

Urteil vom 14. Januar 2025, IX R 37/21

Britische "remittance basis"-Besteuerung als Vorzugsbesteuerung im Sinne des Außensteuerrechts

ECLI:DE:BFH:2025:U.140125.IXR37.21.0

BFH IX. Senat

AStG § 2 Abs 2 Nr 2, AStG § 2 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EUGrdRCh Art 45 Abs 1, EUGrdRCh Art 51 Abs 1 S 1 Halbs 2, AEUV Art 45, AEUV Art 49, AEUV Art 63, AEUV Art 267

vorgehend FG München, 26. März 2021, Az: 8 K 883/17

Leitsätze

1. Die im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland für Zugezogene gewährte "remittance basis"-Besteuerung kann eine Vorzugsbesteuerung sein, die zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 des Außensteuergesetzes (AStG) führt.
2. Eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung im Wegzugsstaat eingeräumte Vorzugsbesteuerung kann die dortige steuerliche Belastung für den Steuerpflichtigen jedenfalls dann erheblich im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG mindern, wenn bestimmte Teile des grundsätzlich steuerpflichtigen Einkommens vollständig steuerfrei gestellt sind.
3. Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 2 AStG verletzt weder das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot noch den allgemeinen Gleichheitssatz.
4. § 2 AStG ist mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.03.2021 - 8 K 883/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 2 des Außensteuergesetzes in der in 2006 (Streitjahr) geltenden Fassung (AStG).
- 2 Die Klägerin, eine deutsche Staatsangehörige, war in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), bevor sie Ende des Jahres 2000 ins Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (Großbritannien) verzog. Einen Wohnsitz im Inland behielt sie nicht bei.
- 3 Im Streitjahr erzielte die Klägerin neben ausländischen Einkünften unter anderem Vermietungseinkünfte aus inländischem Grundbesitz (103.339 €) und Kapitalerträge (Zinsen und Dividenden) von einer im Inland geschäftsansässigen Bank (30.979 €). Die Kapitalerträge transferierte die Klägerin im Streitjahr nicht nach Großbritannien.
- 4 Für die Vermietungs- und Kapitaleinkünfte behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Klägerin als beschränkt einkommensteuerpflichtig. Hierbei ordnete das FA die Vermietungseinkünfte den inländischen Einkünften im Sinne von § 49 EStG zu. Darüber hinaus bezog es die Kapitaleinkünfte --was streitig ist--

