

Schriften zum Steuerrecht

Band 109

**Die Reichweite der erweiterten
beschränkten Steuerpflicht
nach § 2 AStG**

Ein Beitrag zur Struktur der Steuerpflicht

Von

Christian Stahl



Duncker & Humblot · Berlin

CHRISTIAN STAHL

Die Reichweite der erweiterten
beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 109

Die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG

Ein Beitrag zur Struktur der Steuerpflicht

Von

Christian Stahl



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Wintersemester 2012/2013
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2013 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: werksatz · Büro für Typografie und Buchgestaltung, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14133-3 (Print)
ISBN 978-3-428-54133-1 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84133-2 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die Entstehung der Vorschrift des § 2 AStG im Rahmen des Erlasses des gesamten Außensteuergesetzes im Jahr 1972 ist eine bewegte Geschichte, geprägt durch Einzelfälle. Dennoch erfreut sich die Vorschrift des § 2 AStG hoher Stabilität. Eine erste Änderung materiellrechtlicher Natur fand erst im Jahressteuergesetz 2009 statt, eine zweite war im Jahressteuergesetz 2013 geplant. Dennoch ist die Vorschrift häufigen Veränderungen unterworfen, die jedoch maßgeblich daraus resultieren, dass sie vom Gesetzgeber bei Änderungen im EStG übersehen wurde. Schon allein das gibt Anlass, sich die Vorschrift näher zu betrachten. Viel interessanter als die Vorschrift und eine Kommentierung ihrer Teile selbst ist aber das, was die Vorschrift im deutschen Steuerrecht repräsentiert. Ein Fremdkörper im deutschen Einkommensteuerrecht in der Form einer Steuerpflicht! Dies ist der eigentliche Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Arbeit. Was muss eine Steuerpflicht leisten und wie muss sie ausgestaltet sein? Diese Grundfrage nach dem Grundtatbestand der Besteuerung ist so fundamental, dass sich kaum jemand damit beschäftigt. Daher will die vorliegende Arbeit dieser Frage nachgehen und sie tut es anhand der Steuerpflicht des § 2 AStG.

Der Stand der Arbeit ist der Rechtsstand vom 31.12.2012. Da zum Zeitpunkt der letzten Überarbeitung das Jahressteuergesetz 2013 noch nicht verabschiedet war, findet es keine Berücksichtigung. Für den § 2 AStG bleibt somit die Neuregelung des § 2 Abs. 5 AStG-E zur Anpassung an die Abgeltungssteuer außen vor. Im Bereich der Lohnsteuer bedeutet der Rechtsstand, dass die geltende Rechtslage zum Stand 31.12.2012 ausgewertet wurde. Auch wenn die technischen Voraussetzungen für ELStAM noch nicht vorlagen und in der Praxis noch im gesamten Jahr 2013 das alte Bescheinigungsverfahren nach § 39c Abs. 4 Satz 2 und § 39d Abs. 1 Satz 3 EStG a. F. zur Anwendung gelangt, wurden die in Kraft getretenen Regelungen beurteilt. Die Regelung des § 52b EStG-E zur gestreckten Einführung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale bleibt für die Arbeit ebenfalls unberücksichtigt, da das Jahressteuergesetz 2013 noch nicht in Kraft trat. In verschiedenen Bereichen wird aber in den Fußnoten auf den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 in der zum 31.12.2012 bekannten Fassung hingewiesen. Durch die sehr lange Erstbegutachtung der Arbeit seit 2009 haben sich verschiedene Loseblatt-Komentierungen durch Bearbeiterwechsel grundlegend geändert. Soweit Ausführungen in den Neukomentierungen nicht mehr bestehen, wurden die Zitate der älteren Ergänzungslieferungsstände bestehen gelassen. Jedes Zitat einer älteren Auflage wurde aber durch gesonderten

Verweis im Literaturverzeichnis auf die geltende Ergänzungslieferung bezeichnet. Zusätzlich wurde bei älteren Fassungen in den Fußnoten jeweils der Stand des Zitats kenntlich gemacht. Dies gilt auch für gebundene Werke, bei denen ältere Fassungen zitiert wurden.

