soweit führt der Wegzug des Gesellschafters zu keiner Wegzugsbesteuerung.[1] Etwas anderes galt ggf. erst dann, wenn die Anteile aus dem Anwendungsbereich des InvStG ausschieden und wieder in das Besteuerungsregime des § 17 EStG überführt wurden.[2] **Für ab dem 1.1.2025 verwirklichte Sachverhalte werden nun aber für Investmentanteile i.S.d. InvStG durch das JStG 2024**[3] **neue Wegzugsteuertatbestände** geschaffen (§ 19 Abs. 3, § 49 Abs. 5 InvStG n.F.),[4] die sich eng an § 6 orientieren.[5]

frei 346–349

4. Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

a) Tatbestandsvoraussetzungen

„1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts, …"

Überblick. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 enthält das bereits aus § 6 Abs. 1 Satz 1 bekannte erste „Ereignis", welches eine Wegzugsbesteuerung auslöst. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zielt auf die klassischen Fälle des **physischen Wegzugs** unter Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe jeglichen Wohnsitzes (§ 8 AO) oder des gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO). Die allgemeinen, für sämtliche wegzugsteuerrelevanten Tatbestände i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 geltenden Voraussetzungen (natürliche Person, unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2, Anteil i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG) müssen erfüllt sein (ausf. Rz. 300 ff.). § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 regelt den bei Erfüllung des Tatbestands i.S.v § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 maßgeblichen Gewinnrealisierungszeitpunkt (s. Rz. 497). Nach Wortlaut und gesetzgeberischem Willen hat der Tatbestand überschießende Tendenzen, soweit er auch Sach- 350

1 Stv. *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht[5], Rz. 6.407.
2 *Benecke* in BeckOK AStG[9], § 6 AStG Rz. 118.
3 Der Bundestag hat am 18.10.2024 das Jahressteuergesetz 2024 beschlossen, bei dem der Regierungsentwurf v. 9.9.2024 (BT-Drucks. 20/12780) nach Anregung des Bundesrates (Stellungnahme des Bundesrates v. 27.9.2024, BR-Drucks. 369/24 (B), 72) und Zustimmung der Bundesregierung (Gegenäußerung der Bundesregierung v. 2.10.2024, BT-Drucks. 20/13157, 106) durch den Finanzausschuss (Beschlussempfehlung und Bericht v. 16.10.2024, BT-Drucks. 20/13419, 63 ff.) um Regelungen für eine „Wegzugsbesteuerung" auf Investmentanteile ergänzt. Die Zustimmung des Bundesrates stand zum Zeitpunkt der Drucklegung noch aus.
4 Diese Vorschriften werden in einer der nächsten Lieferungen unter Rz. 94.1 ff. ausführlich dargestellt.
5 Übernommen werden nahezu wortidentisch die Tatbestände i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Im Übrigen wird in weiten Teilen und mit nur vereinzelten investmentsteuerspezifischen Abweichungen auf § 6 Abs. 2 (persönlicher Anwendungsbereich) und § 6 Abs. 3 bis 5 (Rückkehrregelung, Ratenzahlungs- und Stundungsregeln) verwiesen. Bei Publikumsfonds („Kapitel 2 – Fonds") muss der Anleger entweder innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % der ausgegebenen Anteile gehalten haben oder es müssen seine Anschaffungskosten an den Investmentanteilen eines einzelnen Fonds mindestens EUR 500.000 betragen haben. Letztere Voraussetzung dürfte den Anwendungsbereich ganz erheblich erweitern und geht insoweit auch über § 6 hinaus. Bei Spezial-Investmentfonds bedarf es keiner besonderen Beteiligungshöhe o.ä.

verhalte erfasst, durch die das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile weder ausgeschlossen noch beschränkt wird (s. Rz. 359 ff.).

351 **Vergleich zu § 6 a.F.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 entspricht nahezu wortgleich § 6 Abs. 1 Satz 1 a.F. In § 6 Abs. 1 Satz 1 a.F. hieß es: „*[…] deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, […]*". Lediglich die Verwendung des Wortes „infolge" statt „durch" wirft die Frage einer inhaltlichen Änderung gegenüber der Altfassung auf (dazu Rz. 354).

352 **Gewinnrealisierungszeitpunkt.** S. Rz. 497.

353 **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 setzt in seinem Grundtatbestand die „*Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht*" der natürlichen Person voraus, der die Anteile i.S. des § 17 EStG zuzurechnen sind. Die Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht muss sich „*infolge*" der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes vollziehen (dazu Rz. 354). § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 setzt die Beendigung der „*unbeschränkten Steuerpflicht*" voraus. Insoweit stellt § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – wie auch schon § 6 Abs. 1 Satz 1 a.F. – nach seinem *Wortlaut* nicht auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht *i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG* ab. Auch der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 spricht nur eine „*nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person*" an. Gleiches zeigt sich in § 6 Abs. 3 Satz 1 1. Hs., 2. Hs. Nr. 3, Satz 3, Satz 5. § 6 Abs. 2 Satz 1 stellt hingegen ausdrücklich nur auf die unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG ab. Insoweit stellt sich die Frage, ob § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auch erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige zwar jeglichen Wohnsitz i.S.v. § 8 AO und den gewöhnlichen Aufenthalt i.S.v. § 9 AO aufgegeben hat, aber nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist oder auf Antrag unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig[1] behandelt wird. Zu § 6 a.F. war diese Frage bereits umstritten.[2] Während § 1 Abs. 2 EStG als unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aufgefasst werden kann,[3] ist dies bei § 1 Abs. 3 EStG nicht eindeutig.[4] Der BFH hat diese Frage zu § 6 a.F. bisher offen lassen können.[5] Bejaht man auch dies und fällt die unbeschränkte Steuerpflicht später aus anderen Gründen weg, ist § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllt, weil die unbeschränkten Steuerpflicht „*infolge*" der Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts beendet worden sein muss. Hierdurch wäre es im Einzelfall möglich, die Anwendung von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 trotz Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt zu vermeiden, was aber allenfalls dann interessant sein kann, wenn zugleich auch § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht greift, weil

1 § 1a EStG führt hingegen nicht dazu, dass ein im Inland nicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt Steuerpflichtiger als unbeschränkt steuerpflichtiger Einkünftebezieher behandelt wird.

2 Gegen eine Anwendung in diesem Fall *Gosch* in Kirchhof[22], § 1 EStG Rz. 27; *Möller-Gosoge* in Haase[3], § 6 AStG Rz. 65; *Häck* in Haase[2], § 6 AStG Rz. 65; *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht[4], Rz. 6.412; *Wassermeyer*, IStR 2013, 1 (2); **a.A.** *Strunk/Kaminski* in S/K/K, § 6 AStG Rz. 14.2; *Kraft* in Kraft[2], § 6 AStG Rz. 255.

