

Vorbemerkungen zu §§ 1, 1a Die persönliche Steuerpflicht

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Überblick über die verschiedenen Formen der persönlichen Steuerpflicht		B. Rechtsentwicklung	
I. Grundformen der persönlichen Steuerpflicht		I. Überblick	15
1. Die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1)	1	II. Die wichtigsten Entwicklungsschritte im Recht der persönlichen Steuerpflicht	
2. Die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4)	2	1. Grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht durch das EStG 1925 . . .	16
II. Abgewandelte Formen der persönlichen Steuerpflicht		2. Erste Korrektur: Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Auslandsbeamte (StAnpG v. 16.10.1934)	17
1. Erweiterungen der unbeschränkten Steuerpflicht		3. Zweite Korrektur: Erweiterte beschränkte Steuerpflicht für ehemals unbeschränkt steuerpflichtige Deutsche (AStG v. 8.9.1972)	18
a) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen mit völkerrechtlichen Vorrechten (§ 1 Abs. 2)	4	4. Übernahme der ersten Korrektur in das EStG durch erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Diplomaten (EStRG v. 5.8.1974)	19
b) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen ohne völkerrechtliche Vorrechte, beschränkt auf inländische Einkünfte (§ 1 Abs. 3)	5	5. Dritte Korrektur: Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Auslandsbedienstete ohne völkerrechtliche Vorrechte (StBereinG 1986 v. 19.12.1985)	20
c) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten und Kinder von Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates (§ 1a Abs. 1)	6	6. Vierte Korrektur: Teilweise Gleichstellung bestimmter beschränkt Steuerpflichtiger mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (GrenzpendlerG v. 24.6.1994)	21
d) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten von Auslandsbediensteten mit überwiegend der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (§ 1a Abs. 2)	7	7. Fünfte Korrektur: Neuregelungen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 1996 v. 11.10.1995	22
2. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG	8		

	Anm.		Anm.
8. Sechste Korrektur: Einbeziehung von Diplomaten in den Anwendungsbereich des § 1a Abs. 2 (JStG 1997)	23	2. Zur Ausgestaltung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht	32
C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht und Verfassungsmäßigkeit		III. EU-Verträglichkeit	
I. § 1 als Grundlagenvorschrift	30	1. Generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen	35
II. Verfassungsmäßigkeit		2. EU-Verträglichkeit der einzelnen Regelungen der §§ 1 und 1a	39
1. Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	31	D. Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht	50
		E. Reformüberlegungen	54

A. Überblick über die verschiedenen Formen der persönlichen Steuerpflicht

Schrifttum: KRABBE, Das Grenzpendlergesetz, IStR 1994, 378; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPflcht beschränkt stpfl. ArbN, DB 1995, 2135; vgl. auch BTDrucks. 13/1558, 407; KAMINSKI, Die persönliche EStPflcht, SteuerStud. 1996, 398; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten StPflcht – Einflüsse aus dem EU-Gemeinschaftsrecht und aus den Doppelbesteuerungsabkommen, StbKongrRep. 1996, 399.

I. Grundformen der persönlichen Steuerpflicht

1 1. Die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1)

Begriff und Bedeutung der unbeschränkten Steuerpflicht: Unbeschränkt stpfl. ist nach § 1 Abs. 1 Satz 1 eine natürliche Person, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die unbeschränkte StPflcht ist eine der beiden Grundformen der persönlichen StPflcht. Sie bildet mit der beschränkten StPflcht iSd. § 1 Abs. 4 ein Gegensatzpaar.

Umfang und rechtspolitische Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht: Ist eine Person unbeschränkt stpfl., so unterliegt grds. ihr gesamtes im In- und Ausland erzielter Einkommen der deutschen ESt.; die Vorschriften des EStG sind uneingeschränkt anzuwenden (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip; vgl. dazu SCHAUMBURG in Festschr. Tipke, 1995, 125 [128]; s. dazu auch § 1 Anm. 88; zu den DBA und zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c s. § 1 Anm. 34). Begründet wird diese umfassende Besteuerung damit, dass der Wohnsitzstaat für den Stpfl. erhebliche Leistungen erbringt. Dieser soll daher mit seiner gesamten Leistungsfähigkeit von der StPflcht erfasst werden (ausführlich dazu KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 12, Rn. A 23 ff. zur Vielschichtigkeit des Begriffs der StPflcht und Rn. A 160 zur territorialen Anknüpfung der StPflcht).

2. Die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4)

2

Begriff und Bedeutung der beschränkten Steuerpflicht: Beschränkt stpfl. ist nach § 1 Abs. 4 – vorbehaltlich der Regelungen des § 1 Abs. 2 und 3 und des § 1a – eine natürliche Person ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 hat. Indem § 1 Abs. 4 darauf abstellt, dass der Stpfl. im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, erfordert er die gegenteiligen Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1. Dies begründet den Gegensatz zu dieser Norm.

Umfang und rechtspolitische Begründung der beschränkten Steuerpflicht: Ist eine Person beschränkt stpfl., so werden nur die in § 49 genannten inländ. Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland besteuert. Im Gegensatz zur unbeschränkten StPflcht sind die Vorschriften des EStG (insbes. gem. § 50 Abs. 1) bei beschränkter StPflcht nur eingeschränkt anzuwenden, mit der Folge, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der Besteuerung weitgehend außer Betracht bleiben (s. dazu im Einzelnen § 1 Anm. 345). Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass die persönlichen Verhältnisse bei der Besteuerung im Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaat des Stpfl. zu berücksichtigen sind, wo dieser im Zweifel seinen wirtschaftlichen Schwerpunkt hat. Da die Beziehung des beschränkt Stpfl. zum Inland nur durch den Bezug inländ. Einkünfte besteht, soll er nicht im Rahmen seiner vollen Leistungsfähigkeit zur Deckung der Kosten des Staats beitragen müssen. Er soll vielmehr einerseits nur und andererseits mindestens in dem Umfang ESt. im Inland entrichten, in dem das von ihm erzielte Einkommen dem inländ. Markt zuzuordnen ist, den der Steuerstaat repräsentiert (sog. Territorialitätsprinzip). Es wird also nicht die Person des Stpfl. dem Inland zugeordnet, sondern dessen Handeln (so BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [29]; zur Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Behandlung s. Anm. 31 sowie § 50 Anm. 6).

Einstweilen frei.

3

II. Abgewandelte Formen der persönlichen Steuerpflicht**1. Erweiterungen der unbeschränkten Steuerpflicht****a) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen mit völkerrechtlichen Vorrechten (§ 1 Abs. 2)**

4

§ 1 Abs. 2 erweitert den von der unbeschränkten StPflcht erfassten Personenkreis auf solche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber als deutsche Staatsangehörige zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen. Dies gilt nach Abs. 2 Satz 2 jedoch nur dann, wenn die Person in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur in einem der beschränkten EStPflcht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird. Die zum Haushalt der Personen gehörenden Angehörigen sind nach Abs. 2 Satz 1 ebenfalls unbeschränkt stpfl., wenn sie entweder deutsche Staatsangehörige sind oder keine Einkünfte beziehen oder nur solche Einkünfte, die ausschließlich im Inland estpfl. sind. Die Regelung des Abs. 2 soll verhindern, dass Auslandsbedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status, die aufgrund völkerrechtl. Vorrechte im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur wie beschränkt Stpfl. behandelt werden, letztlich in keinem Land der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Die

unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 2 unterscheidet sich von derjenigen nach § 1 Abs. 1 nicht. S. im Einzelnen § 1 Anm. 180.

