrechtsnachfolgern.

(3) Besteuerungszeitpunkt (Realisationsprinzip); Wertfortschreibung

Die Einkommensteuer auf den Exit-Betrag entsteht erst, soweit nach dem Wegzug oder der Entstrickung ein Realisationsereignis eintritt. Realisationsereignisse sind insbesondere die entgeltliche oder verdeckte Veräußerung, die Einlösung, die Einlage in eine Körperschaft, die Liquidation, die Entnahme, die verdeckte Gewinnausschüttung, die Rückzahlung von Nennkapital oder vergleichbare Vorgänge, durch die stille Reserven wirtschaftlich aufgedeckt werden. Der Exit-Betrag ist bis zum Realisationsereignis um wertbeeinflussende Maßnahmen an den Anteilen fortzuschreiben; das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung Einzelheiten zur Wertfortschreibung zu regeln.

(4) Bemessungsgrundlage bei Realisation

Bemessungsgrundlage ist der niedrigere Betrag aus

1. *dem Gewinn aus dem Realisationsereignis im Sinne der allgemeinen Vorschriften und*
2. *dem im Zeitpunkt des Realisationsereignisses fortgeschriebenen Exit-Betrag. Übersteigt der Gewinn aus dem Realisationsereignis den fortgeschriebenen Exit-*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Betrag, bleibt der übersteigende Betrag außer Ansatz; liegt der Gewinn darunter oder entsteht ein Verlust, ist die Bemessungsgrundlage entsprechend zu mindern. Bereits entrichtete Steuer ist insoweit zu erstatten oder anzurechnen.

(5) Vorrang abkommensrechtlicher Regelungen; Step-up

Soweit ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht, dass der Zuzugsstaat die im Wegzugsstaat festgestellten Anschaffungskosten auf den Exit-Wert anpasst (Step-up) oder eine äquivalente Entlastung gewährt, richtet sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte vorrangig nach dem Abkommen. Fehlt eine derartige Regelung, wird die Besteuerung nach den Absätzen 3 und 4 auf den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs beschränkt; spätere Wertänderungen bleiben bei der deutschen Besteuerung außer Betracht.

(6) Anwendungsbereich bei Wegzügen in andere Staaten (Kooperationsstaaten)

Die aufschiebende Besteuerung nach Absatz 3 gilt bei Wegzügen

1. *in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sowie*
2. *in andere Staaten (Kooperationsstaaten), mit denen ein völkerrechtlicher Rahmen für den Informationsaustausch in Steuersachen und die gegenseitige Beitreibung von Steuerforderungen besteht und die den Exit-Wert als steuerliche Anschaffungskosten anerkennen oder eine gleichwertige Doppelbesteuerungsvermeidung vorsehen.*
   Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht eine Liste der Kooperationsstaaten im Bundessteuerblatt. Für Staaten, die nicht Kooperationsstaaten sind (Nichtkooperationsstaaten), findet Absatz 12 Satz 2 Anwendung.

(7) Sicherheiten

Eine Sicherheitsleistung darf nur verlangt werden, wenn im Einzelfall nach objektiven Kriterien ein erhebliches Risiko besteht, dass die Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht beigetrieben werden kann. Art und Höhe der Sicherheit müssen geeignet, erforderlich und angemessen sein. Zinsen nach § 233a der Abgabenordnung fallen für den Zeitraum bis zur Fälligkeit nach Absatz 3 nicht an, soweit die Voraussetzungen des Absatzes 6 vorliegen und der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach Absatz 8 nachkommt.

(8) Mitwirkungspflichten

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der Steuerpflichtige hat Realisationsereignisse innerhalb eines Monats nach deren Eintritt der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen und die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Er ist verpflichtet, Änderungen, die für die Wertfortschreibung nach Absatz 3 Satz 3 erheblich sind, unverzüglich mitzuteilen. Die Finanzbehörde kann geeignete Nachweise, insbesondere Bewertungsunterlagen, verlangen.

(9) Sanktionsfälligkeit

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach Absatz 8 in schwerwiegender Weise oder begründet er durch sein Verhalten ein erhebliches Beitreibungsrisiko, kann die Finanzbehörde nach vorheriger Anhörung die Steuer auf den noch nicht besteuerten fortgeschriebenen Exit-Betrag ganz oder teilweise fällig stellen. Die Sanktionsfälligkeit ist schriftlich zu begründen; sie ist aufzuheben, sobald die Gründe entfallen.

(10) Rückkehrregelung

Begründet der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren nach dem Wegzug erneut die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland und sind die Anteile noch vorhanden, entfällt die Steuer auf den nicht realisierten fortgeschriebenen Exit-Betrag. Teilrealisierte Fälle sind anteilig zu berücksichtigen. Auf Antrag verlängert sich der Zeitraum nach Satz 1 auf zehn Jahre, wenn der Steuerpflichtige fortbestehende inländische Bindungen glaubhaft macht.

(11) Unterwert- und Verlustfälle; Erstattung

Liegt der Veräußerungserlös unter dem Exit-Wert oder entsteht ein Verlust, ist die Bemessungsgrundlage nach Absatz 4 zu mindern; bereits geleistete Zahlungen sind zu erstatten oder zu verrechnen. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(12) Anti-Missbrauch

Die Absätze 3 bis 7 und 10 gelten nicht, wenn der Wegzug oder die Entstrickung Teil einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung ist, die überwiegend der Erlangung steuerlicher Vorteile dient, die dem Zweck dieser Vorschrift zuwiderlaufen. Ein Wechsel in einen Nichtkooperationsstaat innerhalb von sieben Jahren nach dem Wegzug gilt als Realisationsereignis im Sinne des Absatzes 3.

(13) Wahlrecht zur Sofortbesteuerung

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der Steuerpflichtige kann unwiderruflich beantragen, die Einkommensteuer auf den Exit-Betrag abweichend von Absatz 3 sofort festzusetzen und fällig zu stellen. In diesem Fall finden die Absätze 6 bis 10 keine Anwendung; eine Anrechnung ausländischer Steuern bleibt unberührt.

(14) Verordnungsermächtigung

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung

1. *die Einzelheiten der Wertfortschreibung nach Absatz 3 Satz 3,*
2. *Kriterien zur Feststellung des Beitreibungsrisikos und zur Bemessung von Sicherheiten nach Absatz 7,*
3. *die Voraussetzungen und das Verfahren zur Führung der Liste der Kooperationsstaaten nach Absatz 6 Satz 3,*
4. *das Anzeige- und Nachweisverfahren nach Absatz 8 sowie*
5. *die Anwendung der Absätze 3 bis 5 in Fällen von Teilrealisationen und Kapitalmaßnahmen*

   zu regeln.

(15) Übergangsregelung

Für Wegzüge oder Entstrickungen, die vor dem Inkrafttreten dieser Vorschrift erfolgt sind, kann der Steuerpflichtige die Anwendung der Absätze 2 bis 14 auf Antrag wählen. Bereits festgesetzte oder entrichtete Beträge sind anzurechnen; zu viel gezahlte Beträge sind zu erstatten. Näheres regelt eine Rechtsverordnung nach Absatz 14.

(16) Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Unberührt bleiben die allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte, die Anrechnung ausländischer Steuern sowie die Anwendung des § 17 des Einkommensteuergesetzes. Soweit Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine abweichende Aufteilung der Besteuerungsrechte vorsehen, gehen diese Abkommen vor.

Damit einhergehend sollten folgende gesetzliche Anpassungen vorgenommen werden:

Im EStG sollte zunächst eine Inbound-Symmetrie geschaffen werden, indem der im Wegzugsstaat ermittelte Exit-Wert bei Zuzug als neue Anschaffungskosten anerkannt wird, um so eine zeitversetzte Doppelbesteuerung zu verhindern. Die AO müsste eine geänderte Systematik für die Feststellung und Festsetzung enthalten, die einen gesonderten Feststellungsbescheid für den Exit-Betrag, eine Ablaufhemmung der

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Festsetzungsfrist bis zum Realisationsereignis und spezielle Erstattungsregelungen bei Unterwertigkeiten umfasst.

Ebenfalls wäre es erforderlich, Anpassungen im Bereich der Zinsen vorzunehmen. Dies beinhaltet eine Zinsfreiheit bis zur Fälligkeit bei Kooperationsstaaten, Ausschluss von Stundungszinsen während der Aufschub-Phase und verhältnismäßige Sicherheitsleistungen mit einem objektivierten Beitreibungsrisiko. Um Realisationsereignisse rechtzeitig zu erfassen, sind neue Anzeigepflichten mit entsprechenden Ordnungswidrigkeitstatbeständen bei Nichteinhaltung notwendig. Zudem wäre es sinnvoll in § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO klarzustellen, dass Unterwert-/Verlustfälle als rückwirkendes Ereignis gelten.

Die Bewertungsstandards für den gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Wegzugs sind zu konkretisieren, dabei ist auch die Wertfortschreibung zu berücksichtigen. Erweiterte Koordinationsaufgaben erhält das Bundeszentralamt für Steuern, insbesondere die Führung der Positivliste kooperierender Staaten und die zentrale Amtshilfeverwaltung.

Den Abschluss dieser legislativen Maßnahmen, die zusammen ein verfassungskonformes System der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung ermöglichen, bildet eine Übergangsregelung für Altfälle mit Wahlrecht und der Anrechnung bereits gezahlter Raten.

In Tabelle 1 werden die wesentlichen Änderungen auf einen Blick dargestellt:

Prüfpunkt	**Aktuelle Rechtslage (§ 6 AStG n.F.)**	**Vorschlag (DBA-Anpassung + Zuzugs-Step-up)**	**Praktische/ rechtliche Folge**
Anknüpfung	Unilaterales nationales Recht	Nationaler Tatbestand + DBA-Vorrang + Positivliste für Kooperationsstaaten (Amtshilfe/Beitreibung + Step-up-Anerkennung)	Koordinierte Zuständigkeit statt einseitiger Sicherung

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Tatbestand	Fiktive Veräußerung bei Wegzug/ Entstrickung; Realisationsersatz	Gesonderte Feststellung des Exit-Betrags beim Wegzug/Entstrickung; Besteuerung erst bei Realisation	Vermeidung zeitversetzter Doppelbesteuerung
Bewertung	Gemeiner Wert im Wegzugszeitpunkt	Gemeiner Wert + Wertfortschreibung bis Realisation; Deckelung der Bemessungsgrundlage auf den (fortgeschriebenen) Exit-Betrag	„Clean-cut“: klare Zuordnung der stillen Reserven
Erhebung	7 Jahresraten ab Wegzugsjahr (kein echtes Wahlrecht)	Fälligkeit erst bei Realisation; Wahlrecht zur Sofortbesteuerung; Zinsfreiheit bis Fälligkeit in Kooperationsfällen	Deutlich geringerer Liquiditätsabfluss; EuGH-konformere Erhebung
Sicherheiten	„In der Regel“ Sicherheitsleistung	Nur risikoadäquat bei objektivem Beitreibungsrisiko; Kriterien per VO	Bessere Verhältnismäßigkeit

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Rückkehrregel	7 Jahre (+5 auf Antrag)	Nullstellung bei Rückkehr binnen 7 Jahren, auf 10 Jahre verlängerbar bei Bindungen; anteilige Bereinigung bei Teilrealisation	Planbarkeit/ Gleichlauf der Systeme
Zusammenspiel mit DBA	Potenziell konfliktträchtig (Treaty override-Naheffekte)	DBA-Vorrang + Step-up-Klausel (nach US-Vorbild) + EU-Musterperspektive; nationaler Auffang-Clean-cut bei fehlender DBA-Regel	

Tabelle 2: Abgleich Vorschlag 1 mit dem aktuellen § 6 AStG

Dieser Vorschlag behandelt die wesentlichen Defizite der bestehenden Wegzugsbesteuerung systematisch und bietet eine Alternative, die sowohl verfassungsrechtlich als auch europarechtlich stabil ist. Der Schwerpunkt liegt darauf, das Realisationsprinzip wiederherzustellen, indem man erst bei tatsächlicher Veräußerung besteuert und nicht schon bei der bloßen Entstrickung.

Das Hauptargument für das Konzept liegt darin, dass es eine Besteuerung ohne tatsächlichen Zufluss konsequent vermeidet. Die Steuererhebung wird auf den Zeitpunkt der Realisation verschoben, sodass das Grundproblem der fiktiven Veräußerung ohne korrespondierenden Markt- und Liquiditätszufluss entfällt. Damit wird nicht nur das Realisationsprinzip wiederhergestellt, sondern zugleich ein sauberer Übergang durch einen korrespondierenden Step-up im Zuzugsstaat ermöglicht. Die erheblichen Liquiditätsbelastungen und Eigentumseingriffe der derzeitigen Regelung werden dadurch deutlich reduziert, wodurch verhältnismäßigere Sicherungsinstrumente in Betracht kommen.

Der vorgeschlagene Regelungsansatz erfüllt sämtliche wesentlichen nationalen Steuerprinzipien. Das Realisationsprinzip wird durch den Ersatzrealisationstatbestand im Wegzugsstaat und den korrespondierenden Step-up im Zuzugsstaat vollständig gewahrt,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wodurch eine systemkonforme Aufteilung der Realisation ohne Doppelerfassung derselben stillen Reserven erreicht wird.

Die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wäre ebenfalls umgesetzt, da nur territorial verdiente Vermögenszuwächse erfasst werden und eine unrechtmäßige Mehrfachbelastung vermieden wird. Gleichzeitig verbessert der Ansatz die Gleichheit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG erheblich, indem er systemwidrige Treaty Overrides vermeidet und eine gleichmäßige Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger gewährleistet.

Die Folgerichtigkeit zeigt sich in der starken Kohärenz mit internationalen Abkommen. Das Äquivalenzprinzip würde exemplarisch durch die klare territoriale Aufteilung der Besteuerungsrechte umgesetzt, wobei der Wegzugsstaat seine legitimen Ansprüche an den inländischen stillen Reserven wahrt und der Zuzugsstaat nur den von ihm „ermöglichten“ Wertzuwachs besteuert. Schließlich entspricht die Umsetzung von Ansässigkeits- und Quellenprinzip durch eine präzise Clean-cut-Abgrenzung, die internationale Kompatibilität gewährleistet.

Ebenso wird das Übermaßverbot beachtet, indem risikobasierte, individuell begründete Sicherheiten ein milderes, aber gleichwertiges Mittel im Vergleich zur sofortigen Vollbelastung sind. Das Konzept hat jedoch auch Herausforderungen für den Gleichheitsgrundsatz, weil das Risiko neuer Ungleichbehandlungen nach Zielstaat besteht, wenn der Step-up nur in bestimmten DBA gilt. Es braucht objektive Kriterien und einen nationalen Auffangmechanismus.

Dynamische Verweise auf OECD-Vorgaben sind kritisch zu betrachten; sie können nur dann verfassungskonform sein, wenn es klare gesetzliche Grundlagen gibt. Es ist jedoch positiv zu bemerken, dass keine echte Rückwirkung entsteht, wenn es klare Options- und Übergangsregelungen gibt.

Die europarechtliche Dimension wird erheblich verbessert durch den allgemein geltenden Step-up-Mechanismus, welcher besagt, dass Beschränkungen auch gegenüber Drittstaaten reduziert werden können.[1402] Trotzdem besteht das Risiko der Benachteiligung, wenn die Vorteile faktisch nur EU/EWR-Staaten oder ausgewählten DBA zugutekommen.

[1402] Ebenso Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, 2024, S. 148 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Der Schlüssel liegt in objektiven Zugangskriterien, die sich auf effektive Informations- und Beitreibungshilfe sowie die Anerkennung des Exit-Werts stützen. Die offene Anwendung auf Drittstaaten, die bereit zur Kooperation sind, sichert die erforderliche Proportionalität.

7.4.2. Wiedereinführung der Stundung, Sicherheitsleistung nur in begründeten Fällen

Wie bereits an mehreren Stellen dieser Arbeit deutlich gemacht, wäre die Wiedereinführung der Stundung ein gangbarer Weg, um Primärrechtskonformität herzustellen.
Die Einschränkung des Anwendungsbereichs auf DBA und die Beitreibungsrichtlinie bedeutet, dass § 6 AStG nur dann greift, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland durch ein DBA gefährdet ist oder die Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) nicht einschlägig ist. Dadurch wird die Norm auf Fälle beschränkt, in denen tatsächlich ein Risiko eines Steuerverlustes besteht.
Durch die Einführung eines bestimmten Schwellenwerts in Bezug auf den Marktwert würde erreicht, dass kleinere Anteile nicht unter die Regelung fallen – hier zeigt sich aber die genannte Problematik im Hinblick auf die Verfassungskonformität (vgl. 7.1.2.). Daher erscheint eine Freibetragslösung als deutlich sinnvoller. Der genannte Freibetrag von 1 Mio. EUR ist nachfolgend nur exemplarisch zu verstehen, um diesen korrekt zu rechtfertigen bedürfte es eines Kosten-Nutzen-Abwägungsmodells, das nicht Gegenstand dieser Arbeit ist.

Die Wiedereinführung der Stundung bei Wegzügen innerhalb der Union ermöglicht es Steuerpflichtigen, die in einen anderen europäischen Mitgliedstaat ziehen, eine zeitlich unbefristete Stundung der Steuer zu beantragen. Dies macht die Regelung mit der unionsrechtlichen Freizügigkeit kompatibler.[1403]
Die Koppelung der Stundung an Mitwirkungspflichten gewährleistet, dass Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflichten erfüllen müssen, um von der Stundung zu

[1403] Ähnlich *Hartlaub*, 2025, S. 35.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

profitieren. Damit wird gewährleistet, dass die Finanzverwaltung auch nach dem Wegzug über die relevanten Informationen verfügt.[1404]
Die Einschränkung der Sicherheitsleistungspflichten sieht vor, dass Sicherheitsleistungen nur dann verlangt werden dürfen, wenn objektive Zweifel an der Beitreibbarkeit der Steuerforderung bestehen. Dies verhindert eine unverhältnismäßige Belastung der Steuerpflichtigen.
Zudem werden Zinsen nur bei missbräuchlicher Stundung erhoben. Sie fallen lediglich an, wenn die Stundung missbräuchlich erwirkt wurde oder auf falschen Angaben beruht. Dies vermeidet unnötige finanzielle Belastungen bei rechtmäßigem Verhalten.

Der folgende Vorschlag zur Regelung der Wegzugsbesteuerung wird ein eindeutiger Prüfmaßstab angelegt. Es erfolgt eine Festsetzung, eine Erhebung erfolgt aber nur in einem angemessenen Verhältnis. Maßgeblich ist dabei, dass das Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten respektiert wird und mildere Mittel zum Einsatz kommen (insbesondere Stundung bis zur Realisation und nur risikoadäquate Sicherheiten), sowie die inländischen Strukturprinzipien (Leistungsfähigkeit, Gleichheit, Folgerichtigkeit, Verhältnismäßigkeit) gewahrt werden.
Der Entwurf konzentriert den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich auf Fälle mit tatsächlichem Risikoexposition (Wegfall oder Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch ein DBA oder fehlende Beitreibung) und vermeidet so allgemeine Eingriffe ohne Ausfallrisiko.[1405] Eine Bagatellgrenze verringert die Verwaltungskosten und sorgt dafür, dass bei geringwertigen Fällen kein Übermaß entsteht. Die Rückkehr zu einer unbefristeten Stundung für EU/EWR-Wegzüge (mit Mitwirkungspflichten verknüpft) schafft die durch das Unionsrecht geforderte Wahlmöglichkeit und Schonung der Liquidität; Sicherheiten werden nur bei objektiv begründbaren Vollstreckungsrisiken akzeptiert. Auf diese Weise bleibt das Realisationsprinzip gewahrt, ohne dass der legitime Sicherungszweck (Erhalt der im Inland entstandenen stillen Reserven) aufgegeben wird.
Zudem soll eine Öffnung gegenüber Drittstaaten, soweit sie auf einer Kooperationsliste geführt werden, die Bedenken hinsichtlich der Kapitalverkehrsfreiheit entschärfen, somit

[1404] Ähnlich *Hartlaub*, 2025, S. 35.
[1405] Ähnlich *Hartlaub*, 2025, S. 35.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

wäre der Kapitalfluss auch in Drittstaaten grundsätzlich ungehindert möglich, es sei denn es bestehen objektive Bedenken, beispielsweise wegen mangelnder Beitreibbarkeit.
Der Vorschlag verknüpft gesetzgeberisch Auslösetatbestände mit einer gesonderten Feststellung und einer Erhebungslogik, die erst nach der Realisation (innereuropäisch mit Stundung) ansetzt. Dabei werden Mitwirkungs- und Informationspflichten als weniger eingriffsintensive, aber effektive Sicherungsmechanismen ergänzt.

§ 6 AStG – Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes gilt bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen Folgendes: Den in § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes genannten Veräußerungen werden zum gemeinen Wert (vgl. § 9 BewG) gleichgestellt, sofern die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen,

1. *die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (Wegzug),*
2. *die unentgeltliche Übertragung von Anteilen auf eine nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person (einschließlich Erwerb von Todes wegen und Schenkung),*
3. *der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der künftigen Veräußerung der Anteile (Entstrickung).*

(2) Absatz 1 findet nur Anwendung, wenn

1. *nach einem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das deutsche Besteuerungsrecht an künftigen Veräußerungsgewinnen ganz oder teilweise ausgeschlossen wäre, oder*
2. *die Richtlinie 2010/24/EU über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen nicht anwendbar ist und auch keine gleichwertige völkerrechtliche Beitreibungshilfe besteht.*

Die der Gleichstellung zugrunde liegende fiktive Veräußerung gilt

3. *in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 1 mit Ablauf des Tages vor Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht,*
4. *in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 2 mit dem Zeitpunkt der Übertragung,*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

5. *in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 3 mit dem Zeitpunkt unmittelbar vor Eintritt des Ausschlusses oder der Beschränkung.*
   Im Fall des Satzes 1 gelten die Anteile vom Steuerpflichtigen oder – bei unentgeltlicher Übertragung – vom Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist; andernfalls gelten die ursprünglichen Anschaffungskosten fort.