nach Maßgabe der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG in die steuerliche Bemessungsgrundlage ein. Es vertrat die Ansicht, die Klägerin unterliege insoweit in Großbritannien einer Vorzugsbesteuerung. Dies habe zur Folge, dass sie beschränkt einkommensteuerverpflichtigt auch mit allen nicht ausländischen Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes sei. Die Annahme einer Vorzugsbesteuerung stütze das FA auf die Erkenntnis, dass nicht in Großbritannien bezogene Einkünfte nur insoweit der Besteuerung in Großbritannien unterlagen, als die Klägerin diese nach Großbritannien überführte ("remittance basis"-Besteuerung). Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 5 Beruhend auf den Ausführungen eines Sachverständigen stellte das Finanzgericht (FG) im Klageverfahren fest, das britische Einkommensteuerrecht habe im Streitjahr abweichend zum grundsätzlich geltenden Welteinkommensprinzip ("arising basis") die Option vorgesehen, bestimmte aus dem Ausland stammende Einkünfte ("relevant foreign income") nur versteuern zu müssen, wenn und soweit diese Einkünfte nach Großbritannien transferiert ("remittet") wurden. Hierzu zählten unter anderem laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts für eine "remittance basis"-Besteuerung, die zum "allgemeinen Besteuerungssystem" in Großbritannien gehört habe, knüpfe an die Erfüllung beziehungsweise Nichterfüllung bestimmter Ansässigkeitsgrade des Steuerpflichtigen zu Großbritannien an. Grundvoraussetzung war ein "resident"-Status, der im Wesentlichen an einer physischen Präsenz in sowie anhaltender Bindung zu Großbritannien festgemacht wurde. War der Steuerpflichtige darüber hinaus in Großbritannien "ordinarily resident" (Mittelpunkt der Lebensinteressen) und zugleich "domiciled" (Heimat/Wahlheimat), stand ihm das Wahlrecht einer "remittance basis taxation" nicht zu. Dagegen konnte es in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige --wie die Klägerin-- zwar einen "ordinarily resident"-Status inne hatte, dort aber "non-domiciled" war.
- 6 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1881). Es vertrat die Ansicht, die "remittance basis"-Besteuerung sei eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung bestehende Vorzugsbesteuerung im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 2 AStG. Sie knüpfe an den Grad der Verwurzelung des Steuerpflichtigen in Großbritannien an und könne grundsätzlich nur von zugewanderten Steuerpflichtigen, nicht aber von allen britischen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden. Die Norm verletze weder Verfassungs- noch Unionsrecht.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine rechtsfehlerhafte Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Die "remittance basis taxation" sei bereits nach Maßgabe der eigenen Definition des FG keine Vorzugsbesteuerung. Nach dessen tatsächlichen Feststellungen sei sie Teil des allgemeinen Besteuerungssystems Großbritanniens und könne daher denkllogisch nicht zugleich bevorzugend sein. Die Besteuerung nach "remittance basis" stehe zudem jedem offen, der die erforderlichen Ansässigkeitsvoraussetzungen erfülle. Diese Art der Besteuerung sei nicht auf Zuwanderer zugeschnitten. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG lägen auch deshalb nicht vor, da die "remittance basis taxation" zu keiner gegenüber der allgemeinen Besteuerung erheblichen Minderung der Steuerlast führe. Das FG habe verkannt, dass eine solche Besteuerung keine endgültige Steuerfreistellung auslöse, sondern die Besteuerung nur bis zum Transfer der Einkünfte nach Großbritannien verschoben werde. Darüber hinaus seien die in § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG enthaltenen Tatbestandsmerkmale "Vorzugsbesteuerung", "erhebliche Minderung" und "allgemeine Besteuerung" jeweils für sich betrachtet und erst recht in ihrer Gesamtschau zu unbestimmt, so dass das Rechtsstaatsprinzip verletzt sei. Zudem laufe § 2 AStG den verfassungsrechtlichen Geboten der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit zuwider. Die Norm sei auch nicht mit Unionsrecht vereinbar.
- 8 Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 21.02.2008, zuletzt geändert durch Bescheid vom 09.07.2012, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2017 dahingehend zu ändern, dass § 2 AStG keine Anwendung findet.
