

Vorbemerkungen zu §§ 1, 1a Die persönliche Steuerpflicht

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vizepräsident des FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

**A. Überblick über die verschiedenen Formen
der persönlichen Steuerpflicht**

	Anm.		Anm.
I. Grundformen der persönlichen Steuerpflicht	1	1. Erweiterungen der unbeschränkten Steuerpflicht	4
II. Abgewandelte Formen der persönlichen Steuerpflicht		2. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG	8

B. Rechtsentwicklung 16

**C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht
und Verfassungsmäßigkeit**

	Anm.		Anm.
I. § 1 als Grundlagenvorschrift	30		
II. Verfassungsmäßigkeit		1. Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	31
		2. Zur Ausgestaltung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht	32
		III. EU-Verträglichkeit	
		1. Generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen	35
		2. EU-Verträglichkeit der einzelnen Regelungen der §§ 1 und 1a	39

**D. Wechsel zwischen verschiedenen
Formen der Steuerpflicht 50**

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.

1 I. Grundformen der persönlichen Steuerpflicht

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1), so unterliegt grds. ihr gesamtes im In- und Ausland erzielt 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 (ausführl. dazu LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 12, Rn. A 23 ff. zur Vielschichtigkeit des Begriffs der StPflcht und Rn. A 160 zur territorialen Anknüpfung der StPflcht).

Ist eine Person beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4), 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).

2–3 Einstweilen frei.

II. Abgewandelte Formen der persönlichen Steuerpflicht

1. Erweiterungen der unbeschränkten Steuerpflicht

4

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen mit völkerrechtlichen Vorrechten (§ 1 Abs. 2): § 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. Siehe im Einzelnen § 1 Anm. 180.

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 den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (zur Kürzung des Betrags und zum Nachweis s. § 1 Abs. 3 Sätze 3 und 4).

Dogmatisch gesehen sind die von § 1 Abs. 3 erfassten Personen beschränkt stpfl., weil Abs. 3 – ebenso wie Abs. 4 für die beschränkte StPflcht – voraussetzt, dass sie keinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, aber Einkünfte iSd. § 49 haben (ebenso BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394; deshalb keine Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1). Sie werden aber – wie § 1 Abs. 3 Satz 1 dies ausdrücklich besagt – auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt. 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. 46 und 297).

Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a Abs. 1: Ist ein Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. oder ist er nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, so kann er nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis 1b Aufwendungen als SA abziehen, obwohl der Leistungsempfänger nicht unbeschränkt stpfl. ist. Zudem kann er nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 das Ehegattensplitting in Anspruch nehmen, obwohl sein Ehegatte nicht unbe-

beschränkt stpfl. ist. Eine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht ist das allerdings nicht.

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 vor, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen. § 1a Abs. 2 regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht.

5–7 Einstweilen frei.

8 2. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG

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 besteuerten 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 62000 € übersteigen oder
- ihr Vermögen, das zu „nicht ausländischen“ Erträgen führt, mehr als 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder 154000 € übersteigt.

Die erweiterte beschränkte StPflcht gilt jedoch nur für diejenigen VZ, in denen die insgesamt beschränkt stpfl. Einkünfte mehr als 16500 € 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. § 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. 2 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).
- 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.

Vgl. zum Vor- und Nachteil der erweiterten beschränkten StPflcht auch WASSERMAYER, 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.

Einstweilen frei.

9–15

B. Rechtsentwicklung

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

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. 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.

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

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

Übernahme der ersten Korrektur in das EStG durch erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Diplomaten (EStRG v. 5.8.1974): § 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 Voraussetzungen auf Personen mit völkerrechtl. Status (Diplomaten, Konsularbeamte, Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals ausländ. Vertretungen). Zum Zweck der Regelung s. Anm. 4.

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 StPflcht 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.

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. betrogen, 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 Neuregelung war die Befürchtung, dass der EuGH bei einer konsequenten Fortführung seiner bis dahin ergangenen Rspr. die Regelungen zur beschränkten StPflcht 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, EuGHE 1990, 1779 = DStR 1991, 454 mit Anm. KAEFER).

Das Grenzpendlergesetz vermochte die bestehenden Probleme nicht zu lösen. Denn abgesehen davon, dass die Neuregelung 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]).

