



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Reichweite der erweiterten beschränkten  
Steuerpflicht nach 2 AStG  
Ein Beitrag zur Struktur der Steuerpflicht“**

Dissertation vorgelegt von Christian Daniel Stahl

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Institut für Finanz- und Steuerrecht

# Die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG

– Ein Beitrag zur Struktur der Steuerpflicht –

(Zusammenfassung der Dissertation – Universität Heidelberg)

Christian Stahl

24. Januar 2013

## A. Einleitung

Die Arbeit fokussiert sich im Speziellen auf den § 2 AStG. Durch eine deduktive Herangehensweise wird aber bei der Untersuchung des § 2 AStG besonderer Wert auf die Grundlagen der Steuerpflicht gelegt.

Vorab wird die Frage der Rechtfertigung der Besteuerung in verfassungsrechtlicher Sicht und die Voraussetzungen der Besteuerung in völkerrechtlicher Sicht geklärt. Hierdurch entwickelt sich ein grundlegendes Verständnis des Tatbestandes der Steuerpflicht im Allgemeinen. Dieser Grundtatbestand der Besteuerung ist mit seinen Voraussetzungen Grundlage jeder deutschen Steuerpflicht.

Unter dieser Schablone der Steuerpflicht wird dann der § 2 AStG untersucht. Bei der Klärung der Fragestellungen, die § 2 AStG mit sich bringt, hilft das gefundene Verständnis weiter. Zur Frage, was von dem Begriff der „nicht ausländischen Einkünfte“ umfasst ist, spielt die völkerrechtliche Anknüpfung eine zentrale Rolle. Für die Probleme, die das Verhältnis des § 2 AStG zu den anderen Steuerpflichten aufwirft, insbesondere zur beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und zur unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG, gibt die Struktur des Grundtatbestandes der Besteuerung die Lösung vor.

## B. Die Steuerpflicht

In der direkten Besteuerung hat jede Steuerpflicht einer Steuer als erste Voraussetzung das Anknüpfungssubjekt zu bestimmen. Hierdurch wird der Charakter der Steuer bestimmt. Man spricht in diesem Zusammenhang von Personen- oder Objektsteuern. Die Einkommensteuer betrifft die natürliche Person. Insofern ist eine Personensteuer gegeben.

Als zweite Voraussetzung der Anknüpfung ist die Bestimmung des Anknüpfungsobjekts notwendig. Das Anknüpfungsobjekt hat im internationalen Steuerrecht die Voraussetzungen des „genuine link“ zu erfüllen. Das heißt, es muss eine Nähebeziehung vom besteuerten Staat zum Besteuerungstatbestand vorliegen.

Diese Voraussetzung entstammt dem Völkergewohnheitsrecht und kann für die Zwecke der Besteuerung in der Person des Steuerpflichtigen (zum Beispiel durch einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt) oder in der Sache des Steuerpflichtigen (zum Beispiel durch die Inlandsbezogenheit der Einkunft) begründet sein. Nur Sachverhalte mit einer hinreichenden Nähebeziehung sind völkerrechtlich in Deutschland steuerbar. Im deutschen Einkommensteuerrecht wird beides verwendet. Beim unbeschränkt Steuerpflichtigen wird eine persönliche Anknüpfung verwendet, beim beschränkt Steuerpflichtigen eine sachliche.

Die erste Rechtsfolge des Steuertatbestandes ist die Besteuerung hinsichtlich des Umfangs. Der besteuernde Staat kann bestimmen, was unter seinem Regime besteuert wird. Im Bereich des Besteuerungsumfangs ist der Staat allerdings nicht unbeschränkt. Einerseits ist die Besteuerung als Eingriff nach nationalen Recht freiheitsgrundrechtlich zu rechtfertigen. Dies erfolgt in Deutschland nach der globalen Äquivalenztheorie. Andererseits darf die Besteuerung nicht über das völkerrechtliche Anknüpfungsobjekt hinaus gehen. Das Anknüpfungsobjekt bildet also das Maximum des Besteuerungsumfangs. Durch die persönliche Anknüpfung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen kann Deutschland grundsätzlich das Welteinkommen für steuerpflichtig erklären. Es wird durch die Doppelbesteuerungsabkommen allerdings wieder auf einen territorialen Umfang beschränkt, der dem globalen Äquivalenzprinzip entspricht. Beim beschränkt Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber im Rahmen der sachlichen Anknüpfung nur die inländischen Einkünfte für steuerpflichtig erklärt, was ebenfalls der globalen Äquivalenz entspricht.