- 9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11** Die angefochtene Entscheidung ist rechtmäßig. Das FG hat die im Streitjahr im Inland erzielten Kapitalerträge zutreffend in die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach Maßgabe der beschränkten Steuerpflicht einbezogen. Insoweit liegen die einfachrechtlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG vor (dazu unter 1. bis 4.). Diese Norm ist nicht aus den von der Klägerin geltend gemachten Gründen verfassungswidrig; sie verletzt auch kein europäisches Verfassungsrecht (unter 5. und 6.). Die Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens unterbleibt, da § 2 AStG mit Unionsrecht vereinbar ist (unter 7.).
- 12** 1. Die von der Klägerin im Streitjahr erzielten Kapitalerträge (Zinsen und Dividenden) von 30.979 € unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG der inländischen Besteuerung.
- 13** Nach dieser Vorschrift ist eine natürliche Person, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes hat, bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) sind.
- 14** 2. Die Beteiligten streiten zu Recht nicht darüber, dass die Klägerin die vorgenannten persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllte. Sie war als natürliche Person mit deutscher Staatsangehörigkeit nach den Feststellungen des FG innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Ende ihres mit dem Wegzug nach Großbritannien (Ende des Jahres 2000) einhergehenden Endes ihrer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen. Im Streitjahr war sie in einem ausländischen Gebiet, in Großbritannien, ansässig.
- 15** 3. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass auch die sachlichen Voraussetzungen des § 2 AStG gegeben sind.
- 16** Die Klägerin unterlag im Streitjahr mit ihrem Einkommen in Großbritannien einer niedrigen Besteuerung (dazu unter a). Sie hatte wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes (unter b). Gesetzliche Ausschlussgründe für die Anwendung von § 2 AStG liegen nicht vor (unter c).
- 17** a) Eine niedrige Besteuerung im Sinne von § 2 AStG liegt unter anderem vor, wenn die Belastung der Person durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer aufgrund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann, es sei denn, die Person weist nach, dass die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG zu entrichten hätte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG).
- 18** Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die der Klägerin eröffnete Möglichkeit, für das Streitjahr in Großbritannien die "remittance basis"-Besteuerung in Anspruch zu nehmen, stellt eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Vorzugsbesteuerung dar (dazu unter aa), die die steuerliche Belastung in Großbritannien erheblich mindern kann (unter bb). Einen diese Annahme ausschließenden konkreten Belastungsnachweis hat die Klägerin nicht geführt (unter cc).
- 19** aa) Das Gesetz definiert weder den Begriff der Vorzugsbesteuerung noch das hierzu im Gegensatz stehende Merkmal der allgemeinen Besteuerung. Allerdings ist insoweit grundsätzlich geklärt, dass ein Vorzug in diesem Sinne nicht anzunehmen ist, wenn nach dem in Frage stehenden ausländischen Rechtssystem für alle dort ansässigen Personen bestimmte Einkünfte steuerbegünstigt sind. Erforderlich ist, dass das Privileg von besonderen, an die Ansässigkeit anknüpfenden Voraussetzungen abhängig ist. Der Vorzug gegenüber der allgemeinen Besteuerung darf daher nicht an sachliche, sondern muss an persönliche Kriterien gebunden sein (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 22.12.2023, BStBl I 2023, Sondernummer 1/2023, 2, Rz 23; zudem BeckOK AStG/Wöhrle, 10. Ed. 15.12.2024, AStG § 2 Rz 314; Kaiser in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., § 2 AStG Rz 85, 87; Micker in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 10.2021, § 2 AStG Rz 71). Der Vorzug muss dem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Zugezogener gewährt werden (Schwibinger/Anzinger, Internationale SteuerRundschau --ISR-- 2014, 225, 229; Zimmermann/Könemann in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 2 AStG