(3) Absatz 1 gilt nur, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem in Absatz 2 genannten Zeitpunkt insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 EStG war. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Steuerpflichtigkeitszeiten des Rechtsvorgängers zuzurechnen; gleichzeitige Zeiträume werden nur einmal angesetzt.

(4) Vom festgestellten gemeinen Wert (Absatz 5 Satz 2) ist ein Freibetrag von 1 000 000 Euro abzuziehen. Der Freibetrag steht je Steuerpflichtigen einmal pro Veranlagungszeitraum zu. Mehrere Vorgänge nach Absatz 1 innerhalb eines Veranlagungszeitraums sind zusammenzurechnen. Ein Vortrag oder Rücktrag des Freibetrags ist ausgeschlossen.

(5) Für die Bewertung ist der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt nach Absatz 2 maßgeblich. Dieser ermittelt sich aus der Differenz zwischen gemeinem Wert und den fortgeführten Anschaffungskosten. Die auf diesen Grundlagen beruhende Einkommensteuer wird nach Absatz 6 festgesetzt; die im Steuerbescheid zugrunde gelegten Werte sind für die spätere Erhebung nach Absatz 6 Satz 5 zugrunde zu legen, soweit sie nicht nach den allgemeinen Änderungsvorschriften der Abgabenordnung angepasst werden. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung Bewertungs- und Nachweisregeln sowie Grundsätze der Wertfortschreibung bis zur Realisation festzulegen.

(6) Die auf den nach Absatz 4 gekürzten gemeinen Wert entfallende Einkommensteuer wird festgesetzt, jedoch

1. *bei Wegzügen in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder der EFTA sowie*
2. *bei Wegzügen in einen vom Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt bekannt gemachten Kooperationsstaat auf Antrag des Steuerpflichtigen zeitlich unbefristet gestundet. Kooperationsstaaten sind Staaten mit effektiver Informations- und Beitreibungshilfe sowie mit Anerkennung des*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Exit-Werts als Anschaffungskostenansatz oder einer gleichwertigen Entlastung. Näheres regelt eine Rechtsverordnung nach Absatz 14.
Die gestundete Steuer wird erst bei Realisation der stillen Reserven fällig. Realisationsereignisse sind insbesondere die entgeltliche Veräußerung, die Liquidation, die verdeckte Einlage, die Einlösung sowie die Rückzahlung von Nennkapital und vergleichbare Vorgänge. Die Bemessungsgrundlage ist auf den im Zeitpunkt der Realisation fortgeschriebenen Exit-Betrag gedeckelt; liegt der tatsächliche Gewinn darunter oder entsteht ein Verlust, ist die Bemessungsgrundlage entsprechend zu mindern; § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO gilt entsprechend.

(7) Eine Sicherheitsleistung darf nur verlangt werden, wenn konkrete, objektivierte Anhaltspunkte für ein erhebliches Beitreibungsrisiko vorliegen; insbesondere bei fehlender Amtshilfe/Beitreibung, festgestellter Vermögensverschleierung oder gravierender Nichtmitwirkung. Art und Höhe der Sicherheit müssen geeignet, erforderlich und angemessen sein; pauschale Anforderungen sind unzulässig. Zinsen nach § 233a AO entstehen bis zur Fälligkeit nach Absatz 6 nicht. Zinsen können erhoben werden, wenn die Stundung wegen Täuschung, grober Pflichtverletzung oder missbräuchlicher Gestaltung widerrufen wird.

(8)Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat

1. *die Verwirklichung eines Tatbestands nach Absatz 1,*
2. *Realisationsereignisse nach Absatz 6 und*
3. *wesentliche wertbeeinflussende Maßnahmen (insbesondere Splits, Kapitalmaßnahmen, Spin-offs)*

innerhalb eines Monats nach Eintritt des jeweiligen Ereignisses elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung mitzuteilen und die erforderlichen Nachweise zu übermitteln. Unabhängig davon hat der Steuerpflichtige jährlich bis zum 31. Juli seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile weiterhin zuzurechnen sind. Bei schwerwiegenden Verstößen kann die Finanzbehörde nach Anhörung die Steuer auf den noch nicht erhobenen fortgeschriebenen Exit-Betrag sanktionsweise fällig stellen; der Verwaltungsakt ist zu begründen und aufzuheben, sobald die Gründe entfallen.

(9) Begründet der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren nach dem Wegzug erneut die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht und sind die Anteile noch vorhanden, entfällt

10.15772/ANDRASSY.2026.007

die Steuer auf den nicht realisierten fortgeschriebenen Exit-Betrag; Teilrealisationsfälle sind anteilig zu berücksichtigen. Auf Antrag verlängert sich der Zeitraum auf zehn Jahre, wenn fortbestehende inländische Bindungen glaubhaft gemacht werden.
(10) Liegt der Veräußerungserlös unter dem Exit-Wert oder entsteht ein Verlust, ist die Bemessungsgrundlage nach Absatz 6 zu mindern. Bereits entrichtete Beträge sind zu erstatten oder zu verrechnen; § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO ist entsprechend anzuwenden.
(11) Die Begünstigungen nach den Absätzen 6 bis 10 gelten nicht bei unangemessenen rechtlichen Gestaltungen, die überwiegend auf die Erlangung von Steuervorteilen gerichtet sind, die dem Zweck dieser Vorschrift zuwiderlaufen. Ein Wechsel aus einem Kooperationsstaat in einen Nichtkooperationsstaat innerhalb von sieben Jahren nach Wegzug gilt als Realisationsereignis. Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnung Indizienkataloge und Safe-Harbour-Kriterien bestimmen.
(12) Auf Antrag kann der Steuerpflichtige die sofortige Erhebung der Steuer auf den nach Absatz 4 gekürzten Exit-Betrag herbeiführen. In diesem Fall finden die Absätze 6 bis 10 keine Anwendung; eine Anrechnung ausländischer Steuern bleibt unberührt.
(13) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gehen vor. Soweit diese keine Anerkennung des Exit-Werts als Anschaffungskosten vorsehen, ist die deutsche Besteuerung auf den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs nach Maßgabe der Absätze 6 und 10 beschränkt.
(14) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung

1. *Bewertungs-, Nachweis- und Wertfortschreibungsregeln,*
2. *Kriterien für Kooperationsstaaten einschließlich Verfahren der Positivliste,*
3. *Anforderungen an Sicherheiten und die Feststellung des Beitreibungsrisikos,*
4. *Anzeige- und Nachweisverfahren einschließlich Formblättern und Fristen sowie*
5. *Regeln für Teilrealisationen*

zu erlassen.
(15) Für Wegzüge und Entstrickungen vor Inkrafttreten kann der Steuerpflichtige einmalig die Anwendung der Absätze 4 bis 14 wählen. Bereits festgesetzte oder entrichtete Beträge sind anzurechnen; zu viel gezahlte Beträge sind zu erstatten.

Um das überarbeitete Stundungsmodell des § 6 AStG *de lege ferenda* zu realisieren, sind vor allem Anpassungen im Verfahren und im Bewertungsrecht erforderlich. Die

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Festsetzungslogik in der Abgabenordnung (AO) ist an das Realisationsereignis gebunden (Beginn der Festsetzungsfrist und Ablaufhemmungen in §§ 170, 171 AO). Zinsfolgen setzen nicht generell die Fälligkeit voraus, sondern beziehen sich auf die spezifischen gesetzlichen Zinstatbestände; für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen ist insbesondere § 233a AO relevant.

Eine Stundung im abgabenrechtlichen Sinn, geregelt nach § 222 AO, kann von einer Sicherheitsleistung abhängig sein; während der Stundungsperiode werden in der Regel Stundungszinsen nach § 234 AO erhoben.

Im Gegensatz dazu regeln die §§ 241 ff. AO hauptsächlich, wie und in welchem Verfahren die Sicherheitsleistung zu erbringen ist; ob und wann Sicherheit gefordert werden darf, ist in anderen Vorschriften festgelegt (unter anderem § 222 AO, § 361 Abs. 2 AO).

Die einmonatige Anzeigepflicht für Realisationen und wertbeeinflussende Maßnahmen sowie die jährliche Adressbestätigung sind besondere Mitwirkungspflichten (§ 90 AO), die grundsätzlich bußgeldbewehrt sein können, solange es einen hinreichend bestimmten Ordnungswidrigkeitentatbestand gibt (§ 379 AO).

Eine Korrektur in Fällen von Unterwert oder Verlust kann über das Instrument des rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) erfolgen, sofern die materiell-rechtliche Ausgestaltung dies zulässt. Es ist notwendig, dass die sanktionsweise Fälligstellung rechtsschutzfähig ist und die Möglichkeit bietet, die Vollziehung auszusetzen (behördlich nach § 361 AO; gerichtlicher Eilrechtsschutz über § 69 Abs. 2, 3 FGO).

Entscheidend für die Anfechtung solcher belastender Maßnahmen ist, dass es Verwaltungsakte i. S. d. § 118 AO sind und der Kläger eine Rechtsverletzung geltend machen kann (§ 40 Abs. 2 FGO).

Nachfolgend in Tabelle 2 die Unterschiede zur aktuellen Rechtslage auf einen Blick:

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Prüfpunkt	§ 6 AStG (aktuell)	Wiedereinführung der Stundung	Kurzbewertung
Anknüpfung	Unbeschränkte Steuerpflicht mit 7/12-Regel (§ 6 Abs. 2); keine besondere Risiko-Eingrenzung.	Gleichstellung nur bei Schutzbedürftigkeit (DBA-Risiko/fehlende Beitreibung)	Vorschlag fokussiert auf echte Ausfallrisiken → verhältnismäßiger.
Tatbestand	Ersatzveräußerung bei Wegzug, unentgeltlicher Übertragung an Nicht-Unbeschränkt-Stpfl., Ausschluss/Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts (Abs. 1).	Gemeiner Wert; Ausweis im Steuerbescheid mit Bindungswirkung (keine ges. Feststellung); Wertfortschreibung	Gleiche Struktur, aber Entlastung kleiner Fälle.
Bewertung	Gemeiner Wert zum Auslöser-Zeitpunkt; Step-up bei entrichteter Steuer (§ 6 Abs. 1 S. 3).	Unbefristete Stundung; Fälligkeit erst bei Realisation; Deckelung auf fortgeschr. Exit-Betrag	Methodik identisch; Schwelle (1 Mio. EUR) wirkt vorgelagert.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Erhebung	7 Jahresraten, i. d. R. Sicherheiten, zinsfrei; vorzeitige Fälligkeit bei Verstößen/Abflüssen (> 25 %).	Nur risikoadäquat bei objektivem Beitreibungsrisiko	Deutlich mobilitätsfreundlicher im EU/EWR; Drittstaaten strenger als heute mit Raten? (Ratenregel entfällt im Entwurf).
Sicherheiten	„In der Regel“ zu leisten; breite Fälligkeits-Trigger.	7 Jahre, auf Antrag 10; anteilige Bereinigung	Schlanker, weniger Belastung ohne Risiko.
Rückkehrregel	Entfallen der Steuer bei Rückkehr binnen 7 Jahren (+5 J. Verlängerung) bei Bedingungen (keine Veräußerung/Übertragung, Abfluss ≤ 25 % etc.).	DBA-Vorrang, perspektivisch Step-up-Klausel	Empfehlung: Rückkehrregel explizit fortführen (mind. für Drittstaatenfälle).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

DBA-Verhältnis	Keine Eingrenzung auf DBA-Risiko; Koordinationslücken (Step-up/Anrechnung abhängig vom Zuzugsstaat).	Gleichstellung nur bei Schutzbedürftigkeit (DBA-Risiko/fehlende Beitreibung)	Sinnvolle Zielgenauigkeit; ergänzen um klare Step-up/Anrechnung-Klausel.

Tabelle 3: Abgleich Vorschlag 2 mit dem aktuellen § 6 AStG

Dieser Ansatz wäre unter Berücksichtigung der bestehenden nationalen Prinzipien unproblematisch. Das Realisationsprinzip wird durch die Regelung sehr gut eingehalten, weil trotz der *fictio legis* der Veräußerung keine faktische Liquiditätsbelastung ohne Marktverwertung entsteht. Durch die Stundung wird ein Bruch mit dem Realisationsgedanken verhindert, während der Steueranspruch sachgerecht gesichert bleibt. Die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfüllt einen deutlich höheren verfassungsrechtlichen Standard, weil sie sicherstellt, dass keine Belastung ohne tatsächlichen Mittelzufluss erfolgt und dass eine zeitlich unbefristete Stundung bei Erfüllung der Mitwirkungspflichten eine Liquiditätsbelastung erst beim realen Verkauf bewirkt. Die Besteuerung wird erheblich gerechter, wenn man Wegziehende aus der EU/EWR den Verbleibenden gleichstellt - beide versteuern erst bei Veräußerung. Der angemessene Schwellenwert von 1 Mio. EUR sichert die Verhältnismäßigkeit und verhindert übermäßige Bürokratie, während die objektive Handhabung der Sicherheitsleistungen Willkür ausschließt.

Der Ansatz beweist seine Folgerichtigkeit, indem er die bestehende Wegzugsbesteuerungslogik konsistent fortsetzt und dabei das milde Mittel der Stundung einführt. So wird die Inkohärenz zwischen Ersatzrealisationstatbestand und Leistungsfähigkeitsgrundsatz aufgehoben. Das Äquivalenzprinzip bleibt vollständig gewahrt, weil das legitime Besteuerungsrecht an inländischen stillen Reserven ohne Doppelbelastung oder ungerechtfertigten fiskalischen Zugriff geschützt wird.

Schließlich ist der Ansatz sauber mit den Prinzipien der Ansässigkeit und der Quelle sowie der internationalen DBA-Systematik und den europäischen Richtlinien in Einklang

10.15772/ANDRASSY.2026.007

gebracht, indem er sich gezielt auf Fälle beschränkt, in denen das deutsche Besteuerungsrecht tatsächlich wegfällt oder eingeschränkt wird.

Die Vorteile eines solchen Systems sind offensichtlich: Beim Wegzug würden Steuerpflichtige keine unmittelbare Liquiditätsbelastung erfahren, da lediglich die stillen Reserven festgestellt werden, aber keine sofortige Zahlung fällig ist. Das wäre weit besser mit den Grundfreiheiten vereinbar, weil der Steuerpflichtige keine Einschränkung seiner Mobilität erfahren würde. Außerdem würden Konflikte mit Doppelbesteuerungsabkommen minimiert, da es keine fiktive Realisierung gibt, sondern lediglich eine „Reserve" für die spätere Besteuerung geschaffen wird.

Dieses Modell würde ebenfalls das Realisationsprinzip wahren, weil eine sofortige Steuerfestsetzung ohne tatsächliche Realisierung ausgeschlossen ist. Es wird nur die Besteuerungsgrundlage gesichert, indem der gemeine Wert festgestellt wird, ähnlich wie bei Verlustvorträgen oder anderen Feststellungen nach § 180 AO. Die Steuerpflicht entsteht erst mit der realen Veräußerung; somit bleibt der Ersatzrealisationstatbestand formal bestehen, wird aber auf die bloße Grundlagenfeststellung beschränkt.

Auch die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wäre gelöst, weil es keine sofortige Steuerzahlung und somit keine Belastung ohne Mittelzufluss gibt. Erst wenn der Steuerpflichtige einen realen Vermögenszuwachs in Form eines Verkaufserlöses verbucht, wird die Steuerpflicht aktiviert; dies stärkt die verfassungsrechtliche Vereinbarkeit deutlich.

Zugleich würde die Besteuerungsgleichheit verbessert, indem sie mit Inländern gleichstellt werden, die ebenfalls erst bei tatsächlicher Veräußerung besteuert werden. Eine sachgerechte Differenzierung zwischen EU/EWR-Staaten und Drittstaaten aufgrund praktischer Beitreibungsrisiken sowie die Mitwirkungspflicht als Filter gegen Missbrauch verletzen nicht den Gleichheitssatz.

Die inneren Zusammenhänge sind durch die Logik des Systems erkennbar, obwohl es systematisch eine Weiterentwicklung darstellt. Es ist zwar neu für das EStG und AStG, eine fiktive Steuergrundlage gesondert zu bestimmen, ohne dass sofort eine Steuerfestsetzung erfolgt, aber es ist gut durch die gesicherte Beitreibung zu erklären. Das Äquivalenzprinzip bleibt unversehrt, weil Deutschland lediglich das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven beansprucht, die während seiner Steuerhoheit entstanden sind, während die Substanz durch Meldepflichten und Feststellungsbescheid gesichert wird. Das Modell sichert schließlich eine saubere internationale Aufteilung nach Ansässigkeits-

10.15772/ANDRASSY.2026.007

und Quellenprinzip, indem es Deutschland ermöglicht, als Quellenstaat das Quellenrecht an inländischen stillen Reserven zu behalten, während der Zuzugsstaat auf nachfolgende Wertzuwächse zugreifen kann. So können Doppelbesteuerungen systematisch und korrekt vermieden werden, indem die entsprechenden Anpassungen der DBA vorgenommen werden.

Allerdings bringt dieses Modell auch erhebliche Herausforderungen mit sich. Die Finanzverwaltung müsste sicherstellen, dass der spätere Zugriff auf die Besteuerung gelingt, was die Kooperation des neuen Wohnsitzstaats bei Beitreibung und Amtshilfe voraussetzt. Zudem besteht eine erhöhte Missbrauchsgefahr, da spätere Veräußerungen möglicherweise nicht mitgeteilt werden.

Anzumerken ist jedoch, dass diese Variante einen Bruch mit der bestehenden steuerrechtlichen Systematik bedeuten würde. Derartige gesonderte Feststellungen finden bisher nur bei Verlustfeststellungen Anwendung, § 6 AStG verbunden mit einer gesonderten Feststellung wäre daher systematisch ein Novum.

7.4.3. Abhängigmachung von DBA

An dieser Stelle soll der Gedanke von *Musil* nochmals aufgegriffen werden, wonach die ATAD-Richtlinie (in der Folge auch die Wegzugsbesteuerung) nur greift, wenn es zu einem Verlust des Besteuerungsrechts kommt (im Falle der Freistellungsmethode) – kommt es lediglich zu einer bloßen Beschränkung (durch die Anrechnungsmethode), würde die ATAD-Richtlinie gar nicht greifen.[1406] Diesem Ansatz stimmt die Verfasserin uneingeschränkt zu. Im Zusammenhang mit dem jeweiligen DBA sollte die Finanzverwaltung eine tatsächliche Risikoprüfung durchführen, in der ermittelt wird, wie hoch das Ausfallrisiko tatsächlich ist. Eine derartige Einzelfallprüfung ist gerade im Hinblick auf die vergleichsweisen geringen Fallzahlen der Wegzugsbesteuerung zumutbar. *De lege ferenda* sollte die Festsetzung der Wegzugsbesteuerung unbedingt mit dem individuellen DBA verknüpft werden.

Gleichzeitig müsste aber aus den genannten Gründen zusätzlich die Stundung wiedereingeführt werden. Außerdem dürfte die Sicherheitsleistung nicht grundsätzlich,

[1406] *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5, Rn. 11; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16; siehe Kapitel 4.3.2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

sondern nur bei bestehendem Risiko eingefordert werden. Eine Neufassung des § 6 AStG könnte folgendermaßen aussehen:
In Kapitel 7.4.1. wurde bereits eine dynamische Klausel angesprochen, eine solche wurde bei dem folgenden Vorschlag als Absatz 7 ergänzt. Absatz 9 sorgt dafür, dass eine Diskriminierung von Wegzügen in Drittstaaten verhindert wird, indem diese in den Genuss der gleichen Vorteile kommen können, sofern eine Beitreibbarkeit des Steueranspruchs gewährleistet bleibt.

§ 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses
(1) Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes gelten bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen folgende Vorgänge als Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert, wenn die Bundesrepublik Deutschland ihr Besteuerungsrecht an den stillen Reserven der betroffenen Anteile tatsächlich und vollständig verliert:

1. *die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts (Wegzug),*
2. *die unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person,*
3. *der Ausschluss oder die vollständige Zuweisung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einen anderen Staat.*

   Die Veräußerung gilt erfolgt
4. *in den Fällen der Nummer 1 im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht,*
5. *in den Fällen der Nummer 2 im Zeitpunkt der Übertragung,*
6. *in den Fällen der Nummer 3 unmittelbar vor Eintritt des Ausschlusses bzw. der vollständigen Zuweisung des Besteuerungsrechts.*
   Soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist, gelten die Anteile als zu diesem Zeitpunkt zum gemeinen Wert erworben; andernfalls gelten sie als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

(2) Absatz 1 ist nur anzuwenden, soweit sich aus dem im Einzelfall anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen oder einem ratifizierten multilateralen Steuerabkommen ergibt, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven der betroffenen Anteile vollständig entfällt. Bloße Beschränkungen des Besteuerungsrechts – insbesondere durch die Anrechnungsmethode – genügen hierfür nicht.

