Andrássy Gyula Deutschsprachige Universität Budapest

Interdisziplinäre Doktorschule

Leiter der Doktorschule: Prof. Dr. Stefan Okruch

ANDRÁSSY UNIVERSITÄT BUDAPEST

Thesenblatt zur Dissertation von 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

2026

1. Einordnung und Forschungsfokus

Gegenstand der Dissertation ist die Frage, ob die durch das ATAD-Umsetzungsgesetz geänderte Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG mit den Vorgaben des Unionsrechts vereinbar ist. Ausgangspunkt ist die Neufassung des § 6 AStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 2035). Die Norm des § 6 AStG gilt in ihrer Neufassung seit dem 01.07.2021.[1]

Die Wegzugsbesteuerung erfasst Wertsteigerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit die die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllen, ohne dass eine tatsächliche Veräußerung stattfindet (§ 6 Abs. 1 AStG i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es wird also ein fiktiver Veräußerungsvorgang besteuert, obwohl dem Steuerpflichtigen keine Liquidität aus einer Anteilsveräußerung zufließt.[2]

Der unionsrechtliche Ausgangspunkt liegt darin, dass die Mitgliedstaaten zwar für die direkten Steuern zuständig bleiben, diese Zuständigkeit aber im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben müssen.[3] Die Wegzugsbesteuerung befindet sich deshalb in einem Spannungsverhältnis zwischen dem nationalen Interesse an der Sicherung stiller Reserven und den unionsrechtlich geschützten Grundfreiheiten.[4]

Die Arbeit vertritt die Grundthese, dass § 6 AStG nicht in seinem Kern, wohl aber in seiner Erhebungssystematik unionsrechtlich problematisch ist. Die Festsetzung der Steuer beim Wegzug kann zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt sein.[5] Die sofortige oder zeitlich starre Erhebung ohne Realisation kann dagegen unverhältnismäßig sein.[6]

2. Problemstellung

§ 6 AStG knüpft an den Wegzug einer natürlichen Person an, die innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Rechtsfolge ist die Besteuerung

---

1 Für vor dem 01.01.2022 verwirklichte Tatbestände bleibt jedoch nach § 21 Abs. 3 AStG grundsätzlich die bis zum 30.06.2021 geltende Fassung anwendbar (§ 21 Abs. 3 AStG).

2 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, DOK 2023/1175923, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, S. 2, Rn. 72.

3 EuGH, Urt. v. 14.02.1995 – C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 21.

4 EuGH, Urt. v. 07.09.2006 – C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 34–36, 39.

5 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.

6 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

eines fiktiven Veräußerungsgewinns, obwohl der Anteil nicht veräußert wird (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG).

Bis zum 30.06.2021 sah § 6 Abs. 5 AStG a. F. bei einem Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat eine grundsätzlich unbefristete und zinslose Stundung vor (§ 6 Abs. 5 AStG a. F.). Für Altfälle bleibt diese Rechtslage nach Maßgabe des § 21 Abs. 3 AStG grundsätzlich weiter maßgeblich, wenn der Tatbestand des § 6 Abs. 1 AStG vor dem 01.01.2022 verwirklicht wurde (§ 21 Abs. 3 AStG). Für Neufälle sieht § 6 Abs. 4 AStG dagegen nur noch eine Zahlung in sieben gleichen Jahresraten vor (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Diese Ratenzahlung ist regelmäßig mit einer Sicherheitsleistung verbunden (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG).

Dadurch verlagert sich der Schwerpunkt der unionsrechtlichen Prüfung von der Festsetzungsebene auf die Erhebungsebene. Der EuGH unterscheidet bei Exit-Tax-Regelungen zwischen der Festsetzung der Steuer und ihrer tatsächlichen Einziehung.[7] Während die Festsetzung zum Zeitpunkt des Wegzugs zulässig sein kann, ist eine sofortige Erhebung ohne Realisation grundsätzlich ein schwererer Eingriff in die Grundfreiheiten.[8]

3. Zentrale Forschungsfrage

Die zentrale Forschungsfrage lautet:

Ist die für Neufälle geltende Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG mit Art. 5 ATAD und den Grundfreiheiten des AEUV vereinbar, und wie müsste eine unionsrechtskonforme Neuregelung *de lege ferenda* ausgestaltet sein?

