

## § 1

## Steuerpflicht

idF der Bekanntmachung v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366  
ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010  
v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) <sup>1</sup>Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. <sup>2</sup>Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

(2) <sup>1</sup>Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch deutsche Staatsangehörige, die

1. im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
2. zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen

sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. <sup>2</sup>Dies gilt nur für natürliche Personen, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

(3) <sup>1</sup>Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. <sup>2</sup>Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 nicht übersteigen; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. <sup>3</sup>Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. <sup>4</sup>Unberücksichtigt bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind. <sup>5</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. <sup>5</sup>Der Steuerabzug nach § 50a ist ungeachtet der Sätze 1 bis 4 vorzunehmen.

(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3

und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

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

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 1 . . . . .</b>	1	<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 1 . . . . .</b>	2	<b>1. Vorschriften des nationalen Rechts . . . . .</b>	25
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 1 . . . . .</b>	5	<b>2. Recht der Europäischen Union . . . . .</b>	30
<b>IV. Geltungsbereich des § 1</b>		<b>3. Verträge mit anderen Staaten</b>	
<b>1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .</b>	14	a) Verhältnis von nationalem Steuerrecht zu Verträgen mit anderen Staaten . . . . .	31
<b>2. Persönlicher Geltungsbereich</b>		b) Einzelne Verträge mit anderen Staaten	
a) Die Abgrenzung zwischen Einkommensteuerpflicht und Körperschaftsteuerpflicht . . . . .	15	aa) DBA . . . . .	34
b) Maßgeblichkeit der handels- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltung		bb) NATO-Truppenstatut . . . . .	35
aa) Grundsatz . . . . .	16	cc) Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen . . . . .	37
bb) Beispiele für die rechtsformabhängige Einordnung . . . . .	17	dd) Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EG . . . . .	38
cc) Ausländische und insbesondere europäische Gesellschaftsformen . . . . .	18	ee) Regelungen betreffend die deutschen UNO-Bendiensten . . . . .	39
c) Steuerrechtliche Behandlung von nichtrechtsfähigen Vereinen und Personengesellschaften . . . . .	21	<b>VI. Verfahrensfragen . . . . .</b>	46

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Unbeschränkte Steuerpflicht**

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)</b>		<b>1. Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1</b>	

	Anm.		Anm.
a) Natürliche Personen		d) Gewöhnlicher Aufenthalt	
aa) Begriff der natürlichen Person . . . . .	52	aa) Der steuerrechtliche Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts . . . . .	73
bb) „Beginn“ und „Ende“ der natürlichen Person . .	53	bb) Gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO	
b) Inland . . . . .	57	(1) Geltungsbereich . . . . .	74
c) Wohnsitz		(2) Aufenthalt an einem bestimmten Ort oder in einem bestimmten Gebiet	75
aa) Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff . . . . .	62	(3) Umstände, die nicht nur vorübergehendes Verweilen erkennen lassen . .	76
bb) Begriff der Wohnung . . .	63	cc) Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 2 AO . . . . .	77
cc) Innehaben der Wohnung		dd) Begründung und Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts . . . . .	83
(1) Voraussetzungen des Innehabens . . . . .	64		
(2) Gemeinsamer Ehegatten- und Familienwohnsitz . .	65	<b>II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)</b>	
(3) Wohnsitz erwachsener Kinder . . . . .	66	1. Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht . . . .	88
(4) Wohnsitz von Studenten und Auszubildenden . . .	67	2. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht . . . .	89
dd) Umstände, die auf Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen . . . . .	68		
ee) Begründung eines Wohnsitzes . . . . .	69		
ff) Aufgabe eines Wohnsitzes . . . . .	70		

**C. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:  
Festlandsockel**

	Anm.		Anm.
<b>I. Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel . .</b>	<b>97</b>	<b>III. Soweit der Anteil am Festlandsockel der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient . . . . .</b>	<b>99</b>
<b>II. Soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden . .</b>	<b>98</b>	<b>IV. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland . . . . .</b>	<b>100</b>

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen mit völkerrechtlichen Vorrechten**

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsmerkmale der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 2</b>		<b>1. Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei öffentlich Bediensteten (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)</b>	

	Anm.
a) Deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	157
b) Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, erster Teil) . . . . .	160
c) Bezug von Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, zweiter Teil) . . . . .	163
<b>2. Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei den zum Haushalt gehörenden Angehörigen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)</b>	

	Anm.
a) Zum Haushalt gehörende Angehörige . . . . .	166
b) Einschränkung der Einbeziehung von Angehörigen . . . . .	168
<b>3. Einschränkungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht durch Abs. 2 Satz 2</b>	
a) Überblick . . . . .	174
b) Besteuerung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang . . . . .	175

**II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht . . . . . 180**

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für  
Personen ohne völkerrechtliche Vorrechte,  
beschränkt auf inländische Einkünfte**

	Anm.
<b>I. Tatbestandsmerkmale der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht für Personen ohne völkerrechtliche Vorrechte nach Abs. 3</b>	
1. Die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 . . . . .	255
2. Einschränkung nach dem Umfang der Besteuerung oder nach der Höhe der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte (Abs. 3 Satz 2) . . . . .	265
3. Kürzung nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	275
4. Behandlung von Einkünften, die nach DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden (Abs. 3 Satz 3) . . . . .	278

	Anm.
5. Keine Berücksichtigung von nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (Abs. 3 Satz 4) . . . . .	284
6. Bescheinigung der ausländischen Behörde (Abs. 3 Satz 5) . . . . .	285
7. Steuerabzug nach § 50a (Abs. 3 Satz 6) . . . . .	296

**II. Rechtsfolge: Eingeschränkte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht . . . . . 297**

<b>F. Erläuterungen zu Abs. 4: Beschränkte Steuerpflicht</b>
--

Anm.

Anm.

<b>I. Tatbestandsmerkmale der beschränkten Steuerpflicht nach Abs. 4</b> ..... 336	<b>II. Rechtsfolge: Beschränkte Steuerpflicht</b> ..... 345
--	---

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1</b>
---

**Schrifttum:** RUNGE, Steuerliche Auswirkungen der Entscheidung von Arbeitskräften ins Ausland, BB 1977, 182; LEDERER, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW/AWD 1981, 463; BEYER, Die unbeschränkte und beschränkte StPflcht, in: Völkerrecht als Rechtsordnung, Berlin 1983, 69; KESSLER, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; LÜDICKE, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in Festschrift Lutz Fischer, Berlin 1999, 731; TIEDTKE/LANGHEIM, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht, DStZ 2003, 10; BUBLITZ, Besteuerung bei Auslandseinsätzen für private Trägerorganisationen im Rahmen der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, IStR 2007, 77. Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 1, 1a Anm. 31 (Verfassungsmäßigkeit), 35 (EU-Verträglichkeit) sowie das Schrifttum vor den Anm. 2 (Rechtsentwicklung), 35 (NATO-Truppenstatut), 52 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1), 62 (Wohnsitz), 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), 157 (Erläuterungen zu Abs. 2), 255 (Erläuterungen zu Abs. 3), 336 (Erläuterungen zu Abs. 4).

### I. Grundinformation zu § 1

1

**Die Vorschrift regelt die persönliche Einkommensteuerpflicht**, indem sie in Abs. 1 die unbeschränkte und in Abs. 4 die beschränkte StPflcht definiert. Damit schafft § 1 die Grundlage für die durchzuführende Besteuerung, die im Fall der beschränkten StPflcht durch die §§ 49–50a modifiziert wird.

**Die Abs. 2 und 3** erweitern den Anwendungsbereich der unbeschränkten StPflcht auf Personen mit völkerrechtl. Vorrechten (Abs. 2) und auf Personen ohne völkerrechtl. Vorrechte, die ihre Einkünfte aber ganz überwiegend im Inland erzielen (Abs. 3).

### II. Rechtsentwicklung des § 1

2

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

**ESStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Die §§ 2 und 3 definieren erstmals die Begriffe unbeschränkte und beschränkte StPflcht. Die Definitionen entsprechen inhaltlich den heutigen Definitionen in Abs. 1 und Abs. 4. Unbeschränkt

stpf. sind auch alle Reichs- und Landesbeamten sowie Angehörige der Wehrmacht mit dienstlichem Wohnsitz im Ausland. § 3 Abs. 2 zählt – ähnlich der heutigen Regelung in § 49 – auf, welche Einkünfte bei beschränkter StPflcht als inländ. Einkommen der Besteuerung unterliegen.

**EstG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Die Definitionen zur unbeschränkten und zur beschränkten StPflcht werden in § 1 Abs. 1 und Abs. 2 übernommen. Definitionen der Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sehen die §§ 13 und 14 Abs. 1 StAnpG (v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925; RStBl. 1934, 1149) vor. Regelungen zur Gleichstellung von Auslandsbeamten und sich im Ausland aufhaltenden Inhabern und leitenden Angestellten von inländ. Unternehmen mit unbeschränkt Stpf. enthält § 14 Abs. 2 und Abs. 3 StAnpG.

**Est.- und KStÄndG v. 20.4.1950** (BGBl. I 1950, 95; BStBl. I 1950, 157): Nach § 1 Abs. 3 sind auch solche natürlichen Personen beschränkt stpf., die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt zwar nicht im Inland haben, aber in einem zum Inland gehörenden Gebiet, in dem Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Bundesgebiet als beschränkt stpf. behandelt werden (Gebiet der DDR und des Saarlandes; zur vorherigen Verw.-Regelung s. Abschn. 5 EStR II/1948 und 1949). Damit macht der Gesetzgeber unmissverständlich klar, dass das Gebiet der DDR nach wie vor zum Inland zählt.

**Ges. zur Neuordnung der Steuern v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Um die Zugehörigkeit des Gebiets der DDR zum Inland zu bekräftigen, wird Abs. 3 neu gefasst, der fortan zwischen dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des GG und Berlin (West) und in einem zum Inland gehörenden Gebiet unterscheidet. Inhaltlich ergeben sich zu der Vorgängerregelung keine Veränderungen.

**Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974** (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Abs. 4 wird angefügt, der die Zugehörigkeit des Festlandssockels zum Inland vorsieht.

**EstRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die bislang in Abs. 3 enthaltene Ausnahmeregelung für Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der DDR entfällt, nachdem die Bundesrepublik Deutschland die Unabhängigkeit und Selbständigkeit der DDR in äußeren und inneren Angelegenheiten im Grundlagenvvertrag v. 21.12.1972 (BGBl. II 1973, 421) anerkannt hat. Abs. 3 regelt nun die beschränkte StPflcht. Abs. 2 übernimmt sinngemäß die Regelung des bisherigen § 14 Abs. 2 StAnpG (aufgehoben durch Ges. v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656; BStBl. I 1975, 2) und erhält die heute noch geltende Fassung. Die zuvor in Abs. 4 enthaltene Regelung über den Festlandssockel wird als Satz 2 an Abs. 1 angehängt.

**StBereinG 1986 v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436 [2446]; BStBl. I 1986, 735): Abs. 3 erstreckt die erweiterte unbeschränkte StPflcht auf Auslandsbedienstete des Bundes oder eines Bundeslandes ohne diplomatischen oder konsularischen Status sowie auf deren nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, sofern der Auslandsbedienstete allein oder zusammen mit seinem Ehegatten im Ausland estpf. Einnahmen von nicht mehr als 5000 DM im VZ bezieht. Dies gilt nach Abs. 3 Satz 2 entsprechend für Empfänger von Versorgungsbezügen iSd. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1. Die bisher in Abs. 3 geregelte beschränkte StPflcht wird nunmehr in Abs. 4 geregelt.

**Ges. v. 25.6.1990 zum Vertrag v. 18.5.1990 über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion** (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990,

294): Ausdehnung der erweiterten unbeschränkten StPflcht auf öffentliche Bedienstete mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der DDR durch Ersetzung der Worte „im Ausland“ durch die Worte „außerhalb des Inlands“ in Abs. 3 Satz 2; dies ermöglichte insbes. die Anwendung des Splittingverfahrens.

**EinigungsvertragsG v. 23.9.1990** (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Rückgängigmachung der durch das Ges. v. 25.6.1990 (aaO) eingeführten Änderung nach der Wiedervereinigung (Anlage I, Kapitel IV, Sachgebiet B, Nr. 16a).

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Abs. 3 Satz 3, wonach in den Fällen der Sätze 1 und 2 § 32 Abs. 2 für zum Haushalt des Stpfl. gehörende Kinder nicht anzuwenden war, wird mit Wirkung ab dem VZ 1994 gestrichen.

**GrenzpendlerG v. 24.6.1994** (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Nach Abs. 3 können mit Wirkung ab VZ 1994 nicht nur deutsche Staatsangehörige, sondern (alle) natürlichen Personen erweitert unbeschränkt stpfl. sein, sofern sie die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllen. Die Grenze der Einnahmen wird von 5 000 DM auf 6 000 DM angehoben.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 3 erhält die im Wesentlichen heute noch geltende Fassung. Die Summe der unschädlichen ausländ. Einkünfte (Satz 2) liegt bei 12 000 DM.

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Auslandsbediensteten mit völkerrechtl. Vorrechten iSd. Abs. 2 werden in den Anwendungsbereich des § 1a Abs. 2 einbezogen, sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 3 Satz 2 wird der Betrag von 12 000 DM durch den Betrag von 6 136 € ersetzt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 3 Satz 2 werden die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt (Art. 1 Nr. 50).