(3) Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 sind natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem jeweiligen Auslösetatbestand insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes waren. Bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen sind Vorzeiten der unbeschränkten Steuerpflicht der Rechtsvorgänger zu berücksichtigen; Überschneidungen werden nur einmal angesetzt.

(4) Beruht der Auslösetatbestand des Absatzes 1 Nummer 1 auf einem Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraums, wird die festgesetzte Steuer auf Antrag zeitlich unbefristet zinsfrei gestundet. Die Stundung steht unter der Bedingung der fristgerechten Erfüllung der Mitwirkungspflichten nach Absatz 5. Sicherheitsleistungen dürfen nur verlangt werden, wenn begründete Zweifel an der Beitreibbarkeit bestehen (Absatz 6).

(5) Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem zuständigen Finanzamt die Verwirklichung eines Tatbestandes nach Absatz 1 innerhalb eines Monats nach Eintritt des Ereignisses elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz mitzuteilen. Ferner hat er jährlich bis zum 31. Juli seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass ihm die Anteile weiterhin zuzurechnen sind; relevante Änderungen sind unverzüglich anzuzeigen. Bei unentgeltlichen Übertragungen hat der Erwerber die Mitwirkungspflichten fortzuführen.

(6) Sicherheitsleistungen dürfen nur verlangt werden, wenn objektiv begründete Zweifel an der künftigen Beitreibbarkeit der gestundeten Steuer bestehen. Bei der dokumentierten Risikoprüfung sind insbesondere zu berücksichtigen:

1. *das Vorliegen und die praktische Wirksamkeit zwischenstaatlicher Amtshilfe- und Beitreibungsinstrumente,*
2. *die Bonitäts- und Vermögenslage des Steuerpflichtigen sowie die Existenz inländischer vollstreckbarer Vermögenswerte,*
3. *bekannte Vollstreckungshemmnisse im Aufenthaltsstaat,*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

4. *Zuwiderhandlungen gegen Mitwirkungspflichten.*
   Die bloße Verlagerung des Wohnsitzes in einen anderen Staat rechtfertigt für sich genommen keine Sicherheitsleistung.

(7) Die Absätze 1 bis 6 treten insoweit zurück, als anwendbare völkerrechtliche Übereinkünfte – insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen oder ein ratifiziertes multilaterales Steuerabkommen – eine abweichende Zuweisung des Besteuerungsrechts oder eine anderweitige Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven vorsehen.

(8) Beruht der Auslösetatbestand auf einer vorübergehenden Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch, soweit

1. *die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert noch übertragen wurden, und*
2. *das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Veräußerungsgewinns mindestens im Umfang des Auslösetags wieder begründet wird.*
   Die Frist verlängert sich auf Antrag um bis zu fünf Jahre, wenn die Rückkehrabsicht fortbesteht. Unentgeltliche Übertragungen von Todes wegen auf natürliche Personen sind unschädlich; die Voraussetzungen sind dann vom Rechtsnachfolger zu erfüllen. Für EU/EWR-Fälle bleibt es daneben bei der Stundung nach Absatz 4.

(9) Die Rechte und Pflichten nach den Absätzen 4 bis 6 gelten unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen. In Fällen des Wegzugs oder der Zuweisung des Besteuerungsrechts in einen Drittstaat ist auf Antrag eine zinsfreie Stundung unter den Voraussetzungen der Absätze 5 und 6 zu gewähren, soweit

1. *gleichwertige völkerrechtliche Amtshilfe- und Beitreibungsinstrumente bestehen oder*
2. *nach der Risikoprüfung des Absatzes 6 keine begründeten Zweifel an der Beitreibbarkeit bestehen.*

Weitergehende Anforderungen (insbesondere Sicherheitsleistungen) sind nur zulässig, soweit sie zur Sicherung der Beitreibung erforderlich und verhältnismäßig sind. Eine schlechtere Behandlung allein wegen des Drittstaatenbezugs ist unzulässig.

(10) Diese Vorschrift ist erstmals auf Sachverhalte anzuwenden, bei denen der Auslösetatbestand nach dem [Datum] eintritt; für frühere Sachverhalte gelten die bisherigen Vorschriften.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Nachfolgend ein Abgleich mit der aktuellen Regelung des § 6 AStG in tabellarischer Übersicht.

Prüfpunkt	**§ 6 AStG aktuell**	**Dein Vorschlag**	**Kurzbewertung / Folgen**
Anknüpfung	7/12-Regel (§ 6 Abs. 2): natürliche Personen, Anrechnung von Rechtsvorgängern, Überschneidungen nur einmal.	Übernimmt 7/12-Regel (Abs. 3) identisch.	Persönlicher Anknüpfungspunkt deckungsgleich.
Tatbestand	Ersatzveräußerung bei (1) Wegzug, (2) unentgeltl. Übertragung an Nicht-unbeschränkt Stpfl., (3) Ausschluss/Beschränkung dt. Besteuerungsrecht (Abs. 1).	Gleiche Tatbestände (Abs. 1), aber nur wenn (i) DBA-bedingter Wegfall des dt. Besteuerungsrechts möglich oder (ii) BeitreibungsRL nicht einschlägig; zusätzlich Abs. 2: nur bei tatsächlichem & vollständigem Verlust; Anrechnungsmethode = keine Anwendung.	Risikofokussierung: greift nur bei echtem Besteuerungsverlust; reduziert Übermaß und Treaty-Konflikte.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bewertung	Gemeiner Wert im Auslösezeitpunkt; Step-up, wenn Steuer entrichtet (Abs. 1 S. 3).	Gleich: Gemeiner Wert; Step-up an Entrichtung geknüpft (Abs. 1 S. 3).	Methodisch identisch; keine Bagatellgrenze/Kappung vorgesehen.
Erhebung	7 gleiche Jahresraten, i. d. R. gegen Sicherheiten, zinsfrei; vorzeitige Fälligkeit u. a. bei Regelverstößen/Veräußerung/Übertragung/ Ausschüttungen oder Einlagenrückgewähr > 25 % (Abs. 4).	Unbefristete Stundung bei EU/EWR-Wegzug (Abs. 4); Zinsen nur bei Missbrauch. Keine Ratenregel für Drittstaaten; keine ausdrücklichen vorzeitigen Fälligkeits-Trigger keine ausdrücklichen vorzeitigen Fälligkeits-Trigger (25 %-Schwelle etc.) außerhalb der Rückkehrregel.	EU/EWR deutlich mobilitätsfreundlicher. Regelungslücke: Erhebungstrigger (z. B. 25 %-Abflüsse) fehlen – Vollzug/Beitreibung riskanter.
Sicherheiten	„In der Regel“ zu leisten; breite Sofortfälligkeitstatbestände (Abs. 4).	Nur bei objektiven Zweifeln an der Beitreibbarkeit (Abs. 6); kein Katalog.	Weniger Belastung ohne Risiko; zur Rechtssicherheit wäre ein Kriterienkatalog sinnvoll.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Rückkehrregel	Entfallen des Steueranspruchs bei Rückkehr binnen 7 Jahren (verlängerbar um bis zu 5 J.) bei Bedingungen (keine Veräußerung/Übertragung; Abflüsse ≤ 25 %; Wiederbegründung des deutschen Rechts) (Abs. 3).	Übernommen (Abs. 8) mit identischen Kernelementen; zusätzlich Klarstellung: EU/EWR-Stundung bleibt daneben bestehen.	Funktional gleichwertig; gute Verzahnung mit Stundung.
DBA-Verhältnis	Keine Bindung an DBA-Verlust; Anwendung auch bei bloßer Beschränkung (Anrechnung).	Bindung an DBA: Anwendung nur bei tatsächlichem & vollständigem Verlust (Abs. 2); dynamische OECD/MLI-Klausel (Abs. 7).	Deutlich weniger Treaty-Override-Risiko; bedarf klarer Prüfroutine (Einzelfallprüfung).

Tabelle 4: Abgleich Vorschlag 3 mit dem aktuellen § 6 AStG

Auf nationaler Ebene wäre dem Realisationsprinzip angemessen Rechnung getragen, da die Wegzugsbesteuerung nur bei tatsächlichem Verlust des Besteuerungsrechts (Freistellungsmethode) griffe, während bei bloßer Beschränkung (Anrechnungsmethode) keine fiktive Realisation erzwungen würde. Die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wäre sachgerecht gewahrt, da Belastungen nur bei echter Gefährdung erfolgten und die EU/EWR-Stundung Liquiditätsbelastungen ohne realisierten Erlös vermieden würde.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die Gleichheit der Besteuerung würde durch eine differenzierte, risikoabhängige Anwendung gestärkt, weil sie pauschale Schlechterstellungen von Wegziehenden in Anrechnungsstaaten vermeidet. Ersatzrealisation greife nur bei echter Freistellung und tatsächlicher Gefährdung, während angemessene Mitwirkungspflichten die Gleichbehandlung zwischen verschiedenen Personengruppen und Zielstaaten unterstützten.

Die Logik ist klar, da sie konsequent am Grundsatz „Ersatzrealisation nur bei drohendem Besteuerungsverlust" ausgerichtet ist und mit Musil, der ATAD und der EuGH-Rechtsprechung in Einklang steht. Die dynamische OECD-Klausel sorgt für automatische Anpassungen an neue internationale Standards und verhindert systemwidrige Brüche, während die Einzelfallprüfung trotz eines vertretbaren Verwaltungsaufwands generalisierende Fiktionen vermeidet.

Das Äquivalenzprinzip wäre durch den genauen territorialen Bezug erfüllt - Deutschland würde nur bei legitimem Interesse und endgültigem Steuerrechtsverlust eingreifen, ohne Doppelerfassung bei bloßer Beschränkung. Der Ansatz erreichte eine sachgerechte Anbindung an das internationale Steuerrecht, indem er die DBA-basierte Besteuerungsrechtszuweisung berücksichtigte, Treaty Overrides vermeidet und durch die dynamische OECD-Klausel internationale Verträglichkeit herstellt.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

8. Fazit

8.1. Diskussion der Ergebnisse der Arbeit

Diese Arbeit hat gezeigt, dass die Neuregelung des § 6 AStG in seiner aktuell geltenden Fassung angreifbar ist und in absehbarer Zeit daher die Gerichte beschäftigen dürfte.[1407] Zwar ist gegen die Wegzugsbesteuerung an sich und deren Anknüpfungspunkt – die natürliche Person und deren Privatvermögen – nichts einzuwenden. Vielmehr sieht der EuGH eine klare Trennung zwischen Festsetzung und Erhebung vor.[1408]

Das schärfste Argument ist dabei die Ansicht des EuGH im Urteil *Wächtler*, wonach er eine Ratenzahlung als unverhältnismäßig einstuft.[1409] Insgesamt schätzt er jede Maßnahme, die mit einem Liquiditätsnachteil verbunden ist, als unverhältnismäßig ein. Auch die Literatur sieht die Aufhebung der Stundung und deren Austausch durch die Ratenzahlung als unionsrechtlich kritisch an.[1410]

Wobei die Ratenzahlung der Wegzugsteuer sekundärrechtlich durch die ATAD-Richtlinie gedeckt ist und damit grundsätzlich unionsrechtskonform ist.

In diesem Moment könnte angenommen werden, dass die Bundesrepublik vor der Frage stand, ob es der ATAD-Richtlinie oder der Rechtsprechung des EuGH im Fall *Wächtler*[1411] mehr Gewicht beimessen möchte. Vermutlich hat sich der Gesetzgeber diese Frage aber nie gestellt, wie aus der Entstehungsgeschichte der Gesetzesnovellierung hervorgeht.[1412]

Frankreich setzte die Richtlinie als einziger Mitgliedstaat der Union in puncto Ratenzahlung nicht richtliniengetreu um und beließ die Stundungsregelung im Gesetz.[1413]

1407 Ähnliche Ergebnisse bei *Hummel*, ISR 2024, S. 135; *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, S. 70; *Schlücke*, IStR 2019, S. 264; *Oellerich*, EFG 2021, S. 25; *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019, S. 129.

1408 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 69; bestätigend BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, BFHE 282, 252; *Hummel*, ISR 2024, S. 133; *Binnewies/Mehlhaf*, ISR 2024, S. 95; *Prell*, IStR 2025, S. 459 f.; so berets *Hummel*, ISR 2019, S. 436.

1409 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 68.

1410 Insbesondere *Goßmann*, 2021, S. 20, 31 in Bezug auf die Entstrickungsbesteuerung; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 287 f.; ebenso *Prell*, IStR 2025, 457 f., 458 f., 460 ff.

1411 EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, 303, insbesondere Rn. 68.

1412 *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286; Finanzausschuss, Beschlussempfehlung und Bericht v. 19.05.2021, BT-Drucks. 19/29848; BR-Drucks. 468/21.

1413 Vgl. Anlage 2.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Ebenfalls kritisch in diesem Zusammenhang ist die Erhebung einer Sicherheitsleistung zu sehen, sofern diese pauschal in jedem Fall und nicht nur in begründeten Einzelfällen erhoben wird.

Es wäre daher zielführend, wenn der Gesetzgeber eine Neuregelung entwickelt, die den Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Wegzuges wirtschaftlich nicht belastet und gleichzeitig die Besteuerungsrechte der anderen Mitgliedstaaten wahrt. Sinnvoll wäre es, im Hinblick auf eine zunehmende europäische Harmonisierung der Ertragssteuern, die bestehenden DBA anzupassen. Die Bestrebungen Europas, auch in den Ertragssteuern einheitliche Standards zu setzen, werden insbesondere an der Mindestbesteuerung – wenn auch ebenfalls von der OECD initiiert – deutlich. Die Mindestbesteuerung ist ebenfalls sehr bedenklich im Hinblick auf die Besteuerungsbefugnisse.[1414] Um einheitliche Standards zu erreichen, könnte ein europäisches Musterabkommen für die DBA entwickelt werden.

Auf diese Weise könnten die Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnisse aufeinander abstimmen. Es mag dahinstehen, ob Treaty Overrides rechtmäßig sind oder nicht, in jedem Fall aber gilt es, diese zu vermeiden, wenn möglich. Daher wäre es wünschenswert, wenn innerhalb der Union die Besteuerungsbefugnisse aufeinander abgestimmt sind. Auf diese Weise könnte zugleich Rechtssicherheit geschaffen und Steuerflucht vermieden werden, etwa indem einzelne Mitgliedstaaten hier besonders günstige Bedingungen setzen. Außerdem könnten so noch die historisch gewachsenen Besteuerungsprinzipien des internationalen Steuerrechts gewahrt werden.

Als kurzfristig umsetzbare Option bietet sich die unbefristete Stundung bei EU/EWR-Wegzügen an. § 6 AStG wäre dabei so zu fassen, dass die Wegzugsbesteuerung nur dann eingreift bzw. sofort fällig wird, wenn konkret ein dauerhafter Steuerzugriffsausfall droht, etwa weil das deutsche Besteuerungsrecht durch das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen entzogen wird oder unionsrechtliche Beitreibungsinstrumente nicht zur Verfügung stehen. Ergänzend kann ein marktwertbezogener Freibetrag Bagatellfälle ausnehmen und Verwaltungsaufwand

[1414] Vgl. Art. 7 OECD-MA. Gemeint ist hier, dass die Besteuerung beim Mutterkonzern zusammenläuft und letztlich dort stattfindet, obwohl ggf. eine Besteuerung im Land der Betriebsstätte stattfindet. Die kann zur Doppelbesteuerung führen und teilweise den Mitgliedstaaten das Recht an der Besteuerung der in ihrem Land erwirtschaften stillen Reserven nehmen.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

reduzieren. Die Stundung steht unter qualifizierten Mitwirkungspflichten (insb. jährliche Anschriftsbestätigung, Anzeige wert- bzw. anteilsbezogener Veränderungen). Sicherheiten wären nur bei objektivierten Vollstreckungszweifeln zu verlangen; Zinsen könnten auf Konstellationen beschränkt werden, in denen die Stundung missbräuchlich erlangt oder durch unrichtige Angaben erschlichen wird. Damit würde der Freizügigkeit Rechnung getragen, ohne den Sicherungszweck der Wegzugsbesteuerung preiszugeben.

Dogmatisch noch konsequenter ist eine Regelung, die die Besteuerung an die Realisation knüpft und die Steuerlast erst bei tatsächlicher Veräußerung erhebt, wobei zur Sicherung des inländischen Wertzuwachses der höhere Betrag aus (i) fiktivem Veräußerungsgewinn zum Wegzugszeitpunkt und (ii) tatsächlich realisiertem Veräußerungsgewinn herangezogen werden kann. Für Drittstaatenfälle bleibt demgegenüber regelmäßig eine sofortige Festsetzung erforderlich, um den Zugriff auf die im Inland entstandenen stillen Reserven zu gewährleisten; auch hier sichern Mitwirkungspflichten und – bei Zweifeln an der Durchsetzbarkeit – Sicherheiten den Vollzug. Bei EU/EWR-Wegzügen kann eine sanktionsweise Fälligstellung bei Pflichtverstößen oder objektiven Durchsetzungsrisiken vorgesehen werden.

Aus Sicht der Verfasserin ist eine Neuregelung in jedem Fall an den tatsächlichen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts nach Maßgabe des geltenden DBA zu koppeln. Der zentrale Vorteil liegt in der Verhältnismäßigkeit: Eine Belastung tritt nur ein, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht vollständig verliert; verbleibt – etwa bei der Anrechnungsmethode – ein inländisches Besteuerungsrecht, entfällt die häufig erhebliche Liquiditätsbelastung trotz fehlenden Mittelzuflusses. Zugleich würde eine differenzierende Anknüpfung abkommensrechtliche Bindungen konsequent berücksichtigen und Spannungen durch eine pauschale Anwendung des § 6 AStG vermeiden. Unionsrechtlich ließe sich damit eine präzise Umsetzung der ATAD-Mindestvorgaben erreichen, ohne überschießende Regelungen. Schließlich würden Rechtsklarheit und Vollzugseffizienz gesteigert: Klare Kriterien („vollständiger Verlust“ statt „bloßer Beschränkung“) reduzieren Unsicherheiten und Streitigkeiten; das Steueraufkommen wird dort gesichert, wo ein dauerhafter Zugriffsausfall tatsächlich droht, während leerlaufende Verwaltungskosten vermieden werden.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Die völkervertragsrechtlich abgestimmte Zuweisung der Besteuerungsrechte durch aufeinander abgestimmte Doppelbesteuerungsabkommen ist das systematisch sauberste und dauerhaft tragfähige Zielkonzept. Nur so lassen sich die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven rechtssicher dem Wegzugsstaat und spätere Wertzuwächse dem Zuzugsstaat zuordnen; ein Step-up zum gemeinen Wert am Wegzugstag verhindert Doppel- wie Unterbesteuerung, wahrt den Treaty-Vorrang, minimiert Treaty-Override-Risiken und erhöht die Rechts- und Planungssicherheit.

Da eine umfassende DBA-Abstimmung kurzfristig nicht realistisch ist, erscheint bis dahin die Wiedereinführung der unbefristeten Stundung bei EU/EWR-Wegzügen als geeignete Übergangslösung. Sie verhindert eine vorverlagerte Liquiditätsbelastung ohne Zufluss, wahrt Leistungsfähigkeits- und Realisationsprinzip und stellt als milderes, gleich wirksames Mittel die Freizügigkeit sicher. Der Fiskus bleibt über Mitwirkungspflichten und risikoorientierte Sicherheiten hinreichend abgesichert.

Langfristig kann zudem ein europäisches Musterabkommen für DBA zwischen Mitgliedstaaten erwogen werden, das insbesondere Step-up-Mechanismen standardisiert und so Doppel- oder Nichtbesteuerung vermeidet und die Behandlung grenzüberschreitender Fälle vereinheitlicht.[1415]
Ergänzend könnten Mitgliedstaaten nationale Regelungen schaffen, die sicherstellen, dass auch bei Abweichungen einzelner Staaten vom Musterabkommen eine gerechte und unionsrechtskonforme Besteuerung gewährleistet bleibt. Die vorgeschlagenen Neuregelungen des § 6 AStG könnten hier als Vorbild dienen, da sie einen flexiblen Rahmen bieten, der sowohl den Anforderungen der Rechtsprechung des EuGH als auch den nationalen Interessen Rechnung trägt.
Langfristig könnte eine stärkere europäische Integration im Steuerbereich nicht nur zu einer verbesserten Rechtssicherheit, sondern auch zu einer stärkeren wirtschaftlichen Zusammenarbeit und Wettbewerbsfähigkeit führen. Die Harmonisierung im Bereich der Wegzugsbesteuerung könnte der erste Schritt hin zu einer umfassenderen steuerlichen Kooperation sein, die Europa als Wirtschaftsstandort insgesamt stärkt.

