



Sachstand

Probleme einer Vermögensabgabepflicht für Steuerausländer



Probleme einer Vermögensabgabepflicht für Steuerausländer

[REDACTED]
Aktenzeichen: WD4 - 3000 - 003/11
Abschluss der Arbeit: 12.01.2011
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
[REDACTED]

Ausarbeitungen und andere Informationsangebote der Wissenschaftlichen Dienste geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Der Deutsche Bundestag behält sich die Rechte der Veröffentlichung und Verbreitung vor. Beides bedarf der Zustimmung der Leitung der Abteilung W, Platz der Republik 1, 11011 Berlin.

1. Einleitung

Im Steuerrecht der meisten Staaten auf der Welt wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden.

Danach sind Personen und Unternehmen in dem Land unbeschränkt steuerpflichtig, in dem sie ihren Wohnsitz bzw. Sitz haben, d.h. sie müssen ihr gesamtes Welteinkommen im Ansässigkeitsstaat versteuern (Wohnsitzprinzip). In den anderen Staaten, die nicht Ansässigkeitsstaat sind, ist der Steuerpflichtige dagegen lediglich beschränkt steuerpflichtig. Das bedeutet, dass er in diesen Staaten lediglich die dort erzielten Einkünfte versteuern muss, nicht dagegen sein gesamtes Welteinkommen (Quellenprinzip).

Eine Ausnahme im internationalen Vergleich stellen die Vereinigten Staaten dar. Hier ist der Anknüpfungspunkt für eine unbeschränkte Besteuerung nicht allein der Wohnsitz bzw. Sitz, sondern auch die Staatsbürgerschaft. Nach US-amerikanischen Recht ergibt sich eine unbeschränkte Steuerpflicht somit nicht nur für alle Steuersubjekte, die in den USA ihren Wohnsitz bzw. Sitz haben (unabhängig von der Staatsbürgerschaft), sondern darüber hinaus auch für alle US-amerikanischen Staatsbürger unabhängig davon, ob diese ihren Wohnsitz in den USA haben oder nicht. Entsprechendes gilt für juristische Personen, wenn sie nach US-amerikanischen Steuerrecht errichtet wurden und insofern die US-amerikanische „Staatsbürgerschaft“ besitzen¹.

2. Probleme bei der Einführung einer unbeschränkten Steuerpflicht für deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz im Ausland (Steuerausländer)

Wird eine Steuerpflicht, die an das Einkommen oder Vermögen anknüpft, auf deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz im Ausland erweitert, bedeutet dies ein Wechsel vom Wohnsitz- und Quellenprinzip zum Nationalitätsprinzip². Das ist – wie das Beispiel der USA zeigt – grundsätzlich möglich, führt aber, dadurch dass die meisten übrigen Länder ihre Steuerpflicht nicht an die Staatsangehörigkeit knüpfen, gegebenenfalls zu einer Doppelbesteuerung³.

Eine solche Doppelbesteuerung wäre mit folgenden Problemen verbunden:

¹ Krause, Internationale Doppelbesteuerung, 2003, S.10/11.

² Jedenfalls dann, wenn z.B. bei einer Vermögensteuer oder –abgabe im Rahmen der Vermögensberechnung das Auslandsvermögen berücksichtigt werden soll. Unproblematisch wäre dagegen die Berücksichtigung inländischen Vermögens. Dies entspräche der üblichen beschränkten Steuerpflicht, bei der sich der notwendige Anknüpfungspunkt schon aus dem Bezug des Vermögens zum Inland ergibt und der Rückgriff auf die Staatsangehörigkeit daher nicht nötig ist.

³ Wenn z.B. der Wohnsitz- oder Quellenstaat ebenfalls z.B. Einkommen- und Vermögensteuern erhebt. Denkbar wäre auch eine Dreifachbesteuerung, wenn Wohnsitz-, Quellen- und Herkunftsland gleichartige Abgaben vorsehen.

2.1. Verfassungsrechtliche Probleme

Verfassungsrechtlich wird teilweise argumentiert, dass das in Art.3 GG verankerte Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit eine Vermeidung der Doppelbesteuerung gebiete. Zwar stünde die Besteuerung des Welteinkommens bzw. Weltvermögens grundsätzlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang, allerdings ergäbe sich aus eben diesem Prinzip ein verfassungsrechtliches Gebot, ausländische Steuern, die ebenfalls an das Einkommen oder das Vermögen anknüpfen, mindernd zu berücksichtigen⁴.

Dieser Berücksichtigungspflicht trägt im aktuellen Recht die nur begrenzte Steuerpflicht für im Ausland ansässige Personen und eine entsprechende Anrechnung im Ausland zu zahlender Steuern für im Inland ansässige Personen Rechnung. Bei der Einführung einer unbeschränkten Steuerpflicht für deutsche Staatsangehörige müssten nach dieser Auffassung gegebenenfalls bestehende - auch an das Einkommen oder Vermögen anknüpfende - Steuern im Wohnsitz- bzw. Quellenland mindernd berücksichtigt werden.

2.2. Europarechtliche Probleme

Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) enthält kein ausdrückliches allgemeines Doppelbesteuerungsverbot bei direkten Steuern. Der frühere, ersatzlos gestrichene, Art. 293 des EG-Vertrags verpflichtete die Mitgliedstaaten lediglich, auf die Beseitigung von Doppelbesteuerung hinzuwirken. Ein solcher Auftrag könnte heute aus dem in Art. 26 AEUV verankerten Binnenmarktziel abgeleitet werden. Ein direktes Verbot der Doppelbesteuerung lässt sich aber auch diesem nicht entnehmen⁵.