**JStG 2008 v. 8.11.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Satz 2 wird aufgrund der Stellungnahme des BRat (BRDrucks. 544/07) und der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks 16/6981, 9) erweitert um die Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien (vgl. auch BRDrucks. 747/07, 2). Zudem wird die bislang in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 enthaltene Formulierung „nicht mehr als 6 136 Euro im Kj. betragen“ durch die Wendung „den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen“ ersetzt. Ferner wird Abs. 3 Satz 4 eingefügt; der bisherige Satz 4 wird zu Satz 5 und der bisherige Satz 5 zu Satz 6 (s. BTDrucks 16/6290). Die Neuregelungen zu Abs. 1 Satz 2 und zu Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 gelten nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ab dem VZ 2008. Die Neuregelung zu Abs. 3 Satz 4 gilt nach § 52 Abs. 1a idF des JStG 2008 (aaO) für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates auf Antrag auch für VZ vor 2008, soweit die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind (s. BRDrucks. 747/07, 13).

Einstweilen frei.

3–4

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 1

5

**§ 1 als Grundlagenvorschrift der persönlichen Einkommensteuerpflicht:**  
§ 1 ist die zentrale Vorschrift der Regelungen zur persönlichen EStPflcht und

enthält § 1 in Abs. 1–4 bereits selbst vier Erscheinungsformen der persönlichen StPflcht, nämlich die unbeschränkte StPflcht, die erweiterte unbeschränkte StPflcht für Personen mit völkerrechtl. Vorrechten, die erweiterte unbeschränkte StPflcht begrenzt auf inländ. Einkünfte und die beschränkte StPflcht.

► *Abs. 1* legt grundlegend fest, dass die ESt. eine Personen- und Individualsteuer ist, weil zum einen nur natürliche Personen stpfl. sind (sog. Personensteuer, s. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 99) und zum anderen sich der EStTatbestand auf die einzelne natürliche Person beziehen muss (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 89). Dem folgen auch die übrigen in § 1 normierten Arten der StPflcht (s. auch unten zu Abs. 4).

► *Abs. 2* soll dem dort genannten Personenkreis die stl. Vergünstigungen verschaffen, die im Fall der unbeschränkten StPflcht bestehen (RIEGER, Ehe, Familie und die (Verfassungs-)Widrigkeiten des Einkommensteuerrechts, 1992, 124; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. C 6: Herstellung einer leistungsfähigkeitsgerechten Einkommensbesteuerung; vgl. zu den Vergünstigungen Anm. 88 und Anm. 345). Das gilt bei Ehegatten insbes. für die Möglichkeit der Zusammenveranlagung nach § 26.

► *Abs. 3* will die Vorteile der unbeschränkten StPflcht denjenigen Personen verschaffen, die mangels eines inländ. Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts zwar beschränkt stpfl. sind, deren Einkünfte aber gleichwohl entweder zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder deren nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte sehr gering sind und den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 im Kj. nicht übersteigen. Dies geht – zusammen mit der Regelung des § 1a – zurück auf die Rspr. des EuGH, wonach es gegen die im EG-Vertrag normierten Grundfreiheiten verstößt, wenn ein Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er nicht wohnt, eine nichtselbständige Tätigkeit ausübt, dort höher besteuert wird als eine vergleichbare Person, die in diesem Beschäftigungsstaat wohnt (s. ausführl. Vor §§ 1, 1a Anm. 35). Über diese Rspr. des EuGH geht Abs. 3 allerdings insoweit hinaus, als er alle Stpfl. einbezieht, und zwar auch solche, die weder die Staatsangehörigkeit eines EU-Staats haben noch in einem EU-Staat wohnen oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Abgesehen davon ist Abs. 3 so ausgestaltet, dass es für dessen Anwendung keines physischen Grenzüberschritts bedarf (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. C 21), so dass die oftmals für Abs. 3 verwendete Bezeichnung als Grenzpendlerbesteuerung missverständlich ist. Da die Anwendung des Abs. 3 von einem Antrag des Stpfl. abhängt (s. Anm. 255), kommt diesem ein Wahlrecht zu (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 140; zur Vorteilhaftigkeit der Besteuerung nach Abs. 3 GROSSE, StuW 1999, 357). Zur EG-Rechtskonformität des Abs. 3 s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39.

► *Abs. 4* zieht den Bezieher von inländ. Einkünften, der keinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, einerseits nur und andererseits mindestens in dem Umfang zur ESt. heran, in dem das von ihm erzielte Einkommen dem inländ. Markt zuzuordnen ist, den der Steuerstaat repräsentiert (so BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [29]). Hintergrund ist dabei, dass die inländ. Einkünfte mit der deutschen Volkswirtschaft eng verbunden sind und daher auch der deutschen Besteuerung unterliegen sollen.

Ausführlich SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 65 ff.; vgl. auch VOGEL in Festschr. Franz Klein, 1994, 371, der die Rechtfertigung für die beschränkte StPflcht ebenso wie für die unbeschränkte StPflcht in der Leistungsfähigkeit sieht, mit dem Unterschied, dass der Gesetzgeber bei den beschränkt Stpfl. einen anderen Teil ihrer Leistungsfähigkeit der inländ. Besteuerung zugrunde gelegt habe.

Der Charakter der ESt. als Personensteuer wird durch die beschränkte StPfl. nicht berührt; es handelt sich auch in diesen Fällen nicht um eine Objektsteuer (BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133 [134]; v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [31]; FG Hamb. v. 25.4.1968, EFG 1968, 576 [577], rkr.). Bei der beschränkten StPfl. ergibt sich zwar ein gewisser objektsteuerähnlicher Charakter daraus, dass zum einen nur die in § 49 aufgezählten inländ. Einkünfte erfasst werden und zum anderen die persönlichen Verhältnisse des Stpfl., die für eine Personensteuer prägend sind, weitgehend unberücksichtigt bleiben. Im Gegensatz zu den Objektsteuern lastet die ESt. einerseits aber auch im Fall der beschränkten StPfl. nicht auf einzelnen Gegenständen, sondern wird gegenüber natürlichen Personen erhoben. Andererseits bleiben die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. nicht völlig außen vor, da § 50 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 zumindest in gewissen Fällen Vergünstigungen zulässt und zudem nach § 50 Abs. 3 iVm. § 32a Abs. 1 der StStzG progressiv ist (vgl. FG Hamb. v. 25.4.1968, EFG 1968, 576 [577], rkr.).

**Bedeutung für § 1a und § 2 AStG:** § 1 ist auch für § 1a Grundvorschrift, der insbes. auf § 1 Abs. 1 und Abs. 3 Bezug nimmt. Auch hinsichtlich der erweiterten beschränkten StPfl. nach § 2 AStG ist § 1 grundlegend, weil der Stpfl. in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 gewesen sein muss.

**Verfassungsrechtlich** ist die grds. unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. nicht zu beanstanden; s. dazu sowie zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 1: Vor §§ 1, 1a Anm. 31.

Einstweilen frei.

6–13

## IV. Geltungsbereich des § 1

### 1. Sachlicher Geltungsbereich

14

§ 1 regelt die StPfl. nur für die ESt. Auf andere Steuern ist die Vorschrift nicht anzuwenden. Insoweit enthalten die übrigen Einzelsteuergesetze eigene Regelungen (vgl. zB §§ 1 und 2 KStG für die KStPfl.). Abs. 1 und Abs. 2 erfassen im Rahmen der unbeschränkten StPfl. das gesamte Welteinkommen des Stpfl. (s. Anm. 88). Abs. 3 und Abs. 4 beschränken sich hingegen auf die inländ. Einkünfte des Stpfl. iSd. § 49. In Abs. 4 ist dies ausdrücklich geregelt. Im Fall des Abs. 3 werden die betroffenen natürlichen Personen nur insoweit als unbeschränkt stpfl. behandelt (s. Anm. 297).

### 2. Persönlicher Geltungsbereich

#### a) Die Abgrenzung zwischen Einkommensteuerpflicht und Körperschaftsteuerpflicht

15

Die EStPfl. ist von der KStPfl. abzugrenzen. Dies ist erforderlich, um festzustellen, bei wem Einkünfte zu erfassen sind und wie diese besteuert werden. Ausgangspunkte für die Abgrenzung sind § 1 EStG und § 1 KStG. Handelt es sich bei einem rechtl. Gebilde um eine der in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen – und liegen die übrigen Voraussetzungen des § 1 KStG oder bei beschränkter KStPfl. des § 2 KStG vor –, so sind die Einkünfte bei diesem Gebilde zu besteuern; sie

unterliegen der KSt. Handelt es sich bei dem Gebilde nicht um eine der in § 1 KStG aufgezählten Gruppen, so unterliegen die erzielten Einkünfte nicht der KSt. Sie sind stl. bei denjenigen Personen oder Personenvereinigungen zu erfassen, denen diese Einkünfte letztlich zufließen.

## b) Maßgeblichkeit der handels- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltung

### 16 aa) Grundsatz

Ausgangspunkt für die Abgrenzung von kstpfl. und nicht kstpfl. Gebilden ist die strukturelle Unterscheidung zwischen Vereinen, bei denen die Ausgestaltung der Personenvereinigung als selbständige Einheit im Vordergrund steht, und bürgerlich-rechtl. Gesellschaften, die von der Individualität der Gesellschafter geprägt sind. Ob ein rechtl. Gebilde eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 KStG und damit – soweit die übrigen Voraussetzungen des § 1 KStG oder des § 2 KStG vorliegen – kstpfl. ist, hängt davon ab, wie es handels- und gesellschaftsrechtl. einzuordnen ist (BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [758]). Diese Einordnung nach der Rechtsform ist zwingend (LEHNER/WALDHOF in KSM, § 1 Rn. A 111 auch zu abweichenden Regelungen anderer Einzelsteuergesetze). Sie gilt selbst dann, wenn eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einem anderen Ergebnis führen würde (BFH v. 4.11.1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, 50). Lediglich im Fall des Missbrauchs rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten entsteht der StAnspruch nach § 42 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entstanden wäre.

### 17 bb) Beispiele für die rechtsformabhängige Einordnung

**Die Einmann-GmbH** ist gesellschaftsrechtl. eine vollwertige juristische Person und damit kstpfl. (BFH v. 5.5.1959 – I 11/58 S, BStBl. III 1959, 369 [371 mwN]). Estpfl. ist nur der Gesellschafter als natürliche Person (s. zu dessen Gewinnanteilen § 20 Abs. 1 Nr. 1).

**Die Gesamthandsgemeinschaft** ist keine juristische Person und damit nicht kstpfl. Die Gewinnanteile der Gesellschafter unterliegen der ESt. (BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185).

**Die GmbH & Co. KG** ist eine KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter (= Komplementär) eine GmbH ist, während die beschränkt haftenden Gesellschafter (= Kommanditisten) im Regelfall natürliche Personen sind. Gesellschaftsrechtl. ist die GmbH & Co. KG ebenso wie die „einfache“ KG eine PersGes. und damit nicht kstpfl. Die zufließenden Einkünfte werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und sind bei diesen mit ESt. – sofern es sich um natürliche Personen handelt – oder KSt. – sofern es sich bei diesen um juristische Personen handelt – zu versteuern.

**Bei einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft** wird das Einkommen der Organgesellschaft (OG) nach §§ 14 ff. KStG dem Organträger (OT) zugerechnet, so dass für dieses Einkommen bei der OG keine sachliche KStPflicht mehr besteht (s. § 14 KStG Anm. 80). Ist der OT eine PersGes. oder ein Einzelunternehmer, so unterliegt das ihm zugerechnete Einkommen der OG über § 15 EStG der ESt. (dazu § 14 KStG Anm. 85).

**Die Publikums-GmbH & Co. KG** ist ebenfalls eine PersGes. Sie ist entgegen einer früher zum Teil vertretenen Ansicht nicht als nichtrechtsfähiger Verein gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG kstpfl. (ausführl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

**Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft:**

Bei der Gründung juristischer Personen des Privatrechts sind mehrere Stufen zu unterscheiden:

► *Die Vorgründungsgesellschaft* besteht von der Entschlussfassung über die Gründung einer Gesellschaft bis zum Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Die Vorgründungsgesellschaft ist gesellschaftsrechtl. idR eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 11 II 2 und § 34 III 2). Strechtl. ist die Vorgründungsgesellschaft daher stets als PersGes. zu behandeln, so dass die erzielten Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen sind (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 105; s. auch § 1 KStG Anm. 69).

► *Die Vorgesellschaft* entsteht mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags und endet mit der Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister, wodurch dann die juristische Person entsteht (vgl. auch K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 34 III 4a). Die Vorgesellschaft ist gesellschaftsrechtl. noch keine juristische Person, sondern eine Vereinigungsform sui generis. Da die Entstehung der juristischen Person jedoch nur noch von der von den Gesellschaftern nicht beeinflussbaren Eintragung ins Handelsregister abhängt, ist nach der herrschenden Einheitstheorie das Recht der zu gründenden juristischen Person auf die Vorgesellschaft bereits insoweit anwendbar, als dieses nicht die Rechtsfähigkeit voraussetzt.