Rz 109). Es muss --in Abgrenzung zur allgemeinen Besteuerung-- ein Vorzug sein, der den im Wegzugsstaat lebenden Bürgern dieses Staates nicht zugänglich ist (Hahn, juris PraxisReport Steuerrecht 22/2012, Anm. 3, unter A.I.).

- 20** aaa) An diese Erfordernisse anknüpfend wird die britische "remittance basis"-Besteuerung für die im Streitjahr geltende Rechtslage in Großbritannien (zur Rechtsentwicklung Schwibinger/Anzinger, ISR 2014, 225, 226 ff.) überwiegend als Vorzugsbesteuerung eingestuft (Mang in Wassermeyer Großbritannien Art. 24 Rz 9; Schwibinger/Anzinger, ISR 2014, 225, 229 f.; Kaiser in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., § 2 AStG Rz 91; Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl., § 2 Rz 68; BeckOK AStG/Wöhrle, 10. Ed. 15.12.2024, AStG § 2 Rz 314; Haversath, EFG 2021, 1884, 1885; ebenso BMF-Schreiben vom 14.05.2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 2.2.2; a.A. z.B. Baßler in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2 AStG Rz 223.2). Es handele sich --so der Kern der Begründung-- um eine der Allgemeinheit grundsätzlich nicht zugängliche Sonderregelung für "residents", die einen schwächeren persönlichen Bezug zu Großbritannien aufwiesen als Steuerpflichtige, die dort über einen "domiciled"-Status verfügten (Schwabinger/Anzinger, ISR 2014, 225, 229).
- 21** bbb) Auf Grundlage der den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden --durch die Erkenntnisse eines Sachverständigengutachtens abgesicherten-- Feststellungen zu den im Streitjahr geltenden Regelungen des britischen Einkommensteuerrechts ist das FG mit nachvollziehbaren und überzeugenden Erwägungen zum Ergebnis gelangt, dass die Besteuerung auf "remittance basis" eine Vorzugsbesteuerung darstellt.
- 22** (1) Das FG hat zu Recht ausgeführt, dass diese Form der Einkommensbesteuerung eine Ausnahme vom grundsätzlich in Großbritannien geltenden Welteinkommensprinzip ("arising basis") ist und einen steuerlichen Vorzug insoweit begründet, als privilegiertes Auslandseinkommen, das nicht nach Großbritannien transferiert wird, aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage suspendiert wird. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme dieses Vorzugs knüpft an einen gegenüber der Allgemeinheit schwächeren Grad der Verwurzelung in Großbritannien und damit an ein persönliches Kriterium an.
- 23** Die "remittance basis"-Besteuerung war --wie von der Vorinstanz zutreffend herausgearbeitet-- im Streitjahr nicht für Steuerpflichtige anwendbar, die kumuliert den jeweiligen Status "resident", "ordinarily resident" und "domiciled" inne hatten und damit den am stärksten ausgeprägten Verwurzelungsgrad zu Großbritannien aufwiesen. Demnach zielt die "remittance basis"-Besteuerung typischerweise auf Steuerpflichtige ab, die in Großbritannien zumindest über einen "resident"-Status verfügen, dort aber --wie die Klägerin-- nicht beheimatet ("non-domiciled") sind. Diese Besteuerung ist daher im Kern, anders als die Klägerin meint, auf nach Großbritannien zugewanderte Personen zugeschnitten.
- 24** (2) Der auch in der Literatur vertretene Einwand der Klägerin, die "remittance basis"-Besteuerung habe im Streitjahr zudem Steuerpflichtigen zugestanden, die in Großbritannien zwar "domiciled", aber "not ordinarily resident" waren (vgl. Baßler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2 AStG Rz 223.2), ändert nichts. Diese Möglichkeit hebt die "remittance basis"-Besteuerung nicht zum Bestandteil der allgemeinen Besteuerung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Es handelt sich um eine seltene und daher nicht den typischen Fall abbildende Konstellation (zutreffend Haversath, EFG 2021, 1884, 1885). Deren Einbeziehung in das Steuerprivileg führt bei praktischer Betrachtung auch nicht dazu, dass *jeder* in Großbritannien ansässige Steuerpflichtige die "remittance basis"-Besteuerung wählen konnte. Auch insoweit war eine gelockerte persönliche Verbindung zu Großbritannien erforderlich.
- 25** (3) Die Feststellung des Sachverständigen, die "remittance basis"-Besteuerung gehöre zum "allgemeinen Besteuerungssystem" in Großbritannien, steht nicht in Widerspruch zu der Erkenntnis, sie als Vorzugsbesteuerung einzuordnen. Hiermit ist --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht die Aussage verbunden, jene Besteuerung sei Teil der "allgemeinen Besteuerung" im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Der Deutungsgehalt dieser Feststellung beschränkt sich darauf, dass das britische Einkommenbesteuerungssystem jedem, der die oben genannten persönlichen --die Ansässigkeit betreffenden-- Voraussetzungen erfüllt, abweichend vom (allgemeinen) Welteinkommensprinzip das Wahlrecht gestattet, nur das nach Großbritannien transferierte Einkommen versteuern zu müssen. Dieses Privileg ist Teil des Systems.
- 26** bb) Das FG ist frei von Rechtsfehlern davon ausgegangen, dass die der Klägerin eingeräumte Möglichkeit, ihr Einkommen in Großbritannien auf "remittance basis" zu versteuern, zur Folge hat, dass die dortige Steuerbelastung gegenüber der allgemeinen Besteuerung erheblich gemindert sein kann (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 AStG).
- 27** aaa) Abweichend zur Feststellung einer niedrigen Besteuerung nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG verzichtet das Gesetz bei