5 **b) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen ohne völkerrechtliche Vorrechte, beschränkt auf inländische Einkünfte (§ 1 Abs. 3)**

Nach § 1 Abs. 3 sind natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen. Das gilt jedoch nur, wenn ihre gesamten Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € im Kj. betragen (zur Kürzung des Betrags und zum Nachweis s. § 1 Abs. 3 Sätze 3 und 4).

Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig: § 1 Abs. 3 erweitert den Anwendungsbereich der unbeschränkten StPflcht auf die dort genannten Personen. Dogmatisch gesehen sind diese Personen auch dann, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, jedoch nicht unbeschränkt stpfl., sondern beschränkt stpfl., weil sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 erfüllen (kein inländ. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt und Einkünfte iSd. § 49). Sie werden – wie § 1 Abs. 3 Satz 1 dies ausdrücklich sagt – aber auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben. Ein weiterer Unterschied zur unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 besteht darin, dass die Steuer bei der erweiterten unbeschränkten StPflcht iSd. § 1 Abs. 3 im Wege des StAbzugs erhoben wird (§ 1 Abs. 3 Satz 5). Auch dies zeigt die Nähe zur beschränkten StPflcht (s. zu den Unterschieden auch bezüglich des Ehegattensplittings und der LSt. § 1 Anm. 245 und 297).

6 **c) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten und Kinder von Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates (§ 1a Abs. 1)**

Ist ein Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. und erfüllt er die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 oder ist er nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, so werden sein Ehegatte und seine Kinder nach § 1a Abs. 1 hinsichtlich der dort aufgezählten Vergünstigungen als unbeschränkt stpfl. behandelt, selbst wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1, 2 oder 3 nicht vorliegen. Die wesentlichste Vergünstigung ist die Gewährung des Ehegattensplittings nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 26 Abs. 1. § 1a regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht. Die erfassten Personen werden für die aufgezählten Fälle lediglich als unbeschränkt stpfl. behandelt.

7 **d) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten von Auslandsbediensteten mit überwiegend der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (§ 1a Abs. 2)**

§ 1a Abs. 2 sieht eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des Ehegattensplittings (§ 1a iVm. § 26) für solche unbeschränkt stpfl. Person iSd. § 1 Abs. 2 (s. Anm. 4) vor, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen (insbes. Einkünfte unterliegen im Kj. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte betragen nicht mehr als 6136 € im Kj.). Der Ehegatte der unbeschränkt stpfl. Person wird in diesem Fall für das Ehegattensplitting als unbeschränkt stpfl. behandelt. Gleiches gilt für die Ehegatten von Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3 (s. Anm. 5), die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 (insbes. Dienstverhältnis zu ei-

ner inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Bezug von Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse) erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind. In beiden Fällen müssen sich allerdings ein Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt, die Wohnung oder der Haushalt im Staat des ausländ. Dienstorts befinden. § 1a Abs. 2 regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht (s. Anm. 6).

2. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG

8

Schrifttum: WASSERMEYER, Kann die erweiterte beschränkte StPflcht gegenüber der normalen beschränkten vorteilhafter sein?, IStR 1996, 30; DAUTZENBERG, Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des AStG und der EG-Vertrag, IStR 1997, 39.

§ 2 AStG sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Erweiterung der beschränkten StPflcht vor. Dabei erweitert § 2 AStG – im Gegensatz zu § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG – nicht den erfassten Personenkreis, sondern die von der beschränkten StPflcht erfassten Einkünfte.

Zweck der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist, bei deutschen Staatsangehörigen, die geraume Zeit unbeschränkt stpfl. waren, das aus dem Inland bezogene Einkommen in umfassenderem Maße zu besteuern, als dies bei der beschränkten StPflcht iSd. § 1 Abs. 4 der Fall wäre. Dadurch soll die Steuerflucht in Niedrigsteuerländer erschwert werden. Da die erweiterte beschränkte StPflcht des § 2 AStG nationales StRecht ist, kann sie durch Regelungen in DBA begrenzt werden (vgl. Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz).

§ 2 AStG setzt voraus, dass eine natürliche Person

- in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten EStPflcht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt estpfl. war und
- in einem niedrig besteuernenden ausländ. Gebiet oder in keinem ausländ. Gebiet ansässig ist und
- wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland hat.

Wann die von § 2 Abs. 1 AStG geforderte niedrige Besteuerung vorliegt, regelt § 2 Abs. 2 AStG. Das ist im Wesentlichen dann der Fall, wenn die Belastung durch die in dem ausländ. Gebiet erhobene ESt. allgemein oder aufgrund von StVergünstigungen für Ausländer um mehr als ein Drittel unter der deutschen ESt. liegt.

Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland hat eine Person nach § 2 Abs. 3 AStG dann, wenn

- sie Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländ. Gewerbebetriebs ist oder
- auf sie als Kommanditist mehr als 25 % der Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der Gesellschaft entfallen oder
- ihr eine wesentliche Beteiligung an einer inländ. KapGes. gehört oder
- ihre „nicht ausländischen“ Einkünfte mehr als 30 % der Gesamteinkünfte betragen oder 62 000 € übersteigen oder
- ihr Vermögen, das zu „nicht ausländischen“ Erträgen führt, mehr als 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder 154 000 € übersteigt.

Die erweiterte beschränkte StPflcht gilt jedoch nur für diejenigen VZ, in denen die insgesamt beschränkt stpfl. Einkünfte mehr als 16 500 € betragen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 AStG). Das hat zur Folge, dass ein Wechsel zwischen der beschränkten

StPflcht nach § 1 Abs. 4 und der erweiterten beschränkten StPflcht nach § 2 AStG möglich ist, so dass in einem VZ die beschränkte StPflcht besteht, im nächsten hingegen die erweiterte beschränkte StPflcht.

Konsequenzen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht:

- Bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte StPflcht der Person geendet hat, werden alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG, die bei unbeschränkter EStPflcht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 (heute § 34d) sind, von der ESt. erfasst (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG). Gravierendste Auswirkung des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG ist, dass nach einem Wegzug das deutsche Kapitalvermögen weiterhin im Inland in voller Höhe versteuert wird.
- Der Progressionsvorbehalt ist auf alle beschränkt stpfl. Einkünfte anzuwenden (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).
- Die in § 50 Abs. 5 für die beschränkte StPflcht vorgesehene Abgeltung der ESt. durch den StAbzug gilt bei der erweiterten beschränkten StPflcht nur hinsichtlich des Abzugs vom Arbeitslohn, nicht aber für den StAbzug vom Kapitalertrag oder den StAbzug aufgrund des § 50a (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).
- Der Mindeststeuersatz des § 50 Abs. 3 in Höhe von 25 % gilt mit der Maßgabe, dass die ESt. die StAbzugsbeträge nicht unterschreiten darf (§ 2 Abs. 5 Satz 3 AStG).
- Führt die aufgrund der erweiterten beschränkten StPflcht zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländ. Steuer, als sie bei unbeschränkter StPflcht bestanden hätte, so ist der übersteigende Betrag nach § 2 Abs. 6 AStG nicht zu erheben; der Stpfl. muss insoweit den Nachweis führen.
- Abgabepflichtig iSd. § 2 Nr. 1 SolZG sind nach BFH v. 30.8.1995 – I R 10/95 (BStBl. II 1995, 868 = IStR 1996, 37 mit Anm. F.W.) erweitert beschränkt Stpfl., die zugleich beschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 sind. Bemessungsgrundlage für den SolZ ist nur die auf die inländ. Einkünfte erhobene ESt. Eine Person, die nur erweitert beschränkt stpfl. und nicht zugleich beschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 ist, ist nicht abgabepflichtig iSd. SolZG (s. dazu auch § 1 Anm. 333).