Vgl. zur GmbH: BGH v. 12.7.1956 – II ZR 218/54, BGHZ 21, 242 (246); v. 2.5.1966 – II ZR 219/63, BGHZ 45, 338 (347); v. 24.10.1968 – II ZR 216/66, BGHZ 51, 30 (32); v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 (132); zur eingetragenen Genossenschaft BGH v. 23.4.1956 – II ZR 116/55, BGHZ 20, 281 (285); dazu auch K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 11 IV 2c und § 34 III 1a; s. zudem § 1 KStG Anm. 69.

Strechtl. ist die Vorgesellschaft grds. kstpfl., sofern sie eine nach außen in Erscheinung tretende geschäftliche Tätigkeit aufgenommen hat und die Eintragung in das Handelsregister nachfolgt.

BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568; v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247; im Erg. glA BFH v. 16.5.1952 – III 214/51 S, BStBl. III 1952, 180; v. 8.4.1960 – III 129/57 U, BStBl. III 1960, 319 zur Vermögensabgabe; s. zudem § 1 KStG Anm. 69.

Stehen der Eintragung ins Handelsregister schwerwiegende Bedenken entgegen, so ist die Vorgesellschaft gesellschaftsrechtl. und stl. weiterhin als Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder OHG zu behandeln, weil der Übergang in die juristische Person nicht sicher ist.

Vgl. BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568; v. 16.5.1952 – III 214/51 S, BStBl. III 1952, 180; v. 8.4.1960 – III 129/57 U, BStBl. III 1960, 319.

Eine Ausnahme hiervon besteht allerdings wieder dann, wenn nach der Verkehrsauffassung davon auszugehen ist, dass die Einkünfte nicht unmittelbar den Gründern zufließen, sondern der Gemeinschaft. In diesem Fall ist diese als nichtrechtsfähiger Verein anzusehen, der nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG kstpfl. ist.

**cc) Ausländische und insbesondere europäische Gesellschaftsformen**

18

**Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen** können unbeschränkt kstpfl. iSd. § 1 Abs. 1 KStG sein, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben (s. ausführl. dazu § 1 KStG Anm. 26 ff.; zu Europäischen Gesellschaften s.u.). Zur beschränkten KStPfl. s. § 2 KStG Anm. 24 ff.

**Die Europäische Gesellschaft** beruht auf der VO (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 (ABl. EG Nr. L 294, 1). Die gesellschaftsrechtl. Regelungen wurden mit dem Ges. zur Einführung der Europäischen Gesellschaft v. 22.12.2004 (BGBl. I 2004, 3675) angepasst. In stl. Hinsicht ist die Europäische Gesellschaft unbeschränkt kstpf., wenn die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erfüllt sind. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG idF des ab dem 1.1.2007 geltenden SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) zählt die Europäische Gesellschaft nunmehr ausdrücklich als KapGes. auf. Gleiches gilt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG idF des SEStEG für die Europäischen Genossenschaften.

**Die europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)** ist eine durch das Recht der EU geschaffene staatenübergreifende Gesellschaftsform, für die in allen Ländern der EU gleiche Regelungen gelten (vgl. VO Nr. 2137/85 des Rates der EG v. 25.7.1985, ABl. EG L 199 v. 31.7.1985, 1 ff., mit AusfG v. 14.4.1988, BGBl. I 1988, 514). Nach § 1 des AusfG ist auf die EWIV das Recht der OHG anzuwenden. Es gelten daher dieselben Grundsätze wie für die Personenhandelsgesellschaften (s. Anm. 21). Das hat insbes. zur Folge, dass die Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen und bei diesen zu besteuern sind (vgl. zur weiteren Besteuerung BMF v. 15.11.1988, DB 1989, 354 = StEK EG/EWIV-AusfG Nr. 1).

19–20 Einstweilen frei.

## 21 c) Steuerrechtliche Behandlung von nichtrechtsfähigen Vereinen und Personengesellschaften

**Schrifttum:** BODDEN, Die einkommensteuerrechtliche Subjektfähigkeit der Personengesellschaft, DSStZ 1996, 73.

**Nichtrechtsfähige Vereine** sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG grds. kstpf. Der dort verwandte Begriff des nichtrechtsfähigen Vereins stimmt mit demjenigen des § 54 BGB überein (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; s. im Einzelnen zu dem Begriff ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 69. Aufl. 2010, § 54 Rn. 1 ff.). Der Unterschied zum rechtsfähigen Verein besteht darin, dass der nichtrechtsfähige Verein nicht im Vereinsregister eingetragen ist.

**Personengesellschaften selbst sind nicht einkommensteuerpflichtig**, weil sie keine natürlichen Personen sind (s. zum Begriff der PersGes. § 15 Anm. 1422). Das im Rahmen der PersGes. erzielte Einkommen ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vielmehr unmittelbar bei den Gesellschaftern zu versteuern (ausführl. dazu § 15 Anm. 270 ff.). Bei ihrer EStVeranlagung ist erst über die unbeschränkte oder beschränkte StPflicht iSd. § 1 zu entscheiden (vgl. BFH v. 11.12.1997 – II R 14/96, BStBl. II 1999, 401; Nds. FG v. 5.3.2003, EFG 2003, 1108, rkr.).

**Personengesellschaften sind auch nicht körperschaftsteuerpflichtig**, weil sie in der Aufzählung des § 1 Abs. 1 KStG nicht enthalten sind. Ihre KStPflicht ergibt sich auch nicht aus § 3 Abs. 1 KStG, weil das im Rahmen der PersGes. erzielte Einkommen gerade unmittelbar bei den Gesellschaftern zu versteuern ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [759]). Ob es dann auch tatsächlich zu dieser Versteuerung kommt, ist unerheblich.

22–24 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 1. Vorschriften des nationalen Rechts

25

#### Verhältnis der Regelungen des § 1 untereinander:

- ▶ *Abs. 1* geht *Abs. 3* und *Abs. 4* vor. Denn wenn eine Person nach *Abs. 1* unbeschränkt stpfl. ist, ist für eine Anwendung des *Abs. 3* und des *Abs. 4* kein Raum mehr.
- ▶ *Abs. 2* ist im Verhältnis zu *Abs. 1* und *Abs. 4* vorrangig anzuwendende Spezialvorschrift.
- ▶ *Abs. 3* ist vorrangige Spezialvorschrift zu *Abs. 4*, da nach *Abs. 3* solche Personen als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, die eigentlich beschränkt stpfl. iSd. *Abs. 4* wären. Zu *Abs. 2* steht *Abs. 3* in einem gleichrangigen Verhältnis. Beide Absätze behandeln Ausnahmefälle der persönlichen StPflcht. Unterschiede bestehen allerdings insoweit, als die von *Abs. 3* erfassten Personen nicht unbeschränkt stpfl. sind, sondern lediglich so behandelt werden, was aber kaum praktische Auswirkungen hat (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 4; s. aber auch BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394; keine Anwendung von § 50d *Abs. 9* Satz 1 Nr. 1), und als die unbeschränkte StPflcht nach *Abs. 2* insoweit weiter ist, als danach das gesamte Welteinkommen der ESt. unterliegt (s. Anm. 88), während die von *Abs. 3* erfassten Personen nur hinsichtlich ihrer inländ. Einkünfte iSd. § 49 als unbeschränkt stpfl. behandelt werden (s. zu weiteren Einschränkungen Anm. 297).

§ 1a regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht. Die unbeschränkte StPflcht der erfassten Personen wird für die aufgezählten Fälle lediglich fingiert. Allerdings müssen die Ehegatten oder Eltern der erfassten Personen entweder nach § 1 *Abs. 1* unbeschränkt stpfl. sein oder nach § 1 *Abs. 3* als unbeschränkt stpfl. behandelt werden. Insoweit sind *Abs. 1* und *Abs. 3* Grundlagenvorschriften für § 1a. Im Verhältnis zu *Abs. 4* ist § 1a vorrangig (s. *Abs. 4*: „vorbehaltlich ... des § 1a“).

§§ 2ff. und §§ 49ff.: § 1 ist Grundlagenvorschrift im Verhältnis zu §§ 2ff. und zu §§ 49ff. § 1 bestimmt einerseits, ob eine Person überhaupt persönlich stpfl. ist und – wenn dies der Fall ist – ob unbeschränkte oder beschränkte StPflcht vorliegt. Damit stellt § 1 die Weichen für die Durchführung der Besteuerung, die sich bei unbeschränkter StPflcht nach §§ 2ff. und bei beschränkter StPflcht nach §§ 49ff. richtet. Diese Normen vollziehen lediglich die Entscheidung nach, die bei der persönlichen StPflcht getroffen wurde.

§ 33 *Abs. 1 AO* enthält einen eigenständigen Begriff der StPflcht, der mit demjenigen des § 1 schon deshalb nicht identisch ist, weil der Begriff des § 1 nur natürliche Personen betrifft und damit enger ist als derjenige des § 33 *AO* (so auch EBLING in Blümich, § 1 Rn. 32). Darüber hinaus hat § 33 *AO* eine andere Funktion, indem er festlegen soll, wer potentieller Beteiligter eines StSchuldverhältnisses ist (zum Zweck des § 1 s. Anm. 5).

§ 2 *AStG* sieht eine Erweiterung der beschränkten StPflcht vor (s. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 8). § 2 *AStG* ist eine eigenständige Form der persönlichen StPflcht, die gleichrangig neben den Formen der StPflcht des § 1 steht. § 2 *AStG* baut dabei insoweit auf § 1 auf, als die erweiterte beschränkte StPflcht voraussetzt, dass der Stpfl. zuvor mindestens fünf Jahre unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 *Abs. 1* war. Ist eine Person sowohl nach *Abs. 4* beschränkt stpfl. als auch nach § 2 *AStG* erweitert beschränkt stpfl., so besteht für die inländ. Einkünfte iSd.

§ 49 beschränkte StPflcht nach Abs. 4 und für die übrigen Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, die bei unbeschränkter StPflcht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind, erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG.

Vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 10/95, BStBl. II 1995, 868 [869], wonach in diesen Fällen nur die auf die inländ. Einkünfte iSd. § 49 erhobene ESt. Bemessungsgrundlage für den SolZ ist; aA wohl Anwendungserlass zum AStG v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, SonderNr. 1, Tz. 2. 5. 0.1, wonach sich die erweiterte beschränkte StPflcht „über die in § 49 EStG genannten Einkünfte hinaus“ auf alle anderen Einkünfte, die nicht ausländ. Einkünfte nach § 34d sind, erstrecken soll. Vgl. zu Einzelheiten und zur Auswirkung des Verhältnisses zwischen den beiden Formen der beschränkten StPflcht bei § 2 AStG auch BASSLER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, AStG, § 2 Rn. 82 ff.

§ 6 AStG sieht eine erweiterte Anwendung des § 17 EStG vor. Diese Regelungen sind uE auch dann anzuwenden, wenn der Stpfl. zwar seinen inländ. Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt aufgibt, gleichwohl aber auf Antrag nach § 1 Abs. 3 weiter als unbeschränkt stpfl. zu behandeln ist, weil er inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht und die Einkunftsgrenzen des Satzes 2 nicht überschreitet. Das beruht darauf, dass die von Abs. 3 erfassten Personen nicht unbeschränkt stpfl. sind, sondern beschränkt stpfl. – worauf die §§ 2 und 6 AStG abstellen –, aber wie unbeschränkt Stpfl. behandelt werden (aA jetzt wohl WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, AStG § 6 Rn. 42, der in den Fällen des § 1 Abs. 3 eine umfassende StPflcht bejaht). Folglich können die erweiterte unbeschränkte StPflcht nach Abs. 3 und die erweiterte beschränkte StPflcht nach § 2 AStG nebeneinander bestehen. Die erweiterte unbeschränkte StPflcht des Abs. 3 erfasst (nur) die inländ. Einkünfte iSd. § 49; die erweiterte beschränkte StPflcht erfasst (nur) die über den Anwendungsbereich des § 49 hinausgehenden Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG, die bei unbeschränkter StPflcht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind.

26–29 Einstweilen frei.

## 30 2. Recht der Europäischen Union

Vorschriften, die auf die persönliche StPflcht Einfluss nehmen, können sich auch aus dem Recht der EU ergeben, bei dem es sich um eine eigenständige Rechtsordnung handelt, die aus einer autonomen Rechtsquelle fließt (BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 24/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 [296]; v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 [173]; v. 29.5.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 [277]).

**Im Primärrecht** der EU enthaltene stl. Vorschriften haben Vorrang vor denjenigen der nationalen StGesetze (SCHÖN, DSJG 19 [1996], 166 [179]), weil das Primärrecht der EU einerseits unmittelbare Wirkung gegenüber den Mitgliedstaaten entfaltet

BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 24/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 (296); v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (173 f.)

und andererseits vorrangig gegenüber dem nationalen Recht anzuwenden ist.

StRspr. des EuGH, vgl. EuGH v. 15.7.1964 – 6/64 (Costa ./ E.N.E.L.), EuGHE 1964, 1253; v. 9.3.1978 – 106/77 (Simmenthal), EuGHE 1978, 629; vgl. auch BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (173).