3 *Deutschländer*, IWB 2021, 58; *Wassermeyer*, IStR 2013, 1 (2); **a.A.** *Benecke* in BeckOK AStG[9], § 6 AStG Rz. 50; *Fuhrmann*, KÖSDI 2022, 23013 (23015); *Middendorf/Eberhardt*, StuB 2021, 693 (696).

4 Vgl. ablehnend stv. *Pohl* in B/H, § 6 AStG Rz. 47; *Wilke* in AStG-eKommentar AStG, § 6 AStG Rz. 35.

5 Vgl. BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, BStBl. II 2017, 1194 = GmbHR 2017, 1167.

(ausnahmsweise) das deutsche Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen uneingeschränkt erhalten bleibt. Nach Verwaltungsauffassung[1] ist von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG nur die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG angesprochen, der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG hingegen nicht tatbestandsgemäß.

„Infolge“. Während § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht „*infolge*“ der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes abstellt, sprach § 6 Abs. 1 Satz 1 a.F. vom Ende der unbeschränkten Steuerpflicht „durch“ Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts. Ob der Gesetzgeber mit der geänderten Formulierung auch inhaltliche Änderungen beabsichtigte, ist der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen, aber unwahrscheinlich. Sprachlich besteht jedenfalls ein Unterschied darin, dass „infolge“ – anders als „durch“ – neben dem Kausalitätserfordernis auch eine gewisse zeitliche Komponente zugeschrieben werden könnte. Dies derart, dass nach dem Wortlaut nun die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht der Aufgabe des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts anscheinend nachfolgen soll. Dies wäre ein gewisser Widerspruch zur ausdrücklichen Regelung des Gewinnrealisierungszeitpunkts in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. Rz. 497). Praktisch beschränkt sich die Bedeutung des Wortes „*infolge*“ darauf, dass andere Gründe als die Aufgabe von Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt, die zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht führen können, nicht tatbestandsgemäß i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sein können. So endet bspw. „*durch*“ bzw. „*infolge*“ des Todes des Anteilseigners auch dessen unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG,[2] was auf dem Ableben des Anteilseigners beruht und nicht mit der damit einhergehenden „*Aufgabe*“ des letzten Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts. Der Sondertatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bestätigt, dass der Gesetzgeber den Tod der natürlichen Person nicht als i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 tatbestandliche „*Aufgabe*“ des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts verstehen wollte. Entsprechend ist im Erbfall entweder § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 anzuwenden. 354

Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts. § 6 Abs. 1 Satz 1 setzt die „Aufgabe“ des „Wohnsitzes“ oder „gewöhnlichen Aufenthalts“ voraus. Was unter „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ zu verstehen ist, bestimmt sich ebenso nach §§ 8 und 9 AO wie die Kriterien für eine „Aufgabe“ (ausf. zu Einzelheiten Rz. 1515, 1516). Der Wortlaut „*des*“ Wohnsitzes ist insofern irreführend, als der Steuerpflichtige auch mehrere Wohnsitze i.S.d. § 8 AO im Inland haben kann. Ob es sich um einen Haupt- oder Nebenwohnsitz handelt, ist für Zwecke des § 8 AO zwar irrelevant. Es sind aber Fälle denkbar, in denen eine teleologische Reduktion in Betracht kommt, weil es sich um eine nur sehr lose Verknüpfung zum Inland handelt.[3] Nur wenn sämtliche Wohnsitze aufgegeben werden, kommt eine Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG in Betracht. Irrelevant ist (anders als bei § 2), in welchen Staat die natürliche Person verzieht. Es kommt auch nicht darauf an, ob die natürliche Person in einem anderen Staat aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig wird. Der Wortlaut „oder“ umfasst zunächst Fälle, in denen der gewöhnliche 355

1 Rz. 80 Satz 1, 81 Satz 2 AEAStG (s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 14).
2 Stv. *Heinicke* in Schmidt, EStG[43], § 1 EStG Rz. 14.
3 Vgl. *Pohl* in B/H, § 6 AStG Rz. 38; **a.A.** *Hagemann* in Cloer/Hagemann, AStG, § 6 AStG Rz. 204.

Aufenthalt i.S.v. § 9 AO bereits im Ausland gegeben ist und der (letzte) Wohnsitz i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG im Inland aufgegeben wird (et vice versa). Erfasst sind aber auch Fälle, in denen sich die Aufgabe des (letzten) Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts gleichzeitig („und") vollzieht.[1]

356 **Zeitpunkt der Aufgabe des (letzten) Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts.** In der Praxis kann die Bestimmung des Zeitpunkts der Verwirklichung des Tatbestands i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Schwierigkeiten bereiten. Der genaue Zeitpunkt der „*Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts*" ist von besonderer praktischer Bedeutung (s. Rz. 357). Bei sorgfältiger Wegzugsplanung, bei der der Steuerpflichtige „*in einem Zug*" mit dem vollständigen Auszug aus seinem (letzten und leergeräumten) Wohnsitz auch seinen gewöhnlichen Aufenthalt und damit die unbeschränkte Steuerpflicht beendet, wird der (gesamte) Umzugstag noch zum Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht gezählt werden können.[2] In allen anderen Fällen bleiben häufig Unsicherheiten, wenn bspw. der Umzug sukzessive erfolgt oder nach dem Umzug der Steuerpflichtige sich temporär noch einige Zeit im Inland aufhält.[3]

357 **Praktische Überlegungen.** Die Feststellung bzw. Planung des Zeitpunkts der Verwirklichung des Tatbestands i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist nicht nur relevant für den Stichtag der Ermittlung des gemeinen Werts der wegzugsteuerbehafteten Anteile oder die hieran anknüpfenden Fristen z.B. im Rahmen der Rückkehrregelung, § 6 Abs. 3 Satz 1 und Satz 3. Es können sich auch Abgrenzprobleme zum Tatbestand i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ergeben, was insbesondere Auswirkungen auf die Anwendung der Rückkehrregelung haben kann, § 6 Abs. 3. Begründet etwa der Steuerpflichtige in einem Nicht-DBA-Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht, ohne zuvor oder zumindest zeitgleich die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht beendet zu haben, kann dies zu einer „Beschränkung" i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 führen (s. Rz. 486), bei der die Rückkehrregelung keine Anwendung findet, da diese insoweit einen „Ausschluss" des deutschen Besteuerungsrechts verlangt (s. Rz. 494). Problematisch ist auch, wenn der Steuerpflichtige – ggf. ungewollt – noch eine Weile in Deutschland seine unbeschränkte Steuerpflicht aufrechterhält und erst beendet, nachdem er aufgrund der Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in einen DBA-Staat bereits den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 verwirklicht hat. Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht führt dann zu einer (weiteren) fiktiven Veräußerung i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, die aber nicht besteuert werden darf.[4] Insoweit stellt sich sodann die Frage, ob diese fiktive Veräußerung eine „schädliche" Veräußerung der Anteile i.S.v. § 6 Abs. 3 Satz 1 2. Hs. Nr. 1, Abs. 4 Satz 5 Nr. 4 zeitigt (s. Rz. 262).