Als zweite Rechtsfolge besteht die Besteuerung hinsichtlich der Besteuerungsart. Die Besteuerungsart ist nach nationalem Recht gleichheitsgrundrechtlich zu rechtfertigen. Mangels geeigneter Kriterien der Lastenverteilung greift der deutsche Gesetzgeber hier auf die früheren Ansätze der Opfertheorie zurück. Dementsprechend erfolgt die Besteuerungsart nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip untergliedert sich in das objektive und das subjektive Nettoprinzip. Beim unbeschränkt Steuerpflichtigen kommt sowohl das objektive als auch das subjektive Nettoprinzip zur Anwendung. Beim beschränkt Steuerpflichtigen kommt nur das objektive Nettoprinzip zur Anwendung, teilweise auch eine Bruttobesteuerung. Für das subjektive Nettoprinzip ist grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen zuständig.

Tabelle 1: Übersicht über Anknüpfung und Besteuerung im Rahmen der Steuerpflicht.

	<b>Abstrakte Erläuterung</b>	<b>unbeschränkte Steuerpflicht</b>	<b>beschränkte Steuerpflicht</b>
<b>Anknüpfungssubjekt</b>	Bestimmt den Charakter der Steuer, die Steuerart – Personen- oder Objektsteuer	natürliche Person (Personensteuer)	natürliche Person (Personensteuer)
<b>Anknüpfungsobjekt</b>	Völkerrechtliche Rechtfertigung der Besteuerung – Relevant bei Auslandsbezug	subjektives Territorialitätsprinzip (persönliche Anknüpfung)	subjektives Territorialprinzip (sachliche Anknüpfung)
Fortsetzung f.			

	<b>Abstrakte Erläuterung</b>	<b>unbeschränkte Steuerpflicht</b>	<b>beschränkte Steuerpflicht</b>	
<b>Besteuerungsumfang</b>	Wird beschränkt durch das Anknüpfungsobjekt (Maximum der völkerrechtmäßigen Besteuerung) und die freiheitsgrundrechtliche Rechtfertigung der Steuer (Art. 2, 14 GG)	Weltein-kommens-bzw. Totalitätsprinzip	objektives Territorialitätsprinzip	
<b>Besteuerungsart</b>	Wird beschränkt durch gleichheitsrechtliche Verfassungsvorgaben (Art. 14, 3 GG) und Europarechtsvorgaben (Art. 18, 28 ff., 45 ff., 49, 54, 56 ff., 63 ff. AEUV)	objektives und subjektives Nettoprinzip	objektives Netto-prinzip (bei Ver-anlagung und Arbeit-nehmer)	Brutto-be-steuer-ung (Steuer-erab-zug)

## C. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Auch auf die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG muss dieser Aufbau des Besteuerungstatbestands Gültigkeit haben. Für die vier Grundlagen der Besteuerung bedeutet dies folgendes:

Anknüpfungssubjekt der Besteuerung ist ebenfalls die natürliche Person. Trotz der Einschränkung auf Deutsche ist keine Deutschensteuer sondern eine reguläre Personensteuer gegeben.

Eine persönliche Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit ist Ausfluss der Opfertheorie und verstößt gegen das globale Äquivalenzprinzip. Sie wäre somit verfassungswidrig. Auch eine persönliche Anknüpfung an die vorherige unbeschränkte Steuerpflicht oder die spätere Ansässigkeit im Niedrigsteuerland erfüllen nicht die Voraussetzungen einer aktuellen Nähebeziehung. Als Anknüpfungsobjekt kommen daher nach dem Wegzug nur sachliche Anknüpfungsmerkmale wie die wirtschaftlichen Interessen und die Einkünfte mit Inlandsbezug in Betracht. Nur solche Einkünfte sind völkerrechtlich steuerbar.