[1415] *Hartlaub*, 2025, S. 9 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

8.2. Thesenförmige Zusammenfassung der Arbeit

Die ATAD-Richtlinie eröffnet den persönlichen Anwendungsbereich grundsätzlich nur für Körperschaften, während die nationale Regelung des § 6 AStG natürliche Personen und deren im Privatvermögen gehaltene Beteiligung, erfasst und damit in die Mindestharmonisierung fällt. Dies führt zu einer vollumfänglichen Prüfung im Rahmen des Primärrechts.[1416]

Die Ersatzrealisation im Wege der Wegzugsbesteuerung ist grundsätzlich nur gerechtfertigt, wenn der spätere Zugriff ernstlich gefährdet ist. Eine pauschale Vorverlagerung der Besteuerung auf den Wegzugszeitpunkt kollidiert mit dem Realisations- und Leistungsfähigkeitsprinzip. Gleichwohl ist die Erfassung „unmittelbar vor" Wegfall des Besteuerungsrechts system- und ATAD-konform.[1417]

Der erweiterte persönliche Anwendungsbereich auf natürliche Personen erzeugt erheblichen Beschränkungsdruck, da die Kopplung an Marktwertansätze zu hohen fiktiven Gewinnen ohne Liquidität führt und die Niederlassungs- sowie Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt. Nur strenge Verhältnismäßigkeit kann dies rechtfertigen.[1418]

Während die Feststellung und Festsetzung beim Wegzug unionsrechtlich zulässig sind, ist die Einziehung ohne echtes Wahlrecht oder eine Abmilderung im Wege einer Stundung bis zur Realisation problematisch. Der EuGH verlangt regelmäßig einen Aufschub bis zum Realisationsereignis.[1419]

Das deutsche Ratenmodell mit sieben unverzinslichen Raten „in der Regel" gegen Sicherheit verschärft den Eingriff unnötig. Pauschale Sicherheiten sind besonders bei

---

1416 Kap. 5.1.1–5.1.2; Art. 1, 3, Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 6–8 Richtlinie (EU) 2016/1164; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16–19; *Musil*, RL 2016/1164, Art. 5 Rn. 10 f., 20 f.; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann/Pohl, AStG § 6, Rn. 59.

1417 Kap. 2.1.2–2.1.3; 2.3/2.3.1.4; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198–205; *Schnitger*, IFSt-Schr. 487, S. 9, 12, 20; *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 44 f., § 8 Rn. 152 ff.; Musil, in: Hermann/Heuer/Raupach, § 2 EStG, Rn. 12; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 290.

1418 Kap. 1.2; 3–5; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6, Rn. 1; *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 198–205; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6, Rn. 36 f.; *Bösken*, Ubg 10/2021, S. 589; *Cloer/Niemeyer*, FR 2018, S. 1017 ff.; *Kraft/Hohage*, FR 2021, S. 538 ff.; *Wilke*, IStR 2020, S. 366 ff.; *Zimmer*, NJW 2003, S. 3585 ff.

1419 Kap. 3.1, 3.1.3, 5.1; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43, 68, 73–85; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31–38; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61–68; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 55 ff., 62; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 50–52; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 287 ff.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

natürlichen Personen unverhältnismäßig und überschreiten das ATAD-Minimum.[1420] Inzwischen wurde hier im Rahmen des Anwendungserlasses nachgebessert, dennoch verbleibt es dabei, dass die Erhebung von Sicherheiten die Regel darstellt, von denen ausnahmsweise abgesehen werden kann.[1421]

Die systematische Nichtberücksichtigung fiktiver Verluste bei gleichzeitiger Gewinnfiktion verstärkt die unionsrechtliche Beschränkung und verletzt das Gleichheits- sowie Leistungsfähigkeitsprinzip.[1422]

Da Art. 63 AEUV drittstaatenoffen wirkt, genügt ein einheitlich strenges Ratenmodell dem Verhältnismäßigkeitsgebot nicht. In innereuropäischen Fällen sind Aufschub und Buchwertfortführung vorrangige mildere Mittel gegenüber dem Leveling-down-Ansatz.[1423]

Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten verlangt konsistent Aufschub oder Stundung bis zur Realisation sowie nur risikobezogene Sicherheiten. Starre Raten und Pauschalsicherheiten sind problematisch, auch gegenüber der Schweiz unter dem Freizügigkeitsabkommen.[1424]

Ein wesentlicher Reformansatz wäre ein Ansatz, der sich auf bestehende DBA stützt, der § 6 AStG nur auslöst, wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht tatsächlich verliert. Bei

---

1420 Kap. 2.2.1–2.2.2; 3.3.2; 2.3; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 291; *Bösken*, Ubg 10/2021, S. 589; *Haug*, Ubg 2020, S. 84 ff.; *Naumann/Riehm*, DStR 2022, S. 1577 ff.; *Schön*, IStR 2022, S. 181 ff.; *Kühn/Weiss*, IWB 2020, S. 46, 53 f.; *Schiefer*, ISR 2020, S. 84; *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 3 I GG, Rn. 417; *Heurung/Engel*, EWS 2011, S. 229; RL 2016/1164, Art. 5 Abs. 2–4.

1421 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, Rn. 171; kritisch zur Umkehr Regel-Ausnahme-Verhältnis *Bösken*, Ubg 2021, S. 596.

1422 Kap. 2.2.1; 2.3; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann,AStG § 6 Rn. 69–74; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, S. 766; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 205; BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rn. 100.

1423 Kap. 3.3.2; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, Art. 63 AEUV Rn. 36, 47, 60 f.; *Körner*, IStR 2009, S. 743–745, 750; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 111; EuGH, Urteil v. 11.09.2014 – Rs. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724 – *Kronos International*.

1424 Kap. 3.1.2–3.2.8; EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*; EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*, Rn. 37; EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*; EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI*, Rn. 26, 28; *Kraft*, in: Kraft, AStG § 6 Rn. 93–98; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31–39, 37 f.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 73–85; EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*, Rn. 49–55; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*, Rn. 47–52; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*, Rn. 39, 48, 57, 59, 70, 72; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61 f., 63–68; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 51–54; BFH, Urteil v. 06.09.2023 – I R 35/20, Rn. 13, 25, 27 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Freistellung im Doppelbesteuerungsabkommen ist dies der Fall, bei bloßer Anrechnung jedoch nicht. Sonst droht Unverhältnismäßigkeit.[1425]

Die sog. „One-Fits-All-Lösung" aus dem Jahr 2021, die sich in Gestalt des neuen § 6 AStG zeigt, geht über die ATAD hinaus und birgt Gold-Plating-Risiken.[1426] Treaty-Overrides sind innerstaatlich möglich, stellen aber gleichzeitig einen Bruch mit dem Völkerrecht dar. Das MLI deckt die Wegzugsbesteuerung derzeit nicht ab.[1427]

Die Einzelfallbetrachtung des DBA steuert die Eingriffsintensität maßgeblich. Sichern Doppelbesteuerungsabkommen das deutsche Recht durch Beibehaltung oder Step-up, ist eine Besteuerung erst beim Verkauf das mildere Mittel.[1428] Verlagern DBA das Besteuerungsrecht beispielsweise nach Belgien, Portugal, Italien, Lettland oder Litauen, kann § 6 AStG greifen, jedoch nur mit einer Stundung sowie einer Einzelfallprüfung im Hinblick auf die Inanspruchnahme von Sicherheiten.[1429]

Für natürliche Personen ist eine Stundung bis zur Realisation regelmäßig unionsrechtlich geboten, da reine Ratenmodelle den Liquiditätsnachteil nicht hinreichend beseitigen. Moderne Instrumente der Amtshilfe und Beitreibung nach der Richtlinie 2010/24/EU sowie DAC7 mindern die Vollstreckungsrisiken erheblich.[1430]

Sicherheitsleistungen sind nur bei objektiviertem Nichteinbringungsrisiko zulässig – jedoch nicht pauschal, unabhängig vom tatsachlichen Risiko. Mitwirkungspflichten

---

1425 Kap. 6.2.2.2, 6.2.2.6.e; *Musil*, RL 2016/1164, Art. 5 Rn. 11; *Kaeser*, in: Wassermeyer, Art. 13 OECD-MA Rn. 31; *Opel*, 2020, S. 23.

1426 *Benecke*, in: BeckOK AStG, AStG § 6 Rn. 5, 263 f.

1427 Kap. 3.1.1; 2.2.2; 6.2.2.4; 6.2.2.1; BT-Drs. 19/28652, S. 45–48; *Pohl*, in: Brandis/Heuermann, AStG § 6, Rn 7; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 286; BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; *Lehner*, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 194, 223, 226 f. 228a, 230; *Frotscher*, IStR 2016, S. 562.

1428 Kap. 7.2.3; 7.3; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 71, 76; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 46 f., 50 f.; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 66; Art. 167bis CGI-Frankreich.

1429 Kap. 6.2.2.6 a–c; *Reimer*, in: Vogel/Lehner, OECD-MA 2017, Art. 13 Rn. 202, 304 f., 317; Art. 13 DBA-Luxemburg/Österreich/Finnland/Dänemark/Slowenien/Ungarn; Art. 13 Abs. 3 DBA-Belgien; Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal/Italien/Lettland/Litauen; Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien; Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

1430 Kap. 7.2.1; 6.1.1 a)–b); EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*; Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen; Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (DAC7), ABl. 2021 L 104, 1; *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 840, 843; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, S. 157.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

einschließlich einer Vertreterbestellung nach französischem Vorbild stellen ein mildes, aber tragfähiges Sicherungsmittel dar.[1431]

Eine Wegzugs-Step-up-Regelung mit Anerkennung des Exit-Werts im Zuzugsstaat kombiniert mit nationaler Besteuerung erst bei Veräußerung, gedeckelt auf den fortgeschriebenen Exit-Betrag, vermeidet sowohl Doppel- als auch Unterbesteuerung. Nachträgliche Wertänderungen müssen symmetrisch behandelt werden, um einen sauberen Schnitt der stillen Reserven am Wegzugstag zu gewährleisten.[1432]

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Gleichbehandlung sollte eine Nichtaufgriffsgrenze als Freibetrag statt einer harten Schwelle eingeführt werden. Dies reduziert Bürokratie, vermeidet Klippeffekte und ist unionsrechtlich unbedenklich.[1433]

Schließlich verlangt die Systemkohärenz, dass § 6 AStG im Rahmen der EU/EWR nicht belastender ist als parallele Entstrickungsnormen mit Raten oder Stundung sein darf. Das Folgerichtigkeitsgebot erfordert kohärente und systemübergreifende Erhebungsregeln.[1434]

8.3. Beantwortung der zentralen Fragestellung

Die Norm des § 6 AStG erweist sich im Tatbestand grundsätzlich als unionsverträglich, auf Erhebungsebene ist sie jedoch angreifbar. Problematisch sind hier vor allem die starre Ratenzahlung ab Wegzug und die nicht-risikogebundene Einforderung von Sicherheitsleistungen. Ein unionsrechtskonformer § 6 AStG sollte zudem nur dann greifen, wenn es zu einem tatsächlichen Verlust des Besteuerungsrechts kommt; bei der Beantwortung dieser Frage, sollten die bestehenden DBA zurate gezogen werden. Zudem sollte eine Stundung bis zum tatsächlichen Realisationsakt wiedereingeführt werden, diese sollte sich aber an der Erfüllung von Mitwirkungspflichten orientieren.

1431 Kap. 7.2.1; 6.1.1 a)–b); EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*; EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*; Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen; Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (DAC7), ABl. 2021 L 104, 1; *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 840, 843; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, S. 157.

1432 Kap. 7.1.3; 7.4.1; 7.4.2; BT-Drs. 19/28652, S. 47; Ebenso Abschlussbericht Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, 2024, S. 148 f.; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 10–13; Beispiel: Art. 13 Abs. 6 DBA-USA.

1433 Kap. 7.1.2; Art. 30db poln. PIT; Art. 95bis span. EStG.

1434 Kap. 2.1.2; 2.2.2; *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 3 I GG Rn. 417; *Heurung/Engel*, EWS 2011, S. 229.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Sicherheitsleistungen sollten nur erhoben werden, wenn ein echtes Risiko besteht, dass die Steuer nicht mehr eingefordert werden kann.

Die ATAD regelt die Wegzugsbesteuerung primär für Körperschaften, während § 6 AStG natürliche Personen und Privatvermögen erfasst. Da dies außerhalb der Pflichtfälle liegt, fällt es in die Mindestharmonisierung und muss sich am Primärrecht messen lassen. Die Festsetzung unmittelbar vor Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts bleibt jedoch ein zulässiges Mittel zur Abgrenzung der bis dahin entstandenen stillen Reserven.[1435]

Der unionsrechtliche Konflikt entsteht durch die ratierliche Zahlungsverpflichtung ab Wegzug und die pauschale Erhebung von Sicherheitsleistungen. Für natürliche Personen verlangt der EuGH regelmäßig ein echtes Aufschub- oder Stundungswahlrecht bis zur Realisation, da reine Ratenmodelle den Liquiditätsnachteil nicht hinreichend beseitigen. Sicherheitsleistungen sind nur bei konkretisiertem Nichteinbringungsrisiko zulässig.[1436]

Obwohl legitime Ziele wie Aufteilung der Steuerhoheit und Kohärenz anerkannt werden, sind sie nur erforderlich, wenn mildere, gleich wirksame Mittel nicht ausreichen. Diese existieren jedoch in Form von Stundung bis zur Veräußerung, flankiert durch Amtshilfe und Beitreibung nach der Richtlinie 2010/24/EU sowie der erweiterten Zusammenarbeit durch DAC7. Darum erweisen sich die Ratenzahlung bei natürlichen Personen und die nicht risikoorientierte Einforderung von Sicherheitsleistungen als unverhältnismäßig.[1437]

Nicht zu vernachlässigen ist auch der völkerrechtliche Aspekt, der sich in den DBA niederschlägt. Wenn ein DBA das deutsche Besteuerungsrecht wahrt oder den Zuzugsstaat zu einem Step-up verpflichtet, liegt kein tatsächlicher Rechtsverlust vor. In diesen Fällen ist die Wegzugsbesteuerung zum Zeitpunkt des Wegzugs meist unverhältnismäßig. Eine Erhebung reicht aus, wenn sie erst später realisiert wird, solange eine Beitragspflicht gesichert ist; dies sollte jedoch innerhalb der Union kein Problem darstellen.

1435 Kap. 5.1.2–5.1.3; 3.1.3; *Mechtler/Spies*, ISR 2017, S. 16–19; *Musil*, RL 2016/1164, Art. 5 Rn. 10–11, 20 f.; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 43, 68, 73–85.

1436 Kap. 3–5; 7.2.1–7.2.3; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61–68; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31–38; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 46–54; *Häck/Oertel*, ISR 2021, S. 287 ff.

1437 Kap. 6.1.1 a)–b); 7.2; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*, Rn. 66, 73–85; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*, Rn. 31–38; *Hummel/Sendke*, IStR 2021, S. 840, 843.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Wenn ein DBA den Veräußerungsgewinn dem Zuzugsstaat zuweist und es keine Step-up-Regelung gibt, ist der deutsche Zugriff auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven gefährdet. Ein Exit-Tatbestand kann in solchen Fällen greifen, aber unionsrechtlich nur, wenn es sich um eine aufschiebende Erhebung (Stundung bis zur Realisation) und risikoadäquate Sicherheiten handelt.

Obwohl die Wegzugsbesteuerung in der logischen Sekunde vor dem Wegzug ansetzt[1438], da die Besteuerung nach den DBA hingegen bereits im Anschluss daran erfolgt, kann es dennoch zu Überschneidungen kommen.[1439]

Wenngleich der Gesetzgeber durch *lex posterior* einen Treaty-Override anordnen kann, ist dies völkervertrags- und unionsrechtlich kritisch zu betrachten. Ein solcher Override müsste ausdrücklich erfolgen, wäre international vertragswidrig und unterläge zudem Maßstab des Primärrechts. Bei der Neuverhandlung von DBA sollte darauf geachtet werden, die Besteuerungsrechte anderer Staaten zu respektieren und zu wahren. Hiermit würde sich Deutschland auch in der Außenwirkung als verlässlicher Partner präsentieren. § 6 AStG sollte deshalb *de lege ferenda* nur greifen, wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht wirklich verliert – durch Freistellung, nicht bloße Anrechnung.[1440]

Eine unionsrechtsfeste Neuregelung müsste mehrere Elemente umfassen, einen DBA-Filter mit Anwendung nur bei tatsächlichem und vollständigem Rechtsverlust sowie Einzelfall-Risikoprüfung der Verwaltung[1441], Stundung statt starre Ratenzahlung mit Aufschub bis zur Realisation für EU/EWR und optional für Kooperationsstaaten mit wirksamer Amtshilfe und Beitreibung[1442], risikobasierte Sicherheiten nur bei dokumentiertem Nichteinbringungsrisiko – auf eine Pauschalpflicht sollte verzichtet werden.[1443] Alternativ wäre eine Abstimmung der geltenden DBA auf einander denkbar, hier sollten Step-up-Regelungen mit Anerkennung des Wertes bei Wegzug durch den Zuzugsstaat zum Einsatz kommen. Eine nationale Erhebung sollte erst bei tatsächlicher

---

1438 BFH, Urteil v. 16.04.2024 – IX R 38/21, ISR 2024, 339, 343 f.; zustimmend *Kr Kühn/Weiss*, IWB 2020, S. 49.

1439 *Lampert* (*Lampert,* in: Greil/Hummel, AStG, § 6, Rn. 38) stellt hier ganz klar dar, dass die deutsche Wegzugsbesteuerung kein Treaty Override ist. *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6, Rn. 126 zur Gefahr der Doppelbesteuerung.

1440 Kap. 7.4.1; 7.4.3; *Musil*, RL 2016/1164, Art. 5 Rn. 11.

1441 Kap. 7.4.3; *Musil*, RL 2016/1164, Art. 5 Rn. 11.

1442 Kap. 7.2.1; 7.4.2; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*, Rn. 61–68; Richtlinie 2010/24/EU; DAC7.

1443 Kap. 7.2.3; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 71, 76; EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*, Rn. 46–54.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Veräußerung, gedeckelt auf den festgestellten Exit-Betrag mit symmetrischer Behandlung von Wertminderungen und -steigerungen erfolgen.[1444] Besonders wichtig ist hier eine Kopplung der Vorzüge an bestehende Mitwirkung; durch Anzeige- und Nachweispflichten mit möglicher Vertreterbestellung nach französischem Vorbild, das vom EuGH nicht beanstandet wurde, könnte das Beitreibungsrisiko zusätzlich verringert werden.[1445] Gleichzeitig würden unbillige Härten für redliche Steuerpflichtige vermieden. Aus verwaltungsökonomischen Gründen sollte ein Freibetrag statt einer harten Schwelle für kleine Fälle eingeführt werden.[1446]
Dieses Maßnahmenbündel reduziert die Beschränkung der Grundfreiheiten auf das erforderliche Maß und wahrt zugleich Deutschlands legitime Besteuerungsinteressen.[1447]

8.4. Ausblick

Die Harmonisierung der Wegzugsbesteuerung innerhalb der Europäischen Union bleibt eine Herausforderung, die in den kommenden Jahren zunehmend an Bedeutung gewinnen wird. Europa wird langfristig ein Interesse daran haben, auch im Bereich der Ertragsteuern eine einheitliche Grundlage zu schaffen, um Steuerflucht zu verhindern und den Binnenmarkt zu stärken. Dies ist jedoch aufgrund der eingeschränkten Kompetenzen der EU in Steuerfragen und der Souveränität der Mitgliedstaaten kein leicht zu erreichendes Ziel.

Das bestehende OECD MLI von 2017 konzentriert sich bislang auf die Bekämpfung von Treaty Shopping und die Harmonisierung von Doppelbesteuerungsabkommen. Die Wegzugsbesteuerung bleibt derzeit eine nationale Angelegenheit, die auf europäischer Ebene durch die ATAD-Richtlinie koordiniert wird. Konzeptionell wäre jedoch eine Erweiterung des MLI um Wegzugsbesteuerungsregeln durchaus denkbar.

1444 Kap. 7.1.3; 7.4.1; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; BT-Drs. 19/28652, S. 47.
1445 Kap. 7.3; EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*.
1446 Kap. 7.1.2.
1447 Kap. 7.4.1–7.4.3; EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*; EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Ein solches erweitertes MLI könnte einheitliche Mindeststandards für die Definition von Wegzugsfällen, harmonisierte Bewertungs- und Stundungsmodalitäten sowie verbesserte Amtshilfe- und Beitreibungsverfahren schaffen. Die Vorteile lägen in der Schließung von Steuergestaltungslücken, der Vermeidung von Doppelbesteuerung oder -befreiung bei Drittlandswegzügen und einem faireren Ausgleich zwischen Mobilität und Steueraufkommen.

Allerdings stehen dem erhebliche Hindernisse entgegen. Die nationalen Interessen bei der Wegzugsbesteuerung sind sehr unterschiedlich: Während Mitgliedstaaten der Union durch die ATAD harmonisierte Standards haben, verfügen Staaten wie die USA oder die Schweiz über sehr unterschiedliche oder gar keine Exit-Tax-Regelungen. Zudem ist das Thema politisch heikel, da es individuelle Mobilitätsrechte betrifft.

Dennoch könnte im Rahmen künftiger BEPS-Fortentwicklungen eine multilaterale Regelung realistisch werden, insbesondere wenn der Druck auf internationale Steuerkoordination weiter steigt. Ein harmonisiertes System würde sowohl den Steuerpflichtigen durch Rechtssicherheit als auch den Staaten durch effektiveren Schutz vor Steuerumgehung zugutekommen.

Hubmann hebt die Wegzugsbesteuerung mit seiner Idee, auch Humankapital der Wegzugsbesteuerung zu unterwerfen, auf eine neue Stufe.[1448] Nur so könne seiner Meinung nach auf nationaler Ebene eine Gleichbehandlung mit der Besteuerung des Sachkapitals erreicht werden.[1449] Zudem würde dies vollumfänglich dem Äquivalenzprinzip (staatlich finanzierte Ausbildung wird im Bildungsstaat nicht vergolten) entsprechen und dem Leistungsfähigkeitsprinzip (horizontale Gleichbehandlung von gleich leistungsfähigen Steuerpflichtigen).[1450] Im Sinne des europäischen Gedankens, bleibt zu hoffen, dass diese Idee seitens der OECD nicht weiter verfolgt wird.