358 frei

1 Vgl. *Hagemann* in Cloer/Hagemann, AStG, § 6 AStG Rz. 133; *Kraft*, in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die reformierte Wegzugsbesteuerung – Ökonomische, verhaltenssteuernde, verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte, 2022, 16; *Kraft*, SteuerStud 2022, 515 (516).

2 FG Hamburg v. 12.5.2022 – 5 K 141/18, EFG 2022, 1267.

3 Vgl. FG Hamburg v. 12.5.2022 – 5 K 141/18, EFG 2022, 1267.

4 Vgl. Rz. 111 AEAStG (s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 14).

b) Tatbestandsverwirklichung trotz Fortbestands deutscher Besteuerungsrechte

Ausgangsbefund. Die Tatbestände der § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 haben bei wortgetreuer Auslegung und Vorstellung des Gesetzgebers[1] überschießende Tendenzen insoweit, als auch Fälle erfasst werden, in denen das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile weder beschränkt noch ausgeschlossen wird.[2] Für § 6 Abs. 1 a.F. war dies umstritten, ist aber jüngst vom BFH bestätigt worden.[3] Offen ist aber weiterhin, ob in diesen Fällen im Anwendungsbereich der EU-Grundfreiheiten bzw. des FZA eine Steuerfestsetzung unionsrechtlich zulässig ist (s. dazu Rz. 170). Für die Neufassung hat der Gesetzgeber insbesondere § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 präziser formuliert („vorbehaltlich"), so dass (auch) für die Neufassung kein Zweifel daran besteht, dass § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 nicht die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen voraussetzen. Im Hinblick auf eine spätere steuerrechtlich „echte" Veräußerung der Anteile bedeutet dies eine „*Zwischenabrechnung*" stiller Reserven. Fällt nach der die Wegzugsteuer i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auslösenden Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht das deutsche Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen aus anderen Gründen weg, wird nach Verwaltungsauffassung der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht ausgelöst, da nur i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt Steuerpflichtige die Tatbestände i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 verwirklichen können (s. Rz. 315). Der Steuerpflichtige ist in der Regel vor einem Verkauf der Anteile in diesen Konstellationen gut beraten, wenn er den Verlust des deutschen Besteuerungsrecht durch geeignete Maßnahmen vorgängig herbeiführt. 359

Beispiel

Die natürliche Person A, zu 100 % an der inländischen D-GmbH beteiligt, verzieht 2024 unter Aufgabe ihrer unbeschränkten Steuerpflicht dauerhaft nach Brasilien (Nicht-DBA-Staat). Die stillen Reserven in den Anteilen betragen ca. EUR 5 Mio. Mitte 2027 veräußert A die Anteile an einen Erwerber und realisiert stille Reserven i.H.v. EUR 10 Mio.

Lösung

§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist bei Wegzug in 2024 erfüllt, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich künftiger Veräußerungen der Anteile im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG) mangels Einschränkungen durch ein DBA weder beschränkt noch ausgeschlossen wird. Es besteht insbesondere keine Verpflichtung zur Anrechnung etwaiger brasilianischer Veräußerungsgewinnsteuern nach § 34c Abs. 1 EStG oder § 50 Abs. 3 EStG. Bei tatsächlicher Veräußerung kann Deutschland den Veräußerungsgewinn ebenfalls besteuern (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG). Wurde die Wegzugssteuer entrichtet, sind als Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile bei Wegzug zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Satz 3). In der Rückschau stellt hier die Wegzugsbesteuerung bei späterer tatsächlicher Veräußerung eine Art steuerliche Zwischenabrechnung stiller Reserven dar. Ggf. ergibt sich eine zusätzliche Besteuerung des tatsächlichen Veräußerungsgewinns in Brasilien. Eine Besteuerung der nach dem Wegzug ent-

1 Vgl. BR-Drucks. 245/21, 53, vgl. § 6 AStG Anh. 1 Rz. 57.

2 Vgl. auch *Gropp* in Lademann, AStG, § 6 AStG Rz. 19; *Pohl* in B/H, § 6 AStG Rz. 48; *Benecke* in BeckOK AStG[9], § 6 AStG Rz. 35. S. bereits zur Ursprungsfassung des § 6 *Böttcher/Beinert/Hennerkes*, Außensteuergesetz/DBA Deutschland-Schweiz, 1972, 46.

3 BFH v. 8.12.2021 – I R 30/19, BStBl. II 2022, 763 = FR 2022, 888, hierzu *Häck*, IStR 2022, 460 (463 ff.); s. auch FG Berlin-Brandenburg v. 27.4.2022 – 3 K 3072/20 EFG 2022, 1456 (rkr.).

standenen stillen Reserven in Deutschland hätte A ggf. durch Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem „geeigneten" DBA-Staat verhindern können. Nach Verwaltungsauffassung wäre trotz Ausschluss des deutschen Besteuerungsrecht § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht erfüllt, da A zu diesem Zeitpunkt in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig war (s. Rz. 315).

Beispiel

Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige A (schweizerischer Staatsbürger), der 15 % der Anteile an der deutschen D-GmbH hält, verzieht Mitte 2024 unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in einen schweizerischen Kanton, wo er pauschal nach dem Aufwand besteuert wird.[1] Zum 1.1.2027 schafft der Kanton die Pauschalbesteuerung ab, so dass A ab diesem Zeitpunkt der ordentlichen Einkommensbesteuerung in der Schweiz unterliegt.

Lösung

Bei wortlautgetreuer Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird die Vermögenszuwachsteuer bei Wegzug in 2024 ausgelöst. Das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus einer späteren Veräußerung der Anteile durch A gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG[2] wird abkommensrechtlich zunächst weder beschränkt noch ausgeschlossen. Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz führt im Fall der normalen[3] Pauschalbesteuerung des A dazu, dass dieser nicht als abkommensrechtlich i.S.v. Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz ansässig gilt und er sich daher nicht auf einen etwaigen Abkommensschutz bzgl. späterer Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH gegenüber Deutschland (Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz) berufen kann. Auch eine Anrechnung etwaiger schweizerischer Steuern[4] in Deutschland bei einer späteren Veräußerung der Anteile kommt nach § 34c Abs. 1 EStG nicht in Betracht (keine unbeschränkte Steuerpflicht des A in Deutschland). Das deutsche Besteuerungsrecht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG an den Gewinnen aus einer späteren Veräußerung der Anteile an der D-GmbH bleibt also zunächst uneingeschränkt erhalten. Ab dem 1.1.2027 entfällt das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile (Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz). Geht man davon aus, dass die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 generell nicht von nur beschränkt Steuerpflichtigen verwirklicht werden können (s. (s. Rz. 315), würde § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht greifen. Vor diesem Hintergrund ist es aus fiskalischer Sicht binnensystematisch nachvollziehbar, wenn bereits bei Wegzug eine Wegzugsbesteuerung festgesetzt wird, auch wenn das deutsche Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen (zunächst) nicht tangiert wird.