Vgl. zum Vor- und Nachteil der erweiterten beschränkten StPflcht auch WASSERMEYER, IStR 1996, 30; zur Konformität einer Wegzugsbesteuerung mit dem Recht der EU s. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), EuGHE 2004, I-2409 zur französischen Wegzugsbesteuerung; v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 (Almelo), EuGHE 2006, I-7409 zur niederländischen Wegzugsbesteuerung; DAUTZENBERG, IStR 1997, 39.

9–14 Einstweilen frei.

B. Rechtsentwicklung

Schrifttum: LIEDTKE, „Beschränkte StPflcht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; WASSERMEYER, Die beschränkte StPflcht, DSStJ 8 (1985), 49; KOBLENZER, Die Besteuerung Nichtansässiger – ein historischer Rückblick, IStR 1997, 97.

I. Überblick

15

Das Recht der persönlichen StPflcht hat sich im Laufe der Zeit erheblich gewandelt (ausführlich auch KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 621 ff.). Das EStG 1925 sah zunächst nur die Unterscheidung zwischen der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht vor. Es stellte sich jedoch immer mehr heraus, dass diese strikte und ausschließliche Unterscheidung in der Praxis zum Teil zu unbilligen Ergebnissen führte, die durch zunehmende internationale Verflechtungen und eine Europäisierung des Wirtschaftslebens noch verstärkt wurden. Dies veranlasste den Gesetzgeber, für einzelne Personengruppen und Fallgestaltungen Korrekturen vorzunehmen, die nicht zuletzt aufgrund ihrer Vielzahl eher als Flickwerk erscheinen denn als Umsetzung eines einheitlichen und schlüssigen Konzepts.

II. Die wichtigsten Entwicklungsschritte im Recht der persönlichen Steuerpflicht**1. Grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht durch das EStG 1925** 16

Das EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) sah erstmals die Unterscheidung nach der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht vor. Die in § 2 EStG 1925 verwendeten Definitionen entsprachen inhaltlich den heutigen Definitionen in § 1 Abs. 1 und Abs. 4 (s. auch § 1 Anm. 2). § 3 Abs. 2 EStG 1925 enthielt – ähnlich wie heute § 49 – eine Aufzählung, welche Einkünfte bei beschränkter StPflcht als inländ. Einkommen der Besteuerung unterliegen.

2. Erste Korrektur: Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Auslandsbeamte (StAnpG v. 16.10.1934) 17

Eine erste Korrektur der strikten und ausschließlichen Unterscheidung nach der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht nahm § 14 Abs. 2 StAnpG v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 925; RStBl. 1934, 1149) vor. Danach waren Auslandsbeamte und deren nicht dauernd getrennt lebenden Ehefrauen unbeschränkt estpfl. Das galt nach § 14 Abs. 3 StAnpG auch für die sich im Ausland aufhaltenden Inhaber und leitenden Angestellten von inländ. Unternehmen.

3. Zweite Korrektur: Erweiterte beschränkte Steuerpflicht für ehemals unbeschränkt steuerpflichtige Deutsche (AStG v. 8.9.1972) 18

Eine zweite Korrektur erfolgte durch § 2 AStG (v. 8.9.1972, verkündet durch Art. 1 des Ges. zur Wahrung der stl. Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der stl. Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, BGBl. I 1972, 1713 = BStBl. I 1972, 450) mit der Einführung der erweiterten beschränkten StPflcht. Zur heutigen Regelung und zu deren unverändertem Zweck s. Anm. 8.

4. Übernahme der ersten Korrektur in das EStG durch erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Diplomaten (EStRG v. 5.8.1974) 19

§ 1 Abs. 2 idF des EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1969; BStBl. I 1974, 530) übernahm die zuvor ähnlich in § 14 Abs. 2 StAnpG (v. 16.10.1934, RGBl. 1934, 925; RStBl. 1934, 1149) enthaltene Sonderregelung für Auslandsbeamte in das EStG und erweiterte fortan die unbeschränkte StPflcht unter bestimmten Vo-

raussetzungen auf Personen mit völkerrechtl. Status (Diplomaten, Konsularbeamte, Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals ausländ. Vertretungen). Zum Zweck der Regelung s. Anm. 4.

20 **5. Dritte Korrektur: Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Auslandsbedienstete ohne völkerrechtliche Vorrechte (StBereinG 1986 v. 19.12.1985)**

Eine dritte Korrektur nahm das StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436 [2446]; BStBl. I 1986, 735) vor. Der neu geschaffene § 1 Abs. 3 erweiterte die unbeschränkte StPfl. auf Auslandsbedienstete des Bundes oder eines Bundeslandes ohne diplomatischen oder konsularischen Status sowie auf deren Ehegatten. Das galt jedoch nur für deutsche Staatsangehörige. § 1 Abs. 3 erfasste ua. einerseits die Auslandslehrer und andererseits die Grenzpendler, also diejenigen deutschen Staatsangehörigen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hatten, aber im Inland bei einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts beschäftigt waren.

21 **6. Vierte Korrektur: Teilweise Gleichstellung bestimmter beschränkt Steuerpflichtiger mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (GrenzpendlerG v. 24.6.1994)**

Durch das ab dem VZ 1994 anzuwendende GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440) wurde § 50 Abs. 4 neu gefasst. Beschränkt StPfl., deren Summe der Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterlag oder deren nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte nicht mehr als 12000 DM (zu Kürzungen s. § 50 Abs. 4 Satz 3 aF) im Kj. betragen, waren auf Antrag zahlreiche einzeln aufgeführte Vergünstigungen zu gewähren, die bislang nur unbeschränkt StPfl. vorbehalten waren. Damit sollte insbes. der persönlichen und familiären Situation von Grenzgängern in verstärktem Maße Rechnung getragen werden (so die Begründung zum RegE; vgl. BTDrucks. 12/6476, 8), wie dies bei Grenzpendlern aus den Niederlanden bereits aufgrund des AusfG Grenzgänger Niederlande v. 24.2.1986 (BGBl. I 1986, 321, zuletzt geändert durch GrenzpendlerG v. 24.6.1994 aaO) praktiziert wurde.

Hintergrund dieser Neureglung war die Befürchtung, dass der EuGH bei einer konsequenten Fortführung seiner bis dahin ergangenen Rspr. die Regelungen zur beschränkten StPfl. wegen eines Verstoßes gegen die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags beanstanden könnte (vgl. BTDrucks. 12/6476, 8; zur vorherigen Rspr. des Gerichtshofs s. EuGH v. 8.5.1990 – Rs. C-175/88 [Biehl], EuGH-E 1990, 1779 = DStR 1991, 454 mit Anm. KAEFER).