Die Gestaltungspraxis wird sich in Anbetracht der aktuellen Rechtslage vorrangig auf das Wohnsitzmanagement konzentrieren.[1451]

1448 *Hubmann*, PWP 2020, S. 75 ff.
1449 *Hubmann*, PWP 2020, S. 68 f., 72 f.
1450 *Hubmann*, PWP 2020, S. 75 ff., 80 f.
1451 *Egelhof/Focks*, DStR 2025, S. 434 ff.; *Scheffbuch/Maier*, BB 2025, S. 271 f.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Literaturverzeichnis

Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Besteuerung der Unternehmen: Einfacher und effizienter, eingesetzt vom Bundesministerium der Finanzen, Juli 2024, 2. Aufl. November 2024.

Akerlof, George A., The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, Quarterly Journal of Economics 84 (1970), S. 488–500.

Arconada Valbuena, Dario / Rennar, Thomas, Wegzugsbesteuerung und „lediglich vorübergehende Abwesenheit“, SteuerPrisma – Internationales Steuerrecht 2023, S. 326–334.

Arendt, Hendrik / Boelsen, Lukas / Faber, Charlotte u. a.: Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 73, Verlag C.H. Beck, München 2025.

Arlt, Bernhard, Die Anknüpfung der Vermögenszuwachsbesteuerung an die Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG – Probleme bei „Drittstaatenfällen” durch die Einbeziehung von wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, IStR 2008, S. 216–220.

Auer, Dominik, Ausgewählte Praxisfragen zur Wegzugsbesteuerung bei Investmentanteilen, IStR 2025, S. 692–699.

Bardini, Claudio, The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ, Intertax 2010, S. 2–15.

BeckOK AStG, hrsg. von Alexander Mann / Wendelin Staats, 11. Edition, Stand: 01.03.2025, München 2025.

Beinert, Stefanie, Wegzugsteuer: Zur Auslegung des § 6 AStG, ISR 2024, S. 357–366.

Bendlinger, Stefan, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, S. 2–11.

Bendlinger, Valentin / Kofler, Georg, Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, IStR 2022, S. 592–602.

Benz, Sebastian / Böhmer, Julian, Das Multilaterale Instrument zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge der BEPS-Abschlussberichte, ISR 2017, S. 27–36.

Binnewies, Burkhard / Mehlhof, Eugen, Nichtberücksichtigung einer nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderung der Anteile im Zuzugsstaat, ISR 2/2024, S. 55–56.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Binnewies, Burkhard / Wollweber, Markus, Private Feriendomizile in der Steuerfalle? – Zu den ertragsteuerlichen Fallstricken selbst genutzter Auslandsimmobilien, DStR 2014, S. 628–632.

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Deubner, Köln 1983.

Böhmer, Julian / Schewe, Benedikt / Schlücke, Katharina, Neujustierung der Grenzen des deutschen Besteuerungsrechts durch das ATAD-UmsG und das KöMoG, FR 2021, S. 765–773.

Bösken, Simon, Die Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG nach der Reform durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, Ubg 10/2021, S. 589–597.

Brähler, Gernot / Bensmann, Markus, Die Theorie der finalen Entnahme von 1969 bis 2011 – und noch immer kein Ende in Sicht, DStZ 2011, S. 702–709.

Brandis, Peter / Heuermann, Bernd (Hrsg.): Ertragsteuerrecht, Loseblatt, Grundwerk mit 180. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2025, Verlag Franz Vahlen, München 2025/2026.

Bron, Jan, Umwandlungssteuerliche sowie erbschaft- und schenkungsteuerliche Gefahren aufgrund der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) nach dem ATADUmsG-Referentenentwurf, IStR 2020, S. 361–365.

Burandt, Patrycja, Methods of Tax Optimisation with the Use of Tax Havens, Financial Law Review 22 (2021) 2, S. 79–93.

Büttner, Andreas, Der Wegzug des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft, IStR 2024, S. 955–960.

Calliess, Christian / Ruffert, Matthias (Hrsg.): EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, 6. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2022.

Cloer, Adrian / Niemeyer, Nicola, Die rückwirkende Umsetzung der ATAD – eine nationale und unionale Folge, FR 2018, S. 1017–1029.

Cordewener, Axel, Die grenzüberschreitende Berücksichtigung von („finalen“) Verlusten im EU-Binnenmarkt – eine primärrechtliche Sackgasse?, in: Ismer, Roland / Rixen, Thomas / Vorndran, Thomas / Watrin, Christian (Hrsg.), Territorialität und Personalität – Festschrift für Moris Lehner (Köln 2019), S. 329–353.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Daniel Scheffbuch / Jasmin Maier, Wegzugsbesteuerung bei Wohnsitzverlagerung ins Ausland – Vermeidung steuerlicher Risiken: Ein Praxisfall (Teil 2), in: Betriebs-Berater (BB) 2025, S. 271–276.

Dauses, Manfred A. / Ludwigs, Markus (Hrsg.): Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblatt, 64. Ergänzungslieferung, Stand: August 2025, Verlag C.H. Beck, München 2025.

Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz / Drüen, Klaus-Dieter / Kaeser, Christian / Schwenke, Michael (Hrsg.): Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblatt, Grundwerk mit 171. Ergänzungslieferung, Stand: September 2025, Verlag C.H. Beck, München 2025.

Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz, Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 119. EL, Stand: August 2012, C.H. Beck, München 2012.

Desens, Marc, Paradigmenwechsel in der Entstrickungsbesteuerung?, DStR 2022, S. 1588–1598.

Dettmeier, Michael / Dörr, Ingmar / Neukam, Nico / Prodan, Miodrag, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken – Was kommt auf die Steuerpflichtigen zu?, NWB 41/2016, S. 3082–3092.

Diebold, Axel Christian, Steuerverstrickung und Entstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Bd. 1, Peter Lang, Frankfurt am Main/New York 1984.

Dißars, Ulf-Christian / Gropp, Beate / Günther, Johannes u. a., LADEMANN, Außensteuergesetz. Handkommentar, 2. Aufl., Boorberg, Stuttgart 2015.

Ditz, Xaver / Quilitzsch, Carsten, Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz – Überblick und kritische Würdigung, Ubg 2021, S. 485–495.

Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra / Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer. Kommentar – mit Online-Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz, 119. Aktualisierung, Stand: Juli 2025, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2025.

Dötsch, Ewald / Pung, Armin / Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.): Die Körperschaftsteuer. Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zur internationalen Gewinnabgrenzung, Loseblatt, Grundwerk mit 122. Ergänzungslieferung, Stand: März 2026, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2026.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Dürig, Günter / Herzog, Roman / Scholz, Rupert (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, 103. Aufl., C.H. Beck, München 2024.

Dürig, Günter / Herzog, Roman / Scholz, Rupert (Hrsg.): Grundgesetz. Kommentar, Loseblatt, inkl. aktueller Ergänzungslieferung, Verlag C.H. Beck, München 2025.

Egelhof, Julian M. / Focks, Isabel, „Wohnsitzmanagement" zur Vermeidung der Wegzugs- oder Entstrickungsbesteuerung – Neue Entwicklungen und ungeklärte Rechtsfragen zur Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes i. S. v. § 8 AO bei Auslandsaufenthalten zu Ausbildungszwecken, DStR 2025, S. 434–440.

Eilers, Stephan / Oppel, Florian, BEPS erreicht die EU: Das Anti-Tax-Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, S. 312–319.

Escher, Jens / Grzella, Patrick, Aktuelles zur Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG – FG Münster zur vorübergehenden Abwesenheit gem. § 6 Abs. 3 AStG und Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz, BB 2020, S. 540–543.

Fehling, Daniel, Was ist das Mindestschutzniveau in der ‚Anti-BEPS-Richtlinie'?, *Der Betrieb* 2016, Heft 49, S. 2862–2865.

Flick, Hans / Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus / Schönefeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht. Kommentar, Loseblattwerk, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.

Flick, Hans / Wassermeyer, Franz / Ditz, Xaver / Schönfeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht. Kommentar: Außensteuergesetz – außensteuerrechtliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, Loseblattwerk (inkl. Online-Nutzung), 112. Aktualisierung, Stand: November 2024, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.

Flick, Hans / Wassermeyer, Franz / Ditz, Xaver / Schönfeld, Jens (Hrsg.): Außensteuerrecht. Kommentar, Loseblatt, Lieferung 116, Stand: Dezember 2025, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2025.

Frotscher, Gerrit, Treaty Override – causa finita?, IStR 2016, S. 561–567.

Frotscher, Gerrit / Drüen, Klaus-Dieter, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Haufe Steuer Office, Freiburg, Stand: 2026.

Glock, Sebastian, Der Gleichheitssatz im Europäischen Recht – Eine rechtsvergleichende Analyse unter Berücksichtigung der Rechtsprechung in ausgewählten Mitgliedstaaten der Europäischen Union, des EGMR und des EuGH (Inaugural-Dissertation, Justus-Liebig-Universität Gießen 2007).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Gosch, Dietmar (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Außensteuergesetz (AStG). Kommentar. München: C.H. Beck 2025.

Goßmann, Marc Christian, Die deutsche Entstrickungsbesteuerung im Anwendungsbereich der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2020.

Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard / Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 78. Ergänzungslieferung, C.H. Beck, München 2023.

Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard / Nettesheim, Martin (Hrsg.): Das Recht der Europäischen Union. EUV/AEUV, Loseblatt, Grundwerk/Neuauflage, erschienen Dezember 2025, Verlag C.H. Beck, München 2025.

Grashoff, Dietrich / Mach, Holger, Grundzüge des Steuerrechts: Alle wichtigen Steuerarten, Internationales Steuerrecht, Verfahrensrecht, 16. Aufl., C.H. Beck, München 2023.

Greil, Stefan / Hummel, Lars (Hrsg.): Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, 1. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2024.

Grotherr, Siegfried, Das neue Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz – Teil 1, NWB 2024, S. 174–189.

Grotherr, Siegfried, Das neue Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz – Teil 2, NWB 2024, S. 244–273.

Grübel, *Sven*, Nachträgliche Berücksichtigung der Wertminderung gem. § 6 Abs. 6 AStG bei der Wegzugsbesteuerung, ISR 2021, S. 56–57, m. Bespr. zu FG Münster, Urt. v. 17.09.2020 – 5 K 3356/17 E, ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00 (Rev. BFH: I R 39/20).

Haag, Maximilian / von Armansperg, Dominik, Aktuelle Entwicklungen bei der deutschen Wegzugssteuer nach § 6 AStG, DB 2024, S. 344–350.

Haase, Florian (Hrsg.): Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen (AStG/DBA), Kommentar, 4. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2024.

Haase, Florian (Hrsg.): Heidelberger Kommentar zum Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. 4., neu bearbeitete Auflage. Heidelberg: C.F. Müller 2024.

Haase, Florian, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 7. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg 2023.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Haase, Florian, Kommentar zum Außensteuergesetz / Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg 2016.

Häck, Nils / Oertel, Eva, Künftige Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i. d. F. des ATAD-UmsG, ISR 8/2021, S. 286–294.

Häck, Nils, Änderungen bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen durch das JStG 2022, IStR 2023, S. 274–277.

Häck, Nils, Anmerkung zu BFH, Urt. v. 06.09.2023 – I R 35/20, IStR 2024, S. 104–111.

Häck, *Nils*, Die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) im Entwurf des AStG-Anwendungserlasses, ISR 9/2023, S. 277–286.

Häck, Nils, Festsetzung der Wegzugsteuer bei einem Wegzug in die Schweiz verstößt nicht gegen Freizügigkeitsabkommen, Anmerkung zu BFH v. 6.9.2023 – I R 35/20, Internationales Steuerrecht (IStR) 2024, S. 108 ff.

Hagemann, Tobias / Link, Cornelius, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz – Änderungen im EStG und KStG, IWB 2021, S. 471–478.

Hartlaub, *Carmen Hiltrud*, Exit Taxation of Individuals vs. the Free Movement of Persons – Examination by means of the German exit tax provision for individuals § 6 AStG and the CJEU's case law, Master's Thesis, Lund University, Department of Business Law, 2025.

Haug, Felix, Grenzen für die Investmentbesteuerung aufgrund „ATAD-UmsG" und „JStG 2019", Ubg 2020, S. 84–95.

Haun, Jürgen / Kahle, Holger, Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung – Mobilitätsbremsen mit Reformbedarf, IStR 2025, S. 153–162.

Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt (Begr.) / hrsg. Fortführung: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 331. Lieferung, Stand: März 2025, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt, EStG/KStG, 308. Lieferung, Stand: Dezember 2021, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.

Heurung, Rainer / Engel, Benjamin, Die Entstrickungsbesteuerung im Lichte des Europarechts, EWS 2011, S. 228–234.

Hey, Johanna, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, FR 2016, S. 554–560.

Hohenwarter-Mayr, Daniela, Die EuGH-Rs. Wächtler: Neuerliche Wende bei der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen?, EWS 2019, S. 129–134.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Höreth, Ulrike / Stelzer, Brigitte / Kummer, Sabrina, Aufräumarbeiten vor der Bundestagswahl? Teil I: ATAD-Umsetzungsgesetz, Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz; Teil II: Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, Share Deals, Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz, DStZ 2021, S. 393–407, 518–552.

Hörnicke, *Gabriel* / *Quilitzsch*, *Carsten*, Ausschluss oder Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts ist kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG, ISR 2022, S. 245–247 (mit Anmerkung zum BFH, Urt. v. 08.12.2021 – I R 30/19).

Hörnicke, Gabriel / Quilitzsch, Carsten, Die Wegzugsbesteuerung i. d. F. des RefE-ATADUmsG im Lichte der jüngeren Rechtsprechung, ISR 2020, S. 152–159.

Horstmann, Christoph, Nachhaltigkeit, Leistungsfähigkeit und Internationales Steuerrecht, IStR 2022, S. 349–352.

Hubmann, Maximilian, Braucht Deutschland eine Wegzugsbesteuerung für Akademiker?, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 22 (2021) 1, S. 67–82.

Hübner, Hendrik / Köring, Nils / Schildmann, Henning, Aktuelle Zweifelsfragen zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen – Teil 1. Zugleich kritische Analyse des neugefassten AEAStG, Ubg 2024, S. 431–438.

Hübner, Hendrik / Köring, Nils / Schildmann, Henning, Aktuelle Zweifelsfragen zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen – Teil 2, Ubg 2024, S. 500–507.

Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin (Begr.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Lieferung 290, Stand: Februar 2026, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2026.

Hummel, David / Sendke, Thomas, Änderungen beim Informationsaustausch und bei koordinierten Prüfungen durch die DAC7 (Teil 2), IStR 2021, S. 840–847.

Hummel, David, Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug in die Schweiz und Freizügigkeit, ISR 2024, S. 133–135.

Imparato, Domenico, UN Tax Pillars to Address Capital Concentration (through Inheritance Levies) and Wealth Flight (through Exit Taxes) – Implications for the European Union, in: International Tax Studies (ITAXS) 9/2024.

Isensee, Josef / Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Gesamtausgabe in 13 Bänden, C.F. Müller, Heidelberg 2024.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Isensee, Josef / Kirchhof, Paul (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg.

Jachmann-Michel, Monika, Ceterum censeo: Auch die Freiheitsgrundrechte sind bei der Steuererhebung zu wahren, jM 2024, S. 354–359.

Jacobs, Otto H. / Endres, Dieter / Spengel, Christoph (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., C.H. Beck, München 2016.

Jesic, Adrijan / Leucht, Nils, Der § 6 AStG i. d. F. des ATAD-Umsetzungsgesetzes – unionsrechtskonform trotz Wegfall des bisherigen § 6 Abs. 5 bzw. 6 AStG?, DStR 2021, S. 1913–1918.

Kahlenberg, Christian, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) – zugleich Anmerkungen zu dem Referentenentwurf eines ATADUmsG, IStR 2020, S. 378–388.

Kahlenberg, Christian, Fallreihe AStG-Anwendungserlass 2023: Der Entwurf eines neuen Anwendungserlasses zum AStG – Teil 1: die Wegzugsbesteuerung, PIStB 2023, S. 248–253.

Keller, Annekathrin, Die Fortentwicklung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, 1. Aufl., Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden 2006.

Kessler, Wolfgang / Kröner, Michael / Köhler, Stefan (Hrsg.), Konzernsteuerrecht – national – international, 3., vollständig überarb. Aufl., C.H. Beck, München 2018.

Kippenberg, Johannes, Das Welteinkommensprinzip und die ersten DBA, IStR 2017, S. 952.

Kippenberg, Johannes, Territorialitäts- und Ansässigkeitsprinzip, in: Doppelbesteuerung: DBA. Zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, 2015, S. 195–208.

Kirchhof, Gregor / Kulosa, Egmont / Ratschow, Eckart (Hrsg.), BeckOK EStG, 6. Edition, Stand: 01.02.2020, C.H. Beck, München 2020.

Kirchhof, Gregor / Kulosa, Egmont / Ratschow, Eckart (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Einkommensteuergesetz, 22. Edition, Stand: 1.7.2025, Verlag C.H. Beck GmbH & Co. KG, München.

Kirchhof, Gregor, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Vermögensteuer, FR 2021, S. 517–522.

Kirchhof, Paul / Seer, Ralf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz – Kommentar, 21. Aufl., Köln 2022.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319–329.

Klein, Franz (Hrsg.): Abgabenordnung – AO. Kommentar, 19. Auflage, C.H. Beck, München 2026.

Klein, Franz / Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung. AO einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 19. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2025.

Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung. AO, Kommentar, 6., neu bearb. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2025.

Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung. AO. §§ 1–368. Kommentar, 6. Auflage, C.H. Beck, München 2025.

Kokott, Julane / Dobratz, Lars, Die Vorgaben des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes in: Schön, Wolfgang / Heber, Caroline (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, München 2015, S. 32–40.

Kokott, Juliane (Hrsg.), EU Tax Law, 1. Aufl., C.H.Beck, München 2022

Körner, Andreas, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, S. 741–750.

Körner, Andreas, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, IStR 2012, S. 1–40.

Kraft, Dietmar / Schmidt, Jens, Wegzugsbesteuerung nach dem SEStEG – Anwendungsbereich und unionsrechtliche Grenzen, Recht der Internationalen Wirtschaft (RIW) 2011, S. 758–766.

Kraft, Gerhard (Hrsg.): Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, 2. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2019.

Kraft, Gerhard / Gräfe, Maren, Rettung fiktiver Wertverluste in Kapitalgesellschaftsanteilen beim Wegzug natürlicher Personen, IWB 10/2016, S. 384.

Kraft, Gerhard / Hohage, Uwe, Unmittelbare ATAD-Anwendung in begünstigend wirkenden Situationen, FR 2021, S. 538–543.

Kraft, *Gerhard*, Das ratenzahlungsbasierte Entrichtungskonzept der neuen Wegzugsbesteuerung – illustriert anhand von 10 Fällen, Ubg 2021, S. 583–589.

Kraft, *Gerhard*, Kommentar zum Außensteuergesetz, 2. Aufl., C.H. Beck, München 2019.

Kraft, Gerhard, Sicherheitsleistung im Kontext der Wegzugsbesteuerung, DStR 2023, S. 1690–1695.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Kühn, *Michal* / *Weiss*, *Benjamin*, Die geplante Reform der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG – Verschärfungen der Wegzugsbesteuerungsregeln im privaten Bereich, IWB 2/2020, S. 46–55.

Kühn, Michal Fabian / Hillers, Jan-Hendrik, Wegzugsbesteuerung bei Wegzug in die Schweiz und Freizügigkeit, Ertrag-Steuerberater (EStB) 2024, S. 77–80.

Kunz, Tom-Eric / Rein, Rebekka, Der (vermeintliche) Wegzug – Steuerliche Hinweise aus der Praxis mit Anmerkungen zu FG Münster v. 9.12.2022 – 4 K 1701/18 E, IStR 2025, S. 801–809.

Lademann: Außensteuergesetz. Handkommentar, 2. Aufl., Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2015.

Lampert, *Steffen* / *Többen*, *Sebastian*, Wegzugsbesteuerung und „lediglich vorübergehende Abwesenheit“, ISR 2023, S. 153–154.

Lang, *Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1988.

Lang, *Michael* / *Lüdicke*, *Jürgen* / *Reich*, *Markus*, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, zsis 2008, Aufsätze Nr. 4, S. 1–24.

Lang, *Michael*, Die Auslegung des multilateralen Instruments, SWI 2017, S. 11–25.

Lenz, Carl Otto / Borchardt, Klaus-Dieter (Hrsg.): EU-Verträge. Kommentar. EUV/AEUV/GRCh, 6. Aufl., Linde Verlag, Wien 2012.

Lenz, *Carl-Otto* / *Borchardt*, *Klaus-Dieter* (Hrsg.), EU-Verträge. Kommentar – EUV, AEUV, GRCh, Reguvis Fachmedien, Köln 2012.

Lippross, Otto-Gerd / Seibel, Christoph (Hrsg.): Basiskommentar Steuerrecht, Loseblatt/Online, Stand: Juni 2025, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

Lippross, *Otto-Gerd* / Seibel, *Wolfgang*, Basiskommentar Steuerrecht, 129. Lieferung, Stand: 01.2022, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.