einer Vorzugsbesteuerung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG auf einen abstrakten Vergleich zwischen der in- und ausländischen Steuerlast. Vielmehr nimmt es eine den Tatbestand des § 2 AStG auslösende Niedrigbesteuerung bereits an, wenn der Steuerpflichtige eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Vorzugsbesteuerung genießen kann (Kaiser in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., § 2 AStG Rz 87; BeckOK AStG/Wöhrle, 10. Ed. 15.12.2024, AStG § 2 Rz 311). Unerheblich ist, ob diese Art der Besteuerung tatsächlich in Anspruch genommen wird (Valta in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 6.332). Es genügt nach der Formulierung des Gesetzes ("kann"), wenn der ausländische Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, eine Vorzugsbesteuerung einräumt, deren persönliche Merkmale der Steuerpflichtige erfüllt (vgl. Schwibinger/Anzinger, ISR 2014, 225, 230; Baßler in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2 AStG Rz 230).

- 28** Für die Beurteilung, ob die Minderung der Steuerlast "erheblich" sein kann, kann nicht auf die in § 2 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 AStG geregelte Drittel-Schwellengrenze zurückgegriffen werden (zutreffend Zimmermann/Könemann in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 2 AStG Rz 111; BeckOK AStG/Wöhrle, 10. Ed. 15.12.2024, AStG § 2 Rz 317). Im Hinblick darauf, dass in den Fällen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG bereits die abstrakte Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Vorzugsbesteuerung ausreicht, hält der Senat im Einklang mit einer im Schrifttum vertretenen Auffassung eine *qualitative* Betrachtung für geboten. Demnach ist eine Minderung der Steuerlast im Sinne des Gesetzes jedenfalls dann "erheblich", wenn die Vorzugsbesteuerung eine vollständige Freistellung bestimmter Teile des nach dem allgemeinen Besteuerungssystem grundsätzlich voll zu versteuernden Einkommens auslösen kann (Schwibinger/Anzinger, ISR 2014, 225, 231).
- 29** Dies entspricht --auch losgelöst von quantitativen Schwellenwerten-- dem Wortsinn des Tatbestandsmerkmals und steht im Einklang mit dem Motiv des Gesetzgebers, durch § 2 AStG Steuervorteile zu kompensieren, die einem ins niedrig besteuerte Ausland wegziehenden Steuerpflichtigen gegenüber einem Steuerinländer erwachsen (BTDrucks VI/2883, S. 17, Tz. 18 f.). Denn ohne Wegzug des Steuerpflichtigen in das die Vorzugsbesteuerung gewährende ausländische Gebiet wären die hiernach steuerfrei gestellten Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vollständig zu erfassen gewesen. Die vom Senat vertretene qualitative Betrachtung, von der --allerdings ohne Begründung-- auch die Finanzverwaltung auszugehen scheint (BMF-Schreiben vom 22.12.2023, BStBl I 2023, Sondernummer 1/2023, 2, Rz 23, unter Nr. 2: "wesentliche" Vorzugsbesteuerung), belastet den Steuerpflichtigen nicht über Gebühr. Ihm bleibt die Möglichkeit, durch einen konkreten Belastungsvergleich eine vermutete niedrigere Besteuerung zu widerlegen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 AStG; vgl. hierzu unter II.3.a cc).
- 30** bbb) Nach diesen Grundsätzen liegt im Streitfall eine niedrige Besteuerung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 AStG vor.
- 31** Die Klägerin erfüllte nach den Feststellungen des FG im Streitjahr die Voraussetzungen für eine "remittance basis"-Besteuerung der streitigen Einkünfte aus Kapitalvermögen, wonach diese abweichend zum allgemein geltenden Welteinkommensprinzip in Großbritannien steuerfrei gestellt werden, wenn sie nicht nach Großbritannien überführt werden. Die vollständige Steuerfreistellung kann ein gegenüber der allgemeinen Besteuerung bestehende erhebliche Minderung der Steuerlast bewirken.
- 32** Unerheblich ist der Einwand der Klägerin, die Freistellung wirke nur bis zum Zeitpunkt eines Transfers der Einkünfte. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin die in den Streitjahren erzielten Kapitaleinkünfte jemals nach Großbritannien überführt und hierdurch eine temporär verschobene Steuerbelastung ausgelöst hätte. Bereits aus diesem Grund ist von einer endgültig wirkenden Steuerfreistellung und damit von einer niedrigen Besteuerung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 AStG auszugehen.
- 33** cc) Von der Möglichkeit nachzuweisen, dass die vom Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG zu entrichten gewesen wären (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 AStG), hat die Klägerin keinen Gebrauch gemacht.
- 34** b) Außer Streit steht, dass die Klägerin trotz ihrer Ansässigkeit in Großbritannien auch im Streitjahr wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG hatte. Dies ist unter anderem nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG der Fall, wenn die Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nichtausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Abs. 1 EStG a.F. sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 % ihrer sämtlichen Einkünfte betragen oder 62.000 € übersteigen. Diesen absoluten Grenzbetrag überstiegen die insoweit maßgeblichen Einkünfte der Klägerin.
- 35** c) Schließlich überschritten auch die insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin die Freigrenze für die Anwendung des § 2 AStG von 16.500 € (§ 2 Abs. 1 Satz 2 AStG).