Mein herzlicher Dank gilt Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, der mir die Chance zum Promovieren bei sich gab. Er hat mir von Anfang an die allergrößte Freiheit bezüglich Thema und Ausgestaltung gegeben und nahm sich viel Zeit für die Erstbegutachtung. Mein besonderer Dank gilt auch Prof. Dr. Dr. h.c. *Paul Kirchhof* für das schnelle Zweitgutachten. Ich hoffe, die vorliegende Arbeit, die für eine Vereinfachung plädiert, konnte ihn inspirieren. Vielleicht finden manche meiner Ideen Eingang in künftige Entwürfe. Herrn Regierungsdirektor *Dieter Eimermann* (BMF – Berlin) bin ich für die Genehmigung zum Abdruck der aktuellen Statistik zum § 2 AStG zu Dank verpflichtet, sowie Herrn Rechtsanwalt *Simon Wilhelmi* (Wissmann & Partner – Mannheim), für die zahllosen fachlichen Diskussionen im Juristischen Seminar in Heidelberg. Allen, die mich in der Zeit an der Arbeit unterstützt haben, möchte ich danken.

Meinen allergrößten Dank schulde ich aber meiner Familie, in der ich immer Rückhalt fand und Kraft schöpfen konnte. Meinen Eltern, *Luzia* und *Karl Stahl*, danke ich für die jederzeitige Unterstützung in jeglicher Hinsicht und den verständnisvollen Zuspruch. Meinem Bruder *Alexander Stahl* danke ich für die zahlreichen interessanten Diskussionen fachlicher und allgemeiner Art und die Hilfe bei allen Fragen zu L^AT_EX. Auf alle drei konnte und kann ich mich zu jeder Zeit verlassen und ohne sie wäre diese Arbeit nicht denkbar gewesen. Allen dreien im Einzelnen und gemeinsam widme ich diese Arbeit in Liebe und Dankbarkeit.

Stuttgart, im März 2013

Christian Stahl

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	19
I. Einführung	19
II. Problemstellung	20
1. Die nicht ausländischen Einkünfte	22
2. Das Verhältnis zur beschränkten Steuerpflicht	22
3. Das Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag	23
III. Stand der Wissenschaft	24
1. Bisherige Arbeiten zu § 2 AStG	25
2. Die nicht ausländischen Einkünfte	25
3. Das Verhältnis zur beschränkten Steuerpflicht	26
4. Das Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag	28
IV. Vorliegende Arbeit – Vorgehensweise	29
B. Grundlagen	30
I. Rechtfertigung der Besteuerung	30
1. Kammeralwissenschaft	31
2. Staatsvertragslehre	32
3. Opfertheorie	34
4. Globale Äquivalenztheorie	37
II. Begriff des Internationalen Steuerrechts	39
1. Formale Einteilung des Internationalen Steuerrechts	41
a) Abkommensrecht	41
b) Europäisches Steuerrecht	42
c) Außensteuerrecht	42
2. Theorie des Internationalen Steuerrechts	42
a) Dualistische Theorie	43
b) Kollisionsrechtliche Theorie	44
c) Ursprungstheorie	45
d) Ordnungspolitisch modifizierte Ursprungstheorie	47

