

Grundkurs des Steuerrechts
Band 17
Internationales Steuerrecht

SCHÄFFER
POESCHEL

Teil A Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

1 Begriff des Internationalen Steuerrechts

Welchen Bereich des Steuerrechts das Internationale Steuerrecht abdeckt, ist genauso umstritten wie die Frage, was unter diesem Begriff zu verstehen ist und welche Definitionen maßgeblich sein sollen.

So wird die Meinung vertreten, das Internationale Steuerrecht umfasse nur jene **Normen**, die der Quelle nach **völkerrechtlicher Natur** seien. Es wird aber auch die Ansicht vertreten, dass zum Internationalen Steuerrecht alle Normen gehören, die auslandsbezogene Sachverhalte erfassen. Letztlich findet sich auch eine Meinung, die zum Internationalen Steuerrecht nur Kollisionsnormen bzw. Konfliktregelungen zählt, also die Normen, die die Steuerhoheiten gegeneinander abgrenzen.

Für den reinen Rechtsanwender ist diese Diskussion wenig ergiebig, da sich aus ihr keinerlei Erkenntnisse gewinnen lassen, die sich auf die Anwendung bestimmter Normen beziehen.

In den folgenden Kapiteln sollen unter dem Begriff Internationales Steuerrecht die **nationalen Rechtsanwendungsregeln** für deutsche Steuerfälle mit **grenzüberschreitenden Sachverhalten** angesprochen und erläutert werden.

Dabei wird, je nach Art der Herkunft des Rechts (Quelle), zwischen dem **nationalen Außensteuerrecht** und dem **internationalen Doppelbesteuerungsrecht** unterschieden.

1.1 Steuerinländer mit Auslandseinkünften

Ausgehend von der Systematik des deutschen Ertragsteuerrechts, dem die Unterscheidung zwischen der unbeschränkten (§ 1 Abs. 1 bis § 1 Abs. 3 und § 1a EStG bzw. § 1 KStG) und beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG und § 2 KStG) zugrunde liegt, kann von zwei steuerlichen Grundkonstellationen ausgegangen werden. Im Inland ansässige Personen bzw. Kapitalgesellschaften, die im Ausland Einkünfte erzielen, können als **Steuerinländer mit Auslandseinkünften** bezeichnet werden. Diese Fälle lassen sich als sog. **Outbound-Fälle** bezeichnen.

1.2 Steuerausländer mit Inlandseinkünften

Im Ausland ansässige Steuerpflichtige, die inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielen, sind in der BRD nach § 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 KStG beschränkt steuerpflichtig. Sie werden als **Steuerausländer mit Inlandseinkünften** bezeichnet. Diese Fälle lassen sich auch als sog. **Inbound-Fälle** bezeichnen.

1.3 Steuerinländer und Steuerausländer bei anderen Steuerarten

Grundsätzlich kann die vorstehende Unterscheidung auch für jene Steuerarten verwendet werden, die nicht dem Ertragsteuerrecht zuzurechnen sind. So wird in § 2 ErbStG ebenfalls zwischen Erbschaftsteuerfällen bei Steuerinländern und Steuerausländern unterschieden.

2 Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts

Die Gesamtheit der Regelungen, welche die konkret-individuelle Steuerbehandlung bei den beiden dargestellten Fallgruppen bestimmen, macht das Internationale Steuerrecht aus, das entsprechend seiner **Entstehung** systematisiert werden kann.

2.1 Nationales bzw. innerstaatliches Steuerrecht

Nationales bzw. innerstaatliches Steuerrecht entsteht im üblichen parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren (Art. 70ff. und 105ff. GG) und verliert auch dann nicht diese Bezeichnung, wenn einzelne Normen oder Normgruppen sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen; lediglich der Regelungsgegenstand hat internationalen Bezug. Das innerstaatlich geltende Internationale Steuerrecht weist die juristische Besonderheit auf, dass **nur** die deutschen Rechtsanwender (Finanzbehörde, Steuerberatung, Gericht) daran gebunden sind; es handelt sich mithin um **einseitige oder unilateral** geltende Rechtsnormen.