Zum Primärrecht der EU gehören die Gründungsverträge einschließlich der Protokolle, Anhänge, Änderungen und Ergänzungen (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 2 Rn. 47), mit denen die Mitgliedstaaten gewisse Befugnisse zur Ausübung von Hoheitsrechten auf die Union übertragen.

Zur diesbezüglichen Rechtsgrundlage des Art. 24 Abs. 1 GG s. BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 24/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 (296); v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (173 f.); v. 23.6.1981 – 2 BvR 1107, 1124/77 und 195/77, BVerfGE 58, 1 (27).

Siehe dazu auch Vor §§ 1, 1a Anm. 35.

**Im Sekundärrecht** (vgl. Art. 288 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – v. 1.12.2009 [ABl. EG Nr. C 115, 47], ex-Art. 249 EG-Vertrag) der EU können ebenfalls stl. Regelungen enthalten sein, die auf die persönliche StPflcht Einfluss nehmen. Es ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Verordnungen* haben nach Art. 288 Abs. 2 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 2 EG-Vertrag allgemein Geltung; sie gelten in jedem Mitgliedstaat unmittelbar. Eines Umsetzungsakts oder einer Ratifizierung bedarf es nicht, weil letztere bereits in den Zustimmungsgesetzen zu den Gründungsverträgen zu sehen ist (BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 24/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 [295]; v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 [375]).

► *Richtlinien* sind nach Art. 288 Abs. 3 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 3 EG-Vertrag für die Mitgliedstaaten nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Die Mitgliedstaaten sind zwar verpflichtet, die Richtlinien umzusetzen (zum ansonsten möglichen Vertragsverletzungsverfahren s. Art. 258 AEUV, ex-Art. 226 EG-Vertrag), ihnen bleibt aber bei der Umsetzung die Wahl und Form der Mittel überlassen. Darüber hinaus kann sich nach der Rspr. des EuGH (grundlegend EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – Becker, EuGHE 1982, 53) der einzelne Bürger unmittelbar auf eine Richtlinie berufen, wenn

- der Mitgliedstaat seiner gemeinschaftsrechtl. Verpflichtung zur Umsetzung einer Richtlinie nicht oder nicht ordnungsgemäß nachgekommen und die Frist für die Umsetzung bereits abgelaufen ist,
  - die anzuwendende Bestimmung der Richtlinie inhaltlich unbeding ist,
  - die Richtlinie hinreichend genau ist und
  - die Richtlinie eine begünstigende Wirkung hat
- (vgl. dazu auch SCHÖN, DStJG 19 [1996], 166 [179]).

► *Empfehlungen und Stellungnahmen* (Art. 288 Abs. 4 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 5 EG-Vertrag) sind unverbindlich.

### 3. Verträge mit anderen Staaten

#### a) Verhältnis von nationalem Steuerrecht zu Verträgen mit anderen Staaten 31

Vorschriften, die die persönliche StPflcht betreffen, finden sich auch in Abkommen mit anderen Staaten (zB abweichende Definitionen des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts in DBA oder Ausnahmen von Aufenthaltszeiten im NATO-Truppenstatut), so dass sich die Frage nach dem Vorrang stellt.

**Vorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts nach Art. 25 GG:** Soweit die in den Abkommen enthaltenen stl. Regelungen allgemeine Regeln des Völkerrechts darstellen, gehen sie nach Art. 25 GG den Vorschriften der nationalen StGesetze vor. Dazu gehören zB die Vorschriften des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen sowie des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen mit ua. Befreiungen für Diplomaten und Konsularbeamte von den Steuern des Empfangsstaates als Kodifikation von allg. Völkerge-

wohnheitsrecht (vgl. BIRK in HHSp., AO, § 2 Rn. 102 ff.; zu den einzelnen Regelungen der Wiener Übereinkommen s. Anm. 37).

**Regelung des § 2 AO:** Handelt es sich bei den in Verträgen mit anderen Staaten enthaltenen stl. Vorschriften nicht um allgemeine Regeln des Völkerrechts, so sieht § 2 AO einen Vorrang dieser Regelungen vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Damit wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass völkerrechtl. Vereinbarungen Vorrang vor innerstaatlichem StRecht haben und deshalb durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können (BTDrucks. 7/4292, 15). Diese Aufgabe kann § 2 AO als einfaches Gesetzesrecht jedoch nicht erfüllen, weil das GG in Art. 25 GG nur einen Vorrang für die allgemeinen Regeln des Völkerrechts vorsieht, nicht aber für jegliche Verträge mit anderen Staaten. Um dies zu erreichen, hätte § 2 AO als verfassungsändernde Vorschrift in das GG eingefügt werden müssen (vgl. FG Köln v. 27.11.1985, EFG 1986, 189 [191], rkr.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 2 Rn. 1 mwN). Die Verträge mit anderen Staaten werden vielmehr durch die in Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG vorgesehene Transformation zu innerstaatlichem einfachem Gesetzesrecht. Folglich stehen sie ranggleich neben den innerstaatlichen StGesetzen. Widersprechen sie einander, so handelt es sich somit nicht um ein Problem des Rangverhältnisses von Normen unterschiedlicher Ebene, sondern um ein Kollisionsproblem von Normen gleicher Ebene. Diesen Konflikt kann § 2 AO jedoch nicht lösen, weil es sich ebenfalls um einfaches Gesetzesrecht handelt (BIRK in HHSp., AO, § 2 Rn. 4 und Rn. 160). Daher sind bei Kollisionen zwischen den Regelungen in Verträgen mit anderen Staaten und den innerstaatlichen StGesetzen diejenigen Grundsätze anzuwenden, die bei der Kollision innerstaatlicher Gesetze anzuwenden sind.

#### **Vorrang der spezielleren Regelung:**

► *Grundsatz:* Regeln mehrere Normen denselben Gegenstand unterschiedlich, so geht die speziellere Vorschrift der allgemeineren vor (lex specialis derogat legi generali). Dieser Vorrang betrifft insbes. in DBA enthaltene Regelungen, die von nationalgesetzlichen Regelungen abweichen (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.37 ff.; DEBATIN, DB 1985 Beil. 23, 2; vgl. auch BFH v. 17.3.2010 – I R 69/08, BFH/NV 2010, 1634; aA BIRK in HHSp., AO, § 2 Rn. 165), und das NATO-Truppenstatut (BIRK in HHSp., AO, § 2 Rn. 166 und Rn. 97).

► *treaty overriding:* Der Vorrang der spezielleren Regelungen hat zur Folge, dass der Gesetzgeber die in den Verträgen mit anderen Staaten enthaltenen Vorschriften durch spätere speziellere Normen des nationalen Rechts faktisch außer Kraft setzen kann (sog. treaty overriding, vgl. dazu sowie zu Beispielen in der deutschen Gesetzgebung SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 3.25 f., sowie § 50d Anm. 44 mwN). Eine solche Verfahrensweise hat allenfalls völkerrechtl. Konsequenzen, ändert aber nichts an dem Vorrang der spezielleren nationalen Regelung (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 1 MA Rn. 12).

32–33 Einstweilen frei.

#### **b) Einzelne Verträge mit anderen Staaten**

##### 34 aa) DBA

**DBA haben die Aufgabe,** eine Doppelbesteuerung von Einkünften zu verhindern, die immer dann eintreten kann, wenn der Stpfl., der diese Einkünfte erzielt, entweder in mehreren Staaten unbeschränkt estpfl. ist, so dass in all diesen

Staaten sein gesamtes Welteinkommen versteuert wird (s. dazu Anm. 88), oder wenn er in dem Staat, in dem er die Einkünfte erzielt, beschränkt stpfl. (mit diesen Einkünften) und in einem anderen Staat (oder in mehreren anderen Staaten) unbeschränkt stpfl. ist, so dass die fraglichen Einkünfte in dem Staat der unbeschränkten StPflcht im Rahmen des Welteinkommensprinzips ebenfalls besteuert werden. Zur Regelung der unbeschränkten und beschränkten StPflcht in anderen Staaten s. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 246 ff.

**Die Vermeidung der Doppelbesteuerung** erfolgt entweder dadurch, dass die DBA einem Staat das Besteuerungsrecht nach Art und Ort der Einkünfterzielung zuweisen, so dass der andere Staat für die betroffenen Einkünfte kein Besteuerungsrecht hat (sog. Freistellungsverfahren, vgl. Art. 8 Abs. 1 OECD-MA sowie Einf. ESt. Anm. 145; zum Progressionsvorbehalt s. § 32b), oder dadurch, dass die ausländ. Einkünfte im Inland von der Steuer befreit werden bzw. die auf die ausländ. Einkünfte erhobenen ausländ. Steuern anzurechnen sind (sog. Befreiungs- oder Anrechnungsverfahren, vgl. Art. 23 OECD-MA sowie Einf. ESt. Anm. 145; zum Progressionsvorbehalt s. § 32b; zum Anrechnungsverfahren ohne DBA vgl. § 34c). Ausführlich zur Doppelbesteuerung LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 486 ff.

**Enthalten die DBA eigenständige Definitionen für die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher (oder ständiger) Aufenthalt**, die von denjenigen der §§ 8 und 9 AO abweichen, so sind diese Begriffe ausschließlich für das DBA maßgeblich (FG Köln v. 2.3.2010, EFG 2010, 921, Rev. Az. BFH: I R 26/10). Ob eine Person unbeschränkt oder beschränkt stpfl. iSd. § 1 ist, bestimmt sich gleichwohl ausschließlich nach den Vorschriften des nationalen Rechts, also nach den §§ 8 und 9 AO.

BFH v. 13.10.1965 – I 410/61 U, BStBl. III 1965, 738; v. 22.3.1966 – I 65/63, BStBl. III 1966, 463; v. 4.10.1967 – I 422/62, BStBl. II 1968, 101; v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949; v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708; v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl. II 1991, 562.

Daher bleibt eine in der Bundesrepublik Deutschland wohnende Person auch dann unbeschränkt stpfl., wenn ein DBA einem anderen Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte zuweist (vgl. BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708: keine Beschränkung der persönlichen StPflcht durch DBA). Dem steht auch der Vorrang der DBA vor den Regelungen des nationalen Rechts nicht entgegen (s. dazu Anm. 31 und Einf. ESt. Anm. 141). Denn Ansässigkeitsregelungen in den DBA sind nur für die nachrangig zur Frage der persönlichen StPflcht zu prüfenden Anwendbarkeit des DBA (Abkommensberechtigung) und für die ebenfalls nachrangig zu prüfende Zuteilung des Besteuerungsrechts auf den Wohnsitz- oder den Quellenstaat von Bedeutung (zur Prüfungsreihenfolge: BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64).

**Ist eine Person nach den Regelungen eines DBA in beiden Staaten ansässig** (zur Definition s. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA), so gilt die Person nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte (zum Verhältnis zum Begriff Wohnsitz s. BFH v. 6.5.2007 – I R 22/06, BStBl. II 2007, 812) verfügt. Ist dies in beiden Staaten der Fall, so kommt es darauf an, zu welchem Staat sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Siehe dazu BFH v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207; FG Ba.-Württ. v. 26.6.2001, EFG 2002, 152, rkr., und zu weiteren Einzelheiten KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 19 ff. mwN; LÜDICKE in Festschr. Lutz Fischer, 1999, 731; s. ferner BMF v.

25.1.2000, DB 2000, 354: Behandlung als beschränkt stpfl. nach Abs. 3 führt nicht zur Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland iSd. DBA.

Auf die Frage der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht im Inland hat Art. 4 OECD-MA keinen Einfluss (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 75).

**DBA-Regelungen zur Grenzpendlerbesteuerung** sind für die Beurteilung der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht ebenfalls unbeachtlich (s. etwa Art. 15 Abs. 2 DBA Belgien; Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich; Art. 15a DBA Schweiz sowie dazu BFH v. 25.11.2002 – I B 136/02, BStBl. II 2005, 375; v. 15.9.2004 – I R 67/03, BFH/NV 2005, 267). Sie regeln lediglich, wem das Besteuerungsrecht zusteht, wenn der Grenzpendler in mehreren Staaten stpfl. ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich dabei ua. nach § 1.

**Zur 183-Tage-Klausel** s. Anm. 73.

**Zum Einfluss des EU-Rechts auf die DBA** s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35 und LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 600 ff.

### 35 bb) NATO-Truppenstatut

**Schrifttum:** STRECK, StPflcht und Steuerbefreiungen von Diplomaten, Konsuln, NATO-Truppenmitgliedern und ihnen gleichgestellten Personen, StuW 1973, 119; FREMER, Beschränkte EStPflcht für Mitglieder der Stationierungsstreitkräfte, des zivilen Gefolges und deren Angehörige, Stbg. 1983, 79; APP, Zur inländ. EStPflcht von zivilen Angehörigen der Stationierungsstreitkräfte, DSz 1984, 89; FEUERSTEIN, EStPflcht bei NATO-Beschäftigungsverhältnissen, DB 1993, 1211.

Das NATO-Truppenstatut v. 19.6.1951 (BGBl. II 1961, 1190, in Kraft für die Bundesrepublik Deutschland seit dem 1.7.1963 durch Bek. v. 16.6.1963, BGBl. II 1963, 745) sieht zum Teil Regelungen vor, nach denen Aufenthalte in einem bestimmten Gebiet nicht berücksichtigt werden.