C. Die Steuerpflicht	48
I. Anknüpfungssubjekt	48
II. Anknüpfungsobjekt	49
1. Das „genuine link“-Erfordernis	49
a) Subjektives Territorialitätsprinzip	54
aa) Persönliche Steueranknüpfung	54
bb) Sachliche Steueranknüpfung	55
b) Personalitätsprinzip	56
2. Gebot der Rücksichtnahme	58
3. Zusammenfassung	59
III. Besteuerungsumfang	59
1. Totalitätsprinzip	59
2. Objektives Territorialitätsprinzip	63
IV. Besteuerungsart	64
1. Kein Nettoprinzip – Bruttobesteuerung	66
2. Objektives Nettoprinzip	67
3. Subjektives Nettoprinzip	68
V. Struktur der Steuerpflicht	70
1. Tatbestand – Anknüpfung	71
a) Anknüpfungssubjekt	71
b) Anknüpfungsobjekt	71
2. Rechtsfolgen – Besteuerung	72
a) Besteuerungsumfang	74
b) Besteuerungsart	74
3. Ergebnis	75
D. Die strukturelle Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG	77
I. Anknüpfungssubjekt	77
1. Natürliche Person	77
2. Deutscher	78
II. Anknüpfungsobjekt	81
1. Staatsangehörigkeit	82
2. Vorherige unbeschränkte Steuerpflicht	83
3. Ansässigkeit im Niedrigsteuerland	85

4. Wirtschaftliche Interessen	87
5. Erweiterte Inlandseinkünfte	89
a) Rein inländische Einkünfte	91
aa) Anknüpfungsprinzipien	92
(1) Belegenheitsprinzip	95
(2) Tätigkeits- oder Arbeitsortprinzip	95
(3) Wirkungsprinzip- oder Verwertungsprinzip	96
(4) Betriebsstättenprinzip	96
(5) Kassenstaatsprinzip	97
(6) Fehlen einer Nähebeziehung	98
(a) Weite Analogie	99
(b) Enge Analogie	99
(c) Kein Inlandsbezug notwendig	100
(d) Verfassungswidrig	100
(e) Stellungnahme	101
bb) Bestimmung der inländischen Einkünfte	103
(1) Entstehung der isolierenden Betrachtungsweise	103
(2) BFH und Literatur	105
(a) Weite Auslegung – Literatur	107
(b) Enge Auslegung – BFH	107
(3) Kollisionsrechtliches Verständnis	109
(4) Stellungnahme	110
b) Rein ausländische Einkünfte	111
aa) Bestimmungsprinzipien	111
bb) Bestimmung der ausländischen Einkünfte	112
c) Hybride Einkünfte	115
aa) Beispiele	115
bb) Ursprung	117
cc) Gründe	118
d) Weder in- noch ausländische Einkünfte	120
aa) Finanzverwaltung	122
bb) Stellungnahme	123
(1) Fehlende Einkünfte	123
(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	124
(a) BFH	124
(b) Literatur	125
(c) Gesetzgeber	125
(d) Stellungnahme	126
(e) Ergebnis	128

(3) Veräußerungen von Anlagevermögen	129
(4) Einkünfte aus Kapitalvermögen	129
(5) Auffangvorschrift	130
cc) Fazit	131
e) Einkünfte im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	132
aa) Umfang der erweiterten Inlandseinkünfte	132
(1) Weder in- noch ausländische Einkünfte	133
(2) Inländische Einkünfte	134
(a) Statustheorie – Abb. 4, S. 135	134
(b) Sockeltheorie – Abb. 5, S. 137	136
(c) Gemischte Theorie – Abb. 6, S. 138	137
(d) Stellungnahme	139
bb) Anwendung einer umgekehrten isolierenden Betrachtungs- weise?	140
6. Ergebnis	141
III. Besteuerungsumfang	142
1. Reichweite des Anknüpfungsobjekts	142
2. Einschränkungen durch Doppelbesteuerungsabkommen	143
a) Allgemeines	143
b) Sog. „Rückfallklausel“ und „remittance base Klauseln“	144
c) Speziell DBA-Schweiz	145
aa) Eingeschränkte ergänzende Besteuerung	147
bb) Volle ergänzende Besteuerung	147
cc) Stellungnahme	148
d) Speziell DBA-Italien	150
3. Verhältnis zu § 1 Abs. 3 EStG	153
a) Allgemeines	153
b) Problemstellung	155
c) Stellungnahme	157
aa) Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 EStG	158
(1) Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt	158
(2) Inländische Einkünfte	159
(3) Einkünftevoraussetzungen	160
(4) Ergebnis	160
bb) Echte Steuerpflicht	161
(1) Wortlaut	162
(a) § 1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG	162
(b) § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG	162