2.1.1 Ertragsteuerrecht

Das nationale Steuerrecht enthält in den einzelnen Steuergesetzen grundsätzliche und auch sehr detaillierte Bestimmungen für Steuerinländer mit Auslandseinkünften und für Steuerausländer mit Inlandseinkünften. Diese Regelungen im EStG (z. B. § 34c EStG, § 32 d Abs. 5 EStG) und im KStG (z. B. § 26 KStG) über die unbeschränkte und beschränkte persönliche Steuerpflicht, die Bestimmungen über den Umfang der sachlichen Steuerpflicht und die Regelungen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung sind als nationales Steuerrecht zur Regelung von Auslandsbeziehungen Teil des Rechtsgebiets Internationales Steuerrecht.

2.1.2 Außensteuergesetz

Auch die Regelungen des AStG sind dem Bereich des nationalen Steuerrechts zuzurechnen. Das AStG befasst sich schwerpunktmäßig mit der Berichtigung von Einkünften aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahe stehenden Personen (§ 1 AStG), mit dem Problemfeld des Wohnsitzwechsels von Deutschland weg ins niedrig besteuerte Ausland (§ 6 AStG) und mit dem durch die Verlagerung bestimmter Steuerquellen ins Ausland bedingten Korrekturbedarf im Rahmen der sog. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7ff. AStG). Aus all dem folgt, dass auch das deutsche AStG Teil des Internationalen Steuerrechts ist.

2.1.3 Umsatzsteuergesetz

Auch das UStG enthält als europäisch konzipiertes und innerstaatliches Regelwerk eine Vielzahl von Vorschriften, die dem Internationalen Steuerrecht zugerechnet werden müssen und darauf abzielen, europa-, aber auch weltweit umsatzsteuerliche Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden (§ 3a Abs. 5 UStG).

2.2 Abkommensrecht

Quantitativ und qualitativ nehmen die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine bedeutende Stellung im Internationalen Steuerrecht ein (vgl. BMF vom 12.01.2010, AZ IV B 2 – S 1301/07/10017-01 (2010/0013192)). Das Abkommensrecht unterscheidet sich vom

nationalen Steuerrecht einmal durch die Art der Rechtserzeugung und zum anderen durch seine Geltungsbereiche. An der Entstehung des Abkommensrechts sind üblicherweise zwei Staaten beteiligt, die das unterzeichnete Vertragswerk jeweils in nationales Recht umsetzen müssen. Adressaten der DBA sind regelmäßig solche Personen, die in einem der beiden vertragsschließenden Staaten ansässig sind und Einkünfte in einem der beiden Staaten erzielen. Die persönlichen, sachlichen und räumlichen Anwendungsbereiche bei DBA sind staatenübergreifend; es handelt sich mithin um **zweiseitig oder bilateral** geltende Rechtsnormen.

Zum Abkommensrecht zählt nicht das **OECD-Musterabkommen 2008**. Dieses Musterabkommen besitzt nicht die Geltungskraft eines förmlichen oder materiellen Gesetzes. Die Mitgliedsstaaten der OECD haben sich aber damit einverstanden erklärt, den Empfehlungen des Rats der OECD zu folgen und beim Abschluss oder der Revision von DBA dem Musterabkommen zu folgen und die im Kommentar dazu gegebenen Auslegungen zugrunde zu legen. Durch das Musterabkommen der OECD mit Kommentar besteht ein gewisser internationaler Konsens hinsichtlich der Ausgestaltung eines DBA. Das OECD-Musterabkommen berücksichtigt insbesondere die Interessenlage, wenn zwei Industriestaaten ein Abkommen verhandeln, und betont das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats.

2.3 Völkerrecht bzw. supranationales Steuerrecht

Neben dem Abkommensrecht gibt es im Völkerrecht bzw. im supranationalen Recht weitere steuerliche Normgruppen. Sie zielen darauf ab, definierte Personengruppen oder Lebenssachverhalte in jenen Ländern gleich zu regeln, die sich an diese Regelungen vertraglich oder durch Beitritt gebunden haben. Zu nennen sind:

- Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD vom 18.04.1961 BGBl II 1964, 957),
- Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK vom 24.04.1963 BGBl II 1969, 1585),
- Schiedsverfahrenskonvention vom 23.07.1990 (90/434 EWG ABl. EG Nr. L 225, 10),
- NATO-Truppenstatut (BGBl II 1961, 1183).