Mann, Alexander / Staats, Wendelin (Hrsg.), BeckOK AStG, 13. Edition, Stand: 01.09.2025, C.H. Beck, München 2025.

Mann, Alexander / Staats, Wendelin (Hrsg.): Beck’scher Online-Kommentar Außensteuergesetz, 12. Ed., Stand: 1.6.2025, Verlag C.H. Beck GmbH & Co. KG, München.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Mariański, Adam, Podatek od wyjścia – przykład nieprzemyślanej legislacji podatkowej, Przegląd Podatkowy 2019, Heft 8, S. 21–30.

Mechtler, *Lukas* / *Spies*, *Karoline*, Europäisches Steuerrecht. EuGH-Rechtsprechung: Anforderungen der Grundfreiheiten an die Entstrickungsbesteuerung (Teil 2), ISR 2017, S. 9–27.

Micker, Lars / Schwarz, Rabea, Europarechtskonforme Entstrickung von Privat- und Betriebsvermögen, in: Internationale Wirtschaftsbriefe (IWB), Heft 9/2017, S. 344–352.

Mitschke, Wolfgang, Besteuerung der Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen bei natürlichen Personen – Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 16.2.2017 – C-503/14 – Kommission/Portugal, in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2017, S. 69-76.

Mitschke, Wolfgang, National Grid Indus – Ein Pyrrhussieg für die Gegner der Sofortversteuerung?, IStR 2012, S. 6.

Mitschke, Wolfgang, Treaty Override verfassungsgemäß, DStR 2016, S. 359–376.

Mörsdorf, Oliver, Was von Daily Mail übrig blieb – Die Wegzugsbesteuerung von EU-Gesellschaften nach dem EuGH-Urteil National Grid Indus, EuZW 2012, S. 296–301.

Müller, Claudia, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 1. Aufl., Nomos, Baden-Baden 2012.

Musil, Andreas / Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., C.H. Beck, München 2022.

Musil, Andreas / Weber-Grellet, *Heinrich* (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2022.

Musil, *Andreas*, Anmerkung zu EuGH, C-371/10, FR 2012, S. 32–33.

Musil, *Andreas*, Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, FR 2014, S. 466.

Naumann, Julian / Riehm, Philipp, Tagungsbericht zum 12. Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2022, DStR 2022, S. 1577–1588.

Nowak-Piechota, *Aneta*, Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji, Przegląd Podatkowy 2019, Heft 1, S. 34–40.

Oellerich, Ingo, Anmerkung zu FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid v. 31.08.2020 – 2 K 835/19, EFG 2021, S. 20–29.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Oppel, *Florian* / *Solowjeff*, *Julian*, Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung: Wann wird das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt?, Ubg 2024, S. 188–192.

Oppel, Florian / Wittling, Leon, Das internationale Familienunternehmen und seine Gesellschafter – Teil 1: Wegzug des inländischen Kapitalgesellschafters, RFamU 2022, S. 445–455.

Oppel, Florian, BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, S. 797–801.

Oppel, *Florian*, Überblick über § 6 AStG n. F. – erhebliche Verschärfung der Wegzugsteuer im Rahmen des ATADUmsG, IWB 12/2021, S. 516.

Pirker, Benedikt / Matter, Livia, Europarecht: Schweiz–Europäische Union, SRIEL 2020, S. 75–117.

Prell, Moritz Florian, Die Unionsrechtskonformität der geltenden Regelungen zur Wegzugsteuer (§ 6 AStG) nach der Entscheidung des BFH v. 6.9.2023 – I R 35/20, IStR 2025, S. 457–476.

Prokisch, Rainer, Die Auslegung von DBA im Lichte des Multilateralen Abkommens, in: Territorialität und Personalität – Festschrift für Moris Lehner, Köln 2019, S. 195–208.

Rautenstrauch, Gabriele / Suttner, Johannes, Die EU Anti-BEPS-Richtlinie: Überblick und künftige Anpassungsnotwendigkeit im deutschen Recht, BB 2016, S. 2391–2396.

Richter, Andreas, Deutsche Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach dem SEStEG im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, FR 2007, S. 674–682.

Rieck, Jan / Fehling, Daniel, Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU – die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, IStR 2023, S. 77–88.

Ruiner, Christoph, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV, IStR 2012, S. 49–51.

Schaumburg, Harald / Englisch, Joachim / Dobratz, Florian (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht, 3., überarb. und erw. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2025.

Schaumburg, Harald / Peters, Sebastian, Internationales Steuerstrafrecht, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Schaumburg, Harald, Grenzüberschreitende Einkünftekorrektur bei Betriebsstätten, ISR 2013, S. 197–202.

Schaumburg, Harald, in: Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, S. 711–729, C.H. Beck, München 2010.

Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1998.

Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2023.

Schaumburg, Harald, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, DStJG 4 (1981), S. 247–257.

Schaumburg, Harald, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, S. 369–377.

Schaumburg, Heide / Schaumburg, Harald, Steuergerechtigkeit in der Zeit, StuW 2013, S. 61–71.

Schiefer, Florian, Die geplante Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG durch das ATADUmsG, IStR 2020, S. 84–90.

Schlücke, Katharina, Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, IStR 2019, S. 260–266.

Schlücke, *Katharina*, Außensteuerrecht/Wegzugsbesteuerung, FR 2024, S. 282–288.

Schmidt, Thomas (Hrsg.): Außensteuergesetz. Kommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Frankfurt a. M. 2012.

Schmidt, Thomas, Außensteuergesetz, 1. Aufl., Baden-Baden: Nomos 2012.

Schnitger, Arne / Brink, Thomas / Welling, Timo, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil II), IStR 2019, S. 157–170.

Schnitger, Arne, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin 2013.

Schön, *Wolfgang*, Erklärung der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, FR 2024, S. R5–R6.

Schön, Wolfgang, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, S. 181–191.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Schön, Wolfgang, Menschen – Steuern – Staaten – Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zwischen Nutzen- und Opferprinzip, StuW 2024, S. 3–15.

Schön, Wolfgang, Neutralität und Territorialität – Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts?, in: Schön, Wolfgang / Heber, Caroline (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, München 2015, S. 109–164.

Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?, Bulletin for International Taxation 69 (2015), S. 271–293.

Schönfeld, Jens / Ellenrieder, Benedikt, Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2019, S. 253–272.

Schönfeld, Jens / Erdem, Elias, § 6 AStG i. d. F. des ATADUmsG im Fokus des Unionsrechts: Ist ein Ratenzahlungskonzept mit der EuGH-Rechtsprechung vereinbar?, IStR 2021, S. 527–533.

Schönfeld, Jens / Erdem, Elias, Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n. F. und EU-Recht, StuW 2022, S. 70–99.

Schönfeld, Jens / Häck, Nils: § 6 AStG und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2012, S. 582-585.

Schönfeld, Jens / Sendke, Thomas, Wegzugsbesteuerung und Menschenrechte, IStR 2025, S. 498–510.

Schönfeld, Jens, Der Wegzug in die Schweiz, in: Gosch, Dietmar / Schnitger, Arne / Schön, Wolfgang (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 567–590.

Schönfeld, Jens, Quo vadis Wegzugsbesteuerung – einige steuer(rechts)politische Gedanken zur Zukunft des § 6 AStG, in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2024, S. 369–373.

Schreiber, René / Jaun, Roger, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – Eine Chance für die Schweiz? Niederlassungsfreiheit höher gewichtet als Besteuerung stiller Reserven, ST 9/2004, S. 769–776.

Schulz, Guido, Freizügigkeit für Unionsbürger, Peter Lang, Frankfurt am Main u. a. 1997.

Söffing, Andreas / Bron, Jan F., Die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz unter Berücksichtigung des Freizügigkeitsabkommens, RIW 2009/6, S. 358–365.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV. Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Kommentar, 3. Aufl., C.H. Beck, München 2018.

Streinz, Rudolf / Michl, Walther (Hrsg.): EUV/AEUV. Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl., Verlag C.H. Beck GmbH & Co. KG, München 2018.

Strunk, Bert / Kaminski, Günther, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlass, IStR 2000, S. 33–42.

Thonemann-Micker, Susanne / Vossen, Charmaine, Neues zur Wegzugsteuer nach § 6 AStG: Rechtsstreit verloren – dauerhafte, zinslose Stundung gewonnen?, ErbStB 2024, S. 137–142.

Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm (Begr.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO einschließlich Steuerstrafrecht, Loseblatt, 189. Ergänzungslieferung, Stand: Februar 2026, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2026.

Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, Loseblattwerk, 180. Aktualisierung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.

Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 24. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.

Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht. Studienausgabe, 25. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.

Tipke, Klaus / Seer, Roman / Hey, Johanna / Englisch, Joachim (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000.

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000.

Tischendorf, Michael, Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr im neuen und alten System der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG (Teil I), IStR 2024, S. 713–721.

Uetermeyer, Sven, Does the deferred payment method of Art. 5 ATAD provide for a technique proportionate to mitigate liquidity disadvantages of exit taxes?,

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Master's Thesis, Master's Programme in European and International Tax Law, Lund University School of Economics and Management, Department of Business Law, Spring Semester 2021, submitted 26 May 2021.

Valta, Matthias, Grenzüberschreitende Leistungsfähigkeit multinationaler Unternehmen im EU-Recht, Internationales Steuerrecht (ISR) 2020, S. 189–196.

Vogel, Klaus / Lehner, Moris (Hrsg.): Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7., völlig neu bearb. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2021.

Vogel, Klaus / Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen: DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 7. Aufl., C.H. Beck, München 2021.

Vogel, Klaus, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, StuW 1982, S. 111, 286.

von der Groeben, Hans / Schwarze, Jürgen / Hatje, Armin / Terhechte, Jörg Philipp (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht, 8. Aufl., Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2025.

Wassermeyer, Franz, Der Meinungsstreit um die Wegzugsbesteuerung i. S. des § 6 AStG, IStR 2013, S. 1-5.

Wassermeyer, Franz, Merkwürdigkeiten bei der Wegzugsbesteuerung, IStR 2007, S. 833-837.

Weber-Grellet, Heinrich, Steuerrecht, 2. Aufl., C.H. Beck, München 2016.

Weiss, Martin, EuGH: Sofortige Fälligkeit der Steuer nach § 6 AStG bei Wegzug in die Schweiz ist unverhältnismäßig, EStB 2019, S. 117–119.

Wilke, Ulrich, Entstrickungsbesteuerung nach der „ATAD"-Umsetzung, IStR 2020, S. 366–371.

Willmer, Dominik, Unionsrechtswidrige Verschärfung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG – ein gesetzgeberisches Versehen oder schon Vorsatz?, in: JuWissBlog Nr. 31/2023 v. 02.06.2023, https://www.juwiss.de/31-2023/.

Wollenschläger, Ferdinand, Grundfreiheit ohne Markt – Die Herausbildung der Unionsbürgerschaft im unionsrechtlichen Freizügigkeitsregime, Mohr Siebeck, Tübingen 2007.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Zelger, Bernadette/Bilić, Marija, Zur unionsrechtlichen Ausgestaltung von Regelungen der Wegzugsbesteuerung (Teil II) – Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und Österreich, IStR 2024, 418–426.

Zimmer, Daniel, Nach „Inspire Art" – Grenzenlose Gestaltungsfreiheit für deutsche Unternehmen?, NJW 2003, S. 3585–3592.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Internetquellen

BMF (Bundesministerium der Finanzen): Lohn- und Einkommensteuerrechner 2023, URL: https://www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt abgerufen am 28.06.2024).

BMF (Bundesministerium der Finanzen): Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 24.03.2020, URL: https://www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt abgerufen am 01.07.2024).

Bundesrat: Empfehlungen der Ausschüsse v. 28.09.2020 – Ziff. 19, BR-Drucks. 503/1/20, URL: https://www.bundesrat.de (zuletzt abgerufen am 01.07.2024).

Bundesrat: Stellungnahme v. 09.10.2020, BR-Drucks. 503/20, URL: https://www.bundesrat.de (zuletzt abgerufen am 01.07.2024).

Bundesregierung: Antwort v. 07.06.2021 auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion, BT-Drucks. 19/30326, URL: https://dserver.bundestag.de (zuletzt abgerufen am 02.07.2024).

Bundestag (Finanzausschuss): Beschlussempfehlung und Bericht v. 19.05.2021, BT-Drucks. 19/29848, URL: https://dserver.bundestag.de (zuletzt abgerufen am 01.07.2024).

Europäisches Parlament: Legislative Entschließung vom 8. Juni 2016 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)), URL: https://www.europarl.europa.eu (zuletzt abgerufen am 25.11.2024).

Glumińska-Pawlic, Jadwiga / Szarpak, Hanna: BEPS 13: CBCR – Country-by-Country Reporting, S. 1–35, DOI: 10.17951/sil.2018.27.2.23, URL: http://studiaiuridica.umcs.pl (Zugriff am: 12.01.2022).

Mischo, Jean: Schlussanträge des Generalstaatsanwalts vom 13.03.2003, Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), URL: https://curia.europa.eu (zuletzt abgerufen am 08.07.2024).

OECD/G20: Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussberichte 2015, OECD iLibrary, DOI: 10.1787/9789264263703-de (abgerufen am 02.11.2021 / 04.07.2024).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

OECD: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris 01.04.2014, URL: https://www.oecd.org (zuletzt abgerufen am 07.07.2024).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Verzeichnis der Rechtsquellen

1. Primär- und Sekundärrecht der EU

Primärrecht

AEUV: Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien (ABl. EU L 112/21 vom 24.04.2012) m.W.v. 01.07.2013.
EG-Vertrag: Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25.03.1957, konsolidierte Fassung (Amsterdamer Fassung), Bezugnahme aufgrund des Zeitpunkts der Bilateralen I.
EWG-Vertrag: Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, ELI: http://data.europa.eu/eli/treaty/teec/sign.
Verordnung (EWG) Nr. 1612/68: Verordnung des Rates vom 15.10.1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. L 257 vom 19.10.1968, S. 2–12.

Abkommen mit Drittstaaten

FZA-Schweiz: Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der EG und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.06.1999, in Kraft getreten am 01.06.2002, Stand am 15.12.2020, AS 2002 1529.

Sekundärrecht

Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.06.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. L 178 vom 08.07.1988, S. 5–18.
Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.07.2016, S. 1–14.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1–118.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 vom 26.06.2003, S. 49–54.

Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. L 345 vom 29.12.2011, S. 8–16.

Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1–58.

Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. L 84 vom 31.03.2010, S. 1–12.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 vom 11.03.2011, S. 1–12.

Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 vom 25.03.2021, S. 1–26.

2. Nationales Recht (Bundesrepublik Deutschland)

Abgabenordnung (AO): *Hinweis: Im Text fälschlich mit dem Titel des Brexit-Steuerbegleitgesetzes zitiert.*

ATAD-Umsetzungsgesetz: Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, BGBl. 2021 I Nr. 37 vom 30.06.2021.

Außensteuergesetz (AStG): Vom 08.09.1972, BGBl. I S. 1713, zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 25.06.2021, BGBl. I S. 2035; sowie alte Fassung vom 02.06.2021, BGBl. I S. 1259.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Bewertungsgesetz (BewG): Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991, BGBl. I S. 230, zuletzt geändert durch Art. 36 des Gesetzes vom 02.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387.

Brexit-Steuerbegleitgesetz: Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU vom 25.03.2019, BGBl. 2019 I S. 357.

Einkommensteuergesetz (EStG): Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009, BGBl. I S. 3366, zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 02.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG): Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997, BGBl. I S. 378, zuletzt geändert durch Art. 34 des Gesetzes vom 02.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387.

Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung: Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb vom 25.06.2021, BGBl. 2021 I S. 2056.

Grundgesetz: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (BGBl. Teil III, 100-1), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 19.12.2022, BGBl. I S. 2478.

Handelsgesetzbuch (HGB): Veröffentlichte bereinigte Fassung (BGBl. Teil III, 4100-1), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 23.10.2024, BGBl. 2024 I Nr. 323.

Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009): Vom 19.12.2008, BGBl. 2008 I S. 2794

Körperschaftsteuergesetz (KStG): Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I S. 4144, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 02.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387.

3. Ausländisches Recht (Nationale Gesetze)

Land	**Gesetz / Bezeichnung**
Belgien	Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92).
Bulgarien	Corporate Income Tax Act, StG No. 105/22.12.2006.
Dänemark	Aktieavancebeskatningsloven, lovbekendtgørelse nr. 172 af 25.02.2021.
Estland	Income Tax Act (Einkommensteuergesetz).
Finnland	Act on the Taxation of Business Income (360/1968).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Land	**Gesetz / Bezeichnung**
Frankreich	Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch).
Griechenland	Law 4172/2013, Income Tax Code.
Irland	Taxes Consolidation Act 1997 (No. 39 of 1997).
Italien	Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), D.P.R. 22.12.1986, n. 917.
Kroatien	Zakon o porezu na dobit (Profit Tax Act).
Litauen	Law on Corporate Income Tax No. IX-675 (20.12.2001).
Luxemburg	Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).
Malta	EU Anti-Tax Avoidance Directives Implementation Regulations, S.L. 123.187.
Niederlande	Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (BWBR0002672).
Österreich	Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988).
Polen	Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Einkommensteuergesetz), Dz.U.2022.2647.
Portugal	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).
Rumänien	Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.
Slowakei	Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.
Slowenien	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).
Spanien	Ley 35/2006 (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
Tschechien	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
Ungarn	1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról (Körperschaftsteuer).

4. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Belgien: DBA vom 11.04.1967 (BGBl. 1969 II S. 2).

Bulgarien: DBA vom 25.01.2010 (BGBl. 2010 II S. 1170).

Dänemark: DBA vom 22.11.1995 (BGBl. 1996 II S. 2566).

Estland: DBA vom 29.11.1996 (BGBl. 1998 II S. 1186).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Finnland: DBA vom 19.02.1979 (BGBl. 1980 II S. 1118).

Frankreich: DBA vom 21.07.1959 (BGBl. 1961 II S. 397).

Griechenland: DBA vom 18.04.1966 (BGBl. 1967 II S. 1709).

Irland: DBA vom 17.10.1962 (BGBl. 1964 II S. 745).

Italien: DBA vom 18.10.1989 (BGBl. 1992 II S. 691).

Kroatien: DBA vom 06.02.2006 (BGBl. 2006 II S. 1186).

Lettland: DBA vom 21.02.1997 (BGBl. 1998 II S. 1186).

Litauen: DBA vom 22.07.1997 (BGBl. 1998 II S. 1186).

Luxemburg: DBA vom 23.08.1958 (BGBl. 1959 II S. 1270).

Malta: DBA vom 08.03.2001 (BGBl. 2001 II S. 1298).

Niederlande: DBA vom 12.04.2012 (BGBl. 2012 II S. 1482).

Österreich: DBA vom 24.08.2000 (BGBl. 2002 II S. 734).

Polen: DBA vom 14.05.2003 (BGBl. 2004 II S. 1306).

Portugal: DBA vom 15.07.1980 (BGBl. 1982 II S. 846).

Rumänien: DBA vom 04.07.2001 (BGBl. 2003 II S. 66).

Schweden: DBA vom 14.07.1992 (BGBl. 1993 II S. 792).

Slowakei: DBA vom 19.12.1980 (BGBl. 1982 II S. 1082).

Slowenien: DBA vom 03.05.2006 (BGBl. 2006 II S. 1186).

Spanien: DBA vom 03.02.2011 (BGBl. II 2012 S. 18).

Tschechien: DBA vom 19.12.1980 (BGBl. 1982 II S. 1082).

Ungarn: DBA vom 18.07.1977 (BGBl. 1979 II S. 355).

USA: DBA vom 22.07.1954 i.d.F. des Protokolls vom 17.09.1965 (BGBl. II 1954 S. 1117).

Zypern: DBA vom 18.02.2011 (BGBl. 2011 II S. 855).

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Urteilsverzeichnis

Bundesfinanzhof

BFH, Urteil v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl II 1970, 175.
BFH, Urteil v. 28.04.1971 – I R 55/66, BStBl II 1971, 630.
BFH, Urteil v. 26.01.1977 – VIII R 109/75, BStBl II 1977, 283.
BFH, Urteil v. 20.07.1988 – I R 49/84, BStBl II 1989, 140.
BFH, Urteil v. 21.10.1999 – I R 43, 44/98, BStBl II 2000, 424.
BFH, Urteil v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl II 2009, 524.
BGH, Urteil v. 03.12.2013 – VI ZR 24/13, NJW 2014, 383–386.
BFH, Urteil v. 08.09.2015 – V B 5/15, BFH/NV 2016, 7.
BFH, Urteil v. 27.02.2018 – I B 37/17, BFH/NV 2018, 841.
BFH, Urteil v. 14.11.2018 – I R 47/16, BStBl II 2019, 419.
BFH, Urteil v. 08.12.2021 – I R 30/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR30.19.0.
BFH, Urteil v. 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl II 2023, 898.
BFH, Urteil v. 26.07.2023 – I R 39/20, n.v.
BFH, Urteil v. 06.09.2023 - I R 35/20, BFHE 282, 252.
BFH, Urteil v. 16.04.2024 – IX R 38/21, ISR 2024, 339

Bundesgerichtshof

BGH, Urteil v. 03.12.2013 – VI ZR 24/13, NJW 2014, 383–386.

