



**Heidelberg, 28. Mai 2024**

**Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG**

**- ein praktischer Fall -**

**Prof. Dr. Andreas Piekenbrock, Heidelberg**



## Der Ausgangsfall

- Der Erblasser, der seinen Wohnsitz immer in Deutschland hatte, ist mit 5 % an einer inländischen börsennotierten Aktiengesellschaft beteiligt.
- Die Aktien wurden vor 2009 erworben.
- Beim Tod des Erblassers 2012 werden die Aktien als Vorausvermächtnisse diversen Personen in Deutschland und einem deutschen Staatsbürger in Kanada zugewandt.
- Diese Personen sind zugleich die Erben des Erblassers.
- Zwei Erben in Deutschland schlagen ihr Vorausvermächtnis aus.



## Der Ausgangsfall

- Ersatzvermächtnisnehmer sind u.a. zwei deutsche Staatsbürger, die seit mehr als zehn Jahren in der Schweiz ihren Wohnsitz haben.
- Die Vermächtnisnehmer in Kanada und der Schweiz nehmen die Vermächtnisse an.
- Die Aktien werden vom Testamentsvollstrecker auf inländische Depots der drei Begünstigten mit Wohnsitz im Ausland übertragen.



## Ertragsteuerliche Folgen

- Bei den „Inländern“, die nach dem Erbfall mit nicht mehr als 1 % an der Aktiengesellschaft beteiligt sind, entstehen steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur, wenn ein (Ersatz-)Vermächtnisnehmer die Aktien innerhalb von fünf Jahren nach dem unentgeltlichen Erwerb veräußert (§ 17 Abs. 1 Satz 1, 4 EStG).
  - § 20 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG ist auf die Aktien nicht anwendbar (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG 2009 [BGBl. I, 3366] ≈ § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG).
- Die „Inländer“ können die Aktien nach fünf Jahren ohne Besteuerung des Veräußerungsgewinns veräußern.



## Ertragsteuerliche Folgen

- Bei einer späteren Veräußerung durch die „Ausländer“ könnte Deutschland den Veräußerungsgewinn in keinem Fall besteuern.
- Das gilt sowohl für Kanada (Art. 13 Abs. 4 DBA) als auch für die Schweiz (Art. 4 Abs. 4, 13 Abs. 3, 4 DBA).
- Die unentgeltliche Übertragung an die „Ausländer“ (Vollzug der Vermächtnisse) steht der Veräußerung durch den Erblasser gleich (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG 2006 [BGBl. I, 2782] ≈ § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG 2021 [BGBl. I, 2035]).



## Ertragsteuerliche Folgen

- § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG 2006 ist sowohl für den Vorausvermächtnisnehmer in Kanada als auch für die Ersatzvermächtnisnehmer in der Schweiz anwendbar.
  - Der Anfall an den primär begünstigten Vorausvermächtnisnehmer im Inland gilt als nicht erfolgt (§§ 2180 Abs. 3, 1953 Abs. 1 BGB).
  - Der Ersatzvermächtnisnehmer wurde vom Erblasser eingesetzt (§ 2190 BGB).
- Auch die Ersatzvermächtnisnehmer in der Schweiz haben vom Erblasser unentgeltlich erworben.



## Ertragsteuerliche Folgen

- An der Steuerpflicht nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG 2006 ändert sich (prima facie) auch dann nichts, wenn die Begünstigten mit nicht mehr als 1 % an der Aktiengesellschaft beteiligt sind und die Aktien in den ersten fünf Jahren nach dem Erbfall nicht veräußern.
  - Belastung des Nachlasses (= der Erben) mit der Einkommensteuer, die auf den (fiktiven) Veräußerungsgewinn zu zahlen ist.
  - Frage der Verteilung dieser Belastung unter den Erben und möglicherweise den Ersatzvermächtnisnehmern (Auflage / Untervermächtnis auf Freistellung).



# Unionsrechtliche Implikationen

- EuGH DStR 2019, 425 – „Wächtler“ sieht in der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG 2006 eine Verletzung des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz, wenn ein Deutscher, der mit 50 % an einer Gesellschaft in der Schweiz beteiligt ist, besteuert wird, weil er seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt.
- Im Ausgangsfall entsteht die Steuerbelastung nicht unmittelbar wegen des Wohnsitzwechsels, sondern weil die Ersatzvermächtnisnehmer ihren Wohnsitz vor dem Erbfall in Ausübung des Freizügigkeitsrechts in die Schweiz verlegt haben.





# Unionsrechtliche Implikationen

- Hintergrund von § 6 AStG 2006 war EuGH Slg. 2004, I-2409 – „Hughes de Lasteyrie du Saillant“:

Der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verwehrt es einem Mitgliedstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung einzuführen, nach der latente Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt.

- Daher sah § 6 Abs. 5 AStG 2006 in Binnenmarkt- und EWR-Fällen eine dauerhafte zinslose Stundung der Steuer vor, wenn der Steuerpflichtige im Zuzugsstaat einer vergleichbaren Steuer unterlag.



# Unionsrechtliche Implikationen

- Im Ausgangsfall ist das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz nicht unmittelbar berührt.
- Etwas anderes dürfte gelten, wenn die Ersatzvermächtnisnehmer ihren Wohnsitz erst nach dem Erbfall, aber vor der Annahme und Erfüllung der Vermächtnisse in die Schweiz verlegt hätten.
- Im Ausgangsfall dürfte nur die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen sein, die bekanntlich auch gegenüber Drittstaaten gilt (Art. 63 Abs. 1 AEUV).
- Damit stellen sich für den Ausgangsfall folgende Fragen:



# Unionsrechtliche Implikationen

1. Wäre die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Steuerbelastung in einem Binnenmarktfall gerechtfertigt?
  - Dagegen spricht, dass im Inlandsfall überhaupt keine Ertragsteuer entstanden wäre, wenn die Begünstigten die Aktien frühestens fünf Jahre nach dem Erbfall veräußern.
2. Wenn nein, sind Drittstaatenfälle anders zu beurteilen?
  - Art. 64 Abs. 1 AEUV ist nicht einschlägig, weil eine Beteiligung bis 25 % am 31.12.1993 keine wesentliche war (§ 17 Abs. 1 Satz 1, 3 EStG 1990 [BGBl. I, 1898]).



# Unionsrechtliche Implikationen

- Auf einen möglicherweise geringeren Informationsaustausch der Steuerbehörden kommt es nicht an, wenn die Aktien in einem inländischen Depots verwahrt wurden.
- 3. Wäre die Steuer ggf. zu vermeiden gewesen, wenn die Vermächtnisnehmer die Vermächtnisse gestundet hätten und ihnen die Aktien erst fünf Jahre nach dem Erbfall übertragen worden wären?
- Dann hätten die Vermächtnisnehmer bis dahin nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der Aktien gehabt (§ 2174 BGB).