360 **Durchgängig fehlendes Besteuerungsrecht.** Kommt es auf deutsche Besteuerungsrechte an den Veräußerungsgewinnen für Zwecke des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht an (s. Rz. 359), sind Konstellationen denkbar, in denen § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zwar tatbestandlich erfüllt wird, rechtsfolgenseitig aber leer läuft. Dennoch kann die Annahme allein der Tatbestandsverwirklichung möglicherweise mittelbare steuerliche Folgen nach sich ziehen.

---

1 Zur schweizerischen Pauschalbesteuerung vgl. ausf. *Kolb* in F/W/K, Steuerrecht der Schweiz, Rz. 345 ff.; *Breier*/*Breier*, IWB 2020, 990; *Gehrig*, PIStB 2008, 159; *Kubaile*/*Suter*, PIStB 2008, 78.

2 § 2 (erweitert beschränkte Steuerpflicht) kommt nicht zum Tragen, da A nicht deutscher Staatsangehöriger ist.

3 Etwas anderes gilt in Fällen der sog. modifizierten Pauschalbesteuerung, nach der alle aus Deutschland stammenden Einkünfte in der Schweiz der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegen, vgl. dazu *Gehrig*, PIStB 2008, 159; *Kubaile*/*Suter*, PIStB 2008, 78.

4 In der Schweiz werden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen grds. nicht besteuert, vgl. *Lang*/*Lüdicke*/*Reich*, IStR 2008, 673, 676.

Beispiel

Die natürliche Person A ist seit Geburt in Portugal unbeschränkt steuerpflichtig. Seit 2010 unterhält A einen Nebenwohnsitz in Deutschland, aufgrund dessen er auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG ist. Er gilt abkommensrechtlich aber aufgrund seines Lebensmittelpunkts in Portugal als abkommensrechtlich dort ansässig (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Portugal). In 2014 hat A eine Beteiligung an einer portugiesischen Kapitalgesellschaft erworben. Im Jahr 2024 gibt A seinen Wohnsitz in Deutschland auf und scheidet aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Abwandlung: A hat in 2020 seinen Mitunternehmeranteil an einer deutschen GmbH & Co. KG in eine deutsche GmbH steuerneutral zu Buchwerten i.S.v. § 20 Abs. 2 UmwStG eingebracht. Im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland in 2024 bestand entsprechend noch eine Sperrfrist i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG an den Anteilen an der D-GmbH.

Lösung Ausgangsfall

Nach dem Wortlaut würde die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG des A vom Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasst, obwohl Deutschland zu keinem Zeitpunkt unter dem DBA-Portugal ein Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile gehabt hätte (Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal). Die Geltendmachung des sich hieraus ergebenden Steueranspruchs ist dennoch durch Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal gesperrt, da A seit Erwerb der Beteiligung ununterbrochen dem Abkommensschutz unterstellt war.[1] Das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der (fiktiven) Veräußerung der Anteile stand allein Portugal zu, weshalb § 6 rechtsfolgenseitig leerläuft.[2] Denn hätte A anstelle eines Wegzugs die Anteile im Wegzugszeitpunkt tatsächlich veräußert, hätte Deutschland einen Veräußerungsgewinn wegen Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal nicht besteuern können. Dann ist auch ein Gewinn aus einer fiktiven Veräußerung i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nach Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal steuerfrei gestellt.[3] Dies entspricht der Verwaltungsauffassung.[4]

Lösung Abwandlung

Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht verwirklicht nach dessen Wortlaut den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, obwohl Deutschland an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH zu keinem Zeitpunkt ein Besteuerungsrecht hat.[5] Insoweit steht von Beginn an ausschließlich Portugal das Besteuerungsrecht zu (Art. 13 Abs. 4 DBA-Portugal). Der bei einer Veräußerung ggf. gem. § 22 Abs. 1 UmwStG ausgelöste Einbringungsgewinn I stellt eine rückwirkende Besteuerung der Einbringung des Mitunternehmeranteils dar, für deren Besteuerung über Art. 13 Abs. 2 DBA-Portugal Deutschland das Besteuerungsrecht hätte.[6] Auch wenn abkommensrechtlich Deutschland keine Wegzugsbesteuerung erheben darf, stellt sich die Frage, ob die (für sich genommen nicht steuerpflichtige) fiktive Veräußerung i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1[7] dennoch als „Veräußerung" i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG einen Sperrfristverstoß herbeiführen kann (dazu allg. Rz. 551).

frei 361–364

1 Vgl. auch *Pohl* in B/H, § 6 AStG Rz. 37.
2 Vgl. *Benecke* in BeckOK AStG[9], § 6 AStG Rz. 35.
3 Vgl. auch *Gosch* in G/K/G/K, Art. 13 OECD-MA Rz. 161.
4 Vgl. Rz. 111 AEAStG (s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 14).
5 S. *Benecke* in BeckOK AStG[9], § 6 AStG Rz. 35: „Ebenso ist für die Haupttatbestände irrelevant, dass das deutsche Besteuerungsrecht vielleicht schon ausgeschlossen ist, […]."
6 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz. 30a.
7 Vgl. auch Rz. 111 AEAStG (s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 15).

5. Unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

a) Allgemeines

„2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie, …"

365 **Überblick.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erweitert die Wegzugsbesteuerung auf Fälle der „*unentgeltlichen Übertragung*" der Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG durch den unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 6 Abs. 2 „*auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person*". Aus Sicht des Gesetzgebers macht die Erweiterung Sinn, insbesondere wenn die grenzüberschreitende unentgeltliche Übertragung der Anteile dazu führt, dass der deutsche Steuerzugriff auf die stillen Reserven in den Anteilen ausgeschlossen oder beschränkt wird.[1] Der Tatbestand setzt eine Einschränkung des Besteuerungsrechts aber nicht voraus (s. Rz. 372). Die allgemeinen, für sämtliche wegzugsteuerrelevanten Tatbestände i.S.v. § 6 Abs. 1 geltenden Voraussetzungen (Anteilsinhaber ist natürliche Person und unbeschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 6 Abs. 2, Anteil i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG) müssen in der Person des „Übertragenden" erfüllt sein (ausf. Rz. 300 ff.). Zur Frage, wann der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsteht s. Rz. 498. Nach der Wortlautauslegung und dem Willen des Gesetzgebers hat der Tatbestand überschießende Tendenzen, soweit er auch Sachverhalte erfasst, durch die das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile weder ausgeschlossen noch beschränkt wird (s. Rz. 372). Die hiergegen erhobenen verfassungsrechtlichen wie europarechtlichen Bedenken hat der BFH zu § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. nicht geteilt.[2]