In der Arbeit wird zunächst analysiert, ob und inwieweit § 6 AStG innerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD liegt. Art. 1 ATAD erfasst dem Wortlaut nach Steuerpflichtige, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 1 Richtlinie (EU) 2016/1164). § 6 AStG betrifft dagegen natürliche Personen und im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen (§ 6 Abs. 1 AStG). Damit geht § 6 AStG hinsichtlich seines persönlichen Anwendungsbereichs über den Pflichtbereich der ATAD hinaus.[9] Die überschießende Umsetzung ist nicht schon wegen Art. 3 ATAD unionsrechtskonform. Art. 3 ATAD erlaubt strengere nationale Vorschriften, entbindet die Mitgliedstaaten aber nicht von der Bindung an die Grundfreiheiten (Art. 3 Richtlinie (EU) 2016/1164). Nationale

---

7 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 52.
8 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 73.
9 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164 Art. 5 Rn. 1.

Verschärfungen müssen daher im Fortgang der Arbeit am Primärrecht und am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gemessen werden.[10]

4. Dogmatischer Rahmen

Die Wegzugsbesteuerung durchbricht das Realisationsprinzip, weil Wertsteigerungen besteuert werden, bevor sie durch einen Veräußerungsvorgang realisiert sind (§ 6 Abs. 1 AStG). Das Realisationsprinzip verlangt grundsätzlich, dass Gewinne erst ausgewiesen werden, wenn sie durch einen Realsationsakt verwirklicht sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Steuerlich wirkt dieses Prinzip über den Maßgeblichkeitsgrundsatz in die Gewinnermittlung hinein (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Eine Besteuerung stiller Reserven ohne Realisation kann nur gerechtfertigt sein, wenn der spätere Steuerzugriff des Wegzugsstaates verloren geht oder ernstlich gefährdet ist.[11] Dieses Sicherungsargument trägt nicht unbegrenzt. Besteht der deutsche Steuerzugriff trotz Wegzugs fort oder kann er über Amtshilfe- und Beitreibungsmechanismen effektiv gesichert werden, verliert die sofortige Belastung an Rechtfertigungskraft (Richtlinie 2010/24/EU; Richtlinie 2011/16/EU).

Die Norm berührt außerdem das Leistungsfähigkeitsprinzip. Danach soll die Steuer den Steuerpflichtigen nur insoweit belasten, wie seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dies trägt.[12] Bei der Wegzugsbesteuerung entsteht die Steuer jedoch ohne Liquiditätszufluss, weshalb die Belastung wirtschaftlich besonders schwer wiegt.[13]

5. Unionsrechtlicher Rahmen

Die Wegzugsbesteuerung kann die Niederlassungsfreiheit beschränken, wenn sie einen Steuerpflichtigen davon abhält, seine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben (Art. 49 AEUV). Der EuGH hat bereits in *de Lasteyrie du Saillant* entschieden, dass eine Wegzugsbesteuerung, die allein an den Wegzug anknüpft, geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken.[14]

---

10 *Wagner*, Das Konzept der Mindestharmonisierung, 2001, S. 141 ff.
11 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430.
12 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, § 3 Rn. 44.
13 *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 170.
14 EuGH, Urt. v. 11.03.2004 – C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 46.

Auch die Kapitalverkehrsfreiheit kann betroffen sein, wenn eine Beteiligung nicht die Ausübung eines sicheren Einflusses auf die Gesellschaft vermittelt (Art. 63 AEUV). Der EuGH zieht für die Abgrenzung zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit maßgeblich darauf ab, ob die Beteiligung einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermittelt.[15]

Als Rechtfertigungsgrund erkennt der EuGH die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten an.[16] Dieser Rechtfertigungsgrund erlaubt dem Wegzugsstaat, die während seiner Steuerhoheit entstandenen Wertzuwächse festzustellen und steuerlich zu erfassen.[17] Er erlaubt aber nicht ohne Weiteres eine sofortige Einziehung der Steuer.[18]