Fünfte Korrektur: Neuregelungen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 1996 v. 11.10.1995: Nachdem der EuGH entschieden hatte, dass die Verweigerung des Ehegattensplittings für beschränkt Stpfl. jedenfalls dann gegen die im EG-Vertrag enthaltenen 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. Dienort tätig waren (zur Änderung des § 1a Abs. 2 durch das JStG 1997 s. unten). 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.

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.

Siebte Korrektur: Neufassung § 1a und Änderungen in § 1 Abs. 3 (JStG 2008): Als Folge des EuGH-Urteils v. 25.01.2007 (Rs. C-329/05 – Meinel, EuGH 2007, I-1107) wird in § 1 Abs. 3 ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach unberücksichtigt bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind. Im Einleitungssatz des § 1a Abs. 1 entfallen die Anforderungen, dass der unbeschränkt estpfl. Staatsangehörige zusätzlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 erfüllen muss (zur bis dahin bestehenden Ungleichbehandlung s. Anm. 39) sowie die Beschränkung auf Ehegatten und Kinder (s. Anm. 39). § 1a Abs. 1 Nr. 1a wird eingefügt. Abs. 1 Nr. 2 stellt – ebenso wie § 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 – fortan hinsichtlich der Einkunftsgrenze auf den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ab. Abs. 2 nimmt nur noch Bezug auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt.

Achte Korrektur: Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (JStG 2010): § 1a Abs. 1 Nr. 1b wird eingeführt.

C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht und Verfassungsmäßigkeit

I. § 1 als Grundlagenvorschrift

30

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 ff.).

II. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: ENDRISS, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338 ff. (340); WASSERMAYER, 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.

1. Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

31

Das BVerfG hat sich bereits mehrfach mit der Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung nach unbeschränkter und beschränkter StPflcht auseinandersetzen müssen (dazu auch LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 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 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, ist dies bei einem beschränkt Stpfl. nicht der Fall; er erzielt hier lediglich Einkünfte (s. auch Anm. 1). 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.

Vor §§ 1, 1a Anm. 31–32 C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht

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 WASSERMEYER, DStJG 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 Welt-einkommen 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 ENGELSCHALK, 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 Eigentums-garantie 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]).

32 2. Zur Ausgestaltung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht

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

Abs. 2 verstößt insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, als er nur öffentlich-rechtl. Bedienstete mit völkerrechtl. Vorrechten erfasst. Dies lässt sich uE nicht damit rechtfertigen, dass die Auslandsbediensteten oftmals keinen Einfluss auf ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Denn das gilt für in der freien

Wirtschaft tätige Personen vielfach in gleichem Maße (vgl. auch BFH v. 19.12.1968 – III 199/64, BStBl. II 1969, 355 [358], sowie RIEGER, Ehe, Familie und die (Verfassungs-)Widrigkeiten des Einkommensteuerrechts, 1992, 127 ff., der einen Verstoß gegen Art. 6 GG prüft).

Das Antragserfordernis des § 1 Abs. 3 für die erweiterte unbeschränkte StPfl. verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die erweiterte unbeschränkte StPfl. 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 StPfl. soll das Antragserfordernis verhindern (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 142).

Die Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2, die für die erweiterte unbeschränkte StPfl. eingehalten werden muss, ist ebenfalls verfassungsgemäß (aA MASSBAUM IWB F. 3 Gr. 3, 1139 [1149]). 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.

Die in § 1 Abs. 3 Satz 4 vorgesehene Nichtberücksichtigung von nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften, die im Ausland nicht besteuert werden, ist verfassungsrechtlich insoweit bedenklich, als die Norm darauf abstellt, ob „vergleichbare Einkünfte“ im Inland strafrei sind. Aus dem aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleiteten Prinzip der Rechtssicherheit folgt, dass gesetzliche Vorschriften sowohl hinsichtlich des Tatbestandes als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen so klar formuliert sein müssen, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach einrichten kann (BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73, 79; v. 3.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169, 183). Dies ist in Bezug auf die in Satz 4 verwendete Formulierung nicht der Fall. Denn danach ist völlig offen, was unter „vergleichbaren Einkünften“ zu verstehen ist. Nicht einmal der Vergleichsmaßstab wird näher eingegrenzt. UE ist Satz 4 daher verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass es darauf ankommt, ob die ausländischen Einkünfte, hätte der Stpfl. sie im Inland bezogen, hier stpfl. wären (s. auch Anm. 39 zur EU-Verträglichkeit und § 1 Anm. 281).