366 **Entstehungsgeschichte.** Unentgeltliche Übertragungen von Anteilen i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG waren von § 6 Abs. 1 in seiner ursprünglichen Fassung von 1972 (s. Rz. 3) nur in Form von Übertragungen der Anteile durch unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen erfasst (§ 6 Abs. 3 Nr. 1 AStG 1972). Wurde Wegzugssteuer ausgelöst, war die Steuer auf Antrag zu ermäßigen oder zu erlassen, wenn für die unentgeltliche Übertragung Erbschaftsteuer zu entrichten war. Mit der Neufassung des § 6 durch das SEStEG wurden auch Erwerbe von Todes wegen einbezogen mit der (zutreffenden) Begründung, auch in Erbfällen drohe der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den Gewinnen aus der Veräußerung.[3] Zuvor war die Ausklammerung von Erbfällen noch damit begründet worden, es handele sich um ein „nicht gestaltbares Ereignis" und der „Erbfall unterliege stets der Erbschaftsteuer".[4] Die gegen die tatbestandliche Ausweitung vorgebrachten Einwände, insoweit besteuere der Gesetzgeber nun abweichend vom bisherigen Verständnis auch vom Steuerpflichtige kaum gestaltbare Vorgänge,[5] waren zwar insoweit zutreffend. Da einerseits auch die Erbfolge auf die Vermeidung eines deutschen Steuerzugriffs gestaltet werden

1 Vgl. *Hoyer*, Unternehmensnachfolge und Wegzugsbesteuerung, S. 154; *Krawitz/Kalbitzer* in FS Schaumburg, S. 835 (838); *Stümper*, GmbHR 2007, 358 (360).
2 Vgl. BFH v. 8.12.2021 – I R 30/19, BStBl. II 2022, 763 = FR 2022, 888, hierzu *Häck*, IStR 2022, 460 (463 ff.).
3 BT-Drucks. 16/2710, 52, vgl. § 6 AStG Anh. 1 Rz. 29.
4 Vgl. *Neu*, GmbH-StB 2005, 267 (268).
5 Vgl. *Hecht* in Fuhrmann[3], § 6 AStG Rz. 26; *Stümper*, GmbHR 2007, 358 (360).

kann[1] und der Gesetzgeber darin frei ist, die Gesetzesmotive bei einer Gesetzeserweiterung zu ändern, war die Erfassung von Erbfällen zulässig. Der erweiterte Ergänzungstatbestand i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. war ab VZ 2007 anwendbar (§ 21 Abs. 13 Satz 1 a.F.). § 6 Abs. 1 i.d.F. des ATADUmsG behält die Erweiterung auf Erbfälle erwartungsgemäß bei. Die in der Ursprungsfassung noch enthaltene Möglichkeit der Ermäßigung bzw. des Erlasses der Wegzugsteuer, wenn für die Anteilsübertragung Erbschaftsteuer zu entrichten ist, findet sich in § 6 seit der seinerzeitigen Neufassung durch das SEStEG nicht mehr.

Vergleich zu § 6 a.F. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst allgemein „*unentgeltliche Übertragungen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen*". § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. hatte noch auf eine „*Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person*" abgestellt. Die Neufassung ist insoweit v.a. sprachlich gestrafft worden und löst sich zugunsten einer mehr ertragsteuerrechtlichen Terminologie[2] sprachlich von dem erbschaftsteuerlich geprägten Wortlaut der Vorgängervorschrift.[3] Nach der Gesetzesbegründung[4] und Ansicht der Finanzverwaltung[5] sollen aber unverändert „*wie bisher Übertragungen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen*" erfasst werden, so dass es bei dem bisher bereits zu § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. entwickelten Verständnis bleibt.[6] Dies ist bei der Auslegung zu berücksichtigen und hat insbesondere (auch) Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der „*unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen*" für Zwecke des § 6 Abs. 3 Satz 2 (s. Rz. 566 ff.) und Abs. 4 Satz 6 (s. Rz. 661 ff.). Die in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr vorhandene Unterscheidung zwischen „*ganz oder teilweise*" unentgeltlichen Rechtsgeschäften sollte nach dem gesetzgeberischen Willen offenbar zu keiner inhaltlichen Änderung gegenüber der vorherigen Fassung führen (s. Rz. 382). 367

Keine Anwendung auf nur beschränkt steuerpflichtige Übertragende. Die Tatbestände des § 6 Abs. 1 können nicht durch lediglich (erweitert) beschränkt steuerpflichtige Übertragende verwirklicht werden (ausf. Rz. 26). Der Rechtsnachfolger darf hingegen nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sein, damit der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt ist (s. Rz. 384). 368

„Steuerpflichtiger" in Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Grundfrage eines Steuerzugriffs durch eine Wegzugsbesteuerung ist, in welcher Person der Tatbestand realisiert wird (§ 6 Abs. 1 Satz 1) und die Steuerpflicht eintritt, d.h., wer „Steuerpflichtiger" ist. Beim „Steuerpflichtigen" erfolgt die Berücksichtigung der fiktiven Veräußerung im Rahmen seiner Einkommensteuerfestsetzung, er trägt nach dem Gesetz die „Wegzugsteuer". Im Rahmen des § 6 kommt hinzu, dass jenseits der Wegzugsteuertatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 an verschiedenen weiteren Stellen an den Begriff des „**Steuerpflichtigen**" angeknüpft wird (§ 6 Abs. 1 Satz 3; Abs. 2 Satz 1 und 4; Abs. 3 Sätze 1–4; Abs. 4 Satz 1, Satz 5 Nr. 2 und Nr. 3, Satz 6, Satz 8; 369

1 *Hoyer*, Unternehmensnachfolge und Wegzugsbesteuerung, S. 154 f.
2 Vgl. *Benecke* in BeckOK-AStG[9], § 6 AStG Rz. 57.
3 Vgl. auch *Wilke* in AStG-eKommentar AStG, § 6 AStG Rz. 37.
4 Regierungsentwurf v. 26.3.2021, BR-Drucks. 245/21, 53, vgl. § 6 AStG Anh. 1 Rz. 57.
5 Rz. 85 Satz 1 AEAStG (s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 14).
6 Vgl. auch *Gropp* in Lademann, AStG, § 6 AStG Rz. 79; *Keilen/Kölbl*, IStR 2020, 171 (175); *Dorn*, ErbBstg 2022, 209; *Müller*, EStB 2022, 353.

Abs. 5 Satz 1 bis 3). Während im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 „Steuerpflichtiger" nur der seine unbeschränkte Steuerpflicht beendende Wegzügler sein kann, ist die Frage in Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genauer zu betrachten, kommen als „Steuerpflichtige" hier im Ausgangspunkt sowohl Schenker als auch Beschenkter bzw. Erblasser als auch Erbe[1] in Betracht. Bereits zu § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. ging – bei ggü. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 undeutlicherem Wortlaut – die h.M. (zutreffend) davon aus, dass „Steuerpflichtiger" der Schenker bzw. der Erblasser waren, wobei zumindest Letzteres teilweise (vehement) bestritten wurde. Wortlaut und Systematik sprechen auch in der Neufassung eindeutig dafür, den „Übertragenden" (Schenker, Erblasser[2]) als „Steuerpflichtigen" zu qualifizieren,[3] was der Verwaltungsauffassung entspricht.[4] Grund ist v.a. die parallele Verwendung der Begriffe des „Steuerpflichtigen" und des „Rechtsnachfolgers" (§ 6 Abs. 1 Satz 3) bzw. des „Gesamtrechtsnachfolgers" (§ 6 Abs. 5 Satz 1).