(2) Struktur	163
(a) Anknüpfungsobjekt	163
(aa) Antrag	164
(bb) Inländische Einkünfte	166
(cc) Zwischenergebnis	167
(b) Gegenargument: Anknüpfungssubjekt	168
(c) Gegenargument: Vorbehalt in § 1 Abs. 4 EStG ..	169
(aa) Vorbehalt zu § 1a EStG	169
(bb) Vorgängerregelung des § 1 Abs. 3 EStG ...	170
(cc) lex specialis	171
(d) Zwischenergebnis	172
(3) Geschichte der Vorschrift	172
(4) Ergebnis	173
cc) Eigener Ansatz	173
(1) Rechtsfolgenmodifikation	173
(a) Wortlaut	174
(b) Geschichte der Vorschrift	175
(2) Folgerungen	175
(a) Zusammentreffen von § 1 Abs. 3 EStG und § 1 Abs. 4 EStG	175
(b) Zusammentreffen von § 1 Abs. 3 EStG und § 1 Abs. 2 EStG	176
(c) Zusammentreffen von § 2 AStG und § 1 Abs. 3 EStG	177
d) Zwischenergebnis	178
4. Ergebnis	178
IV. Besteuerungsart	179
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen des § 2 AStG	179
a) Besonderheiten der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG	181
aa) Veranlagung	182
(1) Objektives Nettoprinzip	182
(2) Subjektives Nettoprinzip	183
(a) Allgemein	184
(b) Arbeitnehmer	186
(3) Zwischenergebnis	187
bb) Steuerabzug	187
(1) Steuerabzüge mit Abgeltungswirkung	189
(a) Lohnsteuer	190

(aa) Objektives Nettoprinzip	191
(bb) Subjektives Nettoprinzip	191
(cc) Ergebnis	192
(b) Kapitalerträge	192
(aa) Der Kapitalertragsteuer unterfallende Einkünfte	193
(bb) Der Abgeltungsteuer unterfallende Einkünfte	195
(cc) Zwischenergebnis	196
(c) Steuerabzüge nach § 50a Abs. 1 EStG	196
(aa) Allgemeines	197
(bb) Sondervorschriften für EU-/EWR-Staatsangehörige	198
(cc) Zwischenergebnis	199
(2) Steuerabzüge ohne Abgeltungswirkung	200
(a) Grundsätzlich keine Abgeltungswirkung	200
(b) Ausnahme von der Abgeltungswirkung	200
(c) Behandlung der Einkünfte	201
(3) Zwischenergebnis	202
cc) Ergebnis: Das Nettoprinzip im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	203
b) Modifikationen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG	204
aa) Veranlagung	204
(1) Objektives Nettoprinzip	204
(a) Exkurs: § 50 Abs. 2 EStG a. F.	205
(b) § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG	207
(aa) Problemstellung	208
(bb) Meinungen zu § 50 Abs. 2 EStG a. F.	209
(cc) Stellungnahme	210
(2) Subjektives Nettoprinzip	211
(3) Zwischenergebnis	212
bb) Steuerabzug	212
(1) Lohnsteuer	213
(2) Abgeltungsteuer	213
(a) Keine Kapitalertragsteuer, aber Abgeltungsteuer ..	215
(b) Kapitalertragsteuer, aber keine Abgeltungsteuer ..	216
(3) Zwischenergebnis	217
cc) Ergebnis: Das Nettoprinzip im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	217
2. Steuersatz und Steuerabzug	218