**Vorrang vor nationalem Steuerrecht:** Die Regelungen des NATO-Truppenstatuts gehen als speziellere Vorschriften denjenigen der nationalen StGesetze vor (s. dazu Anm. 31).

**Grundsätzlich keine unbeschränkte Steuerpflicht für Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges:** Nach Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut gelten die Zeitabschnitte, in denen sich ein Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges in dieser Eigenschaft im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland aufhält, nicht als Zeiten des Aufenthalts in diesem Gebiet oder als Änderung des Aufenthaltsorts oder Wohnsitzes. Das bedeutet, dass die Mitglieder der Truppe oder des zivilen Gefolges selbst dann keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland begründen, wenn die Voraussetzungen der §§ 8 und 9 AO erfüllt sind (BFH v. 2.10.2008 – VI B 132/07, BFH/NV 2009, 21). Folglich sind sie nicht unbeschränkt stpfl. (zu Ausnahmefällen s.u.), sondern beschränkt stpfl., sofern sie in der Bundesrepublik Deutschland Einkünfte beziehen, die unter § 49 fallen. Das gilt aber nicht für die Dienstbezüge. Insoweit sieht Art. X Abs. 1 Satz 2 NATO-Truppenstatut im jeweiligen Aufnahmestaat (hier Bundesrepublik Deutschland) eine persönliche Befreiung von jeder Steuer auf Bezüge und Einkünfte vor, die den Mitgliedern der Truppe oder des zivilen Gefolges in ihrer Eigenschaft als Mitglieder von den Entsendestaaten gezahlt werden.

Zur Beschränkung der Befreiung auf diese Einkünfte s. auch Art. X Abs. 2 NATO-Truppenstatut ua. betr. im Aufnahmestaat ausgeübte gewinnbringende Tätigkeiten, dazu auch FG Münster v. 27.2.1970, EFG 1970, 309, rkr.; vgl. ferner BFH v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 489 betr. nichtselbständige Einkünfte des Ehemannes eines

Mitglieds des zivilen Gefolges von NATO-Streitkräften. Siehe auch BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290; v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632 zur möglichen StBefreiung nach DBA, wenn die Person nicht von Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut erfasst wird.

**Voraussetzung für die Sonderregelung des Art. X NATO-Truppenstatut:**

▶ *Die betroffene Person muss sich im Inland in der Eigenschaft als Mitglied der Truppe oder des zivilen Gefolges aufhalten.* Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn nach den gesamten Lebensumständen erkennbar ist, dass die betreffende Person in dem maßgeblichen Zeitraum fest entschlossen ist, nach Beendigung ihres Dienstes in ihren Heimatstaat zurückzukehren (BFH v. 23.10.2009 – III B 162/08, BFH/NV 2010, 630; v. 28.2.2008 – VIII B 1229/07, BFH/NV 2008, 973, jew. mwN). Ist dies nicht (mehr) der Fall, so ist nach § 1 Abs. 1 EStG iVm. §§ 8 und 9 AO zu bestimmen, ob die Person unbeschränkt oder beschränkt stpfl. ist (stRspr. vgl. BFH v. 26.5.2010 – VIII B 272/09, BFH/NV 2010, 1819 mwN). Ist sie unbeschränkt stpfl., so greift die in Art. X Abs. 1 Satz 2 NATO-Truppenstatut normierte StBefreiung für Dienstbezüge nicht ein (BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290). Zur Beurteilung haben die deutschen StBehörden und die FGe alle Umstände des Einzelfalls zu überprüfen.

BFH v. 26.5.2010 – VIII B 272/09, BFH/NV 2010, 1819 mwN zur Feststellungslast sowie v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 488; FG Saarl. v. 26.5.2004, EFG 2004, 1434, rkr., jeweils zu einer von den NATO-Streitkräften ausgestellten Bescheinigung über die Zugehörigkeit zum zivilen Gefolge.

▶ *Nimmt ein Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges im Inland eine gewerbliche Tätigkeit auf,* so hält sich diese Person jedenfalls dann nicht mehr nur in der Eigenschaft als Truppenmitglied im Inland auf, wenn die objektiven Umstände darauf hindeuten, dass das Truppenmitglied im Fall einer Verlegung der Truppe weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland bleiben wird.

▶ *Heiratet das Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges eine unbeschränkt stpfl. Person,* so greift grds. nach wie vor Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut ein, so dass das Mitglied keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet (vgl. FG Nürnberg. v. 14.7.1978, EFG 1979, 87, rkr.; Hess FG v. 22.6.1981, EFG 1982, 192, rkr.). Das gilt jedoch nicht, wenn sich aus den objektiven Umständen des Einzelfalls ergibt, dass das Mitglied der Truppe oder des zivilen Gefolges nicht mehr nur wegen dieser Eigenschaft in der Bundesrepublik Deutschland verweilt, sondern auch oder sogar vorwiegend mit Rücksicht auf die Eheschließung mit einem in der Bundesrepublik Deutschland wohnhaften und dort berufstätigen Ehepartner; in diesem Fall besteht unbeschränkte StPfl. (BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 280; v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632; FG Ba.-Württ. v. 7.10.2009, EFG 2010, 743, NZB, Az. BFH: VIII B 272/09; FG Saarl. v. 26.5.2004, EFG 2004, 1434, rkr.). Eindeutig ist dies, wenn die objektiven Umstände darauf hindeuten, dass das Truppenmitglied im Fall einer Verlegung der Truppe wegen des Ehepartners weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland bleiben wird.

Vgl. dazu FG Nürnberg. v. 14.7.1978, EFG 1979, 87, rkr.; Hess. FG v. 22.6.1981, EFG 1982, 192, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.4.1996, EFG 1996, 931, rkr., für eine Staatsangehörige der USA, die als Lehrerin an einer im Inland belegenen Hochschule der Streitkräfte der USA beschäftigt ist und mit ihrem deutschen Ehemann zusammenwohnt.

▶ *Staatsangehörige des Aufnahmestaats* werden von dem in Art. X NATO-Truppenstatut verwandten Begriff „Mitglied einer Truppe“ nicht erfasst (Art. X Abs. 4 NATO-Truppenstatut). Damit begründen deutsche Staatsangehörige auch dann einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland, wenn sie Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges sind und sich

nur in dieser Eigenschaft in der Bundesrepublik Deutschland aufhalten. Dieser einmal begründete inländ. Wohnsitz geht nach FG Rhld.-Pf. v. 23.7.1968 (EFG 1968, 524, rkr.) auch dann nicht verloren, wenn die Person die Staatsbürgerschaft desjenigen Staates nachträglich erwirbt, dessen Truppe sie angehört. Da Art. X NATO-Truppenstatut für deutsche Staatsangehörige nicht anwendbar ist, greift auch die persönliche StBefreiung des Art. X Abs. 1 Satz 2 NATO-Truppenstatut für die vom Entsendestaat gezahlten Dienstbezüge nicht ein. Eine StBefreiung kann sich nur nach DBA ergeben (s. BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290; v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632).

### **Behandlung von Angehörigen der Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges:**

► *Behandlung wie Mitglieder der Truppe oder des zivilen Gefolges:* Nach Art. 68 Abs. 4 Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut v. 3.8.1959 (BGBl. II 1961, 1218) werden Angehörige von Mitgliedern einer Truppe oder eines zivilen Gefolges hinsichtlich der Anwendung des Art. X NATO-Truppenstatut ebenso behandelt wie die Mitglieder der Truppe oder des zivilen Gefolges. Damit kommt es darauf an, ob sie sich nur in der Eigenschaft als Angehörige des Mitglieds einer Truppe oder eines zivilen Gefolges in der Bundesrepublik Deutschland aufhalten.

► *Bestehen (auch) berufliche Beweggründe für das Verweilen im Inland,* so greift Art. X NATO-Truppenstatut nicht ein (BFH v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 489 betr. nichtselbständige Tätigkeit des Ehegatten für ein ausländ. Unternehmen; vgl. auch BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, HFR 1988, 503).

► *Heiratet eine Person* mit inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt ein Mitglied eines Truppenverbands, so verliert die Person den einmal begründeten inländ. Wohnsitz durch die Heirat im Zweifel nicht, weil sie nicht nur in ihrer Eigenschaft als Angehörige des Truppenmitglieds in der Bundesrepublik Deutschland verweilt (vgl. zur Rechtslage vor dem heutigen NATO-Truppenstatut Hess. FG v. 19.9.1963, EFG 1964, 281, rkr.).

► *Auf Angehörige mit deutscher Staatsbürgerschaft* ist Art. X NATO-Truppenstatut nach Art. 68 Abs. 4 Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut iVm. Art. X Abs. 4 NATO-Truppenstatut nicht anzuwenden (vgl. BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153). Daher kann das Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges in der Bundesrepublik Deutschland gar nicht oder nur beschränkt stpfl. sein, während sein deutscher Angehöriger unbeschränkt stpfl. ist. Darin liegt kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; v. 19.5.1971 – I R 55/69, BStBl. II 1971, 659).

**Technischen Fachkräfte,** die von der Truppe benötigt werden und ausschließlich für die Truppe arbeiten, werden nach Art. 73 Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut iVm. Art. X NATO-Truppenstatut wie Mitglieder des zivilen Gefolges angesehen (s. dazu BFH v. 9.11.2005 – I R 47/04, BStBl. II 2006, 374; ablehnend für ArbN von US-amerikanischen Unternehmen FG Rhld.-Pf. v. 31.3.2004, DSStRE 2004, 881, rkr.; s. auch RÄNSCH, IStR 2006, 206). Das setzt voraus, dass diese Personen beginnend mit ihrem Einsatz als technische Fachkräfte einen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen. Verfügten sie bereits zuvor hierüber, so findet Art. X NATO-Truppenstatut keine Anwendung (BFH v. 22.2.2006 – I R 17/05, HFR 2007, 66; v. 2.10.2008 – VI B 132/07, BFH/NV 2009, 21). Zu früheren Truppenmitgliedern, die eine Tätigkeit als technische Fachkraft aufnehmen, s. BFH v. 22.2.2006 – I R 17/05, HFR 2007, 66.

**cc) Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen**

37

**Verwaltungsanweisung:** H 3.29 EStH 2010.

**Vorrang vor nationalem Steuerrecht:** Die Regelungen des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen v. 18.4.1961 (mit Ges. v. 6.8.1964, BGBl. II 1964, 957, sowie Bek. v. 13.2.1965, BGBl. II 1965, 147) – WÜD – und des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen v. 24.4.1963 (mit Ges. v. 26.8.1969, BGBl. II 1969, 1585, sowie Bek. v. 30.11.1971, BGBl. II 1971, 1285) – WÜK – gehören zu den kodifizierten Regeln des allgemeinen Völkerrechts. Als solche gehen sie nach Art. 25 Satz 2 GG den nationalen Gesetzen vor (s. dazu Anm. 31). Das ist im Hinblick auf Abs. 2 insoweit von Bedeutung, als es um die Frage geht, ob die Auslandsbediensteten und ihre zum Haushalt gehörenden Angehörigen in dem Empfangsstaat lediglich in einem der beschränkten StPfl. ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

**Behandlung wie beschränkt Steuerpflichtige:** Nach den Regelungen des WÜD und des WÜK sind Diplomaten, Konsularbeamte, Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die mit den Diplomaten, Konsularbeamten oder Bediensteten im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder grds. von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit. Dies gilt jedoch nicht für im Preis enthaltene indirekte Steuern, Steuern von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaats gelegenen unbeweglichen Vermögen, Erbschaft- und Schenkungsteuern, Gebühren sowie Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften einschließlich Veräußerungsgewinnen, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet (vgl. Art. 34 und 37 WÜD sowie Art. 49 WÜK; dazu auch LEHNER/WALDHOF in KSM, § 1 Rn. C 105 ff.). Die letzte Ausnahme hat zur Folge, dass die Diplomaten nur mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 der deutschen EStPfl. unterliegen und damit selbst dann die Stellung wie beschränkt StPfl. haben, wenn sie in der Bundesrepublik Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (beachte auch die StBefreiungen nach § 3 Nr. 29 und nach DBA; vgl. auch BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664, wonach die StBefreiung der Konsulareinkünfte im Empfangsstaat internationaler Courtoisie entspringt und sich die Nichtansässigkeit in diesem Empfangsstaat schon aus dem allgemein anerkannten Grundsatz der Exterritorialität von Diplomaten und Konsularbeamten ergeben soll).

**Ausnahmen von den Steuerbefreiungen:** Ist ein Diplomat oder ein Konsularbeamter Angehöriger des Empfangsstaats oder dort ständig ansässig, so gelten die oa. Vergünstigungen nicht (Art. 38 Abs. 1 WÜD; Art. 71 Abs. 1 WÜK). Ständige Ansässigkeit ist dabei erst dann anzunehmen, wenn der Leiter der konsularischen Mission eine entsprechende Mitteilung an das Auswärtige Amt macht (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664; s. aber auch FG Köln v. 24.1.2001, EFG 2001, 552, rkr.: ständige Ansässigkeit bei 25jähriger Anwesenheit, und zwar unabhängig von konsularischer Bescheinigung). Gleiches gilt nach Art. 38 Abs. 2 WÜD für die anderen Mitglieder des Personals der Mission und private Hausangestellte sowie nach Art. 71 Abs. 2 WÜK für die Mitarbeiter des Konsulats nebst deren Familienmitgliedern und die Familienmitglieder der Konsularbeamten. Die Vergünstigungen gelten auch nicht für diejenigen zum Haushalt eines Diplomaten gehörenden Familienmitglieder, die Angehörige des Empfangsstaats sind (Art. 37 Abs. 1 WÜD).