- 36** 4. Rechtsfolge ist, dass die im Streitjahr bezogenen Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 30.979 €, die nicht dem Katalog des § 49 EStG unterfielen, als nicht ausländische Einkünfte im Sinne von § 34c Abs. 1 EStG a.F. i.V.m. § 34d Nr. 6 EStG a.F. in die Inlandsbesteuerung der Klägerin einzubeziehen sind. Die unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 5 AStG berechnete Höhe der Einkommensteuer steht ebenso wenig im Streit wie das grundsätzliche Besteuerungsrecht Deutschlands. Der Senat sieht von weiteren Ausführungen ab.
- 37** 5. Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit von § 2 AStG im Ganzen und § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG im Speziellen überzeugt. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unterbleibt daher.
- 38** a) Dies gilt zunächst für die von der Klägerin gerügte Verletzung des aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleiteten Bestimmtheitsgebots.
- 39** aa) Das Gebot der Bestimmtheit und Normenklarheit soll sicherstellen, dass die gesetzesausführende Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und dass die Gerichte die Rechtskontrolle durchführen können; ferner erlauben die Bestimmtheit und Klarheit der Norm, dass der betroffene Bürger sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen kann. Der Anlass, der Zweck und die Grenzen des Eingriffs müssen in der Ermächtigung grundsätzlich bereichsspezifisch, präzise und normenklar festgelegt werden (ständige Rechtsprechung, u.a. BVerfG-Beschluss vom 13.06.2007 - 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168, unter C.I.2.a, m.w.N.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Kap. 3 Rz 3.243).
- 40** Das Bestimmtheitsgebot verbietet allerdings nicht die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe. Gerade bei vielschichtigen Sachverhalten ist die Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich (BVerfG-Beschluss vom 30.11.1988 - 1 BvR 1301/84, BVerfGE 79, 174, unter C.I.3.c aa). Unbestimmte Rechtsbegriffe müssen sich aber durch eine Auslegung der betreffenden Norm nach den Regeln der juristischen Methodik hinreichend konkretisieren lassen und verbleibende Ungewissheiten dürfen nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justitiabilität des Handelns der durch die Normen ermächtigten staatlichen Stellen gefährdet sind (BVerfG-Beschluss vom 13.06.2007 - 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168, unter C.I.2.a cc). Die Rechtsprechung ist zudem gehalten, verbleibende Unklarheiten über den Anwendungsbereich einer Norm durch Präzisierung und Konkretisierung im Wege der Auslegung nach Möglichkeit auszuräumen (BVerfG-Urteil vom 24.07.2018 - 2 BvR 309/15, 2 BvR 502/16, BVerfGE 149, 293, Rz 78, m.w.N.).
- 41** bb) Nach diesen Maßstäben bestehen für den Senat im Einklang mit der Ansicht der Vorinstanz und entgegen von Stimmen in der Literatur (u.a. Zimmermann/Könemann in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 2 AStG Rz 108) keine durchgreifenden Zweifel, dass die tatbestandlichen Anforderungen an eine niedrige Besteuerung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 AStG den Vorgaben an das Bestimmtheitsgebot genügen.
- 42** Das Merkmal der Vorzugsbesteuerung ist ebenso wie dessen Gegenstück, die allgemeine Besteuerung, ein unbestimmter Rechtsbegriff. Beide Merkmale sind einer Auslegung zugänglich. So ist --wie oben ausgeführt-- durch im Kern übereinstimmende Definitionsansätze durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und steuerrechtliches Schrifttum geklärt, dass eine Vorzugsbesteuerung nur solche steuerlichen Privilegien erfasst, die an ein bestimmtes persönliches Merkmal, das typischerweise nur der in das ausländische Gebiet zugewanderte Steuerpflichtige, nicht aber die dort lebende Allgemeinheit erfüllt, anknüpfen. Hierdurch werden diesem Tatbestandsmerkmal präzise Konturen verliehen, die für die betroffenen Steuerpflichtigen vorhersehbar sind und der Finanzverwaltung Grenzen für den Anwendungsbereich des § 2 AStG setzen.
- 43** Auch die "Erheblichkeit" der Minderung der durch eine Vorzugsbesteuerung ausgelösten Steuerbelastung erfüllt die Voraussetzungen für eine hinreichende Normenbestimmtheit (a.A. z.B. Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl., § 2 Rz 66; Zimmermann/Könemann in Strunk/Kaminski/Köhler, § 2 AStG Rz 108; Baßler in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, § 2 AStG Rz 228). Wortsinn des Merkmals und Telos der Norm lassen es zu, die Erheblichkeitsschwelle als erreicht anzusehen, wenn im Zuge einer eingeräumten Vorzugsbesteuerung Teile des grundsätzlich steuerpflichtigen Einkommens in Gänze steuerlich unbelastet bleiben.
- 44** b) Durch die Rechtsprechung des BVerfG ist bereits geklärt, dass § 2 AStG nicht das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) herrührende Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, als nur Steuerpflichtige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht unterworfen werden können (BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, unter C.I.4.d). Der Einwand der Klägerin, die Lebensrealität des Streitjahres (2006) sei eine gänzlich andere als zu Zeiten der Entscheidung des BVerfG (1986) gewesen, führt nicht dazu, von einem Verstoß gegen den

Gleichheitssatz auszugehen. Denn das gesetzgeberische Motiv für § 2 AStG, Steuervorteile des betroffenen Steuerpflichtigen trotz Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland auszugleichen (BTDrucks VI/2883, S. 17, Tz. 18 f.) und damit einem Wegzug ins niedrig besteuerte Ausland vorzubeugen, gilt im Kern bis heute.