a)	Auslegung des Begriffs „sämtliche Einkünfte“	219
b)	„Sämtliche Einkünfte“ und Lohnsteuerabzug	220
c)	„Sämtliche Einkünfte“ und Abgeltungsteuer	221
3.	Mindeststeuer	224
a)	In Höhe der beschränkten Steuerpflicht	224
b)	Keine Mindeststeuer	225
c)	Stellungnahme	226
aa)	Dogmatische Grundlage	226
bb)	Verlustverrechnung	226
cc)	Progressionsvorbehalt	227
dd)	Ergebnis	228
4.	Besteuerungsart nach § 1 Abs. 3 EStG	228
E.	Stellungnahme	230
I.	§ 2 AStG de lege lata	230
1.	Allgemeines	230
2.	Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht	231
a)	Anknüpfungssubjekt	232
b)	Anknüpfungsobjekt	232
c)	Besteuerungsumfang	233
d)	Besteuerungsart	234
II.	§ 2 AStG de lege ferenda	236
1.	Allgemeines	237
2.	Die beschränkte Steuerpflicht	237
a)	Anknüpfungssubjekt	237
b)	Anknüpfungsobjekt	238
aa)	Hinsichtlich der Zielsetzung	238
bb)	Hinsichtlich der Konkretisierung	240
c)	Besteuerungsumfang	242
d)	Besteuerungsart	243
3.	Vorteile	244
a)	Völkerrecht	244
b)	Isolierende Betrachtungsweise	244
c)	Steueraufkommen	245
d)	Vereinfachung	245
F.	Thesen zu § 2 AStG	247
	Literaturverzeichnis	250
	Personen- und Sachverzeichnis	273

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Zusammenhang von Anknüpfung und Besteuerung	76
Tabelle 2:	Inländische Einkünfte	93
Tabelle 3:	Ausländische Einkünfte	113
Tabelle 4:	Hybride Einkünfte	120
Tabelle 5:	Struktur der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag	164
Tabelle 6:	Veranlagungen nach § 2 AStG, 1972–1983	235
Tabelle 7:	Veranlagungen nach § 2 AStG, 2005–2008	236
Abbildung 1:	Stufenverhältnis der Einkünfte	90
Abbildung 2:	Inländische und ausländische Einkünfte	91
Abbildung 3:	Tatsächlich Situation der inländischen und ausländischen Einkünfte	133
Abbildung 4:	Hybride Einkünfte – Statustheorie	135
Abbildung 5:	Hybride Einkünfte – Sockeltheorie	137
Abbildung 6:	Hybride Einkünfte – gemischte Theorie	138
Abbildung 7:	Regelungstechnik beschränkter Steuerpflichten	181

Abkürzungsverzeichnis

Nachfolgend sind die wichtigsten Abkürzungen aufgeführt. Im Übrigen wird auf *Kirchner/Butz* [145] verwiesen.

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Absch.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung vom 1. Oktober 2002, das zuletzt durch Gesetzes vom 25. Mai 2009, BGBl. 2009 I, S. 1102
Art.	(1.) Artikel; (2.) Article; (3.) Articulus
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 08.10.1972, BStBl. 1972 I, S. 450, zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. 2008 I, 2794
AStRG	Außensteuerreformgesetz vom 08.09.1972, BGBl. 1972 I S. 1713
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/BV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes – Zeitschrift, Haufe Verlag, Freiburg
BFHE	Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhof herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesfinanzhofes
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
Cap.	Caput (lat.: Artikel)
CDFI	Cahier Droit Fiscal International – Tagungsband der IFA (International Fiscal Association)
Ch.	Chapter (engl.: Kapitel)
Col. Law Rev.	Columbia Law Review – Zeitschrift, Verlag Columbia Law Review Press, New York
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung – Zeitschrift, Kohlhammer Verlag, Stuttgart
DStR	Deutsches Steuerrecht – Zeitschrift, Verlag C. H. Beck, München