**Dauer der Vergünstigungen:** Die Vergünstigungen der Wiener Übereinkommen gelten nur für die Zeit, in denen die Diplomaten und Konsularbeamten im Dienst des Entsendestaats stehen (vgl. Art. 39 WÜD). Scheiden sie aus dem Dienst aus, behalten sie aber ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland bei, so sind sie fortan unbeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 1.

**Behandlung der Diplomaten von Staaten, die den Übereinkommen nicht beigetreten sind:** Für die Diplomaten und Konsularbeamten derjenigen Staaten, die dem WÜD oder dem WÜK noch nicht beigetreten sind, gelten die dortigen Regelungen kraft Wohnheitsrecht entsprechend (dazu im Einzelnen DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 2 Rn. 13, zur Übersicht über diejenigen Staaten, für die die Abkommen in Kraft getreten sind, s. alljährlichen Fundstellennachweis B in BGBl. II).

Nach FinSen. Berlin v. 8.11.1994 (IStR 1995, 85) ist in diesen Fällen die VerwAnordnung der BReg. über die stl. Behandlung der diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen ausländ. Staaten in der Bundesrepublik Deutschland v. 13.10.1950 (MinBl. Fin. 1950, 631) anzuwenden.

### 38 dd) Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EG

**Schrifttum:** KLINKE, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217.

**Vorrang vor den nationalen Steuergesetzen:** Die Regelungen des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG v. 8.4.1965 (BGBl. II 1965, 1482) gehören zum Primärrecht der EU und haben als solches Vorrang vor den nationalen StGesetzen (s. Anm. 31).

**Die einzelnen Regelungen:** Nach Art. 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG behalten die Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Gemeinschaften im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats niederlassen, denjenigen stl. Wohnsitz, den sie zur Zeit des Dienstantritts bei den Gemeinschaften hatten. Gleiches gilt für die nicht berufstätigen Ehegatten und die unter Aufsicht der genannten Personen stehenden unterhaltenen Kinder. Folglich sind ausländ. Beamte und Bedienstete der EG sowie deren Ehepartner und Kinder selbst dann nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl., wenn sie dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, es sei denn, sie hatten diesen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bereits bei Beginn der Tätigkeit für die Gemeinschaften. Umgekehrt bleiben die für die Bundesrepublik Deutschland bei den Gemeinschaften tätigen Personen nebst deren Ehegatten und Kindern selbst dann unbeschränkt stpfl., wenn sie nunmehr in einem anderen Land der Gemeinschaft ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, dieser zur Zeit des Dienstantritts aber noch in der Bundesrepublik Deutschland war. Die Beamten und Bediensteten sind nach Art. 13 des Protokolls im Aufnahmestaat von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit. Siehe dazu auch LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. C 119 ff.

### 39 ee) Regelungen betreffend die deutschen UNO-Bediensteten

**Schrifttum:** DEBATIN, Zur deutschen unbeschränkten StPfl. für UNO-Bedienstete, FR 1981, 580.

UNO-Bedienstete sind nach Art. V Abschn. 18b des Übereinkommens über die Vorrechte und Immunitäten der Vereinten Nationen v. 13.2.1946 (mit Ges. v. 16.8.1980, BGBl. II 1980, 941 [943]) von allen Steuern auf die von der UNO gezahlten Bezüge befreit (s. dazu BMF v. 27.5.1981, DStR 1981, 441). Diese Regelung hat als Spezialvorschrift Vorrang vor dem nationalen StRecht (s. dazu Anm. 31). Zu Bediensteten der Weltbank s. FG Köln v. 18.12.2006 – 15 K 3799/04, nv.

Einstweilen frei.

40–45

## VI. Verfahrensfragen

46

### Lohnsteuer:

► *Lohnsteuerkarte*: ArbN, die nach Abs. 2 unbeschränkt stpfl. sind, erhalten nach § 39c Abs. 3 Satz 1 keine LStKarte. Die LSt. ist unabhängig davon zu ermitteln. Dabei ist die StKlasse maßgebend, die nach § 39 Abs. 3–5 auf einer LStKarte einzutragen wäre. Auf Antrag des ArbN erteilt das BetriebsstättenFA nach § 39c Abs. 3 Satz 3 über die maßgebende StKlasse, die Zahl der Kinderfreibeträge und einen etwa in Betracht kommenden Freibetrag eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragung auf der LStKarte anzuwenden sind. In den Fällen des Abs. 3 wird nach § 39c Abs. 4 statt einer Lohnsteuerkarte eine LStBescheinigung ausgestellt.

► *Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber*: Für die von Abs. 2 erfassten Personen besteht die Möglichkeit des LStJA durch den ArbG nach § 42b, wenn dem ArbG die LStBescheinigung vorliegt. Das gilt uE auch in den Fällen des Abs. 3 (vgl. auch die Begründung zu § 39c Abs. 4: BTDrucks. 13/1558, 158; aA FRERICH, FR 1995, 574 [576]).

► *Eine Einreihung in Steuerklassen* findet bei erweitert unbeschränkt stpfl. ArbN iSd. Abs. 3 nicht statt, da § 38b Satz 3 nur ArbN erfasst, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 oder des § 1a erfüllen. § 1 Abs. 3 ist nicht genannt.

► *Lohnsteuernachforderung* bei irrtümlicher Annahme des Abs. 3: s. BFH v. 23.9.2008 – I R 65/07, BStBl. II 2009, 666.

► *Lohnsteuerermäßigungsverfahren* in den Fällen des Abs. 3: s. BMF v. 29.9.1995, BStBl. I 1995, 429 und v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506, ergänzt durch BMF v. 25.11.1999, BStBl. I 1999, 990.

**Ehegattensplitting:** Abs. 3 hat nicht automatisch die Anwendung des Ehegattensplittings zur Folge. Denn § 26 Abs. 1 Satz 1 setzt dafür voraus, dass die Ehegatten beide unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a sind. § 1 Abs. 3 ist ausdrücklich nicht aufgeführt. Daher müssen die Voraussetzungen des § 1a zusätzlich erfüllt sein (zu weiteren Einschränkungen der erweitert unbeschränkten StPflcht s. Anm. 297; KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259 Rn. 31, bezeichnen Abs. 3 daher als beschränkt unbeschränkte StPflcht).

### Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung:

► *Unbeschränkt Steuerpflichtige* müssen nach § 56 EStDV eine StErklärung abgeben, wenn die dort aufgezählten Voraussetzungen erfüllt sind.

► *Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer*, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sind und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, können nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4

Buchst. b, Satz 5 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Veranlagung zur ESt. beantragen. In allen übrigen Fällen ist die ESt. nach § 50 Abs. 2 durch den StAbzug abgegolten.

► *Bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen iSd. § 2 AStG* ist die ESt. nach § 50 Abs. 2 durch den StAbzug abgegolten.

**Die Zuständigkeit des Finanzamts** bestimmt sich bei der unbeschränkten StPflcht anders als bei der beschränkten StPflcht.

► *Bei unbeschränkter Steuerpflicht* ist nach § 19 Abs. 1 AO für die Besteuerung das FA örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Stpfl. seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (zu Kollisionen s. § 19 AO).

► *Bei beschränkter Steuerpflicht* ist die Veranlagung durch das BetriebsstättenFA durchzuführen, das die Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat (s. dazu sowie zu weiteren Einzelheiten § 50 Abs. 2 Satz 3 ff.).

**Der Steuerabzug nach § 50a** ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 6 ungeachtet der Sätze 1–4 vorzunehmen (s. ausführl. Anm. 296).

47–51 Einstweilen frei.

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Unbeschränkte Steuerpflicht

**Schrifttum:** HOFFMANN, Unbeschränkte EStPflcht, StWa. 1972, 119; LAND, Zur Frage der unbeschränkten StPflcht in Sonderfällen, DStZ 1980, 472; PROKISCH, Besteuerung von Gastprofessoren, Auslandslehrern und ausländ. Studenten; s. auch das Schrifttum zu Vor §§ 1, 1a Anm. 31 (Verfassungsmäßigkeit) und 35 (EU-Verträglichkeit) sowie das Schrifttum vor Anm. 1 (Überblick), 2 (Rechtsentwicklung), 35 (NATO-Truppenstatut), 62 (Wohnsitz), 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), 336 (Erläuterungen zu Abs. 4).

### I. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

#### 1. Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1

##### a) Natürliche Personen

##### 52 aa) Begriff der natürlichen Person

Nach Abs. 1 Satz 1 sind nur natürliche Personen stpfl. (zur ESt. als Individualsteuer s. Anm. 5).

**Definition nach bürgerlichem Recht:** Natürliche Personen sind nach dem auch für Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen bürgerlich-rechtl. Verständnis alle Menschen von der Vollendung der Geburt bis zum Tod. Zwar definiert das BGB den Begriff der natürlichen Person nicht. Dass es sich dabei jedoch nur um lebende Menschen handelt, setzt es als selbstverständlich voraus. Dies ergibt sich mittelbar aus § 1 BGB, wonach die Rechtsfähigkeit (Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein) des Menschen mit der Vollendung der Geburt be-

ginnt. Dies zeigt, dass für die StPflcht und die Rechtsfähigkeit die gleichen Voraussetzungen gelten.

**Jede natürliche Person für sich:** Obwohl Abs. 1 Satz 1 den Plural verwendet und von natürlichen Personen spricht, ist jede natürliche Person einzeln stpfl., ebenso wie sie einzeln rechtsfähig ist (s. zum Grundsatz der Individualbesteuerung auch Anm. 5). Das gilt auch für Ehegatten, und zwar selbst im Fall der Zusammenlegung, da § 26 Abs. 1 hierfür voraussetzt, dass beide Ehegatten – also jeder einzelne – unbeschränkt stpfl. sind. Auch Kinder sind einzeln stpfl. Auf die Geschäftsfähigkeit oder beschränkte Geschäftsfähigkeit kommt es für die StPflcht nicht an (zur Vertretung von Geschäftsunfähigen bei der Erledigung der stl. Pflichten s. aber § 34 Abs. 1 und § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO).

**Beschränkungen in der Ausübung von Rechten,** wie zB in den Fällen von Vormundschaft, Betreuung, Pflegschaft sowie Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung oder Insolvenzverfahren, sind ohne Bedeutung (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 4). So bleibt zB der Gemeinschuldner auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Stpfl. (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 22). Er verliert nach § 80 Abs. 1 InsO mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar die Verfügungsbefugnis über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen. Die Eröffnung bewirkt in stl. Hinsicht aber keine Trennung des Vermögens des Gemeinschuldners und der Insolvenzmasse. Besteuert wird nicht die Insolvenzmasse als selbständiges StSubjekt. Es ist vielmehr nur *eine* Veranlagung durchzuführen, in die sämtliche Einkünfte einzubeziehen sind, die der Gemeinschuldner vor und nach Insolvenzeröffnung im VZ bezogen hat (stRspr., BFH v. 14.2.1978 – VIII R 28/73, BStBl. II 1978, 356 mwN).

**Die Staatsangehörigkeit** einer Person ist ebenfalls ohne Bedeutung. So können auch Ausländer unbeschränkt stpfl. sein. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es nur dann ausnahmsweise an, wenn das Gesetz dies ausdrücklich vorschreibt, wie zB in den Fällen des Abs. 2, des § 1a oder der §§ 2 und 5 AStG.

## bb) „Beginn“ und „Ende“ der natürlichen Person

53

**Mit der Vollendung der Geburt** beginnt frühestens die rechtl. Existenz des Menschen, weil er erst ab diesem Zeitpunkt eine natürliche Person ist (vgl. § 1 BGB: Rechtsfähigkeit beginnt mit der Vollendung der Geburt). Eine Vorverlagerung der StPflcht vor diesen Zeitpunkt sieht das EStG nicht vor (anders die nur für das Erbrecht geltende Regelung des § 1923 Abs. 2 BGB zum Erbrecht des nasciturus).

**Tod:** Die rechtl. Existenz der natürlichen Person endet mit deren Tod, der nach den heutigen medizinischen Erkenntnissen nicht mit dem Herz- oder Atemstillstand eintritt, sondern erst dann, wenn keine Hirnströme mehr fließen (vgl. ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 69. Aufl. 2010, § 1 Rn. 3). Dieser Zeitpunkt ist auch für das Ende der StPflcht maßgebend (zum Fortbestand der StPflcht auch bei Insolvenz s. Anm. 52 aE).