Die Schiedsverfahrenskonvention kann auch dem Europäischen Gemeinschaftsrecht zugeordnet werden; sie findet ihre Rechtsgrundlage in Art. 293 EGV, ist aber weder als Verordnung noch als Richtlinie ergangen. Die Konvention ist ein multilateraler völkerrechtlicher Vertrag, wurde von der BRD durch Gesetz vom 26.08.1993 transformiert (BGBl II 1993, 1308) und trat zum 01.01.1995 in Kraft.

Auch beim Völkerrecht und beim supranationalen Steuerrecht handelt es sich um **mehrseitige oder multilateral** geltende Rechtsnormen.

3 Die internationale Doppelbesteuerung

3.1 Steuerzugriff des Wohnsitzstaats und des Quellenstaats

Steuerinländer (Gebietsansässige) entfalten wirtschaftlich in unterschiedlichster Weise Aktivitäten im Ausland, die dazu führen, dass die Abgabeheften des Wohnsitzstaates (auch: Ansässigkeitsstaat) und des Quellenstaates (auch: Herkunftsstaat bzw. Aufnahmestaat) auf die entsprechenden Steuergüter zugreifen.

Üblicherweise rechtfertigt der Wohnsitzstaat sein universelles Besteuerungsrecht (**Welteinkommensprinzip**) im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht mit dem Wohnsitzgrundsatz. Wer im Inland lebt, nimmt dort die staatlichen Leistungen in Anspruch und soll mit dem gesamten, individuell verfügbaren Einkommen entsprechend dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit zu den Kosten des Staates beitragen (vgl. BFH vom 14.04.1993 BStBl II 1994, 27). Gesetzestechisch kann dieses Welteinkommensprinzip aus dem Umkehrschluss des § 1 Abs. 4 EStG entnommen werden. Wenn im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur die inländischen Einkünfte erfasst werden, dann wird im Umkehrschluss bei der unbeschränkten Steuerpflicht das Welteinkommen erfasst.

Der Zugriff des Quellenstaates auf Steuergüter rechtfertigt sich regelmäßig mit der Überlegung, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Schaffung oder Nutzung einer Erwerbsgrundlage in diesem Staat eröffnet worden ist. Es steht insoweit nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund, sondern dessen Handeln im Aufnahmestaat. Üblicherweise wird dieser Lebenssachverhalt gekennzeichnet mit den Begriffen **Quellenprinzip bzw. Territorialitätsprinzip**.

3.2 Beispiele für Doppelbesteuerung

Folgende Beispiele für Doppelbesteuerung können aufgeführt werden:

- A mit Wohnsitz im Inland ist Eigentümer eines Mietwohngrundstücks, das im Ausland belegen ist.
- B mit Wohnsitz im Inland unterhält hier ein gewerbliches Unternehmen (Stammhaus); im Ausland richtet er eine Betriebsstätte ein; er produziert und vertreibt dort seine Produkte.
- C mit Wohnsitz im Inland ist Arbeitnehmer bei einer deutschen Aktiengesellschaft; er wird für mehrere Monate auf eine von der AG eingerichtete Baustelle bzw. Montagestätte ins Ausland abgeordnet.
- D mit Wohnsitz im Inland besitzt Aktien an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und vereinnahmt jährlich Dividenden.
- E mit Wohnsitz im Inland bezieht Zinsen und sonstige Kapitalerträge von einer ausländischen Bank.

Bei den vorstehend geschilderten Lebenssachverhalten ist es theoretisch wie praktisch möglich, dass sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Quellenstaat auf die betreffenden Steuergüter zugreifen. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, ob mit dem ausländischen Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein DBA abgeschlossen worden ist oder nicht. Der Tatbestand der Doppelbesteuerung und die Möglichkeiten Abhilfe zu schaffen, sind Gegenstand der folgenden Darlegungen.