Das Grenzpendlergesetz vermochte die bestehenden Probleme nicht zu lösen. Denn abgesehen davon, dass die Neureglung zu einer weiteren Zersplitterung der Behandlung von Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland führte, wurde das Hauptproblem nicht geregelt, nämlich die Anwendung des Ehegattensplittings, das den unter § 50 Abs. 4 fallenden StPfl. nach wie vor verwehrt blieb (zur Begründung der BReg. s. BTDrucks. 12/6476, 9; vgl. auch die kritische Auseinandersetzung mit dieser Begründung von THÖMMES, IWB F. 3 Gr. 1, 1443 [1453]).

22 **7. Fünfte Korrektur: Neuregelungen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 1996 v. 11.10.1995**

Nachdem der EuGH entschieden hatte, dass die Verwehrung des Ehegattensplittings für beschränkt StPfl. jedenfalls dann gegen die im EG-Vertrag enthal-

tenen Diskriminierungsverbote verstoße, wenn der beschränkt Stpfl. Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU sei, sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erziele und sein Familienwohnsitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat liege,

s. für ArbN EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE 1995, I-225 = BB 1995, 232 mit Anm. KAEFER = DB 1995, 407 mit Anm. KAEFER/SASS = DStR 1995, 326 mit Anm. KAEFER = FR 1995, 224 mit Anm. WATERKAMP-FAUPEL; zur mündlichen Verhandlung vgl. RÄDLER, FR 1994, 705, sowie die in BB 1995, 76, abgedruckten Schlussanträge mit Anm. KAEFER;

s. für Selbständige EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 (Wielockx), EuGHE 1995, I-2493 = FR 1995, 647

nahm der Gesetzgeber durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) weitere umfangreiche Korrekturen bei der Behandlung beschränkt Stpfl. vor.

§ 1 Abs. 3 wurde neu gefasst. Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland sind auf Antrag als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben und wenn ihre gesamten Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder ihre nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12000 DM im Kj. betragen.

§ 1a wurde eingeführt, der für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats, die nach § 1 Abs. 1 iVm. Abs. 3 Sätze 2–4 unbeschränkt stpfl. oder nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind, die Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten als SA (Nr. 1), die Anwendung des Ehegattensplittings (Nr. 2) und des Haushaltsfreibetrags (Nr. 3) sowie die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten (Nr. 4) zuließ, selbst wenn der Ehegatte und/oder die Kinder im Inland nicht unbeschränkt estpfl. sind. Nach § 1a Abs. 2 galten die Vergünstigungen des Ehegattensplittings, des Haushaltsfreibetrags und der Abziehbarkeit von Betreuungskosten auch für solche unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 3 entsprechend, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllten (Dienstverhältnis zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Bezug von Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse) und an einem ausländ. Dienstort tätig waren (zur Änderung des § 1a Abs. 2 durch das JStG 1997 s. Anm. 23). Zur Anwendung des § 1a auch für VZ vor 1996 s. § 52 Abs. 2 idF des JStG 1996.

Vgl. zu § 1a auch KAEFER, BB 1995, 1615 (1617); KISCHEL, IStR 1995, 368 (370); MASSBAUM, IWB F. 3 Gr. 3, 1139 (1142) mit Beispielen zu Fallkonstellationen bei unterschiedlicher Staatsangehörigkeit und Ansässigkeit.

§ 50 Abs. 5 wurde neu gefasst. Nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 galt die ESt. fortan nicht mehr als durch den StAbzug abgegolten, wenn ein beschränkt stpfl. ArbN, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht und Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats ist und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur ESt. beantragt.

§ 50 Abs. 4 wurde aufgehoben, weil die Regelung weitgehend in § 1 Abs. 3 nF übernommen wurde. Ebenso wurde das AusführungsG Grenzgänger Niederlande v. 24.2.1986 (BGBl. I 1986, 321, zuletzt geändert durch das GrenzpendlerG v. 24.6.1994, BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440) mit Wirkung ab dem VZ 1996 aufgehoben.

23 **8. Sechste Korrektur: Einbeziehung von Diplomaten in den Anwendungsbereich des § 1a Abs. 2 (JStG 1997)**

Durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) wurden die Auslandsbediensteten mit völkerrechtl. Vorrechten iSd. § 1 Abs. 2 in den Anwendungsbereich des § 1a Abs. 2 einbezogen, sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen.

24–29 Einstweilen frei.

C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht und Verfassungsmäßigkeit

30 **I. § 1 als Grundlagenvorschrift**

Die persönliche StPflcht bildet die Grundlage für die Besteuerung nach dem EStG. Nur dann, wenn eine Person (persönlich) stpfl. ist, unterliegen die von ihr bezogenen Einkünfte der ESt. Wie dann die Besteuerung im Einzelnen durchzuführen ist, ist eine Frage der sachlichen StPflcht, die sich nach den §§ 2 ff. richtet (vgl. die Überschrift vor § 2). Die Weichen für die Durchführung der Besteuerung werden dabei aber bereits durch die persönliche StPflcht gestellt. Denn wenn eine Person unbeschränkt stpfl. ist, richtet sich die sachliche StPflcht nach den §§ 2 ff.; ist sie beschränkt stpfl., so sind die §§ 49 ff. anzuwenden. Diese Normen vollziehen folglich nur die Entscheidung nach, die bei der persönlichen StPflcht getroffen wurde.

Die zentrale Vorschrift der Regelungen zur persönlichen EStPflcht ist § 1. Die Norm enthält in Abs. 1–4 bereits vier Erscheinungsformen der persönlichen StPflcht (s. Anm. 1–5).

II. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: ENDRISS, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338 ff. (340); WASSERMEYER, Die beschränkte StPflcht, DStJG 8 (1985), 49; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, zugleich Diss. München 1987; ECKERT, Die beschränkte StPflcht – Rechtfertigung und Systematik, Diss. Universität Bonn 1995, 34 ff.; MASSBAUM, Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung Nichtansässiger nach dem Jahressteuergesetz 1996, IWB F. 3 Gr. 3, 1139.

31 **1. Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**

Das BVerfG hat sich bereits mehrfach mit der Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter StPflcht auseinandersetzen müssen (dazu auch KSM/LEHNER/WALDHOF, § 1 Rn. A 442 ff.).

Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist in der unterschiedlichen Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. nicht zu erblicken (zur Anwendbarkeit auf beschränkt Stpfl. s. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1 [6] = BStBl. II 1977, 190; BFH v. 16.8.1963 – VI 96/62 U, BStBl. III 1963, 486).

► *Ein die unterschiedliche Behandlung rechtfertigender Grund* liegt nämlich insofern vor, als unbeschränkt und beschränkt Stpfl. eine unterschiedliche Nähebeziehung

zum Inland aufweisen. Während der unbeschränkt Stpfl. durch seinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt eine sehr enge Beziehung zum Inland hat, in deren Rahmen der Staat erhebliche Leistungen für den Stpfl. erbringt, unterhält der beschränkt Stpfl. keine derart enge Beziehung zu diesem Staat; er erzielt hier lediglich Einkünfte (s. auch Anm. 2). Infolgedessen sollen die beschränkt Stpfl. nicht im Rahmen ihrer vollen Leistungsfähigkeit zur Deckung der Staatskosten beitragen, sondern nur im Rahmen ihrer im Inland erzielten Einkünfte.

BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1 (9) = BStBl. II 1977, 190; BFH v. 16.8.1963 – VI 96/62 U, BStBl. III 1963, 486; v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; v. 10.10.1973 – I R 162/71, BStBl. II 1974, 30; v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497 (498); v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; vgl. auch MASSBAUM, IWB F. 3 Gr. 3, 1139 (1149); kritisch zur pauschalen Behandlung durch die Rspr. ECKERT, Die beschränkte StPflcht, 1995, 105.

Soweit bei der Besteuerung beschränkt Stpfl. im Inland die persönlichen Verhältnisse weitgehend außer Betracht bleiben, führt dies ebenfalls nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG, weil die persönlichen Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden.

BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 (124); ebenso BFH v. 16.8.1963 – VI 96/62 U, BStBl. III 1963, 486; vgl. auch WASSERMAYER, DSjG 8 (1985), 49 (64), nach dessen Auffassung solange kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt, als die einmalige Berücksichtigung der die Leistungsfähigkeit mindernden Faktoren gewährleistet ist.

► *Ein Belastungsvergleich*, bei dem festgestellt wird, ob die von dem beschränkt Stpfl. in der Bundesrepublik Deutschland und im Wohnsitzstaat zu entrichtende Steuer die eines vergleichbaren unbeschränkt Stpfl. übersteigt, kann die verfassungswidrige Ungleichbehandlung dabei ebenfalls nicht begründen (so aber BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682 zum KSt.-Anrechnungsverbot für beschränkt Stpfl.). Denn die estrechtl. Gesamtbelastung des beschränkt Stpfl. in der Bundesrepublik Deutschland und im Ausland kann mit derjenigen eines unbeschränkt Stpfl. gar nicht übereinstimmen, weil die Staaten das Welteinkommen eines Stpfl. unterschiedlich zur ESt. heranziehen und weil es zahlreiche Unterschiede bei der Einkommensermittlung, der Gewährung persönlicher Abzüge sowie bei der Gestaltung des Tarifs gibt (aA SELLING, FR 1987, 245; wie hier ENGEL-SCHALK Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 168).

► *Fallen Typisierungsgrundlagen und Sachverhalt im Einzelfall auseinander* (zB StAusländer mit im Wesentlichen nur inländ. Einkünften) und führt dies zu Härten, so besteht nach BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73 (BVerfGE 43, 1 [12] = BStBl. II 1977, 190) aber die rechtl. Möglichkeit und ggf. verfassungsmäßige Pflicht, Abgaben nach den Vorschriften der AO zu erlassen.

Ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG liegt hinsichtlich der Besteuerung beschränkt Stpfl. ebenfalls nicht vor. Ein solcher ist nur dann zu bejahen, wenn die Erhebung einer Steuer konfiskatorisch oder erdrosselnd wirkt (BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 [128 f.]), was bei beschränkt Stpfl. schon deshalb nicht der Fall ist, weil nur die inländ. Einkünfte besteuert werden (im Erg. glA BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701 [704]).

2. Zur Ausgestaltung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht 32

Die Frage, ob die Ausgestaltung der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht verfassungsgemäß ist, hängt von den dies im Einzelnen regelnden Normen ab. Von Bedeutung ist dies insbes. in den Fällen der beschränkten StPflcht,

für die § 50 zahlreiche Restriktionen vorsieht (s. zur verfassungsrechtl. Überprüfung dieser Regelungen § 50 Anm. 6). Soweit die §§ 1 und 1a Regelungen zur Ausgestaltung der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht enthalten, sind diese verfassungsgemäß.

Die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 vorgesehene Beschränkung des Ehegattensplittings auf EU- und EWR-Staatsangehörige ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (aA MASSBAUM IWB F. 3 Gr. 3, 1139 [1149 ff.]). Denn vor dem Hintergrund des Zusammenwachsens Europas sowie des Abbaus von Beschränkungen innerhalb von Europa ist es sachlich gerechtfertigt, die Gewährung von Steuervorteilen an die EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit oder einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Länder zu knüpfen.

Die Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2, die für die erweiterte unbeschränkte StPflcht eingehalten werden muss, ist ebenfalls verfassungsgemäß (aA MASSBAUM aaO). Verfassungsrechtl. bedenklich sind derartige Grenzen nur dann, wenn sie willkürlich erscheinen, was bei § 1 Abs. 3 Satz 2 aber schon deshalb nicht der Fall ist, weil der Gesetzgeber damit eine Abgrenzung derjenigen Personen erreichen wollte, deren nahezu gesamten Einkünfte der ESt. unterliegen. Im Einzelfall entstehende Härten sind im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen (Erlass) zu beseitigen.

BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (177); v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54 (71); v. 28.1.1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (385); v. 17.7.1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (95). Zur Vereinbarkeit der Grenze mit dem EU-Recht s. Anm. 39.

Das Antragerfordernis des § 1 Abs. 3 für die erweiterte unbeschränkte StPflcht verstößt entgegen der hier bislang vertretenen Auffassung nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die erweiterte unbeschränkte StPflcht ist nicht in allen Fällen für den Stpfl. vorteilhaft (Beispiele bei GROSSE/KUDERT, IStR 1999, 737 [738], und GROSSE, StuW 1999, 357). Eine nachteilige erweiterte unbeschränkte StPflcht soll das Antragerfordernis verhindern (KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. D 142).

33–34 Einstweilen frei.

III. EU-Verträglichkeit

Allgemeines Schrifttum: SASS, Gleichbehandlung von beschränkt Stpfl. mit unbeschränkt Stpfl. aufgrund der Rspr. des EuGH, StuW 1988, 362; HERRMANN, Einwirkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit im gemeinsamen Markt auf das deutsche EStRecht, FR 1989, 605; MELICKE, Diskriminierung beschränkt stpfl. EG-Ausländer und Niederlassungsfreiheit (Art. 52, 58 EWG-Vertrag), RIW 1989, 640; KNOBBE-KEUK, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, 2573; SCHLOSSMACHER, Die Rspr. des BFH zur Besteuerung freiberuflich tätiger „Grenzgänger“ – Verstoß gegen EWG-Vertrag, DStZ 1990, 254; KAEFFER, Steuernachteile für beschränkt stpfl. EG-Bürger nach der Rspr. des EuGH verfassungswidrig, DStR 1991, 671; KNOBBE-KEUK, Die Einwirkung der Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit auf die beschränkte StPflcht, EuZW 1991, 649; KNOBBE-KEUK, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298; PROKISCH, Probleme der Besteuerung von „Pendlern“ aus EG-Mitgliedstaaten, RIW 1991, 396; DAUTZENBERG, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, 2400; HAHN, Berührungspunkte zwischen europäischem Recht und dem innerstaatlichen Recht der direkten Steuern, DStZ 1992, 663; MÜLLER, Beschränkte StPflcht und einige Aspekte des EG-Rechts, StuW 1992, 157; SASS, Zum Einfluss der Rspr. des EuGH auf die beschränkte ESt- und KStPflcht, DB 1992, 857; DAUTZENBERG, Der Vertrag von Maastricht, das neue Grundrecht auf allgemeine Freizügigkeit und die beschränkte StPflcht der natür-