- 45** Die Klägerin lässt zudem unberücksichtigt, dass dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der persönlichen Steuerpflichten ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt. So hat der Bundesfinanzhof (BFH) erst kürzlich zu der § 2 AStG grundsätzlich vergleichbaren Regelung einer erweiterten unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes entschieden, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von deutschen und nichtdeutschen Staatsangehörigen aufgrund des durch die deutsche Staatsangehörigkeit bewirkten engen Inlandsbezugs gerechtfertigt ist (ausführlich BFH-Urteil vom 12.10.2022 - II R 5/20, BFHE 277, 466, BStBl II 2023, 659, Rz 23 f.). Hinzu kommt, dass die Steuerpflicht nach § 2 AStG nicht ausschließlich und fortdauernd an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern auf einen Zeitraum von zehn Jahren nach Ende der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht beschränkt ist. Diese zeitliche Begrenzung trägt der Tatsache Rechnung, dass mit fortschreitendem Zeitablauf die Bindungen des im Ausland wohnhaften deutschen Staatsangehörigen allmählich verblassen und ein fortbestehender unbeschränkter Steuerzugriff damit immer rechtfertigungsbedürftiger wird. Die Festlegung des Zeitraums auf zehn Jahre hält sich dabei in den Grenzen einer zulässigen Typisierung (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2022 - II R 5/20, BFHE 277, 466, BStBl II 2023, 659, Rz 25, m.w.N.).
- 46** c) Ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot (hierzu statt vieler BVerfG-Beschluss vom 14.06.2016 - 2 BvR 290/10, Rz 33, m.w.N.) ist auf Grundlage der Argumentation der Klägerin nicht erkennbar. § 2 AStG ist nicht vordergründig als Missbrauchsvermeidungsnorm ausgestaltet, sondern will --wie oben dargelegt-- Steuervorteile kompensieren, die einem ins niedrig besteuerte Ausland wegziehenden Steuerpflichtigen gegenüber einem Steuerinländer zukommen. Es ist nicht inkonsequent, auch einen Umzug in das Ausland, bei dem steuerliche Motive allenfalls mitschwingen, dem Anwendungsbereich des § 2 AStG zu unterwerfen. Dies gilt umso mehr, als die Norm nur solche Steuerpflichtigen erfasst, die trotz ihres Wegzugs weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 AStG).
- 47** 6. Die von der Klägerin angeführte Unvereinbarkeit von § 2 AStG mit dem Freizügigkeitsgrundrecht gemäß Art. 45 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union besteht nicht. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union gilt nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Durchführung des Rechts der Union. Daran fehlt es hier, da die im Streitfall entscheidungserhebliche Frage des sachlichen Anwendungsbereichs der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht unionsrechtlich harmonisiert ist (vgl. zum sachlichen Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- MARCAS MC vom 13.01.2022 - C-363/20, EU:C:2022:21, Rz 33 ff. sowie BFH-Urteil vom 31.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 50, m.w.N.).
- 48** 7. Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 2 AStG verletzt keine unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Da die Rechtslage durch die Rechtsprechung des EuGH bereits hinreichend geklärt ist, bedarf es keines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).
- 49** a) § 2 AStG steht weder der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; ex-Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV--) noch der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV; ex-Art. 39 EGV) entgegen.
- 50** Nach Maßgabe der zu diesen Grundfreiheiten durch die Rechtsprechung des EuGH geklärten Schutzbereiche hindern die Regelungen zu § 2 AStG einen Steuerpflichtigen nicht daran, seine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen (vgl. EuGH-Urteil De Lasteyrie du Saillant vom 11.03.2004 - C-9/02, EU:C:2004:138, Rz 42). Ebenso wenig stellt ein erwerbsbedingt motivierter Wegzug Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer durch § 2 AStG steuerlich schlechter als gebietsansässige Steuerpflichtige (vgl. zum Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit unter anderem EuGH-Urteil Schumacker vom 14.02.1995 - C-279/93, EU:C:1995:31). Vielmehr ist die steuerliche Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden vergleichbar. Würde derjenige Steuerpflichtige, der erwägt, in einen anderen Mitgliedstaat zu ziehen, im Inland verbleiben, unterfiele er (weiterhin) der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG). Der Wegzug würde ihm weder weitere steuerliche Belastungen aufbürden noch vorher eingeräumte Entlastungen entziehen.
- 51** b) Die von der Klägerin gerügte Unvereinbarkeit von § 2 AStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV; ex-Art. 56 EGV) besteht ebenfalls nicht.