3.3 Begriff der Doppelbesteuerung

Eine gesetzliche Definition der Doppelbesteuerung findet sich – soweit ersichtlich – weder im deutschen EStG bzw. KStG noch in den geltenden DBA, die Deutschland bisher abgeschlossen hat. Auch enthält das Musterabkommen der OECD (OECD-MA; Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) aus dem Jahre 1977, in der Fassung nach dem Update 2008, keine Begriffsbestimmung. Es kann jedoch aus den innerstaatlichen Regeln über die Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung und aus den Regeln über die Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den vertragsschließenden Staaten entnommen werden, von welchen begrifflichen Vorstellungen die nationalen Gesetzgeber und die

vertragsschließenden Staaten bei der Bewältigung des Phänomens und des Problems der Doppelbesteuerung ausgegangen sind.

Danach liegt eine Doppelbesteuerung vor, wenn unterschiedliche nationale Abgabehheiten dieselbe Person wegen desselben Steuerguts für denselben Besteuerungszeitraum zu einer gleichartigen Steuer heranziehen.

Zusammenfassend lassen sich die einzelnen Merkmale der Doppelbesteuerung wie folgt nennen:

- unterschiedliche nationale Steuerhoheiten,
- Identität des Steuersubjekts,
- Identität des Steuerobjekts,
- Identität der Steuerperiode,
- Gleichartigkeit der Steuer.

4 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sind darauf ausgerichtet, dass die Staaten ihre Steueransprüche in dem Bereich, in dem sich Wohnsitz- und Quellenbesteuerung überschneiden, zurücknehmen oder einschränken.

4.1 Gründe für die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Bevor die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in grundsätzlicher Sicht dargestellt werden, soll kurz auf die Frage aufmerksam gemacht werden, warum die Doppelbesteuerung überhaupt vermieden bzw. ausgeräumt werden soll, und weiter, ob dafür überhaupt eine rechtliche Veranlassung oder gar ein verfassungsrechtliches Postulat besteht.

4.1.1 Volkswirtschaftliche und außenwirtschaftliche Gründe

Es liegt sicherlich im **nationalen Interesse**, die eigenen Steuerbürger steuerlich zu entlasten, wenn diese **volkswirtschaftlich** und **außenwirtschaftlich** gewünschte Auslandsaktivitäten entfalten. Wirtschaftspolitik, Außenwirtschaftspolitik, Europapolitik und Entwicklungspolitik können nicht sinnvoll betrieben werden, wenn diese Politiken steuerlich nicht flankiert werden.

4.1.2 Steuerliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Gründe

Steuerlich wird man zum Ergebnis gelangen müssen, dass Doppelbesteuerungen wegen ihrer Kumulationswirkung zu vermeiden sind. **Verfassungsrechtlich** gelten die Gebote der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies folgt aus den verfassungsrechtlichen Grundnormen des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 1 GG) und des Gleichheitsprinzips (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG). Wenn der nationale Gesetzgeber steuerrechtlich das Welteinkommensprinzip zugrunde legt, und davon ausgehen muss, dass seine Steuerbürger in einem anderen Staat nach dem Territorialitätsprinzip besteuert werden, dann hat er konsequenterweise auch dafür zu sorgen, dass jene Spannungslagen beseitigt bzw. gemildert werden, die durch einen solchen gesetzgeberischen Ansatzpunkt vorgezeichnet sind. Ein derart folgerichtiges bzw. systemge-

rechtes Gesetzgebungsverhalten findet seine Rechtfertigung im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3 GG sowie Art. 28 Abs. 1 GG).

Die in den **Europäischen Verträgen** geregelten politischen Ziele und verbürgten Grundfreiheiten verbieten grundsätzlich Doppelbesteuerungen und Doppelbelastungen der Unionsbürger. Die Errichtung eines Binnenmarktes, der sich die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zum Ziel gesetzt hat, respektiert bzw. setzt die fiskalische Souveränität der Mitgliedsstaaten voraus. Durch nationale Steuervorschriften dürfen jedoch grenzüberschreitende wirtschaftliche und auch private Betätigungen weder behindert noch wirtschaftlich weniger attraktiv gemacht werden (vgl. BFH vom 13. 11. 2002 BStBl II 2003, 795). Beschränkungen können allenfalls durch qualifizierte Gründe wie die Bekämpfung steuerlicher Gestaltungsmissbräuche, die Wahrung der Kohärenz eines nationalen Steuersystems oder andere zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Im Übrigen verpflichtet Art. 293 EGV die Mitgliedsstaaten, die Beseitigung der Doppelbesteuerungen innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