DStR-Beih.	Beiheft zur DStR
DStZ	Deutsche Steuerzeitung – Zeitschrift, Verlag Stollfuß, Bonn
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A – Zeitschrift, Verlag Stollfuß, Bonn
DStZ/B	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe B – Zeitschrift, Siegburg/Konstanz/Heidelberg
DStZ/E	Deutsche Steuerzeitung Eildienst – Zeitschrift, Verlag Stollfuß, Bonn
EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ELStAM	Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
engl.	englisch
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 10. Mai 2000, BGBl. 2000 I, S. 717, zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.08.2009, BGBl. 2009 I, S. 2702
EStDV 1957	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung von 1957
EStG	Einkommensteuergesetz vom 19.10.2002, zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.05.2009, BGBl. 2009 I, S. 1102
EStG 1934	Einkommensteuergesetz von 1934, RGBl. 1934 I, S. 1005
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungssammlung des Europäischen Gerichtshofs
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
Ex	Exodus, zweites Buch Mose in der christlichen Bibel
f.	folgende
FA	Finanzamt
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv – Zeitschrift, Verlag Mohr Siebeck, Tübingen
GG	Grundgesetz vom 23.05.1949, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.3.2009, BGBl. 2009 I, S. 606
Grad.	Gradus (lat.: Absatz)
Halbs.	Halbsatz
I.C.J. Reports	International Court of Justice Reports – Entscheidungssammlung des Internationalen Gerichtshof Den Haag (Abrufbar unter http://www.icj-cij.org/)
IFA	International Fiscal Association
insb.	insbesondere
IRC	Internal Revenue Code
IStR	Internationales Steuerrecht – Zeitschrift, C. H. Beck, München
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe – Zeitschrift, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Mk	Das Evangelium nach Markus in der christlichen Bibel
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

NTS	NATO-Truppenstatut – BGBl. 1961 II, S. 1190
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe – Zeitschrift, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
ÖZöfR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht – Zeitschrift, Springer Verlag, Wien
Qu.	Quaestio
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
S.	Seite
sog.	sogenannte
StÄndG	Steuer Änderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung – Zeitschrift, Verlag Stollfuß, Bonn
SteuerStud	Steuer & Studium – Zeitschrift, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
StLex	Steuer Lexikon – Nachschlagewerk, Verlag Fleischer, Achim
StuW	Steuer und Wirtschaft – Zeitschrift
StW	SteuerWarte – Zeitschrift
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VZ	Veranlagungszeitraum
WÜD	Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen – BGBl. 1964 II, S. 957
WÜK	Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen – BGBl. 1969 II, S. 1585
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht – Zeitschrift, Verlag Walter de Gruyter, Berlin/Leipzig; Verlag Kohlhammer, Stuttgart/Berlin/Köln
z. B.	zum Beispiel

A. Einleitung

I. Einführung

Vor Inkrafttreten des Außensteuergesetzes war es vielen Steuerpflichtigen möglich, durch Gestaltungen über die Grenze hinweg das internationale Steuergefälle zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland auszunutzen. Teilweise durch ausländische Gesellschaften und teilweise durch den Wegzug unbeschränkt Steuerpflichtiger entging dem deutschen Fiskus in einigen spektakulären Fällen Steuersubstrat in dreistelliger Millionenhöhe.¹ Auf Druck der Finanzverwaltung² reagierte der Gesetzgeber und führte am 8. September 1972 durch das „Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen“³ das „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen“, kurz Außensteuergesetz (AStG), ein. Als Ausfluss spektakulärer Einzelfälle ist das AStG auch deshalb eine Besonderheit im deutschen Recht, weil es sich ausschließlich mit grenzüberschreitenden Sachverhalten beschäftigt.