2.3. Völkerrechtliche Probleme

Völkerrechtlich verboten ist nur eine Steuergesetzgebung, bei der keine tatsächlichen Anknüpfungspunkte des Staates zum geregelten Sachverhalt bestehen. Bei einer Steuerpflicht auf Grund der Staatsangehörigkeit wäre ein personeller Anknüpfungspunkt aber gegeben. Darüber hinaus besteht völkerrechtlich kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung⁶.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in den Fällen, in denen sowohl Wohnsitz- als auch Quellenstaat dasselbe Einkommen oder Vermögen mit Abgaben belasten, hat die Bundesrepublik allerdings auf Völkerrechtsebene mit zahlreichen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

⁴ So Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2011, Kapitel 14, Rn.11; zustimmend: Krause, Internationale Doppelbesteuerung, 2003, S.16/17.

⁵ Auch ergibt sich ein solches wohl nicht aus den Grundfreiheiten, vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2011, Kapitel 14, Rn.4/5.

⁶ Dies ist auch praktisch schwer vorstellbar, da dann zunächst zu klären wäre, welcher Staat insofern wann zurückzustehen hätte.

abgeschlossen. Sie finden je nach ihrem sachlichen Regelungsbereich, insbesondere aber bei Einkommen- und Vermögensteuern, Anwendung. Doppelbesteuerung wird durch die DBA in der Regel vermieden, indem diese bestimmen, dass der Wohnsitzstaat bestimmte Vermögenswerte oder Einkünfte von der Besteuerung freistellt bzw. in einem anderen Land gezahlte Steuern anrechnet. Diese Abkommen führen so zu einer Aufteilung des Steuererhebungsrechts zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat. Eine Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit ist in den bestehenden Abkommen nicht vorgesehen, ein unbeschränktes Steuererhebungsrecht steht vielmehr bisher nur dem Wohnsitzstaat zu. In dieses Steuererhebungsrecht würde die Bundesrepublik mit der Einführung einer unbeschränkten Steuerpflicht für Steuerausländer eingreifen, und sich damit zu dem entsprechenden DBA, und somit zu geltendem Völkerrecht, wohl in Widerspruch setzen.

3. Schlussfolgerungen für die Vermögensabgabe

Es ist Ausdruck der Steuerhoheit, dass jeder Staat souverän entscheidet, welche Steuern er erhebt und wer steuerpflichtig sein soll. So wie die Steuerpflicht für jede einzelne Steuer einfachgesetzlich festgelegt werden kann, wäre es daher auch möglich, in einem entsprechenden Gesetz zur Vermögensabgabe eine unbeschränkte Abgabepflicht für deutsche Staatsbürger vorzusehen⁷. Dies wäre dann eine Abkehr von dem bisher in der Bundesrepublik verfolgten Prinzip, die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz zu knüpfen und für nicht in Deutschland ansässige Personen allenfalls eine beschränkte Steuerpflicht vorzusehen⁸.

Die Einführung einer Abgabepflicht, welche alleine an die Staatsangehörigkeit anknüpft, könnte international zu Problemen führen.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn man davon ausgeht, dass auch die Vermögensabgabe nach Art. 106 I Nr. 5 GG in den Anwendungsbereich der von Deutschland abgeschlossenen DBA fällt. Die DBA umfassen in der Regel alle Steuern auf Einkommen und Vermögen, die in den unterzeichnenden Staaten erhoben werden. Steuern sind nach der gängigen Definition des § 3 Abgabenordnung (AO) „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. Ob es sich um laufende oder einmalige Geldleistungen handelt, macht danach keinen Unterschied⁹. Da

⁷ Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Vermögensabgabe wird hier vorausgesetzt. Zu den entsprechenden Anforderungen siehe Schemmel, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, Oktober 1999.

⁸ Auch das Lastenausgleichsgesetz (LAG) differenzierte zwischen einer unbeschränkten und beschränkten Abgabepflicht, vgl. Gamradt, Probleme der Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichsgesetz, Dissertation 1956; S.21; Horowski/Zeller, Die Vermögensabgabe, 1954, S.7/8.

⁹ § 3 AO hat den Steuerbegriff der Reichsabgabenordnung inhaltlich unverändert übernommen. Dort hieß es insofern noch ausdrücklich: „Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen...“, vgl. Birk, Steuerrecht, 12. Auflage 2009, §2, Rn.113ff.

die Vermögensabgabe auch in Art. 106 I Nr. 5 GG eindeutig als Steuer genannt ist¹⁰, fällt sie jedenfalls in Deutschland unter den Steuerbegriff. Mangels eigener Definition des Steuerbegriffs in den DBA, liegt es nahe, auf diesen Begriff auch für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Abkommen zurückzugreifen¹¹. Dann müsste für die Vermögensabgabe das Gleiche wie für jede andere Steuer auf Einkommen und Vermögen gelten. Die Einführung einer unbeschränkten Abgabepflicht für deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz im Ausland stünde dann zu den von der Bundesrepublik abgeschlossenen DBA wohl im Widerspruch. Ein Völkerrechtsverstoß ließe sich nur vermeiden, wenn sich Deutschland mit seinen Vertragspartnern auf entsprechende Änderungen der jeweiligen Abkommen verständigen könnte¹².



¹⁰ Dort wird geregelt, ob das Aufkommen der einzelnen dort genannten *Steuern* dem Bund oder den Ländern zusteht.

¹¹ Die DBA verweisen für Begriffsdefinitionen, die sie nicht selbst regeln, in der Regel auf das Verständnis im innerstaatlichen Recht, vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2011, Kapitel 16, Rn.58/59.

¹² So haben sich die USA in dem DBA mit Deutschland das Recht vorbehalten, ihre eigenen Staatsangehörigen grundsätzlich ohne Rücksicht auf die Wirkung des Abkommens zu besteuern.