370 **Gewinnrealisierungszeitpunkt.** S. Rz. 496.

371 **Querbezüge im Binnensystem des § 6.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 spricht die „*unentgeltliche Übertragung*" der Anteile an. Auf die Konstellation der „*unentgeltlichen Übertragung*" wird in § 6 Abs. 1 Satz 3 Bezug genommen, muss dort aber auch jene unter § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fallenden „unentgeltlichen Übertragungen" erfassen (s. Rz. 559.3). Weiter ist in § 6 Abs. 2 Satz 2 von „*unentgeltlich übertragen*" die Rede. Die Rückkehrregelung ist in den Fällen der Tatbestandsverwirklichung i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 5 anwendbar, v.a. ist zu beachten, dass die Rückkehrregelung nur *natürlichen Personen* als Erwerber der Anteile zusteht. Ist der Erwerber (auch) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, kann eine Wegzugsbesteuerung nur unter den Voraussetzungen des § § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ausgelöst werden, wobei aber fraglich ist, ob die Rückkehrregelung (§ 6 Abs. 3) in diesen Fällen greifen kann (s. Rz. 284). § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 sieht für die Tatbestände i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einen eigenständigen Gewinnrealisierungszeitpunkt vor (dazu Rz. 498). Im Rahmen der Rückkehrregelung (§ 6 Abs. 3 Satz 2) und der Stundungsvorschrift (§ 6 Abs. 4 Satz 4) wird aus den im Grundsatz für die Anwendung der Rückkehrregelung bzw. die Stundung „schädlichen" Übertragungen der Anteile ausdrücklich und nur die „*unentgeltliche Übertragung […] auf eine natürliche Person von Todes wegen*", nicht aber die unentgeltliche Übertragung unter Lebenden, ausgeklammert. Der Begriff der „*unentgeltlichen Übertragung […] von Todes wegen*" ist nach hier vertretener Auffassung – in Übereinstimmung mit dem gesetzgeberischen Willen (s. Rz. 367) – deckungsgleich mit dem – ausdrücklich so in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. – verwendeten Begriff der „*Übertragung durch Erwerb von Todes wegen*", so dass die hierun-

1 Aus Vereinfachungszwecken soll auf die unterschiedlichen Konstellationen bei Erwerben von Todes wegen an dieser Stelle nicht eingegangen werden, s. dazu ausf. Rz. 403 ff.

2 Dies obwohl der Erbfall richtigerweise keine Übertragung, sondern ein „Vonselbsterwerb" durch Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB) ist, vgl. *Baßler*, IStR 2013, 22 (23).

3 Gl. Ansicht *Gropp* in Lademann, AStG, § 6 AStG Rz. 81; *Offerhaus* in Fuhrmann u.a., § 6 AStG Rz. 84; *Möller-Gosoge/Keilen* in Haase, AStG/DBA[4], § 6 AStG Rz. 88; s. aber auch *Reppel/Bösken/Dunkelmann*, Kapitel II.2.: Reform des § 6 AStG, in Schnitger/Rasch/Holle, Nationales und Internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus, 2022, Rz. 29: bei Erblasser „weiterhin unsicher".

4 Nach Verwaltungsauffassung „*[erfolgt d]ie Besteuerung des Vermögenszuwachses […] im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung des Übertragenden*" (Rz. 85 Satz 2 AEAStG, s. § 6 AStG Anh. 2 Rz. 14).

ter fallenden Konstellationen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 Satz 4 erfüllen. Bei Tatbestandsverwirklichung i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist für die Anwendung des § 6 im Übrigen streng darauf zu achten, wer als „Steuerpflichtiger" (z.B. Schenker, Erblasser/Erben s. Rz. 369), „Rechtsnachfolger" oder „Gesamtrechtsnachfolger" qualifiziert. So ist im Fall der grenzüberschreitenden Schenkung der Schenker „Steuerpflichtiger", so dass er beim zuständigen Finanzamt die Ratenzahlung (§ 6 Abs. 4 Satz 1) bzw. temporäre Stundung (§ 6 Abs. 4 Satz 7) beantragen und die jährlichen Mittteilungspflichten (§ 6 Abs. 5 Satz 3) erfüllen muss. Das bringt praktische Schwierigkeiten mit sich.

372 **Überschießende Tendenzen.** Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat überschießende Tendenzen insoweit, als auch Fälle erfasst werden, in denen das deutsche Besteuerungsrecht weder beschränkt noch ausgeschlossen wird.[1] Dies ist verfassungsrechtlich (s. Rz. 155) und europarechtlich bedenklich (Rz. 171), vom BFH[2] zu § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. aber als unbedenklich eingestuft worden.

Beispiel

Die M ist ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und Alleingesellschafterin der in Deutschland ansässigen D-GmbH. Sohn S ist ausschließlich in Monaco unbeschränkt steuerpflichtig. M verstirbt in 2018 und wird von S beerbt.

Lösung

§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nach h.M. und dem Willen des Gesetzgebers erfüllt. Dies soll unabhängig davon gelten, dass das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus einer späteren Veräußerung der Anteile durch S uneingeschränkt erhalten bleibt, da die Gewinne im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG erfasst würden und zwischen Deutschland und Monaco auch kein DBA besteht, welches den deutschen Besteuerungsanspruch einschränken oder ausschließen könnte.[3] Ob durch die Übertragung das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH ausgeschlossen oder beschränkt wird, soll – wie schon in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a.F. – ohne Bedeutung sein (s. Rz. 365).

373 **Besondere praktische Bedeutung.** § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat in der Praxis eine ganz erhebliche, oft übersehene oder unterschätzte Bedeutung.[4] Die heutige Nachfolgegeneration zeichnet sich durch hohe Mobilität und abnehmende Ortsgebundenheit aus. Abkömmlinge gehen zum Studium ins Ausland und bleiben dort „hängen". Sie folgen dem Ruf des Arbeitgebers in einen anderen Staat oder fügen sich der Liebe wegen in einen Ortswechsel. Bei der Nachfolgeplanung wird diese Internationalität im Hinblick auf § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. zu Nachfolgefällen und § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Rz. 461 ff.) aus verschiedenen Gründen zum Problem: Zunächst ist in diesen Fällen zu bedenken, dass die Einkommensteuerpflicht in der Person des Schenkers bzw. Erblassers entsteht (s. dazu Rz. 369) und die Wegzugsteuer – bei versäumten Vorfeldmaßnahmen (s. dazu Rz. 377) – in der Person des Schenkers oder den inlandsansässigen Miterben anfällt. Ob die Steuer rückwirkend entfällt (§ 6 Abs. 3) oder die Ratenzahlung (§ 6 Abs. 4) gewährt wird, hängt maßgeblich vom Verhalten des Beschenkten oder auslandsansässigen

1 Vgl. auch *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, 2009, Rz. 438.
2 BFH v. 8.12.2021 – I R 30/19, BStBl. II 2022, 763 = FR 2022, 888.
3 Eine Anrechnung ausländischer Steuern in Deutschland käme weder nach § 34c EStG (keine unbeschränkte Steuerpflicht von A in Deutschland) noch nach § 50 Abs. 6 i.V.m. § 34c Abs. 3 EStG (keine inländische Betriebsstätte) in Betracht.
4 Vgl. zu § 6 a.F. *Häck*, IStR 2015, 267 ff.; *Baßler*, FR 2008, 851 ff.