Die hohe Komplexität des AStG rührt daher, dass der Regelungsbereich ausschließlich internationale Spezialfälle behandelt.⁴ Die Gesetzessprache ist wenig klar, uneindeutig⁵ und die Paragraphen sind meist unförmig⁶. Dies zeigt sich in jedem der ersten fünf Teile des AStG, die teilweise Vorlagen im ausländischen Recht haben⁷, teilweise aber auch Neuland betraten und später in anderen Rechtsordnungen rezipiert wurden⁸.

¹ Kaminski in Grotherr/Herfort/Strunk²⁰⁰³ [100], S. 247.

² Kaminski in Grotherr/Herfort/Strunk²⁰⁰³ [100], S. 247.

³ Außensteuerreformgesetz (AStRG), BGBl. 1972 I S. 1713.

⁴ Weber [323], IWB F. 3, Gr. 1, S. 341, 343.

⁵ So ausdrücklich FG Hamburg vom 10.7.1978, EFG 1978, S. 582.

⁶ Vogel K. [296], Oasen, S. 126.

⁷ So beispielsweise die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG, die dem Beispiel der US-amerikanischen CFC-legislation folgt. Nach Kingson [139], Col. Law Rev. 1981, S. 1151, 1182, habe Deutschland die amerikanischen Regeln sogar lediglich abgeschrieben.

⁸ So beispielsweise die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, die dann von den USA, Österreich, den Niederlanden, Dänemark, Neuseeland und Frankreich übernommen wurde. Vgl. de Broe [54], S. 29.

Neu geschaffen wurde vom deutsche Gesetzgeber das „Monstrum“⁹ der erweiterten beschränkten Steuerpflicht in §§ 2–5 AStG. Die Vorschrift wurde bereits kurz nach ihrem Erlass als kaum verständlich empfunden¹⁰ und sogar zum kompliziertesten Steuergesetz seit Bestehen der Bundesrepublik gekürt¹¹. Vorgehalten wird ihr auch, dass sie die Gesetzessystematik völlig durchkreuze, indem eine derart wichtige Regelung wie eine separate Steuerpflicht nicht im Einkommensteuergesetz selbst geregelt werde. Dadurch werde für den Praktiker das Auffinden der korrekten Normen erheblich erschwert.¹²

Selbst die Terminologie der einzelnen Regelungen ist bis heute uneinheitlich. Teilweise¹³ werden unter Wegzugsbesteuerung die §§ 2–5 AStG verstanden, teilweise¹⁴ der § 6 AStG. Zur Klarstellung soll in der Abhandlung derart differenziert werden, dass unter „Wegzugsbesteuerung“ die §§ 2–6 AStG fallen, die sich untergliedern in die „erweiterte beschränkte Steuerpflicht“ der §§ 2–5 AStG und die „Vermögenszuwachsbesteuerung“ des § 6 AStG¹⁵.

II. Problemstellung

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht war von Anfang an ein Fremdkörper in der deutschen Einkommensbesteuerung. Das wird nicht zuletzt durch die Position außerhalb des Einkommensteuergesetzes verdeutlicht. Die Regelungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht in den §§ 2–5 AStG haben bereits bei ihrer Einführung im Jahre 1972 Fragen aufgeworfen.

Durch weitere Rechtsentwicklungen kamen und kommen weitere Fragen hinzu, die die Stellung des § 2 AStG im deutschen Steuerrecht berühren. Grund hierfür sind in erster Linie die Regelungen der beschränkten Steuerpflicht nach den §§ 50 f. EStG, die mittlerweile besonders änderungsanfällig sind. Durch die fortschreitende Integration der Europäischen Union ist die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in steuerrechtlicher Hinsicht bereits 1995 in eine neue Phase eingetreten.¹⁶ Zwar fehlt ein direkter Harmonisierungsauftrag

⁹ Wassermeyer [316], DSuJG, S. 75.

¹⁰ Hartmann [108], DB 1975, 319.