6. Zentrale Ergebnisse

Die Arbeit kommt zunächst zu dem Ergebnis, dass die Wegzugsbesteuerung nicht bereits dem Grunde nach unionsrechtswidrig ist. Deutschland darf den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs grundsätzlich steuerlich erfassen, weil dieser Wertzuwachs während der deutschen Steuerhoheit entstanden ist und dem deutschen Besteuerungszugriff territorial zugeordnet werden kann.[19] Die Festsetzung der Steuer im Zeitpunkt des Wegzugs ist deshalb im Ausgangspunkt geeignet, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu sichern.[20] Dieses Ergebnis entspricht auch dem Grundgedanken der Entstrickungsbesteuerung, nach dem der Wegzugsstaat die während seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven vor dem Wegfall seines Besteuerungsrechts sichern darf.[21]

Der eigentliche unionsrechtliche Konflikt liegt damit nicht in der bloßen Feststellung des bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachses, sondern in der Frage, wann und unter welchen Bedingungen die festgesetzte Steuer erhoben wird. Der EuGH unterscheidet bei Wegzugsbesteuerungen ausdrücklich zwischen der Festsetzung der Steuer einerseits und ihrer

---

15 EuGH, Urt. v. 13.04.2000 – C-251/98, *Baars*, ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 22.
16 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.
17 EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 46 f., 48 f.
18 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 73 f.
19 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.; EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 46 f., 48 f.
20 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.
21 *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019, S. 129.

Einziehung andererseits.[22] Diese Differenzierung ist für § 6 AStG entscheidend: Die Festsetzung beim Wegzug kann unionsrechtlich zulässig sein, die sofortige oder zeitlich starre Erhebung kann aber unverhältnismäßig sein.[23]

§ 6 Abs. 4 AStG verschiebt die Belastung für Neufälle deutlich zulasten des Steuerpflichtigen. Während § 6 Abs. 5 AStG a. F. bei Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat eine grundsätzlich unbefristete und zinslose Stundung vorsah, enthält § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG n. F. nur noch eine Zahlung in sieben gleichen Jahresraten (§ 6 Abs. 5 AStG a. F.; § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Die Steuer wird damit nicht mehr bis zur tatsächlichen Veräußerung aufgeschoben, sondern muss unabhängig von einer Realisation innerhalb eines festen Zeitraums entrichtet werden (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Gerade darin liegt der zentrale Bruch mit der EuGH-Rechtsprechung, weil der Steuerpflichtige zur Zahlung verpflichtet wird, obwohl ihm aus den Anteilen kein Veräußerungserlös zufließt.[24]

Die siebenjährige Ratenzahlung ist deshalb nicht mit einer echten Stundung bis zur Realisation gleichzusetzen. Sie mildert zwar die Sofortbelastung, beseitigt den Liquiditätsnachteil aber nicht vollständig. Der Steuerpflichtige muss die Steuer aus anderem Vermögen oder aus laufenden Einkünften finanzieren, obwohl der besteuerte Vermögenszuwachs noch nicht realisiert wurde. Der EuGH hat im Fall *Wächtler* gerade deutlich gemacht, dass eine zeitlich gestreckte Zahlung den Liquiditätsnachteil einer Besteuerung nicht vollständig beseitigt, wenn die Steuer unabhängig von der tatsächlichen Veräußerung gezahlt werden muss.[25] Das spricht dafür, dass § 6 Abs. 4 AStG bei EU- und EWR-Wegzügen über das hinausgeht, was zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs erforderlich ist.

Hinzu kommt, dass die Neuregelung keinen hinreichend differenzierten Risikomaßstab enthält. § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG sieht vor, dass die Ratenzahlung in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt wird (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG). Eine solche Regelvermutung ist unionsrechtlich problematisch, weil eine Sicherheitsleistung selbst eine zusätzliche Belastung darstellt. Bereits in de Lasteyrie du Saillant hat der EuGH entschieden, dass die Verpflichtung zur Sicherheitsleistung die Ausübung der Grundfreiheit beschränken kann.[26] Eine Sicherheit

---

22 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 52.