Erben ab (s. dazu Rz. 374, 375).[1] Anders als früher wird seit dem 1.1.2022 auch bei unentgeltlichen Übertragungen auf in einem EU-/EWR-Staat ansässige Erwerber die Wegzugsteuer definitiv, wenn nicht der Erwerber im Rahmen der zeitlichen und materiellen Einschränkungen der – ggf. gar nicht anwendbaren (s. Rz. 494) – Rückkehrregelung (§ 6 Abs. 3) nach Deutschland zurückkehrt, was mglw. seinen persönlichen Lebensplanungen widerspricht. Der Erwerber kann dann geneigt sein, den Schenker bzw. (anteilig) die Miterben die Wegzugsteuer tragen zu lassen und selbst von den erhöhten Anschaffungskosten zu profitieren (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 3). Diesen drohenden fremdbestimmten Steuerwirkungen gilt es im Vorfeld durch geeignete Maßnahmen zu begegnen (s. Rz. 377). Schließlich kann es zu konfiskatorischen Folgen kommen, wenn neben die ggf. zu berücksichtigende Erbschaftsteuer noch eine potentielle Wegzugsbesteuerung im Rahmen der (vorweggenommenen) Unternehmensnachfolge tritt.[2] Da nicht nur eine Erbschaft-/Schenkungsteuer sondern auch eine Wegzugsteuer häufig nur durch liquide Mittel aus dem Unternehmen finanziert werden kann, kann die Auslandsansässigkeit von Gesellschaftern zu nicht unerheblichen Konflikten in Unternehmerfamilien führen.[3]

374 **Fremdbestimmte Steuerwirkungen in Schenkungsfällen.** Der Schenker ist gut beraten, wenn er sich vor Verwirklichung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Gedanken über mögliche Steuerfolgen bzw. durch den Beschenkten fremdbestimmte Steuerwirkungen macht und entsprechend absichernde Vorkehrungen im Übertragungsvertrag regelt. Den Schenker trifft als „Übertragenden" die Wegzugsbesteuerung (s. Rz. 369), sodass er sich fragen muss, ob er einerseits die (latente) Steuerlast tragen und andererseits den Vermögensgegenstand uneingeschränkt übertragen will. Soll die Wegzugsbesteuerung in Kauf genommen werden, wird der Schenker ein Interesse daran haben, durch den Beschenkten von der durch § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausgelösten Wegzugsbesteuerung freigestellt zu werden.[4] Nimmt der Schenker die Festsetzung der Wegzugsbesteuerung in Kauf, weil die Voraussetzungen einer temporären **Stundung nach § 6 Abs. 4** Satz 7 erfüllt werden können, ist der Schenker auf die rechtzeitige Rückkehr des Beschenkten und darauf angewiesen, dass dieser z.B. die Anteile nicht in der Zwischenzeit veräußert. Den Schenker selbst treffen die Mitwirkungspflichten i.S.v. § 6 Abs. 5.

375 **Fremdbestimmte Steuerwirkungen in Erbfällen.** Grenzüberschreitende Anteilsübergänge im Zusammenhang mit Erbfällen bergen – wie auch grenzüberschreitende Schenkungen (s. Rz. 374) – die Gefahr fremdbestimmter Steuerwirkungen. Löst der (grenzüberschreitende) Erbfall Wegzugsteuer aus, ist der Erblasser der „Steuerpflichtige" und hinterlässt seinen (in- wie auslandsansässigen) Erben als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 BGB) und Gesamtschuldner (§ 45 AO) entsprechend der Erbquoten die Wegzugsteuer als Teil seiner Einkommensteuerschuld.[5] Bei den Erben ist die Wegzugsteuer zwar bei der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG), wodurch sich die ansonsten drohende Doppelbelastung von Vermögenszuwachs- und Erbschaftsteuer mildern

1 Vgl. *Braun/Siemers* in Prinz/Winkeljohann, Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl. 2021, § 19 Rz. 408.
2 S. zu potentiellen Gesamtsteuerbelastungen Rz. 149.
3 Vgl. *Braun/Siemers* in Prinz/Winkeljohann, Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl. 2021, § 19 Rz. 412.
4 Was für sich genommen wiederum steuerrechtlich zu würdigen ist.
5 Zur Problematik auch ausführlich *Dannecker*, DStR 2020, 853 (860 f.).

lässt (s. zu verfassungsrechtlichen Aspekten der Kumulation beider Steuern Rz. 139). Die Steuerermäßigung des § 35b EStG greift nach dem Wortlaut hingegen nicht:[1] Zwar soll § 35b EStG auch Gewinne aus der Veräußerung von zum Nachlass gehörenden Anteilen gemäß § 17 EStG erfassen,[2] so dass er greifen kann, wenn nach einem Erbfall der inlandsansässige Erbe unter Verwirklichung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ins Ausland verzieht. Bei grenzüberschreitendem Erbfall liegen die Dinge aber anders, da § 35b EStG typischerweise nur auf Fälle zielt, in denen die Erträge noch nicht beim Erblasser erfasst[3] und die Vermögenszuwachssteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen wurde.[4] Hat der Erblasser bestimmt, dass die Anteile auf einen bestimmten (Mit-)Erben übertragen oder an einen Vermächtnisnehmer weitergereicht werden sollen, bleibt die Steuerschuld ungeachtet der Weitergabe der Anteile bei dem oder den Erben „haften". Zivilrechtlich und steuerrechtlich „erbt" nur der Erbe die Steuerschulden des Erblassers.[5] Für einen Übergang der Wegzugsteuerschuld i.S.v. Abs. 1 auf den letztlich die Anteile erhaltenden Erben (bei „normaler" Erbauseinandersetzung, Teilungsanordnung, Vorausvermächtnis, Vermächtnis etc.) ist keine Rechtsgrundlage gegeben,[6] selbst wenn man ertragsteuerrechtlich im Einzelfall von einem Direkterwerb von Todes wegen ausgehen sollte.[7] Die Gefahr fremdbestimmter Steuerwirkungen ist hier besonders hoch, da der oder die „betroffene(n)" Erben – anders als der Schenker durch Regelungen im Übertragungsvertrag – mit Ausnahme der Ausschlagung der Erbschaft (§ 1936 BGB) keine Handhabe haben, sich vor bspw. für die Steuerstundung schädlichen Maßnahmen des Begünstigten zu schützen. Diese Aufgabe obliegt dem Erblasser, der in seinen Verfügungen von Todes wegen Vorsorge tragen muss, indem er etwa dem Vermächtnisnehmer die anfallenden Ertragsteuern mit aufbürdet.[8]