¹¹ Geiß/Grözinger [87], DB 1973, Beil. 10, S. 1 ff.

¹² Wassermeyer [319], 25 Jahre, S. 1061.

¹³ Salditt [232], StuW 1972, 13; Eckert [61], S. 1.

¹⁴ Carle [34], KöSDI 2002, S. 1342 Tz. 45; Körner [157], IStR 2004, S. 424; Winkler/Reiser in Wöhrle/Schelle/Gross^{12/2009} [329], § 6, Rn. 2; Kluge [149], Rn. M82.

¹⁵ So auch Pohl [212], IStR 2002, S. 541 ff; Rundshagen in Grotherr/Herfort/Strunk²⁰¹⁰ [101], S. 400, 427.

¹⁶ Cordewener [38], S. 480 ff.

für den Bereich der direkten Steuern. Allerdings kann zur Harmonisierung auf Art. 115 AEUV zurückgegriffen werden.¹⁷ Nach dem EuGH muss sich die direkte Besteuerung auch an den Grundfreiheiten messen lassen. Deshalb werden mehr Verfahren an den EuGH herangetragen, in denen es um die Frage geht, ob Regelungen der Einkommensteuer gegen die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 f. AEUV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 und 54 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV), die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) oder gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) verstoßen.¹⁸ Das betrifft nur grenzüberschreitende Fälle und damit vorrangig die beschränkte Steuerpflicht nach §§ 1 Abs. 4 und 49 ff. EStG. Der deutsche Gesetzgeber hat die Aussagen des EuGH zunächst immer nur punktuell korrigiert. Erst das Jahresteuergesetz 2009 bedeutete eine tiefgreifendere Reform der beschränkten Steuerpflicht. Es bleibt allerdings abzuwarten, ob in die neuen Regelungen des Einkommensteuergesetzes durch den Gesetzgeber wieder nach Entscheidungen des EuGH punktuell eingegriffen wird und die Regelungen dadurch erneut unstimmig werden. Jedenfalls war und ist bei all diesen Änderungen mittelbar immer auch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht betroffen. Eine Änderung oder Reform bleibt hier bislang abzuwarten.

Zu einem großen Teil verursachen aber auch reguläre Gesetzesvorhaben Probleme. Immer wieder werden einzelne Regelungen des Einkommensteuergesetzes geändert, die auch Auswirkungen auf die erweiterte beschränkte Steuerpflicht haben und deren Regelungsbereich in Frage stellen. Solche Verwerfungen hat der Gesetzgeber bislang weitgehend übersehen. Das mag an der abseitigen Position des § 2 AStG außerhalb des EStG liegen, an seiner relativ geringen Bedeutung für das Steueraufkommen¹⁹ oder an der hohen Komplexität der Materie im Zusammenspiel mit den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, wenn die Voraussetzungen des § 2 AStG vorliegen. Viele Gesetzesänderungen haben so Fragen aufgeworfen, die von Gesetzes wegen ungelöst und somit der – sehr seltenen²⁰ – Rechtsprechung zum § 2 AStG und vorwiegend der Wissenschaft überlassen bleiben.

Auf den ersten Blick fallen insbesondere die nachfolgenden Fragen auf, die sich bei der Anwendung des § 2 AStG stellen. In der vorliegenden Arbeit sollen allerdings nicht nur diese augenscheinlichen Fragen einer Lösung zugeführt werden. Vielmehr soll sich der Materie des § 2 AStG grundlegend genähert werden, um auch andere, noch unerkannte Detailfragen aufzuwerfen und dogmatisch lösen zu können.

¹⁷ Kokott [154], S. 2.

¹⁸ Zu Einzelheiten siehe Haase²⁰⁰⁹ [104], Europäisches Steuerrecht, Rn. 787 ff.

¹⁹ Siehe unten, Tab. 6, S. 235.

²⁰ Vgl. bereits die Veranlagungszahlen unten, Tab. 6, S. 235.