- 52** aa) Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 56 Abs. 1 EGV) sind grundsätzlich alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Hierzu zählen Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (z.B. EuGH-Urteil *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* vom 10.04.2014 - C-190/12, EU:C:2014:249, Rz 39, m.w.N.). Maßgeblich ist, ob Gebietsfremde bei Investitionen gegenüber Gebietsansässigen benachteiligt werden (EuGH-Urteil *Manninen* vom 07.09.2004 - C-319/02, EU:C:2004:484, Rz 22 f.). Es bedarf somit der Feststellung einer Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts zum Inlandsfall (*Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 2 AO Rz 276).
- 53** bb) Eine solche benachteiligende Situation liegt in Bezug auf § 2 AStG nicht vor. Der in ein niedrig besteuertes Ausland verzogene Steuerpflichtige (der Gebietsfremde) wird durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht daran gehindert, in Deutschland Kapitalinvestitionen vorzunehmen. Soweit die Erträge hieraus trotz Wegzugs von der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht erfasst würden, ergäbe sich im Vergleich zu einem Gebietsansässigen, der die Erträge im Rahmen seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) zu versteuern hätte, keine Benachteiligung. Dies wird durch § 2 Abs. 6 AStG sichergestellt. Diese Norm legt fest, dass die zusätzliche Steuer aus der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht zu einer inländischen Gesamtsteuerlast führen darf, die diejenige überschreitet, die bei Fortgeltung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht anfiel.
- 54** cc) Für eine mit § 2 AStG vergleichbare Konstellation der in dem Königreich der Niederlande geltenden erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht auf den Nachlass eines weggezogenen niederländischen Staatsangehörigen hat der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit als nicht beeinträchtigt angesehen (EuGH-Urteil *van Hilten - van der Heijden* vom 23.02.2006 - C-513/03, EU:C:2006:131). Die tragenden Rechtsgrundsätze dieser Entscheidung sind auf § 2 AStG übertragbar. Dies gilt unbeschadet dessen, dass die Entscheidung das Erbschaftsteuerrecht und nicht --wie hier-- eine erweiterte beschränkte, sondern eine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht betraf. Die Unterschiede in der Steuerart und in der Ausgestaltung der persönlichen Steuerpflicht lassen den für beide Konstellationen geltenden Kern der Entscheidung, die Kapitalverkehrsfreiheit nur dann als beeinträchtigt anzusehen, wenn sich durch den Wegzug die gesamte Steuerlast im Vergleich zum Verbleib im Inland erhöht, unberührt (vgl. hierzu EuGH-Urteil *van Hilten - van der Heijden* vom 23.02.2006 - C-513/03, EU:C:2006:131, Rz 45 f.). Es genügt nicht, wenn die mit dem Wegzug angestrebte Minderung der Last nicht eintritt (zutreffend *Zimmermann/Könemann in Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 2 AStG Rz 35.1).
- 55** dd) Würde ein in einem niedrig besteuerten ausländischen Gebiet ansässiger (gebietsfremder) Steuerpflichtiger keine Kapitalinvestition in Deutschland, sondern in einem anderen (Mitglied-)Staat vornehmen, hätte dies zwar zur Folge, dass die hieraus resultierenden Erträge als ausländische Einkünfte nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG unterlägen. Dies führte --anders als die Klägerin meint-- aber nicht zu einer steuerlichen Benachteiligung gegenüber einem Gebietsansässigen. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang vorbringt, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zwingt einen Gebietsfremden dazu, seine Investition im Ausland und nicht in Deutschland vorzunehmen, überspannt sie die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit. Maßgeblich ist allein, ob § 2 AStG im Vergleich zu Gebietsansässigen investitionshemmende Wirkung haben kann. Dies ist selbst bei Auslands-Kapitalinvestitionen wegen des mit der unbeschränkten Steuerpflicht verbundenen Welteinkommensprinzips nicht der Fall (vgl. zur Vergleichsgruppenbildung *Lampert in Musil/Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl., § 2 AStG Rz 38, m.w.N.). Die von der Klägerin erstrebte "Keinmalbesteuerung" der vorliegend streitigen Kapitalerträge wird von der Kapitalverkehrsfreiheit nicht geschützt.
- 56** ee) Geklärt ist schließlich, dass eine steuerrechtliche Regelung, die --wie § 2 AStG-- in steuerbegründender Wirkung an die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen anknüpft, der Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegensteht (EuGH-Urteil *van Hilten - van der Heijden* vom 23.02.2006 - C-513/03, EU:C:2006:131, Rz 47).
- 57** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de