376 **Kumulation von Einkommen- und Erbschaftsteuer.** § 6 selbst sieht bei einem Zusammentreffen einer nach Abs. 1 ausgelösten Einkommensteuer und einer Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Milderungsmaßnahmen vor. In der Ursprungsfassung, nach der nur unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden tatbestandsmäßig waren (§ 6 Abs. 3 Nr. 1 a.F.),[9] konnte die Wegzugsteuer auf Antrag ermäßigt oder erlassen werden, wenn für die Übertragung Erbschaftsteuer zu entrichten war. Diese Regelung hat der Gesetzgeber bewusst seit § 6 i.d.F. des SEStEG nicht mehr übernommen (s. Rz. 366), sodass es dem Finanzamt schwer möglich sein dürfte, einen Billigkeitserlass auszusprechen. Während bei unentgeltlichen Übertragungen unter Lebenden die Doppelbelastung mit Schenkungsteuer (beim Beschenkten)

1 *Krumm*, FR 2012, 624 (625); **a.A.** wohl *Möller-Gosoge/Keilen* in Haase, AStG/DBA[4], § 6 AStG Rz. 79; *Dorn*, ErbBstg 2022, 209; *Dorn/Grosch*, NWB-EV 2022, 182.
2 *Stahl* in Korn, § 35b EStG Rz. 20.
3 Vgl. *Schulz* in H/H/R, § 35b EStG Rz. 26; *Kulosa* in Schmidt[43], § 35b EStG Rz. 6, 8.
4 Vgl. *Keß* in K/S/M, § 35b EStG Rz. A64; *Widmann* in BeckOK, § 35b EStG Rz. 21; *Hoyer*, Unternehmensnachfolge und Wegzugsbesteuerung, S. 227.
5 S. auch das Beispiel zur Vererbung einer latenten Wegzugsteuerbelastung aufgrund vorheriger grenzüberschreitender Schenkung bei *Dannecker*, DStR 2020, 853 (860 f.).
6 Vgl. *Streck/Kamps*, ErbR 2016, 691.
7 **A.A.** *Hoyer*, Unternehmensnachfolge und Wegzugsbesteuerung, S. 206 zum Vermächtnis.
8 Vgl. Formulierungsvorschlag bei *Streck/Kamps*, ErbR 2016, 691: „*Vermächtnisnehmer tragen die mit dem ihnen vermachten Gegenstand verbundenen Erbschaft- und Ertragsteuern, sofern sie nach dem Tod festgesetzt werden.*"
9 Hierzu im Überblick *Stümper*, GmbHR 2007, 358 (360).

und Einkommensteuer (beim Schenker) definitiv würde, kann bei Erwerben von Todes wegen der Erbe die Vermögenszuwachsteuer als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer mindernd berücksichtigen, eine Anwendung von § 35b EStG[1] scheidet aber aus (s. Rz. 375). Der Gesetzgeber begibt sich durch die Inkaufnahme einer Doppelbelastung von Einkommen- und Erbschaftsteuer auf verfassungsrechtlich bedenkliches Terrain (s. ausf. Rz. 149).

377 **Strukturelle Vorsorgemaßnahmen.** Die Gestaltungsmöglichkeiten der (vorweggenommenen) Erbfolge im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung sind vielfältig (s. auch Rz. 175, 176, 212 ff.). Es ist aber zu sehen, dass sich die „Gestaltungen" regelmäßig nicht darum drehen, sachwidrige Vorteile zu erlangen, sondern vielmehr den gesetzlichen Unzulänglichkeiten aus dem Weg zu gehen. Bei **vorweggenommener Unternehmensnachfolge** ist insbesondere zu erwägen, die Schenkung im Hinblick auf Wegzugsteuerfolgen durch Widerrufs- oder sonstige Klauseln im Übertragungsvertrag zu flankieren. Andernfalls ist der Schenker ggf. schutzlos den möglichen fremdbestimmten Steuerfolgen ausgesetzt (s. dazu Rz. 375). Soweit Unsicherheiten oder Sorgen bestehen, dass der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei Schenkung oder Erbfall verwirklicht (werden) wird,[2] lassen sich Risiken durch Auflagen, den Vorbehalt von Rückforderungsrechten o.ä. minimieren. Bei Ausübung eines Rücktrittsrechts entfällt nicht nur eine etwaige Schenkungsteuer (§ 29 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), sondern rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO auch die ausgelöste Wegzugsteuer.[3] Die Steuerklausel ist aber dem zuständigen Finanzamt frühzeitig (idealerweise unmittelbar nach Abschluss des Schenkungsvertrags) bekannt zu machen.[4] Bei der Planung des **Vermögensübergangs von Todes wegen** ergeben sich angesichts der verschiedenen erbrechtlichen Möglichkeiten (Alleinerbe, Erbengemeinschaft, Vor-/Nacherbschaft, Vermächtnis etc., dazu Rz. 395 ff.) ganz besondere Herausforderungen, den bestehenden Rechtsunsicherheiten zu begegnen. Um bspw. der Frage des ertragsteuerrechtlichen Durchgangserwerbs oder Direkterwerbs im Zusammenhang mit Vermächtnissen Herr zu werden, könnte der Erblasser seine Verfügungen ggf. so ausgestalten, dass der letztlich Begünstigte mit dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile i.S.v. § 39 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO wird (s. Rz. 313). Könnte eine Ausschlagung der Erbschaft hilfreich sein, ist für den ausländischen Erben die auf sechs Monate verlängerte Ausschlagungsfrist (§ 1944 Abs. 3 BGB) zu beachten. Weiter sind Überlegungen anzustellen, wie fremdbestimmte Steuerwirkungen zu Lasten des oder der Erben (s. Rz. 376) vermieden werden können.

378–379 frei

b) Tatbestandsvoraussetzungen

380 **Voraussetzungen i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.** Die allgemeinen, für sämtliche wegzugsteuerrelevanten Tatbestände i.S.v. § 6 Abs. 1 geltenden Voraussetzungen („übertragender" Anteilsinhaber ist natürliche Person, unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG, Voraussetzungen i.S.v. § 6 Abs. 2, Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1

1 Eingefügt durch das ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.
2 Etwa weil Zweifel an der unbeschränkten Steuerpflicht des Beschenkten bestehen.
3 Ausf. *v. Oertzen/Reich*, IStR 2013, 463 ff.; gl.A. *Wilke* in AStG-eKommentar, § 6 AStG Rz. 37.1.
4 Vgl. BFH v. 24.11.1992 – IX R 30/88, BStBl. II 1993, 296.