**Besteuerung von Erblasser und Erbe:** Stirbt der Stpfl., so bleibt die bis zum Tod entstandene StSchuld bestehen und geht im Wege der Universalsukzession auf den Erben über. Im Todesjahr sind der Erblasser und der Erbe getrennt zu veranlagern, und zwar jeder mit den im VZ erzielten Einkünften (BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621; v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290 zum Übergabegewinn; s. auch § 2 Anm. 159 ff. und § 25 Anm. 40). Fließen die einstigen Einnahmen des Erblassers nach dessen Tod dem Erben zu, so tritt dieser nach stRspr. in die Rechtsstellung des Erblassers ein und setzt

dessen Person fort. Die Einkünfte sind beim Erben als eigene Einkünfte zu erfassen, selbst wenn sie vom Erblasser erwirtschaftet wurden (s. ausführl. zum Zufluss und zur Zurechnung bei Rechtsnachfolge § 2 Anm. 161).

**Stiftungen**, die erst nach dem Tode des Stifters als rechtsfähig anerkannt werden, gelten nach § 84 BGB für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden. Diese Regelung hat indes keine Auswirkung auf das Ende der persönlichen StPflcht des Erblassers (FG Hamb. v. 11.9.2009, EFG 2010, 431, Rev., Az. BFH: X R 46/09).

**Verschollene** können in einem Aufgebotsverfahren für tot erklärt werden (s. Verschollenheitsgesetz v. 15.1.1951, BGBl. I 1951, 63). Als Todestag gilt nach § 49 AO derjenige Tag, mit dessen Ablauf der Beschluss über die Todeserklärung des Verschollenen rechtskräftig wird (Abweichung zu § 9 Abs. 2 VerschG). Dies ist auch für das Ende der StPflcht von Bedeutung. Bis zu diesem Zeitpunkt gilt der Verschollene als lebend, und zwar auch dann, wenn bewusst kein Antrag auf Todeserklärung gestellt wird.

H 26 (Allgemeines) EStH 2010; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 9; SEEGER in SCHMIDT, XXX. § 26 Rn. 7; differenzierend FG Köln v. 8.2.1984, EFG 1984, 551, rkr.: nur, solange nicht die Umstände erkennen lassen, dass eine tragende persönliche Beziehung nicht mehr besteht; abl. bei Verschollenheit von mehr als zwanzig Jahren FG Düss. v. 1.10.1970, EFG 1971, 133, best. durch BFH v. 3.8.1973 – VI R 32/71, nv.

Ist der Tod einer Person gewiss und nur der Todeszeitpunkt fraglich, so liegt kein Fall der Verschollenheit vor (BFH v. 26.6.1953 – III 127/52 S, BStBl. III 1953, 237).

54–56 Einstweilen frei.

## 57 b) Inland

**Hoheitliche Grenzen maßgebend:** Inland iSd. § 1 ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen.

BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614; v. 3.3.1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1979, 372 zu den früheren sudetendeutschen Gebieten; zu Unsicherheiten beim Grenzverlauf s. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 31 ff.

Folglich gehören auch die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Grundstücke, die im Eigentum einer ausländ. Gebietskörperschaft stehen (zB Grundstücke mit Botschafts- und Konsulargebäuden), zum Inland. Dass diese Grundstücke völkerrechtl. als extritorial behandelt werden, ist für den Inlandsbegriff des Abs. 1 Satz 1 unerheblich (vgl. aber die StBefreiung nach § 3 Nr. 29). Die Zollgrenzen sind zur Bestimmung des Inlands nicht maßgeblich. Daher gehören zum Inland auch die Zollausschlüsse (vgl. Art. 3 Abs. 1 Zollkodex und BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614; BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424: keine Verletzung des Art. 3 GG) und die Zollfreigebiete (vgl. Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3 iVm. Art. 161 Abs. 3 und Art. 166 Zollkodex). Umgekehrt gehören Zollanschlüsse (vgl. Art. 3 Abs. 2 Buchst. a Zollkodex) und im Ausland belegene Grundstücke, die im Eigentum der Bundesrepublik Deutschland stehen (Grundstücke mit Botschafts- oder Konsulargebäuden), nicht zum Inland iSd. Abs. 1 Satz 1.

**Raum über und unter der Erdoberfläche:** Zum Inland gehört auch der Raum über und unter der Erdoberfläche (BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319 zum Luftraum über Italien).

**Deutsche Schiffe und Luftfahrzeuge:** Deutsche Schiffe gehören solange zum Inland, wie sie sich in inländ. Gewässern oder auf hoher See befinden (BFH v.

13.2.1974 – I R 219/71, BStBl. II 1974, 361; glA LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 30 unter Hinweis auf die völkerrechtl. Grundlagen). Hat eine Person einen Wohnsitz auf dem Schiff, weil sie dort zB dauerhaft wohnt, besteht für die Zeiträume des Aufenthalts in inländ. Gewässern oder auf hoher See unbeschränkte StPfl. Halten sich die Schiffe in ausl. Gewässern oder Häfen auf, zählen sie nicht zum Inland (BFH v. 5.10.1977 – I R 250/75, BStBl. II 1978, 50). Um deutsche Schiffe handelt es sich dabei nur dann, wenn sie nach dem FlaggenrechtsG v. 26.10.1994, BGBl. I 1994, 3140 zum Führen der deutschen Flagge berechtigt sind. Deutsche Luftfahrzeuge gehören demgegenüber nicht zum Inland; hier gilt lediglich deutsches Recht (vgl. § 1a Abs. 1 Luftverkehrsgesetz; aA SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.33 unter Hinweis auf BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319 und GOSCH in KIRCHHOF, § 1 Rn. 6).

**Festlandsockel:** Zur Erweiterung des Inlandsbegriffs durch Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 97 ff.

Einstweilen frei.

58–61

### c) Wohnsitz

**Schrifttum:** BECKER, Erläuterungen zur Rspr., StuW I 1939 Sp. 553; GREVEN, Der Wohnsitz natürlicher Personen nach deutschem Steuerrecht, Diss. Basel 1955; BIRKHOLZ, Der Wohnsitz, seine Begründung, seine Aufgabe und deren Bedeutung im Rahmen des Steuerrechts, DStZ 1979, 247; LEDERER, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW/AWD 1981, 463; FLICK/FLICK-PISTORIUS, Zur Frage des steuerlichen (Studenten-) Wohnsitzes, DStR 1989, 623.

#### aa) Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff

62

Der Begriff des Wohnsitzes ist im EStG nicht definiert.

**Wohnsitz nach § 8 AO:** Nach der vom bürgerlichen Rechts und vom allgemeinen Verwaltungsrechts abweichenden Definition des § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Zur Abweichung vom Wohnsitzbegriff in Richtlinien der EU: BFH v. 11.2.2003 - VII B 244/02, BFH/NV 2003, 833; zum abweichenden Wohnsitzbegriff im Zivilrecht s. BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 24.7.1996 – I R 74/95, BStBl. II 1997, 132; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 80; ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 69. Aufl. 2010, § 7 Rn. 1; zum Wohnsitzbegriff im Verwaltungsrecht KOPP/RAMSAUER, VwVfG, 15. Aufl. 2010, § 52 Rn. 20; widersprüchlich KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 1 und Rn. 2, zumal es bei § 8 gerade nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen ankommt.

**Objektive Gesichtspunkte maßgebend:** § 8 AO stellt nur auf objektive Gesichtspunkte ab. Maßgebend ist allein, ob eine Person nach dem tatsächlichen Zustand des jeweiligen VZ eine Wohnung innehat und ob objektive Gesichtspunkte auf ein Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen (BFH v. 24.4.1964 – VI 236/62 U, BStBl. III 1964, 462). Der Wille des Stpfl. ist unerheblich, und zwar selbst dann, wenn er der objektiv gegebenen Begründung oder Beibehaltung einer Wohnung entgegensteht.

StRspr. seit RFH v. 10.2.1939, RStBl. 1939, 371; BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535; v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 24.7.1996 – I R 74/95, BStBl. II 1997, 132; v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; v. 21.3.2003 – III B 123/02, BFH/NV 2003, 944; vgl. zur Unerheblichkeit entgegenstehender ausländerrechtl. Bestimmungen FG Ba.-Württ. v. 7.9.1990, EFG 1991, 102, rkr.; Nds. FG v. 30.9.1997, EFG 1998, 377, rkr.

Aus diesem Grund können Geschäftsunfähige stl. einen eigenen Wohnsitz begründen, sofern sie den natürlichen Willen haben, die äußeren Umstände zu verwirklichen oder zu beseitigen.

RFH v. 9.7.1936, RStBl. 1936, 859; BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887 (889); s. aber SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 2: entgegenstehender natürlicher Wille ist ohne Bedeutung.

Auf den Willen des gesetzlichen Vertreters kommt es nicht an. Das gilt auch für Minderjährige (RFH v. 16.11.1939, RStBl. 1939, 1209; zum Wohnsitz von Ehegatten s. Anm. 65). Zur Bedeutung des Willens für die Beibehaltung der Wohnung s. Anm. 68.

**Mehrere Wohnsitz:** Eine Person kann mehrere Wohnsitz iSd. § 8 AO haben.

BFH v. 24.10.1969 – IV 290/64, BStBl. II 1970, 109; v. 10.8.1983 – I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; v. 26.2.1986 – II R 200/82, BFH/NV 1987, 301; v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001 294; v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917.

Für die unbeschränkte StPflcht genügt es, wenn einer dieser Wohnsitz im Inland liegt (vgl. BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708; zum Zusammentreffen mit weiteren ausländ. Wohnsitzen s. Anm. 34 aE). Er muss nicht Lebensmittelpunkt oder Hauptwohnsitz sein.

BFH v. 22.8.2007 – II R 89/06, BFH/NV 2008, 351; v. 24.1.2001 – I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402, dagegen eingelegte Verfassungsbeschw. nicht zur Entscheidung angenommen durch BVerfG v. 18.2.2003 – 2 BvR 952/01, nv.; BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96 aaO; v. 28.1.2004 – I R 56/02 BFH/NV 2004, 917; FG Ba.-Württ. v. 22.1.2008, EFG 2008, 1360, rkr.; v. 3.11.2004, EFG 2005, 535, rkr.; FG Münster v. 10.6.2002, DStRE 2003, 94, rkr.; s. aber zur Bedeutung bei weiteren ausländ. Wohnsitzen Anm. 34 aE.

Eine Unterscheidung nach Erst- oder Zweitwohnsitz kennt das StRecht nicht.

**Verhältnis zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts:** Abs. 1 Satz 1 stellt die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt alternativ und damit gleichberechtigt nebeneinander (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 1). Liegen die Voraussetzungen eines dieser Begriffe vor, so kommt es für die unbeschränkte StPflcht auf den anderen nicht mehr an (s. auch Anm. 70 aE).

### 63 bb) Begriff der Wohnung

Das StRecht verwendet den Begriff der Wohnung an mehreren Stellen, ohne ihn aber zu definieren (s. zB § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG; §§ 34, 47 BewG; § 4 Nr. 12 UStG).

**Wohnung im Sinne des § 8 AO** sind alle Räumlichkeiten, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind. Diese weite Definition des Wohnungsbegriffs entspricht dem Ziel des § 8 AO iVm. § 1 Abs. 1 EStG, bei möglichst vielen Personen die unbeschränkte StPflcht zu begründen (vgl. dazu BECKER, StuW I 1939, 554). Dadurch unterscheidet sich der Wohnungsbegriff des § 8 AO von anderen Wohnungsbegriffen des StRechts, die je nach Sinn und Zweck der einzelnen Normen einen anderen Inhalt haben können. Aus diesen Gründen darf man insbes. die Rspr. zum engeren – weil auf die nach der allgemeinen Verkehrsanschauung bestehenden Wohngepflogenheiten abstellenden – Begriff der Wohnung iSd. Bewertungsrechts nicht auf § 8 AO übertragen (im Erg. glA SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 6; zum Wohnungsbegriff des Bewertungsrechts vgl. HAAS in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 75 BewG Anm. 56 ff.). Auch der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)

verwendete Begriff der Wohnung stimmt trotz der weiten Auslegung (s. dazu § 9 Anm. 452) mit demjenigen des § 8 AO nicht überein, weil § 8 AO im Gegensatz zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 nicht voraussetzt, dass die Wohnung der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. ist.

**Einzelfallentscheidung:** Ob es sich um Räumlichkeiten handelt, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind, ist anhand eines objektiven Maßstabs nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (Hess. FG v. 13.12.2010, StE 2011, 243: subjektive Einschätzung des Stpfl. ohne Bedeutung). Es ist danach zu fragen, ob die Räumlichkeit unabhängig von den Vorstellungen der dort lebenden Person generell auch für andere Personen zum Wohnen geeignet ist. Das ist grds. nur dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten durch eine Decke und Wände mit einer verschließbaren Tür nach außen abgegrenzt ist. Denn nur dann kann man sich in die Räumlichkeit ungestört zurückziehen. Folglich ist eine Wohnfläche, die von anderen Räumlichkeiten nur durch eine offene Galerie abgegrenzt ist, ebenso wenig eine Wohnung iSd. § 8 AO wie ein Durchgangszimmer oder eine Übernachtungsmöglichkeit sowie ein Schlafplatz, den eine Person in der Wohnung von Verwandten hat (BFH v. 24.10.1969 – IV 290/64, BStBl. II 1970, 109; v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; FG Bremen v. 27.7.1989, EFG 1990, 93, rkr.). Zum Wohnen geeignet ist die Räumlichkeit zudem nur dann, wenn sie eine gewisse Mindestgröße hat. Es reicht nicht aus, wenn sie von der Grundfläche oder der Höhe her nur zum Schlafen dienen kann, sondern man muss sich auch ansonsten dort aufhalten und bewegen können (zur bloßen Schlafmöglichkeit BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687). Weiter ist notwendig, dass die Räumlichkeit auf irgendeine Art und Weise beheizbar ist. Nur in diesem Fall ist sie dauerhaft, nämlich auch im Winter, bewohnbar.