lichen Personen, BB 1993, 1563; JARASS, Die Niederlassungsfreiheit in der europäischen Gemeinschaft, RIW 1993, 1; MÖSSNER, Diskriminierung beschränkt StPfl., in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte StPfl., Köln 1993, 110; SPETZLER, Wirkung und Einfluss des Rechtes der Europäischen Gemeinschaft auf das nationale Steuerrecht, DB 1993, 553 (556); WATERKAMP, Freizügigkeit und Ehegattensplittung, FR 1993, 825; KIRCHHOFF, Die Entwicklung des deutschen Steuerrechts im Rahmen der Europäischen Union, JbFStR 1994/95, 27; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt StPfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, Herne/Belin 1994; SCHÖN, Die beschränkte StPfl. zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995, 119; DE WEERTH, EG-Recht und direkte Steuern – Der zweite Teil einer Entwicklung, RIW 1995, 928; KLEIN, Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19 (1996), 7; KUMPF/ROTH, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige? Zur Besteuerung von nicht im Inland ansässigen natürlichen Personen im System der Einkommensteuer, StuW 1996, 259; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten StPfl. – Einflüsse aus dem EU-Gemeinschaftsrecht und aus den Doppelbesteuerungsabkommen, StbKongrRep. 1996, 399; SASS, Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen Steuerordnungen, DStJG 19 (1996), 31; THÖMMES, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996), 81; THÖMMES, Aktuelle Probleme des Europäischen und Internationalen Steuer- und Gesellschaftsrechts, JbFStR 1997/98, 69; SASS, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998, 1; SASS, EU Vereinbarkeit der Versagung des Ehegattensplittung-Tarifs bei EU Ausländern?, FR 1999, 1296; BERNHARD, Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Binnenmarkt, IStR 2001, 647; CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001); SCHNITTGER, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; STAPPERFEND, Der Einfluss der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165; CORDEWENER, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, 6; ELICKER, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, IStR 2005, 89; FISCHER, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457; HAHN, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, 433, 469, 507; LANG, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, IStR 2005, 288; WUNDERLICH/ALBATH, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547; SPENGLER/BRAUNAGEL, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, StuW 2006, 34; STAHLSCHEMIDT, Kohärenz – ein Beweis, dass der EuGH die Kompetenz in Steuersachen noch nicht gefunden hat, FR 2006, 249; KESSLER/SPENGLER, Checkliste potenziell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2007, DB 2007, Beil. 1 zu Heft 3.

Schrifttum zum JStG 1996: FRERICHS, Folgerungen aus der „Schumacker-Entscheidung“ des EuGH für das Jahressteuergesetz 1996 – Grenzpendlergesetz und Lohnsteuer-Jahresausgleich, FR 1995, 574; KAEFER, Neureglung der Besteuerung Nichtansässiger im GrenzpendlerG II, BB 1995, 1615; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14.2.1995 – Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; PAUS, Die Neuregelung der beschränkten StPfl. durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPfl. beschränkt stPfl. ArbN, DB 1995, 2135; LÜDICKE, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111; SASS, Die Regelungen für Ausländer nach dem Jahressteuergesetz 1996 vor dem Hintergrund des „Schumacker-Urteils“ des EuGH, DB 1996, 295; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt StPfl. und beschränkt StPfl. nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten EStPfl. durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766.

1. Generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen

35

Die generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt StPfl. verstößt auch nach der Rspr. des EuGH nicht gegen das Recht der EU.

Direkte Steuern und EG-Recht: Direkte Steuern, zu denen auch die ESt. gehört, fallen grds. in den Zuständigkeitsbereich der einzelnen Mitgliedstaaten der EU. Diese haben ihre Befugnisse in diesem Bereich aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (stRspr., vgl. statt vieler EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 [Meindl], DB 2007, 951 Rn. 21 mwN). Dabei sind insbes. die Grundfreiheiten des EG-Vertrags zu beachten.

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags: Der EG-Vertrag enthält in den Art. 39 (Freizügigkeit der ArbN), 43 (Niederlassungsfreiheit), 49 (Dienstleistungsfreiheit) und 56 (Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs) Grundfreiheiten, die als Teile des Primärrechts der EU (s. § 1 Anm. 31) unmittelbare Wirkung gegenüber der Bundesrepublik Deutschland als Mitgliedstaat

BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 24/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 (296); v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (173 f.).

und damit auch Vorrang vor dem nationalen Recht haben.

StRspr. des EuGH, vgl. EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 (Costa./E. N. E. L.), EuGHE 1964, 1251; v. 9.3.1978 – Rs. 106/77 (Simmenthal), EuGHE 1978, 629; vgl. auch BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (173), und SCHÖN, DSjG 19 (1996), 166 (179). Ausführlich dazu auch CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 39 ff. und 103 ff. zu den einzelnen Grundfreiheiten; HAHN, DStZ 2005, 469; WUNDERLICH/ALBATH, DStZ 2005, 547.

► *Die Grundfreiheiten gelten* dabei auch im Verhältnis zwischen einem Stpfl. und seinem Herkunftsstaat, sofern ein stl. Bezug zu mehreren Mitgliedstaaten besteht (ausdrücklich zur Niederlassungsfreiheit EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 [Asscher], EuGHE 1996, I-3089). Ist dies nicht der Fall, greifen die Grundfreiheiten nicht ein (EuGH v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91 [Werner], EuGHE 1993, I-429 für den Fall, dass nur der Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat liegt; krit. THÖMMES, IWB F. 11 Gr. 2, 129 [131]; THÖMMES, DSjG 19 [1996], 81 [88 und 107]; MÜLLER, StuW 1992, 157 [166]; KNOBBE-KEUK, EuZW 1991, 649 [656 ff.]; KNOBBE-KEUK, DStR 1993, 425 [427])

► *DBA dürfen die Grundfreiheiten nicht beschränken.* Das ergibt sich aus der Entscheidung des EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 (Wielockx), EuGHE 1995, I-2493, bei der der EuGH die DBA in die Prüfung der Frage einbezogen hat, ob eine Diskriminierung unter Berufung auf die Wahrung der Kohärenz der stl. Regelungen des Mitgliedstaats gerechtfertigt sein kann. Damit hat er zum Ausdruck gebracht, dass die DBA nach seiner Auffassung Bestandteil der nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten sind und folglich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügen müssen.

S. dazu CORDEWENER aaO, 752 und 934; RAINER, IStR 1995, 474; MICHAEL LANG/WASSERMEYER, DSjG 19 (1996), 151; KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 600 ff.; s. auch GASSNER/LANG/LECHNER (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht – Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, Wien 1996.

Gebot der Gleichbehandlung: Nach der Rspr. des EuGH gebieten diese Grundfreiheiten eine Gleichbehandlung von beschränkt stpfl. Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten mit unbeschränkt Stpfl. zumindest dann, wenn die Angehörigen des EU-Mitgliedstaats ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in einem Mitgliedstaat erzielen und im Wohnsitzstaat keine ausreichenden Einkünfte haben, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, die die persönliche Lage des Stpfl. und seinen Familienstand berücksichtigt. Werde der beschränkt Stpfl. in diesen Fällen schlechter behandelt als ein vergleichbarer unbeschränkt Stpfl., so liege eine versteckte Diskriminierung vor, die die Grundfreiheiten ebenfalls erfassen würden, weil die von den benachteiligenden nationalen Vorschriften betroffenen beschränkt Stpfl. meist Ausländer seien.