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.

Einstweilen frei.

33–34

III. EU-Verträglichkeit

Neueres Schrifttum: 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); SCHNITZER, 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, DSStZ 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, DSStZ 2005, 433, 469, 507; LANG, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, IStR 2005, 288; WUNDERLICH/ALBATH, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DSStZ 2005, 547; SPENGLER/BRAUNAGEL, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, StuW 2006, 34; STAHLSCHEIDT, 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; SALEH, Die beschränkte Steuerpflicht in der EuGH-Rechtsprechung, SteuerStud 2010, 121; JAN-ERIK FISCHER, Die unentdeckte Dimension der europäischen Freizügigkeitsrechte, EuZW 2011, 326.

35 1. Generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen

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, EuGHE 2007, I-01107 Rn. 21 mwN). Dabei sind insbes. die Grundfreiheiten des EG-Vertrags zu beachten.

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags: Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – v. 1.12.2009 (ABl. EG Nr. C 115, 47) enthält in den Art. 45 (Freizügigkeit der ArbN, ex-Art. 39 EGV), 49 (Niederlassungsfreiheit, ex-Art. 43 EGV), 56 (Dienstleistungsfreiheit, ex-Art. 49 EGV) und 63 (Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs, ex-Art. 56 EGV) Grundfreiheiten, die als Teile des Primärrechts der EU (s. § 1 Anm. 30) 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, DStJG 19 (1996), 166 (179). Ausführlich dazu auch CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 39 ff. und 103 ff. zu den einzelnen Grundfreiheiten; HAHN, DSStZ 2005, 469; WUNDERLICH/ALBATH, DSStZ 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, DStJG 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.

Siehe dazu CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001), 752 und 934; RAINER, IStR 1995, 474; M. LANG/WASSERMEYER, DStJG 19 (1996), 151; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 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 benachteiligten nationalen Vorschriften betroffenen beschränkt Stpfl. meist Ausländer seien.

Zur Freizügigkeit von ArbN (Art. 45 AEUV, ex-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 – Schemp, EuGHE 2005, I-6421.

Zur Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, ex-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, BStBl. II 1990, 701 (703); dazu auch DE WEERTH, RIW 1995, 928.

Zur Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV, ex-Art. 49 EGV = ex-Art. 59 EGV): EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scarpio, EuGHE 2006, I-9461.

Zur Kapitalvertragsfreiheit (Art. 63 AEUV, ex-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.

Siehe insgesamt auch CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001), 480 ff.; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 546 ff. mit einer Darstellung der einzelnen EuGH-Entscheidungen und Rn. A 543 zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV, ex-Art. 12 EGV.

Vor §§ 1, 1a Anm. 35–39 C. Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht

Rechtfertigungsgründe ergeben sich für Ungleichbehandlungen nach der zitierten Rspr. des EuGH weder aus dem Argument, dass an die Ansässigkeit anknüpft 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, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001), 924 ff.; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 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, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001), 958 ff.; BLÜMICH/EBLING, § 1 Rn. 121 ff.; ELICKER, IStR 2005, 89; EVERETT, DStZ 2006, 357 (362); STAHLSCHEIDT, 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, EuGHE 2007, I-01107 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 LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 564; KAEFER/SASS, DB 1995, 642 [647]; RÄDLER, FR 1994, 705 und SCHÖN, IStR 1995, 119 [121]; zweifelnd SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.125; 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 in anderen EU-Mitgliedstaaten berufen. Dem steht nämlich die nationale Steuerrechtssouveränität 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; EBLING in BLÜMICH, § 1 Rn. 91; HEINICKE in SCHMIDT, XXX. § 1 Rn. 7 mwN; ausführl. auch LEHNER [Hrsg.], Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, und CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001), 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. 16). Damit hat er insbes. die EG-rechtl. problematische generelle Nichtanwendung des Ehegattensplittings in den Fällen der beschränkten StPfl. beseitigt.

Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 und deren Berechnung (§ 1 Abs. 3 Satz 4): Die in § 1 Abs. 3 vorgesehene Behandlung als unbeschränkt stpfl. 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 den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen.

► *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, EuGHE 2007, I-01107 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, EuGHE 2007, I-01107 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 (jetzt Art. 49 AEUV) 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 ergibt sich aus der Rspr. des EuGH, 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; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 104a). Der EuGH macht im Urt. v. 25.1.2007 (aaO) deutlich, dass ansonsten eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu einem unbeschränkt Stpfl. in derselben Situation (s. zu diesem Kriterium Anm. 35) vorliegt. Damit verstößt uE auch die als Reaktion auf die Entscheidung des EuGH v. 25.1.2007 (aaO) geschaffene Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 4 gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot. Danach bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte iSd.

§ 1 Abs. 3 Satz 2 die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte unberücksichtigt, sofern sie im Ausland nicht besteuert werden und soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (s. zu § 1 Abs. 3 Satz 4 BRD Drucks. 544/07 sowie § 1 Anm. 2 und 281). Auf die Besteuerung der Einkünfte im Ausland kommt es nach der Rspr. des EuGH aber nicht an, weil diese nichts über die allein maßgebende Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. aussagt. Der EuGH stellt auch nicht darauf ab, ob vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei wären. Das wäre auch sinnwidrig. Denn wenn die Grenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 nach dem Urt. des EuGH v. 25.1.2007 (aaO) dann gegen das aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags resultierende Diskriminierungsverbot verstoßen, wenn die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. in dem Staat, in dem er die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte erzielt, nicht berücksichtigt werden, dann muss dies unabhängig von der Frage gelten, ob die fraglichen Einkünfte – die in dem Bezugsstaat gerade nicht besteuert werden und damit nicht zu einer Veranlagung des Stpfl. führen – im Inland steuerfrei wären oder nicht. Zusammenfassend kommt es damit auf die Einhaltung der Grenzen des § 1 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. § 1 Abs. 3 zu behandeln ist, obwohl er im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (aA BFH v. 17.9.2007 – I B 96/07, BFH/NV 2008, 205: Europarechtmäßigkeit der absoluten Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 ist geklärt; v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708 zu § 1a Abs. 1 Nr. 2).

§ 1a sieht für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates gewisse Vergünstigungen vor. Diese waren bis zum VZ 2007 stets davon abhängig, dass der Staatsangehörige die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhielt. Das ist durch das JStG 2008 insofern entschärft worden, als es hierauf bei unbeschränkt stpfl. Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten nicht mehr ankommt. Der Gesetzgeber hat damit eine Ungleichbehandlung beseitigt, die bei der Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an einen in einem EU- oder EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten als SA (§ 1a Abs. 1 Nr. 1) insofern bestand, als die Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen an einen unbeschr. estpfl. Ehegatten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 nicht davon abhängig war und ist, dass die Einkünfte des Leistenden ausschließlich oder fast ausschließlich der deutschen ESt. unterliegen (s. BT Drucks. 16/6290, 74).

Ist der Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates nicht unbeschränkt stpfl., sondern (nur) nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, so hängt die Gewährung der Vergünstigungen des § 1a ua. davon ab, dass der Staatsangehörige die Einkommensgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhält. Da diese Grenzen nach der Rspr. des EuGH für die Beurteilung der Frage, ob eine gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags verstoßende Diskriminierung vorliegt, ohne Bedeutung sind, müssen die von § 1a betroffenen Vergünstigungen im Einzelfall auch dann gewährt werden, wenn der Stpfl. die Einkunftsgrenzen des Abs. 3 Satz 2 nicht einhält (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 aaO zum Ehegattensplitting; aA BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708: keine Zusammenveranlagung, wenn die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte die absolute Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 überschreiten, selbst wenn dies bei einer Ermittlung nach dem EStRecht des ausländischen Wohn-

sitzstaates nicht der Fall wäre; anders die Vorinstanz FG München v. 21.9.2007, EFG 2008, 303; 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 StPflcht und vice versa, StuW 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 StPflcht ergeben. Das ist der Fall, wenn er die tatbestandlichen 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. 4).

Einstweilen frei.

51–54