23 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 73 f.; EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

24 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

25 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

26 EuGH, Urt. v. 11.03.2004 – C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 47.

darf daher nicht schematisch verlangt werden, sondern nur dann, wenn im konkreten Einzelfall ein tatsächliches Risiko der Nichteinziehung besteht.[27]

Die Arbeit gelangt deshalb zu dem Ergebnis, dass § 6 Abs. 4 AStG in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung ein „One-size-fits-all"-Modell schafft. Dieses Modell behandelt EU-, EWR- und Drittstaatenfälle im Ausgangspunkt gleich, obwohl die Risiken für die spätere Steuerdurchsetzung sehr unterschiedlich sein können. Innerhalb der Europäischen Union bestehen mit der Amtshilferichtlinie und der Beitreibungsrichtlinie Instrumente, die den deutschen Steueranspruch wirksam absichern können (Art. 5 Richtlinie 2011/16/EU; Art. 10 Richtlinie 2010/24/EU). Diese Instrumente müssen in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einbezogen werden, weil sie mildere Mittel gegenüber einer pauschalen Vorverlagerung der Steuerzahlung und einer regelhaften Sicherheitsleistung darstellen können.[28]

Ein weiteres Ergebnis betrifft den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 AStG. Art. 1 ATAD erfasst Steuerpflichtige, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 1 Richtlinie (EU) 2016/1164). § 6 AStG betrifft dagegen natürliche Personen mit Anteilen im Privatvermögen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG). Die deutsche Regelung geht damit über den durch die ATAD zwingend vorgegebenen Pflichtbereich hinaus. Diese überschießende Umsetzung ist zwar nicht schon als solche unzulässig, sie unterliegt aber vollständig der Kontrolle am Primärrecht, weil Art. 3 ATAD strengere nationale Vorschriften nur im Rahmen des Unionsrechts erlaubt (Art. 3 Richtlinie (EU) 2016/1164).

Daraus folgt ein Ergebnis, was sich auf zwei Ebenen zeigt. Soweit § 6 AStG die während der deutschen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven feststellt, ist die Norm unionsrechtlich grundsätzlich tragfähig. Soweit § 6 AStG die Steuer aber unabhängig von der tatsächlichen Realisation innerhalb von sieben Jahren erhebt und hierfür regelmäßig Sicherheiten verlangt, überschreitet die Norm die unionsrechtlichen Grenzen der Erforderlichkeit und Angemessenheit. Der legitime Zweck der Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs rechtfertigt nicht jede Erhebungsmodalität, sondern nur solche Maßnahmen, die auf das tatsächliche Risiko des Steuerausfalls zugeschnitten sind.[29]

---

27 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 65 f.

28 EuGH, Urt. v. 07.09.2006 – C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 51 f.; EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 77 f.

29 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 65 f.

Die Arbeit zeigt weiter, dass die Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht abstrakt beim Wegzug stehen bleiben darf. Entscheidend ist, ob Deutschland sein Besteuerungsrecht tatsächlich verliert oder ob der Besteuerungsanspruch auch nach dem Wegzug noch gesichert werden kann. Besteht nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin ein deutsches Besteuerungsrecht oder kann der Anspruch über unionsrechtliche Beitreibungsmechanismen durchgesetzt werden, ist eine sofortige oder starre Erhebung weniger gut zu rechtfertigen (Art. 13 OECD-MA; Art. 10 Richtlinie 2010/24/EU). Die Wegzugsbesteuerung sollte daher stärker an den tatsächlichen Rechtsverlust und an das konkrete Beitreibungsrisiko anknüpfen.

Zu bedenken ist schließlich, dass die Neuregelung auch in ein Spannungsverhältnis zu den steuerlichen Grundprinzipien des nationalen Rechts tritt. Die Besteuerung nicht realisierter Wertsteigerungen durchbricht das Realisationsprinzip, weil kein Veräußerungsvorgang stattgefunden hat (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Sie berührt außerdem das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil die Steuer ohne Liquiditätszufluss erhoben wird.[30] Diese Durchbrechungen sind nicht ausgeschlossen, müssen aber durch einen tragfähigen Sicherungsgrund und eine strikt verhältnismäßige Erhebungsregelung gerechtfertigt werden.[31]