Hinsichtlich des Besteuerungsumfangs sieht das Gesetz die nicht ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34d EStG vor. Diese negative Abgrenzung geht einerseits zu weit. Umfasst von diesem Begriff sind auch eine Vielzahl von Einkünften, die keine Nähebeziehung zu Deutschland haben und daher nicht steuerbar sind. Diese Einkünfte sind trotz Unterfallens unter den Wortlaut aus der Besteuerung auszunehmen. Andererseits greift die Bestimmung zu kurz, da es auch inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG gibt, die gleichzeitig ausländische sind, sog. „hybride Einkünfte“. Diese sind völkerrechtlich in Deutschland steuerbar und sollen auch von der Steuerpflicht umfasst sein. Diese hybriden Einkünfte sind in den Anwendungsbereich des § 2 AStG mit einzubeziehen, der dann die reguläre beschränkte Steuerpflicht als *lex specialis* verdrängt. Auszuklammern sind dann noch Einkünfte, die nach DBA freizustellen sind. § 2 AStG stellt keinen *treaty override* dar, der den Regelungen der DBA vorgehen soll. Im Verhältnis zu § 1 Abs. 3 EStG sind die Einkünfte nicht wieder auf die inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG zu reduzieren. § 1 Abs. 3 EStG stellt

lediglich eine Rechtsfolgenmodifikation hinsichtlich der Besteuerungsart dar und nicht etwa eine eigenständige Steuerpflicht.

Im Bereich der Besteuerungsart baut die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf der regulären beschränkten Steuerpflicht auf und modifiziert diese lediglich in Details. Die Besteuerungsart folgt dem objektiven Nettoprinzip. Dabei wird dieser Grundsatz sogar noch konsequenter umgesetzt als bei der regulären beschränkten Steuerpflicht, da verschiedene Abgeltungswirkungen aufgehoben sind und alle Einkünfte in die Veranlagung mit einbezogen werden. Die Besteuerung erfolgt dann unter Vollprogression aller Einkünfte. Eine Mindeststeuer besteht nicht. Bei Antragstellung nach § 1 Abs. 3 EStG erfolgt die Besteuerungsart auch aufgrund des subjektiven Nettoprinzips. Am Besteuerungsumfang ändert das nichts.

## D. Thesen

Der Intention des Gesetzgebers bei der Schaffung des § 2 AStG war es, die Besteuerung eines Wegzüglers auf ein Maximum auszuweiten. Hierzu griff er auf den Katalog des § 34d EStG zurück und wollte so die zu steuernden inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG erweitern. Die beiden Kataloge haben sich zunehmen voneinander entfernt. Während § 49 Abs. 1 EStG zusehends ausgeweitet wurde blieb der § 34d EStG unverändert. Durch die Ausdehnung des § 49 Abs. 1 EStG verlor § 2 AStG mehr und mehr seinen Sinn.

Die beiden Kataloge des § 34d EStG und des § 49 Abs. 1 EStG sollten reformiert und wieder in einen Katalog vereinheitlicht werden. Hierbei sollte die Ausgestaltung nicht wie bisher eine Einzelfalldarstellung beinhalten, sondern sich grundsätzlich auf die Anknüpfungsmerkmale anhand des Belegenheits-, Tätigkeits-, Wirk-, Betriebsstätten- oder Kassenstaatsprinzips stützen. Die Konkretisierung im Einzelfall soll durch die Rechtsprechung erfolgen. So könnte die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wieder ganz entfallen.

Vorteile hiervon wären eine erhebliche Vereinfachung der derzeitigen Einkommensbesteuerung und ein Mehraufkommen an Steuern. Das Mehraufkommen würde sich einerseits aus der beschränkten Steuerpflicht durch einen weitläufigeren und genereller gefassten Inlandskatalog ergeben. Andererseits würde sich ein Mehraufkommen aus der unbeschränkten Steuerpflicht ergeben, da durch den genereller gefassten Inlandskatalog weniger ausländische Einkünfte im Sinne des jetzigen § 34d EStG anfielen und weniger Steueranrechnung erfolgen müsste.