Zur Freizügigkeit von ArbN (Art. 39 EGV = ex-Art. 48 EGV): EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE 1995, I-225; v. 8.5.1990 – Rs. C-175/88 (Biehl), EuGHE 1990, 1779; v. 16.5.2000 – Rs. 87/99 (Zurstrassen), EuGHE 2000, I-3337 zum Wohnsitzerfordernis der Zusammenveranlagung; v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 (de Groot), EuGHE 2002, I-11819; v. 12.7.2005 – Rs. C- 403/03 (Schempp), EuGHE 2005, I-6421.

Zur Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV = ex-Art. 52 EGV): EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 (Wielockx), EuGHE 1995, I-2493; v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), EuGHE 1996, I-3089; v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), EuGHE 1999, I-2651 Rn. 26 f.; v. 14.12.2000 – Rs. C-141/99 (AMID), EuGHE 2000, I-11619; v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), EuGHE 2004, I-2409; v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), EuGHE 2005, I-10837; v. 7.9.2006 – C-470/04 (N), EuGHE 2006, I-7409; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes), EuGHE 2006, I-7995; aA BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BSStBl. II 1990, 701 (703); dazu auch DE WEERTH, RIW 1995, 928.

Zur Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV = ex-Art. 59 EGV): EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 (Scorpio), EuGHE 2006, I-9461.

Zur Kapitalvertragsfreiheit (Art. 56 EGV = ex-Art 73b EGV): EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (Verkooijen), EuGHE 2000, I-4071; v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), EuGHE 2004, I-7477.

S. insgesamt auch CORDEWENER aaO, 480 ff.; KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 546 ff. mit einer Darstellung der einzelnen EuGH-Entscheidungen und Rn. A 543 zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV.

Rechtfertigungsgründe ergeben sich für Ungleichbehandlungen nach der zitierten Rspr. des EuGH weder aus dem Argument, dass an die Ansässigkeit angeknüpft wird, noch aus fiskalischen Gründen (HAHN, DStZ 2005, 507; s. auch EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 [Cadbury Schweppes], EuGHE 2006, I-7995; ausführlich auch CORDEWENER aaO, 924 ff.; KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 566 ff.). Zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz als der Abstimmung der einzelnen Regelungen aufeinander zur Erreichung angemessener und systemgerechter Lösungen s. EuGH v. 28.10.1999 – Rs. 55/98 (Vestergaard), EuGHE 1999, I-7641; v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (Manninen), EuGHE 2004, I-7477; CORDEWENER aaO, 958 ff.; BLÜMICH/EBLING, § 1 Rn. 121 ff.; ELICKER, IStR 2005, 89; EVERETT, DStZ 2006, 357 (362); STAHLSCHEMIDT, FR 2006, 249; WUNDERLICH/ALBATH, DStZ 2005, 547. Krit. dazu FISCHER, FR 2005, 457.

Folgerungen für die generelle unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen: Damit stellt der EuGH für die Frage der EG-Rechtswidrigkeit darauf ab, ob sich der beschränkt stpfl. EU-Ausländer und der unbeschränkt Stpfl. in einer vergleichbaren Situation befinden, gleichwohl aber unterschiedlich besteuert werden. Das betrifft aber nur die Ausgestaltung der einzelnen stl. Vorschriften, nicht aber auch die generelle unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl.. Denn diese befinden sich schon deswegen nicht in vergleichbaren Situationen, weil beschränkt Stpfl. im Inland nur einen Teil ihrer Einkünfte beziehen (so EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 [Meindl], DB 2007, 951 Rn. 23; v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], EuGHE 2003, I-13031 Rn. 43; v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 [Gilly], EuGHE 1998, I-2793 Rn. 49) und daher eine unterschiedlich starke Anbindung an das Inland haben (s. dazu Anm. 2; im Erg. glA KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. A 564; KAEFER/SASS, DB 1995, 642 [647]; RÄDLER, FR 1994, 705 und SCHÖN, IStR 1995, 119 [121]); zweifelnd SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, 91 f.; wohl auch LANG, IStR 2005, 290 [291]).

Ein Anspruch auf Meistbegünstigung ergibt sich für den Steuerpflichtigen daraus nicht. Dieser kann sich also nicht auf für ihn günstigere Regelungen

gen in anderen EU-Mitgliedstaaten berufen. Dem steht nämlich die nationale Steuerrechtsouveränität entgegen (stellvertretend EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 [Gilly], EuGHE 1998, I-2793; v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 [Schempp], EuGHE 2005, I-6421; WEGGEMANN, IStR 2003, 677; BLÜMICH/EBLING, § 1 Rn. 91; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 1 Rn. 8 mwN; ausführlich auch LEHNER [Hrsg.], Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, und CORDEWENER aaO, 936 ff.).

36–38 Einstweilen frei.

39 2. EU-Verträglichkeit der einzelnen Regelungen der §§ 1 und 1a

Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 1996 auf die Rspr. des EuGH zur Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. reagiert und ua. § 1 Abs. 3 neu gefasst sowie § 1a neu geschaffen (s. Anm. 22). Damit hat er insbes. die EG-rechtl. problematische generelle Nichtanwendung des Ehegattensplittings in den Fällen der beschränkten StPfl. beseitigt. Trotz zunächst erhobener Kritik entsprechen die Neuregelungen des JStG 1996 nach der Rspr. des EuGH dem Recht der EU.

Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2: Die in § 1 Abs. 3 vorgesehene Behandlung als unbeschränkt estpfl. greift nach Satz 2 der dortigen Regelung nur dann ein, wenn die Einkünfte des Stpfl. im Kj. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € im Kj. betragen.

► *Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Herkunftsstaat:* Diese Grenzen sind EG-rechtl. dann unbedenklich, wenn der Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, ebenfalls veranlagt wird (ggf. gemeinsam mit seinem Ehegatten) und dabei seine persönlichen Verhältnisse – zB im Rahmen des Ehegattensplittings – berücksichtigt werden (EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97 [Gschwind], EuGHE 1999, I-5451; v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 [Meindl], DB 2007, 951 Rn. 31; s. dazu auch Sass, FR 1999, 1297).

► *Keine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Herkunftsstaat:* Werden die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, nicht berücksichtigt, weil die fraglichen Einkünfte dort zB stfrei sind, so verstößt die Versagung der von Abs. 3 vorgesehenen Behandlung wie ein unbeschränkt Stpfl. nach der Entscheidung des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (Meindl), DB 2007, 951 Rn. 30 f. (zur Versagung des Ehegattensplittings), gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot. Denn der Wohnsitzstaat sei in diesen Fällen der einzige Staat, der die persönliche Lage und den Familienstand des Stpfl. berücksichtigen könne, da der Stpfl. nicht nur in diesem Staat wohne, sondern dort überdies das gesamte stpfl. Einkommen des Haushalts erziele (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 aaO Rn. 29). Damit befinde sich der Stpfl. objektiv in der gleichen Situation wie ein gebietsansässiger Stpfl., dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohne und dort ausschließlich stfreie Einkünfte erziele (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 aaO Rn. 26). Eine unterschiedliche Behandlung führe zu einer nach Art. 43 EGV verbotenen Diskriminierung.