Bundesverfassungsgericht

BVerfG, Beschluss v. 16.01.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (41 ff.) – Elfes.
BVerfG, Beschluss v. 29.05.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 – Solange I
BVerfG, Beschluss v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 – Solange II
BVerfG, Beschluss v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60.
BVerfG, Beschluss v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73.
BVerfG, Beschluss v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27.
BVerfG, Beschluss v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268.
BVerfG, Beschluss v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 = NJW 2020, 314 – Recht auf Vergessen II

10.15772/ANDRASSY.2026.007

BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, DStR 2020, 93.

Reichsfinanzhof

RFH, Urteil v. 21.10.1936 – IV A 473/35, RStBl 1937, 424.

Europäischer Gerichtshof

EuGH, Urteil v. 05.02.1963 – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 – Van Gend en Loos

EuGH, Urteil v. 17.12.1970 – Rs. C-25/70, Slg. 1970, 1161 – *Köster*

EuGH, Urteil v. 04.12.1974 – Rs. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133 – Van Duyn/Home Office

EuGH, Urteil v. 28.10.1975 – Rs. 36/75, Slg. 1975, 1219, ECLI:EU:C:1975:137 – *Rutili*

EuGH, Urteil v. 16.12.1976 – Rs. 33/76, Slg. 1976, 1989 – *Rewe*

EuGH, Urteil v. 27.10.1977 – Rs. 30/77, Slg. 1977, 1999, ECLI:EU:C:1977:172 – *Bouchereau*

EuGH, Urteil v. 20.02.1979 – Rs. 120/78, ECLI:EU:C:1979:42 – *Cassis de Dijon*

EuGH, Urteil v. 07.03.1979 – Rs. 115/78, Slg. 1979, 399 – *Knoors*

EuGH, Urteil v. 05.04.1979 – Rs. 148/78, ECLI:EU:C:1979:110 – Ratti

EuGH, Urteil v. 27.02.1980 – Rs. C-168/78, Slg. 1980, 347, ECLI:EU:C:1980:51 – *Kommission/Frankreich*

EuGH, Urteil v. 23.03.1982 – Rs. 53/81, ECLI:EU:C:1982:105 – *Levin*

EuGH, Urteil v. 18.05.1982 – 115/81 und 116/81, Slg. 1982, 1665, ECLI:EU:C:1982:183 – *Adoui und Cornuaille*

EuGH, Urteil v. 06.10.1982 – Rs. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335, NJW 1983, 1257 – *CILFIT*

EuGH, Urteil v. 13.12.1983 – Rs. 218/82, Slg. 1983, 4063, ECLI:EU:C:1983:369 – *Kommission/Rat*

EuGH, Urteil v. 29.02.1984 – Rs. C-37/83, ECLI:EU:C:1984:89 – *Rewe-Zentral*

EuGH, Urteil v. 12.07.1984 – Rs. 237/83, Slg. 1984, 3153 – *Prodest*

EuGH, Urteil v. 26.02.1986 – Rs. 152/84, ECLI:EU:C:1986:84 – Marshall

EuGH, Urteil v. 23.04.1986 – Rs. 294/83, Slg. 1986, 1339, ECLI:EU:C:1986:166 – *Les Verts/Parlament.*

EuGH, Urteil v. 03.07.1986 – Rs. 66/85, ECLI:EU:C:1986:284 – *Lawrie*-Blum

EuGH, Urteil v. 18.11.1987 – Rs. C-137/85, ECLI:EU:C:1987:493, Slg. 1987, 4587 – *Maizena*

EuGH, Urteil v. 27.09.1988 – Rs. 81/87, Slg. 1988, 5483 – *Daily Mail*

EuGH, Urteil v. 19.06.1990 – Rs. C-213/89, ECLI:EU:C:1990:257 – *Factortame*

EuGH, Urteil v. 26.02.1991 – Rs. C-292/89, ECLI:EU:C:1991:80 – *Antonissen*

EuGH, Urteil v. 18.06.1991 – Rs. C-260/89, Slg. 1991, I-2925, ECLI:EU:C:1991:254 – *ERT*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*

EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37, Slg. 1992, I-305 – *Kommission/Belgien*

EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249, ECLI:EU:C:1992:35 – *Bachmann*

EuGH, Urteil v. 28.01.1992 – Rs. C-300/90, Slg. 1992, I-305, ECLI:EU:C:1992:37 – *Kommission*/*Belgien*;

EuGH, Urteil v. 03.12.1992 – Rs. C-97/91, ECLI:EU:C:1992:491 – *Oleificio Borelli / Kommission*

EuGH, Urteil v. 26.01.1993 – Rs. C-112/91, EuGHE 1993, I-429, 476, ECLI:EU:C:1993:27 – *Werner*

EuGH, Urteil v. 31.03.1993 – Rs. C-19/92, Slg. 1993, I-1663 – *Kraus*

EuGH, Urteil v. 07.07.1993 – Rs. C-217/91, Slg. 1993, I-3923 – *Spanien/Kommission*

EuGH, Urteil v. 07.12.1993 – Rs. C-339/92, Slg. 1993, I-6473 – *ADM Ölmühlen*

EuGH, Urteil v. 23.02.1994 – Rs. C-419/92, Slg. 1994 I-505, ECLI:EU:C:1994:62 – *Scholz*

EuGH, Urteil v. 29.06.1994 – Rs. C-60/93, Slg. 1994, I-2991 – *Aldewereld*

EuGH, Urteil v. 13.12.1994 – Rs. C-306/93, ECLI:EU:C:1994:407 – *Winzersekt*

EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – Rs. C-279/93, IStR 1995, 126 – *Schumacker*

EuGH, Urteil v. 11.08.1995 – Rs. C-80/94, Slg. 1995 I-2493, ECLI:EU:C:1995:271 – *Wielockx*

EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93, ECLI:EU:C:1995:379, Slg. 1995, I-3955 – *Svensson und Gustavsson*

EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93, Slg. 1995, I-3955, ECLI:EU:C:1995:379 – *Svensson und Gustavsson*

EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995 I-4165, ECLI:EU:C:1995:411 – *Gebhard*

EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, Slg. 1995 I-4921, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*

EuGH, Urteil v. 15.12.1995 – Rs. C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463 – *Bosman*

EuGH, Urteil v. 05.03.1996 – Rs. C-221/89, Slg. 1991, I-3905, ECLI:EU:C:1996:79 – *Factortame II*

EuGH, Urteil v. 30.04.1996 – Rs. C-214/94, Slg. 1996, I-2253 – *Boukhalfa*

EuGH, Urteil v. 23.05.1996 – Rs. C-237/94, Slg. 1996, I-2617, ECLI:EU:C:1996:206 – *O'Flynn*

EuGH, Urteil v. 15.05.1997 – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 – *Futura Participations und Singer*

EuGH, Urteil v. 14.07.1998 – Rs. C-284/95, ECLI:EU:C:1998:352, EuZW 1999, 252 – *Decker*

EuGH, Urteil v. 16.07.1998 – Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – *ICI*

EuGH, Urteil v. 01.12.1998 – Rs. C-326/96, ECLI:EU:C:1998:577 – *Levez*

EuGH, Urteil v. 26.01.1999 – Rs. C-18/95, ECLI:EU:C:1999:22 – *Terhoeve*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 16.03.1999 – Rs. C-222/97, Slg. 1999, I-1661, ECLI:EU:C:1999:113 – *Trummer und Mayer*

EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, Slg. 2000, I-493, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf*

EuGH, Urteil v. 27.01.2000 – Rs. C-190/98, ECLI:EU:C:2000:49 – *Graf*

EuGH, Urteil v. 13.04.2000 – Rs. C-176/96, ECLI:EU:C:2000:201 – *Lehtonen*

EuGH, Urteil v. 16.05.2000 – Rs. C-78/98, ECLI:EU:C:2000:247 – *Preston u.a.*

EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-35/98, Slg. 2000 I-4071, ECLI:EU:C:2000:294 – *Verkooijen*

EuGH, Urteil v. 06.06.2000 – Rs. C-281/98, Slg. 2000, I-4139, ECLI:EU:C:2000:296 – *Angonese*

EuGH, Urteil v. 26.09.2000 – Rs. C-478/98, ECLI:EU:C:2000:497 – *Kommission/Belgien*

EuGH, Urteil v. 05.10.2000 – Rs. C-376/98, Slg. 2000 I-8419, ECLI:EU:C:2000:544 – *Deutschland/Parlament und Rat*

EuGH, Urteil v. 08.03.2001 – Rs. C-397/98 und C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134 – *Metallgesellschaft u. a.*

EuGH, Urteil v. 20.09.2001 – Rs. C-184/99, ECLI:EU:C:2001:458 – *Grzelczyk*

EuGH, Urteil v. 11.07.2002 – Rs. C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435 – *Marks & Spencer*

EuGH, Urteil v. 11.07.2002 – Rs. C-210/00, Slg. 2002, I-6453 – *Käserei Champignon Hofmeister*

EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, DStRE 2003, 400 – *X und Y*

EuGH, Urteil v. 12.06.2003 – Rs. C-234/01, IStR 2003, 458 – *Gerritse*

EuGH, Urteil v. 18.09.2003 – Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409 – *Bosal Holding*

EuGH, Urteil v. 04.03.2004 – Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Slg. 2004, I-2229 – *Kommission/Frankreich*

EuGH, Urteil v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – *Lasteyrie du Saillant*

EuGH, Urteil v. 15.07.2004 – Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:184, Slg. 2004, I-7063 – *Lenz*

EuGH, Urteil v. 07.09.2004 – Rs. C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, IStR 2004, 680 – *Manninen*

EuGH, Urteil v. 05.10.2004 – Rs. C–442/02, Slg. 2004, I–8961, ECLI:EU:C:2004:586 – *CaixaBank France*

EuGH, Urteil v. 14.10.2004 – Rs. C-299/02, Slg. 2004, I-9761 – *Kommission / Niederlande*

EuGH, Urteil v. 17.03.2005 – Rs. C-109/04, Slg. 2005, I-2421, ECLI:EU:C:2005:187 – *Kranemann*

EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – *Marks & Spencer plc/David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*

EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 – *van Hilten-van der Heijden*

EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143, Slg. 2006, I-2107 – *Keller Holding*

EuGH, Urteil v. 23.02.2006 – C-471/04, Slg. 2006, I-2107, ECLI:EU:C:2006:143 – *Keller Holding*;

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – Rs. C-346/04, BStBl II 2007, 350 – *Conijn*

EuGH, Urteil v. 11.07.2006 – Rs. C-313/04, ECLI:EU:C:2006:454 – *Franz Egenberger*

EuGH, Urteil v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – *N*

EuGH, Urteil v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995 – *Cadbury Schweppes u. Cadbury Schweppes Overseas*

EuGH, Urteil v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Slg. 2006, I-8203 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*

EuGH, Urteil v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Slg. 2006, I-8203 – Centro di *Musicologia Walter Stauffer*

EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – Rs. C-290/04, BStBl II 2007, 352 – *FKP Scorpio Konzertproduktionen*

EuGH, Urteil v. 30.01.2007 – Rs. C-150/04, ECLI:EU:C:2007:69, Slg. 2007, I-1163 – *Kommission/Dänemark*

EuGH, Urteil v. 13.03.2007 – Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Slg. 2007, I-2107 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*

EuGH, Urteil v. 29.03.2007 – Rs. C-347/04, BStBl II 2007, 492 – *Rewe Zentralfinanz*

EuGH, Urteil v. 24.05.2007 – Rs. C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, Slg. 2007, I-4051 – *Holböck*

EuGH, Urteil v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05, ECLI:EU:C:2007:594, Slg. 2007, I-8251 – *ELISA*

EuGH, Urteil v. 08.11.2007 – Rs. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Slg. 2007, I-9569 – *Amurta*

EuGH, Urteil v. 06.12.2007 – Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754 – *Columbus Container Services*

EuGH, Urteil v. 11.12.2007 – Rs. C-438/05, Slg. 2007, I-10 779, ECLI:EU:C:2007:772 – *International Transport Worker's Federation (Viking)*

EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06, ECLI:EU:C:2007:820, Slg. 2007, I-12357 – *Per Grønfeldt und Tatiana Grønfeldt / Finanzamt Hamburg-Am Tierpark*

EuGH, Urteil v. 17.01.2008 – Rs. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:33, *[2008] ECR I-123*, IStR 2008, 144 – *Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl*

EuGH, Urteil v. 03.09.2008 – verb. Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, Slg. 2008 I-6351, ECLI:EU:C:2008:461 – *Kadi u.a./Rat und Kommission.*

EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Slg. 2008, I-8061, ECLI:EU:C:2008:588 – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*

EuGH, Urteil v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Slg. 2008, I-8947 – *Papillon*

EuGH, Urteil v. 16.12.2008 – Rs. C-127/07, ECLI:EU:C:2008:728 – *Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.*

EuGH, Urteil v. 27.01.2009 – Rs. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Slg. 2009, I-358 – *Persche*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 11.06.2009 – Rs. C-155/08 und C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, Slg. 2009, I-5093 – *X u. Passenheim-van Schoot*

EuGH, Urteil v. 18.06.2009 – Rs. C-303/07, ECLI:EU:C:2009:377 – *Aberdeen Property Fininvest Alpha*

EuGH, Urteil v. 17.09.2009 – Rs. C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559, IStR 2009, S. 691 – *Glaxo Wellcome*

EuGH, Urteil v. 01.10.2009 – Rs. C-247/08, ECLI:EU:C:2009:600 – *Gaz de France*

EuGH, Urteil v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717, Slg. 2009, I-10983 – *Kommission/Italien*

EuGH, Urteil v. 21.01.2010 – Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-487 – *SGI*

EuGH, Urteil v. 26.01.2010 – Rs. C-118/08, ECLI:EU:C:2010:39 – *Transportes Urbanos*

EuGH, Urteil v. 11.02.2010 – Rs. C-541/08, ECLI:EU:C:2010:74, Slg. 2010, I-1025 – *Fokus Invest*

EuGH, Urteil v. 16.03.2010 – Rs. C-325/08, Slg. 2010, I-2177, ECLI:EU:C:2010:143 – *Olympique Lyonnais* (Bernard).

EuGH, Urteil v. 01.07.2010 – Rs. C-233/09, ECLI:EU:C:2010:397, Slg. 2010, I-6649 – *Dijkman u. Dijkman-Lavaleije*

EuGH, Urteil v. 26.10.2010 – Rs. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, EuZW 2010, 900 – *Schmelz*

EuGH, Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, ECLI:EU:C:2010:645, Slg. 2010, I-10659 – *Établissements Rimbaud*

EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – Rs. C-450/09, IStR 2011, 301 – *Schröder*

EuGH, Urteil v. 07.04.2011 – Rs. C-20/09, ECLI:EU:C:2011:214, Slg. 2011, I-2637 – *Kommission/Portugal*

EuGH, Urteil v. 05.05.2011 – Rs. C-434/09, Slg. 2011, I-3375, ECLI:EU:C:2011:277 – *McCarthy*

EuGH, Urteil v. 15.09.2011 – Rs. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Slg. 2011, I-8353 – *Halley*

EuGH, Urteil v. 06.10.2011 – Rs. C-493/09, ECLI:EU:C:2011:635, Slg. 2011, I-9247 – *Kommission/Portugal*

EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – *National Grid Indus*

EuGH, Urteil v. 12.07.2012 – Rs. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 – *Kommission/Spanien*

EuGH, Urteil v. 06.09.2012 – Rs. C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521 – *Kommission/Portugal*

EuGH, Urteil v. 21.02.2013 – Rs. C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84 – A Oy

EuGH, Urteil v. 26.02.2013 – Rs. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 – *Åkerberg Fransson*

EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – Rs. C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124 – *Petersen und Petersen*

EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – Rs. C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264 – *Kommission / Spanien*

EuGH, Urteil v. 18.07.2013 – Rs. C-261/11, ECLI:EU:C:2013:480 – *Kommission/Dänemark*

EuGH, Urteil v. 03.10.2013 – Rs. C–282/12, IStR 2013, 871, ECLI:EU:C:2013:629 – *Itelcar*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 03.10.2013 – Rs. C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629 – *Itelcar*

EuGH, Urteil v. 17.10.2013 – Rs. C-101/12, ECLI:EU:C:2013:661 – *Schaible*

EuGH, Urteil v. 07.11.2013 – Rs. C-322/11, IStR 2013, 913 – *K*

EuGH, Urteil v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 – *DMC*

EuGH, Urteil v. 03.02.2014 – Rs. C-303/12, ECLI:EU:C:2014:2262 – *Guido Imfeld und Nathalie Garcet / État belge*

EuGH, Urteil v. 06.03.2014 – Rs. C-206/13, ECLI:EU:C:2014:126 – *Siragusa*

EuGH, Urteil v. 12.03.2014 – Rs. C-456/12, EU:C:2014:135 – *O. und B*

EuGH, Urteil v. 10.04.2014 – Rs. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249 – *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*

EuGH, Urteil v. 19.06.2014 – Rs. C-53/13 u. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011 Rn. 46 – *Strojírny Prostějov u. ACO Industries Tábor*

EuGH, Urteil v. 11.09.2014 – Rs. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, IStR 2014, 724 – *Kronos International*

EuGH, Urteil v. 09.10.2014 – Rs. C-326/12, ECLI:EU:C:2014:2269 – *van Caster.*

EuGH, Urteil v. 18.12.2014 – Rs. C-640/13, ECLI:EU:C:2014:2457 – *Kommission / Vereinigtes Königreich*

EuGH, Urteil v. 28.01.2015 – Rs. C-417/13, ECLI:EU:C:2015:38 – *ÖBB Personenverkehr*

EuGH, Urteil v. 03.02.2015 – Rs. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50 – *Kommission / Vereinigtes Königreich*

EuGH, Urteil v. 16.04.2015 – Rs. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230, ISR 2015, 220 – *Kommission/Deutschland*

EuGH, Urteil v. 21.05.2015 – Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – *Verder LabTec*

EuGH, Urteil v. 02.09.2015 – Rs. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524 – *Groupe Steria SCA*

EuGH, Urteil v. 06.10.2015 – Rs. C-61/14, ECLI:EU:C:2015:655 – *Orizzonte Salute*

EuGH, Urteil v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – *Timac Agro*

EuGH, Urteil v. 14.04.2016 – Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253 – *Sparkasse Allgäu*

EuGH, Urteil v. 28.07.2016 – Rs. C-660/13, ECLI:EU:C:2016:616 – *Rat/Kommission*

EuGH, Urteil v. 24.11.2016 – Rs. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, BeckRS 2016, 82800 – *SECIL*

EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979, IStR 2017, 69 – *Kommission/Portugal*

EuGH, Urteil v. 16.05.2017 – Rs. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 – *Berlioz Investment Fund*

EuGH, Urteil v. 25.10.2017 – Rs. C-687/15, ECLI:EU:C:2017:803 – *Kommission/Rat*

EuGH, Urteil v. 20.12.2017 – Rs. C-419/16, ECLI:EU:C:2017:997 – *Simma Federspiel*

10.15772/ANDRASSY.2026.007

EuGH, Urteil v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184 – *Christian Picart / Ministre des Finances et des Comptes publics*
EuGH, Urteil v. 12.07.2018 – Rs. C-540/16, ECLI:EU:C:2018:565 – *Spika u.a.*
EuGH, Urteil v. 22.11.2018 – Rs. C-679/17, ECLI:EU:C:2018:940 – *Huijbrechts*
EuGH, Urteil v. 06.12.2018 – Rs. C-480/17, IStR 2019, 27 – *Montag*
EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, ZIP 2019, 970 – *X GmbH*
EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, EuZW 2019, 303 – *Wächtler*
EuGH, Urteil v. 26.02.2019 – C-135/17, n.v., ECLI:EU:C:2019:136 – *X GmbH*
EuGH, Urteil v. 03.02.2021 – Rs. C-555/19, ECLI:EU:C:2021:89 – *Fussl Modestraße Mayr*
EuGH, Urteil v. 01.03.2022 – Rs. C-275/20, ECLI:EU:C:2022:142 – *Kommission/Rat.*

Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte

EGMR, Urteil v. 12.04.1996 – 28411/95, HUDOC-Nr. 001-75463 – Riener v. Bulgaria.
EGMR, Urteil v. 23.05.2006 – Nr. 46343/99 – *Riener/Bulgarien*
EGMR, Urteil v. 14.10.2021 – Nr. 74288/14 und 64568/16 – *Democracy and Human Rights Resource Centre and Mustafayev/Aserbaidschan*

Internationaler Gerichtshof (IGH)

IGH, Urteil v. 07.09.1927 – PCIJ, Serie A. Nr. 10 1927 – S.S. Lotus.