Die Norm des § 6 AStG ist im Ergebnis nicht wegen seines Sicherungszwecks unionsrechtswidrig, sondern wegen der konkreten Überformung dieses Sicherungszwecks durch eine starre Erhebungssystematik. Die Norm sollte Festsetzung und Erhebung klar trennen.[32] Die Festsetzung kann beim Wegzug erfolgen, wenn der deutsche Besteuerungsanspruch gefährdet ist. Die Erhebung sollte bei EU- und EWR-Sachverhalten dagegen grundsätzlich bis zur tatsächlichen Realisation gestundet werden. Sicherheiten dürfen nur auf Grundlage einer konkreten Risikoprüfung verlangt werden. Dieses Ergebnis entspricht dem in der Arbeit entwickelten Reformgedanken, die Einschränkung der Grundfreiheiten auf das unionsrechtlich Erforderliche zu reduzieren und zugleich Deutschlands legitime Besteuerungsinteressen zu schützen.

---

30 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, § 3 Rn. 44.

31 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430.

32 BFH, Urt. v. 06.09.2023 – I R 35/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.060923.IR35.20.0.

7. Thesenförmige Zusammenfassung

These 1: Die Wegzugsbesteuerung ist dem Grunde nach unionsrechtlich zulässig, soweit sie ausschließlich die während der jeweils nationalen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven sichern soll.[33]

These 2: Die Besteuerung ohne tatsächliche Veräußerung bleibt eine Ausnahme vom Realisationsprinzip und bedarf deshalb eines besonderen Sicherungsgrundes.[34]

These 3: § 6 AStG geht über den persönlichen Anwendungsbereich der ATAD hinaus, weil Art. 1 ATAD Körperschaftsteuerpflichtige betrifft, während § 6 AStG natürliche Personen erfasst (Art. 1 Richtlinie (EU) 2016/1164; § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG).

These 4: Die überschießende Umsetzung im Bereich der Mindestharmonisierung unterliegt der vollen Kontrolle am Primärrecht (Art. 3 Richtlinie (EU) 2016/1164).

These 5: Die Festsetzung der Steuer beim Wegzug ist weniger problematisch als ihre Erhebung vor tatsächlicher Realisation.[35]

These 6: Die siebenjährige Ratenzahlung nach § 6 Abs. 4 AStG ist unionsrechtlich zweifelhaft, weil sie eine zwingende Liquiditätsbelastung ohne Veräußerungserlös auslöst (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG).[36]

These 7: Eine Sicherheitsleistung darf nicht pauschal verlangt werden, sondern nur bei objektiv feststellbarem Beitreibungsrisiko.[37]

These 8: Innerhalb der EU stellen Amtshilfe und Beitreibungshilfe mildere Mittel dar, die vor pauschalen Sicherheiten zu prüfen sind (Art. 5 Richtlinie 2011/16/EU; Art. 10 Richtlinie 2010/24/EU).[38]

These 9: Eine unionsrechtskonforme Neuregelung sollte eine Stundung bis zur tatsächlichen Realisation vorsehen.[39]

---

33 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.; EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 46 f., 48 f.

34 *Mechtler/Spies*, ISR 2016, S. 430.

35 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 52, 73 f.

36 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

37 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 74; EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 65 f.

38 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 77 f.

39 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

These 10: Die Steuerfestsetzung sollte auf Fälle beschränkt werden, in denen Deutschland sein Besteuerungsrecht tatsächlich verliert oder dessen Durchsetzung ernstlich gefährdet ist.[40]

These 11: Eine risikoorientierte Sicherheitsprüfung ist milder als eine regelhafte Sicherheitsleistung.[41]

These 12: Langfristig ist eine DBA-koordinierte Lösung mit Step-up im Zuzugsstaat vorzugswürdig, weil sie den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs dem Wegzugsstaat und spätere Wertänderungen dem Zuzugsstaat zuordnet (Art. 13 OECD-MA).[42]

8. Reformvorschlag *de lege ferenda*

Eine unionsrechtskonforme Neuregelung sollte zwischen Festsetzung und Erhebung klar unterscheiden. Die Festsetzung kann beim Wegzug erfolgen, wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht verliert oder dessen Durchsetzung gefährdet ist.[43] Die Erhebung sollte bei EU- und EWR-Wegzügen grundsätzlich bis zur tatsächlichen Realisation gestundet werden.[44]