► *Stellungnahme und Folgerungen:* Der EuGH führt mit dem Urt. v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 (aaO) seine frühere Rspr. konsequent fort. So ergab sich bereits aus EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 (Asscher), EuGHE 1996, I-3089, dass die Frage nach einer gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags verstößenden Diskriminierung nicht anhand starrer Grenzen beurteilt werden kann (s. zu den

Grenzen des Abs. 3 Satz 2 auch die Empfehlung der EG-Kommission v. 12.12.1993 (ABl. EG L 39 v. 10.2.1994, 22). Dem ist zuzustimmen.

UE wirkt sich die Entscheidung des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C 329/05 (aaO) nicht nur auf die Frage der Berechnung der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte und insbes. der Einbeziehung von im Ausland steuerfreien Einkünften aus.

So aber die Reaktion des Gesetzgebers durch das geplante JStG 2008, wonach § 1 Abs. 3 dahingehend ergänzt werden soll, dass bei der Ermittlung der Einkünfte solche nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte unberücksichtigt bleiben, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, s. dazu BRDrucks. 544/07; s. zur Berechnung der Einkünfte § 1 Anm. 265.

Der EuGH stellt nämlich vielmehr darauf ab, dass eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu einem unbeschränkt Stpfl. in derselben Situation (s. zu diesem Kriterium Anm. 35) nur dann vermieden wird, wenn sichergestellt ist, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in zumindest einem Staat berücksichtigt werden. Damit hat die Entscheidung uE zur Folge, dass ein EU-Staatsangehöriger mit inländ. Einkünften unabhängig von der Einhaltung der Einkunftsgrenzen des Abs. 3 Satz 2 stets dann als unbeschränkt stpfl. zu behandeln ist, wenn ansonsten gerade nicht sichergestellt ist, dass seine persönlichen Verhältnisse in einem anderen Staat berücksichtigt werden (zur Berücksichtigung der Verhältnisse in mindestens/höchstens einem Staat auch BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660; KSM/LEHNER/WALDHOFF, § 1 Rn. D 104a). Damit kommt es auf die Einhaltung der Grenzen des Abs. 3 Satz 2 nur noch dann an, wenn die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. zwar bereits in einem anderen Staat berücksichtigt werden, es aber darüber hinaus um die Frage geht, ob diese persönlichen Verhältnisse (zusätzlich) auch bei der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland zu berücksichtigen sind, weil der Stpfl. hier als unbeschränkt stpfl. iSd. Abs. 3 zu behandeln ist, obwohl er im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

§ 1a ist insoweit EG-rechtswidrig, als die dortigen Erleichterungen für Ehegatten und Kinder davon abhängen, dass der Stpfl. nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ist und die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllt oder nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln ist, was in beiden Varianten wiederum einen Rückgriff auf die Einkommensgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 zur Folge hat. Diese Grenzen sind nach der neueren Rspr. des EuGH aber für die Beurteilung der Frage, ob eine gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags verstößende Diskriminierung vorliegt, ohne Bedeutung, so dass die von § 1a betroffenen Vergünstigungen im Einzelfall auch dann gewährt werden müssen, wenn der Stpfl. die Einkunftsgrenzen des Abs. 3 Satz 2 nicht einhält (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 aaO zum Ehegattensplitting; s. im Übrigen oben). Gegen die übrigen Regelungen des § 1a bestehen EG-rechtl. keine Bedenken (s. zu § 1a Abs. 1 Nr. 1 auch EuGH v. 12.7.2005 – Rs. C- 403/03 [Schempp], EuGHE 2005, I-6421).

Einstweilen frei.

40–49

D. Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht 50

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. und vice versa, StW 1990, 372; JACOBS, Abkommensrechtliche Fragen der Einbeziehung inländischer Einkünfte in die einheitliche Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, FR 2002, 1113.

Für den Stpfl. kann sich freiwillig oder unfreiwillig ein Wechsel zwischen den verschiedenen Formen der StPfl. ergeben. Das ist der Fall, wenn er die tat-

bestandlichen Voraussetzungen für eine bestimmte Art der persönlichen StPflcht nicht mehr erfüllt, dafür aber fortan diejenigen einer anderen Art der persönlichen StPflcht (zB bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland unter Beibehaltung inländ. Einkünfte iSd. § 49 als Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht).

Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht, so sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften hinzuzurechnen. Das hat zur Folge, dass für das betreffende Kj. insgesamt nur eine Veranlagung durchzuführen ist. Die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte werden im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt (zu Fragen des Verfassungs- und Völkerrechts s. ACHTER, IStR 2002, 73). Zu Einzelheiten s. § 2 Abs. 7.

Wechselt der Steuerpflichtige „innerhalb“ der Steuerpflicht, also etwa von der unbeschränkten zur erweitert unbeschränkten StPflcht iSd. Abs. 2 oder von der beschränkten zur erweitert beschränkten StPflcht, so ist unabhängig von § 2 Abs. 7 Satz 3 ebenfalls nur eine Veranlagung durchzuführen, weil in diesen Fällen kein Wechsel von der einen Art der StPflcht zur anderen Art der StPflcht vorliegt. Dies gilt auch für den Wechsel von der unbeschränkten zur erweitert unbeschränkten StPflcht iSd. Abs. 3. Denn auch für die Veranlagung ist es im Ergebnis unerheblich, ob eine Person unbeschränkt stpfl. ist oder (nur) so zu behandeln ist (s. dazu Anm. 5).

51–53 Einstweilen frei.

54

E. Reformüberlegungen

Im Anschluss an das das GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440) und das JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. dazu Anm. 22) wurden im Schrifttum mehrere Reformmodelle diskutiert, die eine rechtl. einfachere, aber gleichwohl mit dem EU-Recht vereinbare Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. zum Ziel hatten (vgl. etwa DAUTZENBERG, DB 1996, 2248; KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1996, 105; WIDMANN, DSjG 19 [1996], 219; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 241). Seitdem EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97 (Gschwind), EuGHE 1999, I-5451, die zuvor als europarechtl. bedenklich angesehenen Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 akzeptiert hat, sind diese Reformüberlegungen allerdings spätestens verstummt. Neuen Nährstoff dürfte die Diskussion aber durch die Entscheidung des EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (Meindl), DB 2007, 951, bekommen, worin der EuGH nunmehr klarstellt, dass die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 nur dann nicht gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot verstoßen, wenn sichergestellt ist, dass die persönlichen Verhältnisse eines Stpfl., der diese Einkunftsgrenzen überschreitet, in dem anderen Staat berücksichtigt werden, in dem er ebenfalls Einkünfte bezieht (ausführlich dazu Anm. 39). Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber als Reaktion auf diese Entscheidung des EuGH nicht auf die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 verzichten will, sondern statt dessen im JStG 2008 eine dahingehende Ergänzung des § 1 Abs. 3 plant, dass bei der Ermittlung der Einkünfte solche nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte unberücksichtigt bleiben, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind (BRDrucks. 544/07; s. dazu auch Anm. 39).