Finanzgerichte

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.06.2017 – Az. 2 K 2413/15, EFG 2018/1, S. 18 ff.
FG Münster, Urteil v. 17.09.2020 – 5 K 3356/17 E, ECLI:DE:FGMS:2020:0917.5K3356.17E.00.
FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.04.2022 - 3 K 3072/20, EFG 22, 1456.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Anlage 1 – Übersicht DBA

Mitgliedstaat	Behandlung Veräußerung Anteil an einer Kapitalgesellschaft	Methodenartikel	Ergebnis
Belgien 1967/2002	Art. 13 Abs. 3 DBA-Belgien *Gewinne aus der Veräußerung jedes anderen Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Besteuerungsrecht liegt bei Belgien.	Im Zweifel Freistellung nach Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien	Besteuerungsrecht liegt bei Belgien und geht Deutschland damit verloren.
Bulgarien 2010	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 13 Abs. 6 DBA-Bulgarien *(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien oder ähnlichen Rechten an einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, können in diesem anderen Staat besteuert werden, es sei denn, es handelt sich um an einer anerkannten Börse notierte Aktien.* → Besteuerung in Deutschland möglich *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat mindestens fünf Jahre lang ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.* → Besteuerung bis zum Wegzug in Deutschland möglich.	Art. 22 Abs. 2 b DBA-Bulgarien, für den Fall des Art. 13 Abs. 2 DBA Anrechnung, im Übrigen Wahlrecht Freistellung (Art. 22 Abs. 2 a DBA-Bulgarien) oder Anrechnung (Art. 22 Abs. 2 c DBA-Bulgarien)	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Dänemark 1995/2020	Art. 13 Abs. 5 DBA-Dänemark *(5) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat mindestens fünf Jahre ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 4 nicht das Recht des erstgenannten Staates, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person den Vermögenszuwachs hinsichtlich von Anteilen bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. Wird bei späterer Veräußerung der Aktien der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Vertragsstaat nach Absatz 4 (Ansässigkeitsstaat) besteuert, so lässt der andere Staat den Betrag, der der im erstgenannten Staat gezahlten Einkommensteuer entspricht, zum Abzug von der Steuer von diesem Einkommen zu. Der Abzug darf aber den Teil der vor dem Abzug ermittelten Einkommensteuer nicht übersteigen, der auf das Einkommen entfällt, das im erstgenannten Staat nach dem ersten Satz dieses Absatzes besteuert werden kann.* → Besteuerung in Deutschland, bei tatsächlichem Verkauf, Anrechnung der Steuer, die in Deutschland bereits bezahlt wurde.	Art. 22 Abs. 2 a) bb) i.V.m. Art. 22 Abs. 2 b) DBA-Dänemark; Anrechnungsverfahren	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Estland 1996/2020	Art. 13 Abs. 1a) DBA-Estland: *(1a) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien oder vergleichbaren Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, erzielt, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden, sofern der Wert dieser Aktien oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf in diesem anderen Staat gelegenem unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 beruhte.* → Eine Besteuerung kann in Estland stattfinden, wenn der Wert der Anteil in den letzten 365 Tagen vor der Veräußerung zu mehr als 50 % auf unbeweglichem	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Estland: Anrechnung der deutschen ESt	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf estländischem unbeweglichem Vermögen beruht, steht das Besteuerungsrecht Estland zu.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	Vermögen in Estland (auch mittelbar) beruhte. Andernfalls steht das Besteuerungsrecht Deutschland zu.		
Finnland 1979/2016	Art. 13 Abs. 6 DBA-Finnland *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.* → Besteuerung in Deutschland, bei tatsächlichem Verkauf, Freistellung des bereits versteuerten Betrages.	Art. 21 Abs. 2 a) DBA-Finnland: Anrechnung der deutschen ESt	Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren
Frankreich 1959/1969	Art. 7 Abs. 4 DBA-Frankreich *(4) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien oder vergleichbaren Anteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden. Bei der Anwendung dieser Bestimmung ist unbewegliches Vermögen, das von einem Rechtsträger unmittelbar zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit (zum Beispiel bei einem Bergwerk oder Hotel) verwendet wird, nicht zu berücksichtigen.* → Eine Besteuerung kann in Frankreich stattfinden, wenn der Wert der Anteil der Veräußerung zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen in Frankreich (auch mittelbar) beruhte. Andernfalls steht das Besteuerungsrecht Deutschland zu.	Art. 20 Abs. 2 a) aa) DBA-Frankreich - Anrechnungsmethode	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf französischem unbeweglichem Vermögen beruht, steht das Besteuerungsrecht Frankreich zu.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Griechenland 1966	Artikel IX DBA-Griechenland *(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem Verkauf, der Übertragung oder dem Tausch von Vermögenswerten aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaates bezieht, können nur in dem erstgenannten Staate besteuert werden.* → Deutschland verliert das Besteuerungsrecht.	Art. XVII Abs. 1 DBA-Griechenland im Zweifel Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Griechenland.
Irland 2011/2014	Artikel 7 Abs. 4 DBA-Irland *(4) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen (außer börsengehandelten Anteilen) oder vergleichbaren Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, erzielt, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden, sofern der Wert dieser Anteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf in diesem anderen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 beruhte (ausgenommen unbewegliches Vermögen oder Teile davon, die zwischen diesem Zeitpunkt und dem Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile oder vergleichbaren Rechte veräußert wurden, solange kein Teil des Wertes dieser Anteile oder vergleichbaren Rechte zum Zeitpunkt dieser anschließenden Veräußerung unmittelbar oder mittelbar auf diesem unbeweglichem Vermögen oder dem Teil dieses unbeweglichen Vermögens, der veräußert wurde, beruht).* → Eine Besteuerung kann in Estland stattfinden, wenn der Wert der Anteil in den letzten 365 Tagen vor der Veräußerung zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen in Irland (auch mittelbar) beruhte. Andernfalls steht das Besteuerungsrecht Deutschland zu.	Art. 23 Abs. 1 a) DBA-Irland: Anrechnung	In aller Regel geht das Besteuerungsrecht Deutschland hier nicht verloren, nur wenn der Wert der Anteile größtenteils auf irischem unbeweglichem Vermögen beruht, steht das Besteuerungsrecht Irland zu.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Italien 1989	Artikel 13 Abs. 4 DBA-Italien *(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2 und 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Besteuerungsrecht liegt bei Italien	Art. 24 Abs. 2a DBA-Italien: im Zweifel Anrechnungsmethode	Besteuerungsrecht liegt bei Italien und geht Deutschland damit verloren.
Kroatien 2006	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 DBA-Kroatien *(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen unmittelbar oder mittelbar überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, können in diesem Staat besteuert werden.* *(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges Immobilienvermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Kroatien	Art. 23 Abs. 2 a) DBA-Kroatien: Freistellung	Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges unbewegliches Vermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Kroatien
Lettland 1997	Art. 13 Abs. 4 DBA-Lettland *(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den vorstehenden Absätzen 1 bis 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Besteuerungsrecht liegt bei Lettland	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Lettland: Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Lettland und geht Deutschland damit verloren.
Litauen 1997	Art. 13 Abs. 4 DBA-Litauen *(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den vorstehenden Absätzen 1 bis 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.*	Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Litauen: Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Litauen und geht Deutschland damit verloren.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	→ Besteuerungsrecht liegt bei Litauen		
Luxemburg 2012	Art. 13 Abs. 6 DBA-Luxemburg *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.* → Besteuerung in Deutschland, bei tatsächlichem Verkauf, Freistellung des bereits versteuerten Betrages.	Art. 22 Abs. 2 a) DBA-Luxemburg: Freistellung	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Malta 2001/2010	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 DBA-Malta: *(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, können in diesem Staat besteuert werden.* *(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges Immobilienvermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Malta.	Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta: Anrechnung	Deutschland hat nur das Besteuerungsrecht, wenn die Gesellschaft werthaltiges unbewegliches Vermögen in Deutschland besitzt, andernfalls geht das Besteuerungsrecht an Malta.
Niederlande 2012/2016	Art. 13 Abs. 2 und Abs. 6 DBA-Niederlande	Freistellung, ergibt sich aus Art. 13 Abs. 6 DBA-Niederlande	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien an einer Gesellschaft oder von vergleichbaren Anteilen, die nicht an einer anerkannten Börse notiert sind, erzielt, können im anderen Staat besteuert werden, sofern der Wert dieser Aktien oder vergleichbaren Anteile zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 75 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf im anderen Vertragsstaat belegenem unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 beruhte, ausgenommen unbewegliches Vermögen, in dem diese Gesellschaft oder die Inhaber dieser Anteile ihre Geschäftstätigkeit ausüben. Diese Gewinne können jedoch nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn *a. der ansässigen Person vor der ersten Veräußerung weniger als 50 Prozent der Aktien oder vergleichbaren Anteile gehörten oder* *b. die Gewinne im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung, -fusion, -spaltung oder ähnlichen Transaktion erzielt werden.* *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen, Gewinnobligationen, Kaufoptionen und Nutzungsrechten an Aktien sowie Gewinnobligationen einer Gesellschaft und Forderungen gegenüber einer Gesellschaft einen Vermögenszuwachs für den Zeitraum der Ansässigkeit dieser Person nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.* → Sofern der Wert der verkauften Anteile in den 365 Tagen vor dem Verkauf zu mehr als 75% auf unbeweglichem Vermögen beruht, liegt das Besteuerungsrecht in dem Staat, in dem sich das Immobilienvermögen befindet. Ausnahme: Diese Regel gilt nicht, wenn die Person weniger als 50 % der Anteile vor dem ersten Verkauf besaß oder wenn die Gewinne im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung oder ähnlichem erzielt wurden.	Bei werthaltigem Immobilienvermögen in der Gesellschaft – Ermäßigung gem. Art. 22 Abs. 2 c) DBA-Niederlande.	nicht verloren, es sei denn der Großteil des unbeweglichen Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	Andernfalls greift Abs. 6, demnach hat Deutschland das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven bis zum Wegzug. Beim tatsächlichen Verkauf, wird der in Deutschland besteuerte Teil in den Niederlanden freigestellt.		
Österreich 2000/2010	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 DBA-Österreich: *(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, dürfen in diesem Staat besteuert werden.* *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Vertragsstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zu Grunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.* → Bei werthaltigem unbeweglichem Vermögen liegt das Besteuerungsrecht in dem Staat, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet. Ungeachtet dessen geht das Besteuerungsrecht für den Wertzuwachs bis zum Wohnsitzwechsel für Deutschland nicht verloren.	Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Österreich bei weiterhaltigem Immobilienvermögen in der Gesellschaft Anrechnungsmethode. Sonst Freistellungsmethode Art. 23 Abs. 2 a) DBA-Österreich	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren.
Polen 2003	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 DBA-Polen *(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien, Anteilen und sonstigen Rechten an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend unmittelbar oder mittelbar aus*	Art. 24 Abs. 2 a) DBA-Polen Freistellung	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren, es sei denn

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat oder aus Rechten an diesem unbeweglichen Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden. *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während eines Zeitraums von mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Aktien und Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Staat beim Wegzug einer ansässigen natürlichen Person einen Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Aktien oder Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns den Betrag zugrunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.* → Bei werthaltigem unbeweglichem Vermögen liegt das Besteuerungsrecht in dem Staat, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.		der Großteil des unbeweglichen Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.
Portugal 1980	Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal *(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2 und 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Besteuerungsrecht liegt bei Portugal	Art. 24 Abs. 1 a) DBA-Portugal im Zweifel Anrechnung	Das Besteuerungsrecht liegt bei Portugal, es geht Deutschland verloren.
Rumänien 2001	Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 DBA-Rumänien *(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend - unmittelbar oder mittelbar - aus*	Art. 23 Abs. 1 a) DBA-Rumänien: Anrechnungsmethode	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland grundsätzlich nicht verloren, es sei den der Großteil des unbeweglichen

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, können in diesem Staat besteuert werden. *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften den Vermögenszuwachs von Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Staat ansässig sind, zu besteuern, so lange die Person in diesem Staat ansässig ist. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht eingeschlossen.* → Bei werthaltigem unbeweglichem Vermögen liegt das Besteuerungsrecht in dem Staat, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet. Ungeachtet dessen geht das Besteuerungsrecht für den Wertzuwachs bis zum Wohnsitzwechsel für Deutschland nicht verloren.		Vermögens befindet sich im Zuzugsstaat.
Schweden 1992	Art. 13 Abs. 5 DBA-Schweden *(5) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens zwei Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 4 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Aktien und anderen Anteilen an Gesellschaften und Personengesellschaften, die in dem erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel oder die Gewinne aus der Veräußerung zu besteuern, die diese Person zu irgendeinem Zeitpunkt während der ersten fünf Jahre nach dem Wohnsitzwechsel bezieht.* → Besteuerungsrecht bis zum Wohnsitzwechsel in Deutschland.	Art. 23 Abs. 1 b) bb) DBA-Schweden, Anrechnung	Deutschland geht das Besteuerungsrecht nicht verloren, bis zum Wohnsitzwechsel verbleibt es in Deutschland.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Slowakei 1980	Art. 13 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 DBA-Slowakei *(3) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft können in diesem Staat besteuert werden.* *(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2 und 3 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.* → Das Besteuerungsrecht bleibt bei Deutschland.	Art. 23 Abs. 2 b DBA-Slowakei: Anrechnungsmethode	Das Besteuerungsrecht kann bei Deutschland verbleiben.
Slowenien 2006/2011	Art. 13 Abs. 5 DBA-Slowenien *(5) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 4 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht eingeschlossen.* → Es erfolgt eine Besteuerung bis zum Wegzug in Deutschland, beim tatsächlichen Verkauf wird der Vermögenszuwachs, der in Deutschland erzielt wurde in Slowenien freigestellt.	Grundsätzlich Anrechnungsmethode (Art. 23 Abs. 2 a) aa) DBA-Slowenien), es sei denn Freistellung ist vorgesehen (Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Slowenien)	Das Besteuerungsrecht geht Deutschland nicht verloren.
Spanien 2011	Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien *(7) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 6 nicht das Recht des erstgenannten Staates, den Vermögenszuwachs, den diese*	Art. 23 Abs. 1 a) i) DBA-Spanien im Zweifel Anrechnungsverfahren	Sofern die Anteile binnen 5 Jahren nach dem Umzug veräußert werden, geht das Besteuerungsrecht

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	Person während ihrer Ansässigkeit im erstgenannten Staat aus Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern, vorausgesetzt, die Veräußerung der Anteile erfolgt innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Wegzugs der natürlichen Person aus dem erstgenannten Staat. → Sofern es zum Verkauf binnen 5 Jahren nach Wegzug kommt, steht Deutschland des Besteuerungsrecht zu, anschließend geht es an Spanien über		Deutschlands nicht verloren. Anschließend geht es an Spanien über.
Tschechien 1980	Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien *(3) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft können in diesem Staat besteuert werden.* → Sofern die Gesellschaft in Deutschland ansässig ist, geht das Besteuerungsrecht nicht unter.	Art. 23 Abs. 2 b) DBA-Tschechien: Anrechnungsmethode	Sofern die Gesellschaft in Deutschland ansässig ist, geht das Besteuerungsrecht nicht unter.
Ungarn 2011	Art. 13 Abs. 6 DBA-Ungarn *(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.* → Das Besteuerungsrecht Deutschlands geht nicht verloren.	Art. 22 Abs. 2 a) DBA-Ungarn: Freistellung	Das Besteuerungsrecht verbleibt bei Deutschland.
Zypern 2011/2021	Art. 13 Abs. 2 DBA-Zypern *(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien und ähnlichen Rechten an einer Gesellschaft bezieht, deren Wert zu mehr*	Art. 22 Abs. 3 DBA-Zypern: Anrechnungsmethode	Sofern die Gesellschaft über unbewegliches Vermögen in Deutschland verfügt, bleibt Deutschland das

10.15772/ANDRASSY.2026.007

	als 50 vom Hundert mittelbar oder unmittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden. → Sofern der Wert der Gesellschaft sich aus unbeweglichem Vermögen zusammensetzt, obliegt das Besteuerungsrecht dem Staat, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.		Besteuerungsrecht erhalten. Sofern der Wert der Gesellschaft überwiegend in anderen Vermögensgegenständen besteht, geht Deutschland das Besteuerungsrecht verloren.

Tabelle 5: Übersicht DBA

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Anlage 2 – Übersicht über die Regelungen der Wegzugsbesteuerung in Europa

	Rechtsquelle	**Anknüpfungspunkt (Gesellschafter/Gesellschaft)**	**Rückkehrregelung**	**Stundung**	**Ratenzahlung**	**Sicherheitsleistungen**	**Zinsen**	**Mitwirkungspflichten**	**Bemerkung**
Belgien	Art. 208 ff. CIR92	Gesellschaft	-	-	-	-	-	-	
Bulgarien	Art. 155 Corporate Income Tax Act (CIT)	Gesellschaft	-	-	-	-	-	-	
Dänemark	§ 38 ff. aktieavancebeskatningsloven	Gesellschaft und natürliche Person	-	Stundung ist geknüpft an Mitwirkungspflichten (jährlich Haltebescheinigung)	-	nur bei Weiterzug außerhalb EU	ja	ja	Stundung an Mitwirkungspflichten geknüpft. Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU.
Estland	§ 54 ITA	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate	-	5 Jahre	bei begründeten Zweifeln an der Nichtbeitreibung	ja	-	Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Finnland	§§ 51a, 51e Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL)	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate	-	5 Jahre	bei begründeten Zweifeln an der Nichtbeitreibung	nein	-	Ratenzahlung endet wenn Vermögen im Ausland ist und zusätzlich der Inhaber des Vermögens (doppelter Auslandsbezug). Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU
Frankreich	Art. 167 bis Code général des impôts	Gesellschaft und natürliche Person	24 Monate	Soweit Verlegung des Sitzes innerhalb der EU.	-	-	-	Bei Stundung ist inländischer Vertreter zu benennen. Besondere Erklärungspflichten.	Beteiligung mehr als 50% oder Wert über 800.000 EUR. Möglichkeit der Feststellung des Wertes bei Wegzug. Stundung führt zu Aufschub Verjährungsfrist. Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU.
Griechenland	**Art. 66a ITC (Law 4172/2013)**	Gesellschaft und natürliche Person	-	-	5 Jahre	-	-	Erklärungspflichten	Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Irland	section 627(2) – 627(3) TCA 1997	Nur Gesellschaft	-	-	-	-	-	-	
Italien	Art. 166 bis testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)	Gesellschaft und natürliche Person	-	-	5 Jahre	-	ja	-	Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU
Kroatien	Art. 30 d Profit Tax Act (Consolidated text, ″Official Gazette″ no. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22)	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate mit Sicherheit	-	5 Jahre	ja	ja	-	Rückkehrregelung ist an Sicherheiten geknüpft. Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU
Lettland	Keine Angaben								
Litauen	Art. 40 Taxation of transfer of assets	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate mit Sicherheit		5 Jahre	-	-	-	
Luxemburg	Art. 38, 172 Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate	-	-	-	-	-	Es erfolgt keine Besteuerung, soweit die betroffenen Wertpapiere als Sicherheit gegeben werden.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Malta	European union anti-tax avoidance directives implementation (S.L. 123.1871)	Gesellschaft und natürliche Person	12 Monate		5 Jahre	bei begründeten Zweifeln an der Nichtbeitreibung	ja	-	Es erfolgt keine Besteuerung, soweit die betroffenen Wertpapiere als Sicherheit gegeben werden.
Niederlande	Artikel 15c Wet op de vennootschapsbelasting 1969	natürliche Personen	-	-	-	-	-	-	
Österreich	§§ 27 Abs. 6 und 6 Zif. 6 EStG	Gesellschaft und natürliche Person	-	-	5 Jahre	-	-	-	
Polen	Art. 30 da, 30 db, 30 dc, 30 dd, 30 de Podatek dochodowy od osób fizycznych	natürliche Personen	12 Monate	-	5 Jahre	bei realem Risiko			Greift erst ab 4 Mio. PLN. Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU. Rechtliche Angeben zur Risikobewertung. Möglichkeit der Rückerstattung.
Portugal	Art. 10a EStG	natürliche Personen	-	-	5 Jahre	bei begründeten Befürchtungen			Hinweis zur Höhe und Art der Sicherung.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Rumänien	Art. 23, 38 Legea nr. 227/2015	natürliche Personen	-	-	-	-	-	-	Besteuerung knüpft an den Verlust des Besteuerungsrechts lt. DBA an.
Schweden	Keine Angaben								
Slowakei	Art. 17f EStG	natürliche Personen	12 Monate	-	-	-	-	-	Rückkehrregelung ist an Sicherheiten geknüpft.
Slowenien	Art. 54a, 54b KStG	natürliche Personen und Gesellschaften	12 Monate	-	5 Jahre	-	-	-	Rückkehrregelung ist an Sicherheiten geknüpft. Verweis auf Richtlinie 2010/24/EU
Spanien	Art. 95 bis EStG	natürliche Personen und Gesellschaften	12 Monate	-	5 Jahre	ja	ja	ja	Greift erst ab 4 Mio. EUR Marktwert oder 25% und Marktwert von 1 Mio Euro.

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Tschechien	§§ 23g, 23h EStG	Gesellschaften	12 Moante	-	-	-	-	-	Knüpft an den tatsächlichen Verlust des Besteuerungsrechts
Ungarn	Art. 16a KStG	Gesellschaften	12 Monate	-	5 Jahre	-	-	ja	Erklärungspflichten während Ratenzahlung, die Ratenzahlung ist an dieselben geknüpft.
Zypern	Keine Angaben								

Tabelle 6: Übersicht über die Regelungen der Wegzugsbesteuerung in Europa

10.15772/ANDRASSY.2026.007

Erklärung zu verwendeten Hilfsmitteln

Bei der Erstellung dieser Dissertation wurden neben den im Literatur- und Quellenverzeichnis ausgewiesenen Quellen KI-basierte Hilfsmittel in begrenztem Umfang unterstützend eingesetzt. Der Einsatz beschränkte sich auf Übersetzungshilfen, sprachliche Überarbeitung, die Auflösung komplexer Satzstrukturen sowie Lektoratsarbeiten. Die inhaltliche Konzeption, die rechtliche Argumentation, die Auswahl und Prüfung der Quellen sowie die abschließende Bearbeitung der Dissertation wurden eigenständig durch die Verfasserin vorgenommen.

Datum: 09.07.2026



Unterschrift:

10.15772/ANDRASSY.2026.007