5 Rechtsgrundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Entsprechend der Rechtsquellenlehre und im Hinblick auf den Geltungsbereich der Rechtsvorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung unterscheidet man üblicherweise zwischen folgenden Vorschriften:

- **einseitige Vorschriften** (auch: unilaterale bzw. nationale Maßnahmen),
- **zweiseitige Vorschriften** (auch: bilaterale bzw. vertragliche internationale Maßnahmen),
- **mehrseitige Vorschriften** (auch: multilaterale bzw. supranationale Maßnahmen).

5.1 Einseitige Vorschriften (unilaterale bzw. nationale Maßnahmen)

Einseitige Vorschriften sind die im nationalen Steuerrecht eines Staates enthaltenen Regelungen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung. Im deutschen Steuerrecht handelt es sich insbesondere um folgende Regelungen:

- Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG oder nach § 32 d Abs. 5 EStG im Bereich der abgeltungssteuerpflichtigen Kapitalerträge;
- Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG;
- pauschaler Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte nach § 34c Abs. 5 EStG (Pauschalierungserlass, Auslandstätigkeitserlass);
- Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG bei Körperschaften.

5.2 Zweiseitige Vorschriften (bilaterale Maßnahmen)

– Doppelbesteuerungsabkommen –

Neben diesen einseitigen Vorschriften gibt es auch bilaterale Regelungen, nämlich völkervertragsrechtliche **Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** (DBA). Diese entsprechen in der Regel überwiegend dem Musterabkommen, welches die OECD erstmals im Jahre 1963 und in späteren Neufassungen erarbeitet hat (zuletzt: OECD-MA 2008). Diese DBA weisen die Einkommensbesteuerung in einem genau festgelegten Umfang

dem Quellenstaat oder dem Wohnsitzstaat zu und enthalten Regelungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Im innerstaatlichen Recht kann dann eine Berücksichtigung z. B. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG erfolgen.

5.3 Mehrseitige Vorschriften (multilaterale Maßnahmen)

Mehrseitige bzw. supranationale Vorschriften zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sind vergleichsweise selten. Insoweit können das Wiener Übereinkommen vom 18.04.1961 über **diplomatische** Beziehungen (BGBl II 1964, 957) und auch das Wiener Übereinkommen vom 24.04.1963 über **konsularische** Beziehungen (BGBl II 1969, 1585) als Beispiele für die angesprochene Vorschriftengruppe benannt werden. Die zitierten Übereinkommen enthalten auch Regelungen über die Besteuerung **des diplomatischen und des konsularischen Personals**. Den beiden Übereinkommen sind eine Vielzahl von Staaten beigetreten (vgl. § 3 Nr. 29 EStG und H 6 Nr. 29 [Wiener Übereinkommen] EStH; vgl. 2.4).

5.4 Europarechtliche Vorschriften

Im sehr weit gefächerten Rechtsgebiet des **Europarechts** findet sich eine Vielzahl von Vorschriften, welche die Vermeidung der Doppelbesteuerung oder die Harmonisierung steuerrechtlicher Vorschriften zum Gegenstand haben.

Im Bereich der **indirekten Steuern** ist das **Umsatzsteuerrecht** weitgehend harmonisiert, so dass zumindest theoretisch keine oder allenfalls ausnahmsweise Doppelbesteuerungslagen auftreten (vgl. insoweit Art. 93 und Art. 94 EGV und 6. RL vom 17.05.1977 des Rats zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt [77/388/EWG]).

Im Bereich der **direkten Steuern** besteht europaweit ein erhebliches Harmonisierungsdefizit. Nur zu punktuellen Problemen sind Richtlinien durch die Organe der Europäischen Gemeinschaft erlassen worden (s. Teil M).

Teil B Persönliche Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht

1 Allgemeines

Begreift man das Internationale Steuerrecht als den Bereich des Steuerrechts, der sich mit der steuerlichen Behandlung von Auslandssachverhalten befasst, dann kann man zwei Fallgruppen bilden. Diese Unterscheidung folgt der Systematik der einzelnen Ertragsteuergesetze.