Sicherheitsleistungen sollten nur ausnahmsweise verlangt werden. Voraussetzung sollte eine konkrete Risikoprüfung sein, etwa bei fehlender Mitwirkung, fehlender Beitreibbarkeit oder konkreten Anhaltspunkten für Vermögensverlagerungen.[45] Bei kooperationsbereiten EU- und EWR-Staaten sprechen Amtshilfe und Beitreibungshilfe regelmäßig gegen pauschale Sicherheiten (Art. 5 Richtlinie 2011/16/EU; Art. 10 Richtlinie 2010/24/EU).[46]

Langfristig sollte die Wegzugsbesteuerung durch DBA-koordinierte Step-up-Regelungen abgesichert werden. Der Wegzugsstaat besteuert den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs, während der Zuzugsstaat den gemeinen Wert im Zeitpunkt des Zuzugs als neue Ausgangsgröße anerkennt (Art. 13 OECD-MA). Dadurch lassen sich Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung systematisch vermeiden.[47]

---

40 *Hohenwarter-Mayr*, EWS 2019, S. 129.

41 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, DOK 2023/1175923, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, S. 2, Rn. 171.

42 *Hartlaub*, 2025, S. 9 f.

43 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 52.

44 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

45 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, DOK 2023/1175923, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, S. 2, Rn. 171.

46 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 77 f.

47 *Hartlaub*, 2025, S. 9 f.

9. Fazit

Die Neuregelung des § 6 AStG ist nicht insgesamt unionsrechtswidrig. Ihr legitimer Kern liegt in der Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs an den bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven.[48] Unionsrechtlich problematisch ist jedoch die starre Erhebungssystematik des § 6 Abs. 4 AStG.

Die Arbeit zeigt, dass die Grundfreiheiten weniger stark beschränkt würden, wenn die Steuer zwar festgesetzt, aber bis zur tatsächlichen Realisation gestundet würde.[49] Eine unionsrechtsfeste Neuregelung muss daher den deutschen Besteuerungsanspruch sichern, ohne den Wegzug durch eine vorverlagerte Liquiditätsbelastung faktisch zu erschweren.

---

48 EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 f.; EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 46 ff.

49 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138, Rn. 66, 68.

Literatur- und Quellenverzeichnis

Rechtsprechung

EuGH, Urt. v. 14.02.1995 – C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31.

EuGH, Urt. v. 13.04.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205.

EuGH, Urt. v. 11.03.2004 – C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138.

EuGH, Urt. v. 07.09.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525.

EuGH, Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785.

EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, DMC, ECLI:EU:C:2014:20.

EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – C-581/17, Wächtler, ECLI:EU:C:2019:138.

BFH, Urt. v. 06.09.2023 – I R 35/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.060923.IR35.20.0.

Verwaltung und Rechtsquellen

BMF, Schreiben v. 22.12.2023, IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, DOK 2023/1175923, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, S. 2.

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 2035.

Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

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.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Art. 13.

Literatur

Häck, Nils, in: Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht Kommentar, Loseblatt, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, § 6 AStG Rn. 170 [Bearbeitungsstand ergänzen].

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 in European and International Taxation, Department of Business Law, Lund University, Spring 2025, S. 9 f.

Hey, Johanna, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. neu bearbeitete Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024, § 3 Rn. 44.

Hohenwarter-Mayr, Daniela, Die Entstrickungsbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, EWS 2019, S. 129 ff.

Mechtler, Christoph / Spies, Karoline, Exit Taxation nach der Anti-BEPS-Richtlinie, ISR 2016, S. 430 ff.

Musil, Andreas, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Aufl., Verlag C.H. Beck, München 2022, Richtlinie (EU) 2016/1164 Art. 5 Rn. 1.

Wagner, Gerhard, Das Konzept der Mindestharmonisierung. Bedeutung, Voraussetzungen und rechtliche Grenzen für das Gemeinschaftsrecht, Mohr Siebeck, Tübingen 2001, S. 141 ff.