Fallgruppe 1: Steuerinländer mit ausländischen Einkünften

Steuerinländer mit Auslandseinkünften sind grundsätzlich im Inland **unbeschränkt steuerpflichtig** und haben ihre gesamten Welteinkünfte der Besteuerung zu unterwerfen (§ 1 Abs. 1 und 2 EStG, § 2 EStG; § 1 KStG, § 8 Abs. 1 KStG).

Fallgruppe 2: Steuerausländer mit inländischen Einkünften

Steuerausländer mit Inlandseinkünften sind regelmäßig im Inland **beschränkt steuerpflichtig** mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG (vgl. § 1 Abs. 4 EStG, § 49 EStG; § 2 KStG, § 8 Abs. 1 KStG).

1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen und juristischen Personen (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, § 1 Abs. 1 KStG)

1.1.1 Welteinkommensprinzip

Grundsätzlich besteuern die meisten Staaten bei Personen, die ihrer unbeschränkten Steuerhoheit unterliegen, das so genannte Welteinkommen (§ 1 Abs. 1 EStG). Dieses Besteuerungssystem wird angewendet, wenn die Besteuerung auf **persönliche Beziehungen** zum besteuerten Staat abstellt. Diese **persönliche Anknüpfung** wird im deutschen Steuerrecht – Gleiches gilt grundsätzlich für die anderen europäischen Steuersysteme – bei natürlichen Personen in dem inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) oder dem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) und bei juristischen Personen (vgl. § 1 Abs. 1 KStG) in der Begründung der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder des Geschäftssitzes (§ 11 AO) im Inland gesehen (vgl. AEAO zu §§ 8, 9). Die Staatsangehörigkeit spielt dabei im Grundsatz keine Rolle.

Die unbeschränkte Steuerpflicht will die im Inland ansässigen Personen nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit besteuern. Für diese Steuerpflicht gilt das Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens, das auch als steuerliches Totalitätsprinzip (Welteinkommensprinzip) bezeichnet werden kann.

Nach § 1 Abs. 2 EStG besteht unbeschränkte Steuerpflicht auch für Personen deutscher Staatsangehörigkeit mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder ständigem Aufenthalt (§ 9 AO) im Ausland, die in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und dafür Arbeitslohn aus inländischer öffentlicher Kasse beziehen.

1.1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen

Nach § 1 Abs. 1 unterliegen alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht.

1.1.2.1 Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt i. S. d. §§ 8 und 9 AO

Der Begriff des **Wohnsitzes** und des **gewöhnlichen Aufenthaltes** spielt in der Praxis z. B. bei der Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland eine große Rolle. Je nach dem, in welchem Staat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt hat, entscheidet sich die Frage über die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht (zu den Begriffen Wohnung und gewöhnlicher Aufenthalt vgl. Finanz und Steuern, Band 4, Ax/Große/Melchior; Abgabenordnung, Kap. I A 13 und AEAO zu § 8 und § 9).

§ 8 AO setzt zunächst voraus, dass eine **Wohnung**, d. h. zum (dauerhaften) Wohnen geeignete Räumlichkeiten, vorhanden ist, die der Steuerpflichtige **innehat**, d. h. über die er ständig verfügen kann. Darüber hinaus muss dem Steuerpflichtigen die Wohnung dadurch als Bleibe dienen, dass er sie ständig oder doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit benutzt. Ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken macht eine Wohnung nicht zur Bleibe (BFH vom 23. 11. 1988 BStBl II 1989, 182). Damit besteht das Wesen eines Wohnsitzes im steuerrechtlichen Sinne darin, dass **objektiv** die Wohnung ihrem Inhaber jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung steht und von ihm **subjektiv** zu entsprechender Nutzung auch bestimmt ist. Andererseits setzt der Wohnsitzbegriff nicht voraus, dass die Wohnung dauernd durch ihren Inhaber genutzt wird, er sich dort ständig oder während einer Mindestzeit aufhält (BFH vom 19. 03. 1997 BStBl II 1997, 447).

Bei Fehlen eines Wohnsitzes kann bereits durch den **gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 9 AO) im Inland die unbeschränkte Steuerpflicht begründet werden. Sofern nicht die besonderen Voraussetzungen des § 9 Satz 3 AO vorliegen, wird an den inländischen Aufenthalt während eines zusammenhängenden Zeitraums von mehr als sechs Monaten die unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthaltes geknüpft (vgl. AEAO zu § 9, Nr. 1).

1.1.2.2 Fallgruppen bei Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland

Bei der Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland sind folgende Fallgruppen möglich:

Fallgruppe 1: Die Familie bleibt in der inländischen Wohnung

Ein Ehepartner hat i. d. R. seinen Wohnsitz dort, wo sich seine Familie befindet (BFH vom 06. 02. 1985 BStBl II 1985, 331; RFH vom 10. 03. 1937 RStBl 1937, 498). Nimmt er eine Tätigkeit außerhalb dieses Ortes auf, so behält er im Allgemeinen seinen Wohnsitz am bisherigen Wohnort bei, wenn seine Familie dort verbleibt. Ob er aus beruflichen oder persönlichen Gründen von der inländischen Wohnung mehr oder weniger häufig, ja selbst das ganze Jahr hindurch nicht Gebrauch macht, ist belanglos. Daran ändert sich nichts, wenn er im Ausland **einen weiteren Wohnsitz** hat, die inländische Wohnung nur bei sich bietender Gelegenheit nutzt und im Übrigen die Absicht besteht, die Familie ins Ausland nachkommen zu lassen (BFH vom 17. 05. 1995 BStBl II 1996, 2).

Fallgruppe 2: Die Familie begleitet den Steuerpflichtigen ins Ausland

Wird die vollständig eingerichtete Wohnung im Inland beibehalten, geht die Rechtsprechung insbesondere bei von vornherein als **vorübergehend geplanten Auslandsaufenthalten** (z. B. aufgrund befristeter Arbeitsverträge) vom **Fortbestehen des Wohnsitzes im Inland** aus (vgl. z. B. BFH vom 23.10.1985 BStBl II 1986, 133 und BFH vom 17.05.1995 BStBl II 1996, 2). Der BFH ging im Urteil vom 19.03.1997 (BStBl II 1997, 447) von der Beibehaltung des Wohnsitzes im Inland aus, obwohl der Steuerpflichtige im Inland polizeilich abgemeldet war, sich aber in der inländischen Wohnung zwischen drei und acht Wochen jährlich aufgehalten hat.

BEISPIELE

a) Der Mechaniker einer Fluggesellschaft bezieht mit seiner Familie für vier bis fünf Jahre eine Wohnung im Ausland, lässt in der inländischen Eigentumswohnung, die nicht vermietet wird, einen Teil der Möbelstücke zurück und nutzt sie in unregelmäßigen Abständen durchschnittlich an nicht mehr als 30 Tagen pro Jahr.

LÖSUNG Nach der Rechtsprechung wird die Auffassung vertreten, dass ein **inländischer Wohnsitz** vorliegt. Die inländische Wohnung ist als Bleibe i. S. d. höchstrichterlichen Rechtsprechung anzusehen. Der Fall ist nicht mit demjenigen einer Ferienwohnung vergleichbar.

b) Wie Beispiel a), jedoch wird die Wohnung nach Umzug ins Ausland den volljährigen Kindern unentgeltlich überlassen.

LÖSUNG Es liegt ein inländischer Wohnsitz vor, sofern nicht nach den Umständen des Falles der Steuerpflichtige die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung aufgegeben hat.

Ein inländischer Wohnsitz führt auch dann zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland befindet (BFH vom 24.01.2001 IStR 2001, 349).

Das Innehaben der inländischen Wohnung kann nach den Umständen des Einzelfalles auch dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sie während eines Auslandsaufenthaltes kurzfristig (bis zu sechs Monaten) vermietet oder untervermietet, um sie alsbald nach der Rückkehr im Inland wieder zu benutzen (vgl. AEAO zu § 8 Nr. 5).

Wird die Wohnung während des Auslandsaufenthalts **ohne Einrichtung** vermietet, bedeutet dies eine Wohnsitzaufgabe.

1.1.3 Unbeschränkte Steuerpflicht von juristischen Personen

Nach § 1 Abs. 1 KStG sind alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unbeschränkt steuerpflichtig, die ihre **Geschäftsleitung** oder ihren **Sitz** im Inland haben.

1.1.3.1 Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)

Befindet sich der **Ort der Geschäftsleitung** einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Inland, ist die ausländische Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (BFH vom 23.06.1992 BStBl II 1992, 972). Deshalb ist bei ausländischen Kapitalgesellschaften vorrangig zu prüfen, wo sich der Ort der Geschäftsleitung befindet.

Die Geschäftsleitung ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung dort zu lokalisieren, wo die ständige Tagespolitik der Gesellschaft formuliert bzw. angeordnet wird und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht getroffen

werden, d. h. wo der maßgebliche Wille gebildet wird (BFH vom 23. 01. 1991 BStBl II 1991, 554). Unerheblich hierbei ist, wo der Ort der Wirksamkeit der Entscheidung liegt. Tatsächlich muss als Basis für die geschäftsleitende Willensbildung auch eine angemessene personelle und sachliche Ausstattung der ausländischen Kapitalgesellschaft feststellbar sein. Insbesondere bei den so genannten Domizilgesellschaften, bei denen kein eingerichteter Geschäftsbetrieb und kein eigenes Personal vorhanden ist, ist für die Prüfung des Rechtsmissbrauchs besonderer Wert auf die Prüfung des Orts der Geschäftsleitung zu legen.

Zu den Aufgaben der laufenden Geschäftsführung zählt z. B.

- die Sorge für das rechtmäßige Verhalten der juristischen Person im Außenverhältnis,
- die Einrichtung der Unternehmensorganisation,
- die Entwicklung kurzfristiger Pläne und Taktiken,
- die Steuerung und Überwachung des unternehmerischen Gesamtgeschehens,
- die Abwicklung der Tagesgeschäfte

(vgl. Wassermeyer in: Debatin/Wassermeyer, Kommentar OECD-MA, Art. 4 Rz. 96).

Zu der laufenden Geschäftsführung gehört nicht die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik. Geschäftsleitung meint also nicht die Entscheidungsbefugnis in besonders wichtigen Angelegenheiten, sondern die wichtigen Entscheidungen für den normalen, den laufenden Geschäftsablauf (BFH vom 07. 12. 1994 BStBl II 1995, 175 und BFH vom 03. 07. 1997 BStBl II 1998, 86).

1.1.3.2 Sitz (§ 11 AO)

Der Sitz einer Körperschaft bestimmt sich danach, wo dieser in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag festgelegt ist.

1.1.3.3 Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht

Es ist durchaus möglich, dass eine Person (natürliche Person, juristische Person) nach dem jeweiligen staatlichen Recht in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder ihren Sitz hat und damit doppelt als unbeschränkt Steuerpflichtiger erfasst wird.

Diese Kollision der doppelt unbeschränkten Steuerpflicht wird dann über das jeweilige DBA über den Begriff der Ansässigkeit gelöst. Eine Person i. S. d. DBA kann nur in einem der Vertragsstaaten ansässig sein. Für natürliche Personen regelt Art. 4 Abs. 2 Nr. 2 OECD-MA, welcher Staat letztlich der Ansässigkeitsstaat und welcher Staat der Quellenstaat ist. Bei juristischen Personen gilt Art. 4 Abs. 3 OECD-MA.

1.1.4 Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht

Die Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht bestehen in zweierlei Hinsicht:

1. Die unbeschränkte Steuerpflicht führt dazu, dass grundsätzlich alle Rechtsnormen des jeweiligen Teilsteuerrechtsgebiets (ESt, KSt) auf die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen anzuwenden sind.
2. Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat sämtliche Einkünfte, und zwar unabhängig davon, in welchem Land diese erwirtschaftet worden sind, der Besteuerung zu unterwerfen, vgl. H 1 a (Allgemeines) EStH.

Die Aussage, dass bei unbeschränkter Steuerpflicht sämtliche Regelungen des jeweiligen Teilsteuerrechtsgebiets zur Anwendung gelangen, gilt sowohl für die Einkommensermittlungsvorschriften als auch für die Bestimmungen, welche die individuelle Leistungsfähigkeit