**Nicht erforderlich sind:**

- ▶ *Nebenräumlichkeiten*, wie zB Küche und Toilette oder Bad, weil man sich außer Haus verpflegen und andere Sanitäreinrichtungen (mit-)benutzen kann (aA hinsichtlich der Küche FG Ba.-Württ. v. 3.5.1985, EFG 1985, 483, rkr.);
- ▶ *Anschlüsse* für Sanitäreinrichtungen oder eine Küche (so.);
- ▶ *Möblierung*, da dies nichts daran ändert, dass die Räumlichkeiten generell zum Wohnen geeignet sein können (aA BIRK in HHSp., AO, § 8 Rn. 23; vgl. auch FG Hamb. v. 18.2.1988, EFG 1988, 424, rkr., zu fremdmöblierten Räumlichkeiten). Allerdings hat der Inhaber die Wohnung möglicherweise nicht unter Umständen inne, die darauf schließen lassen, dass er diese beibehalten und benutzen wird.

**Weitere Anforderungen sind an die Räumlichkeiten nicht zu stellen.** So kommt es weder darauf an, ob die im 2. WohnungsbauG (idF der Bek. v. 19.8.1994, BGBl. I 1994, 2137) geforderten Kriterien erfüllt sind noch ob die Räumlichkeiten angemessen und standesgemäß sind,

so aber RFH v. 8.1.1937, RStBl. 1937, 108; v. 28.1.1937, RStBl. 1937, 336; v. 5.9.1940, RStBl. 1940, 858; v. 19.10.1940, RFHE 49, 186 (189); v. 14.11.1940, RStBl. 1940, 972; BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535; v. 24.4.1964 – VI 236/62 U, BStBl. III 1964, 462; BIRK in HHSp., AO, § 8 Rn. 25 ff., zT mit geringeren Anforderungen für Zweitwohnungen,

und ob sie eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Stpfl. entsprechende Bleibe darstellen.

So aber RFH v. 18.7.1924, RFHE 14, 125; v. 24.6.1936, RStBl. 1936, 834; BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; vgl. auch BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133 (135); FG Ba.-Württ. v. 3.5.1985, EFG 1985, 483, rkr.; FG Köln v. 27.6.2002, EFG 2002, 1198, best. durch BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; widersprüchlich KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 5; wie hier auch

BFH v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207 für den Begriff der Wohnstätte iSd. DBA, und LEHNER/WALDHOF in KSM, § 1 Rn. B 114 ff.

Abgesehen davon, dass diese Kriterien auf die durch die Ideologie des Dritten Reichs geprägte Rspr. zur Reichsfluchtsteuer zurückgehen (dazu KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 2) und schon deshalb nicht kritiklos übernommen werden können, sagen sie nichts darüber aus, ob Räumlichkeiten eine Wohnung iSd. § 8 AO sind oder nicht. Wie SCHWARZ (AO, § 8 Rn. 5 aE) zutreffend ausführt, kann das Verhältnis zwischen persönlichen Umständen des Stpfl. einerseits sowie der Art und Einrichtung der Wohnung andererseits lediglich bei der Frage von Bedeutung sein, ob der Stpfl. die Wohnung auch unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

### Beispiele aus der Rechtsprechung:

#### ► Als Wohnung anerkannt:

- *Barackenunterkunft* für Arbeiter (RFH v. 25.9.1941, RStBl. 1941, 770; BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956) oder als Anlaufstelle für Ausländer (FG Münster v. 10.5.2006, EFG 2006, 1677, rkr.);
- *Ferienhaussiedlung* (FG Münster v. 10.5.2006 aaO);
- *Firmenunterkunft* für Bauarbeiter (FG München v. 22.6.1983, EFG 1983, 554, teilw. best. durch BFH v. 25.5.1984 – VI R 142/83, nv., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4);
- *Holzhaus* auf Laubengrundstück (BFH v. 10.11.1978 – VI R 127/76, BStBl. II 1979, 335 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4);
- *Jagdhaus* (RFH v. 3.4.1941, RStBl. 1941, 290);
- *möblierte Zimmer*, insbes. am Arbeitsort (RFH v. 24.6.1936, RStBl. 1936, 797; v. 10.2.1939, RStBl. 1939, 371; v. 5.9.1940, RStBl. 1940, 858; BFH v. 22.3.1966 – I 65/63, BStBl. III 1966, 463 zum DBA Schweiz; v. 4.8.1967 – VI R 261/66, BStBl. III 1967, 727 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; FG Bremen v. 27.7.1989, EFG 1990, 93, rkr.);
- *Standby-Wohnung* einer ansonsten im europäischen Ausland lebenden Flugbegleiterin, selbst bei spartanischer Einrichtung und Nutzung während zwei bis drei Nächten pro Monat (Hess. FG v. 13.12.2010, StE 2011, 243);
- *Wochenendhaus* (RFH v. 24.6.1936, RStBl. 1936, 834; BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535);
- *Wohnwagen* auf Campingplatz bei Dauermiete (BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BStBl. II 1983, 306 (309), zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; Nds. FG v. 5.2.1986, EFG 1987, 170, rkr., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; aA FG Hamb. v. 13.4.1981, EFG 1982, 18, rkr., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, für Wohnmobile in einem Ferienpark).

#### ► Als Wohnung nicht anerkannt:

- *Hotelzimmer* bei vorübergehender Nutzung (FG Münster v. 22.2.1984, EFG 1984, 636, rkr.; fraglich, weil die Dauer der Benutzung nichts über die generelle Eignung zum Wohnen aussagt, sondern allenfalls darüber, ob der Stpfl. die Wohnung unter Umständen innehat, die auf ein Beibehalten oder Benutzen schließen lassen);
- *Geschäftsräume und bloße Übernachtungsmöglichkeiten* auf einem Betriebsgelände (RFH v. 9.5.1940, RStBl. 1940, 562; BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331) oder in einem Bauwagen (Nds. FG v. 18.4.1977, EFG 1978, 111, rkr.), weil diese Räumlichkeiten nicht zum dauerhaften Wohnen geeignet sind.

**cc) Innehaben der Wohnung****(1) Voraussetzungen des Innehabens**

64

**Verfügungsmacht:** Die Person muss die Wohnung innehaben. Dies setzt voraus, dass sie tatsächlich und rechtl. über die Wohnung verfügen kann.

RFH v. 30.9.1931, RStBl. 1931, 899; v. 19.10.1940, RFHE 49, 186 (189); BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; FG Ba.-Württ. v. 9.2.2010, EFG 2010, 886, Rev., Az. BFH: III R 14/10: Wohnung muss objektiv ihrem Inhaber jederzeit als Bleibe zur Verfügung stehen und von ihm subjektiv zur entsprechenden Nutzung bestimmt sein; aA hinsichtlich der rechtl. Verfügungsmacht LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 124.

Sie muss bestimmen können, ob und wie sie die Wohnung nutzen will. An dieser Verfügungsbefugnis fehlt es, wenn jemand zwangsweise untergebracht wird (zB Strafgefangene) oder wenn jemand eine fremde Wohnung nutzt, zB eine solche von Bekannten oder Verwandten (zur Frage der Übernachtungsmöglichkeit als eigene Wohnung s. Anm. 63). Darüber hinaus muss die Person die Wohnung als solche benutzen, dh. sie muss in ihr wohnen, so dass der bloße Besitz einer Wohnung oder eines zum Verkauf bestimmten Hauses für das Innehaben nicht ausreicht (vgl. RFH v. 23.10.1934, RStBl. 1934, 1388; RFH v. 12.12.1935, RStBl. 1936, 2; BFH v. 26.2.1986 – II R 200/82, BFH/NV 1987, 301).

**Nutzung mit gewisser Regelmäßigkeit:** Die Person muss die Wohnung nicht ständig benutzen und sich schon gar nicht täglich von ihr zur Arbeit begeben (BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447). Es reicht vielmehr aus, wenn sie die Wohnung mit einer gewissen Regelmäßigkeit nutzt.

BFH v. 24.4.1964 – VI 236/62 U, BStBl. III 1964, 462; v. 26.2.1986 – II R 200/82, BFH/NV 1987, 301; v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; v. 24.4.2007 – I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893.

Entscheidend ist, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Stpfl. die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält (BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447). Dies hat das FG anhand der Umstände des Einzelfalls festzustellen (zur Bindungswirkung im Rev.-Verfahren s. BFH v. 30.1.2003 – VIII B 155/02, BFH/NV 2003, 881).

► *Benutzt die Person die Wohnung zeitlich zusammenhängend mindestens sechs Monate*, kann man in Anlehnung an § 9 Satz 2 AO von einer Regelmäßigkeit der Benutzung ausgehen, weil dann nicht mehr eine nur vorübergehende Nutzung vorliegt (BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956).

► *Benutzt die Person die Wohnung zeitlich zusammenhängend weniger als sechs Monate*, so ist nach den Umständen des Einzelfalls eine regelmäßige Benutzung grds. gegeben, wenn sich mehr oder weniger genau im Voraus berechnen lässt, wann und wie lange eine Person die Wohnung wieder benutzen wird.

BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182: zweimalige Nutzung pro Jahr zu bestimmten Zeiten für jeweils vier bis sechs Wochen ist ausreichend; BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535: Aufenthalt in Einfamilienhaus für insgesamt vier Monate mit Unterbrechungen; BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447: Nutzung einer inländ. Wohnung wegen beruflich befristeter Auslandsaufenthalte nur zwischen drei und acht zusammenhängenden Wochen im Jahr.

► *Bei Zweit- oder Ferienwohnungen*, die nur in unregelmäßigen Abständen benutzt werden, fehlt es demgegenüber am Innehaben.

BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535; v. 6.3.1968 – I 38/65, BStBl. II 1968, 439; v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949; v. 23.11.1988 – II R 139/87,

BStBl. II 1989, 182; FG Ba.-Württ. v. 29.10.2008, EFG 2009, 139, rkr.; zu einem im eigenen, verpachteten Gasthof vorbehaltenen möblierten Zimmer RFH v. 30.4.1942, RStBl. 1942, 549; aA SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 8: Häufigkeit und Umfang der Nutzung maßgebend.

## 65 (2) Gemeinsamer Ehegatten- und Familienwohnsitz

Die Person muss die Wohnung nicht zwingend selbst innehaben. Sie kann die Wohnung auch durch ihre Familienangehörigen, insbes. durch den Ehegatten, innehaben (grundlegend RFH v. 10.3.1937, RStBl. 1937, 498). Daher spricht eine Vermutung dafür, dass Ehegatten ihren Wohnsitz im Regelfall dort haben, wo die Familie ihren Wohnsitz hat.

BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331 mwN; v. 2.11.1994 – I B 110/94, BFH/NV 1995, 753; FG Düss. v. 9.10.1957, EFG 1958, 144, rkr., für einen Verschollenen; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG v. 29.9.1965 – 1 BvR 131/65, DB 1965, 1886; s. aber auch zum Kindergeld BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630: minderjährige Kinder teilen nicht stets alle Wohnsitze ihrer Eltern; aA für Kleinkinder: FG Ba.-Württ. v. 18.11.2008, EFG 2009, 420, rkr.

Das setzt voraus, dass die Wohnung auch für den nicht dauernd dort lebenden Familienangehörigen bestimmt ist und dieser die Wohnung ebenfalls als sein Heim betrachtet.

RFH v. 26.11.1930, RStBl. 1931, 380; v. 10.3.1937, RStBl. 1937, 498; v. 13.3.1937, RStBl. 1937, 498; BFH v. 29.10.1959 – IV 129/58 S, BStBl. III 1960, 61; v. 3.3.1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1978, 372; v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; v. 2.11.1994 – I B 110/94, BFH/NV 1995, 753: Zweitwohnung des Ehemanns begründet nicht notwendigerweise einen Wohnsitz für die Ehefrau; FG Ba.-Württ. v. 7.9.1990, EFG 1991, 102, rkr.; uE fraglich jedoch hinsichtlich des subjektiven Elements. Vgl. auch Hess. FG v. 10.11.1976, EFG 1977, 184, rkr., betr. im Ausland wohnende und arbeitende Ehefrau mit Kindern. Zum Wohnsitz von im Inland studierenden Kindern ausl. Staatsangehöriger s. Anm. 67.

Es muss alles dafür sprechen, dass die Person bei sich bietender Gelegenheit zu ihrer Familie zurückkehren wird, um dort gemeinsam mit der übrigen Familie zu wohnen.

RFH v. 10.3.1937, RStBl. 1937, 498; v. 17.11.1938, RStBl. 1938, 1122; BFH v. 29.10.1959 – IV 129/58 S, BStBl. III 1960, 61; uE nicht überzeugend FG Brandenb. v. 17.10.1995, EFG 1996, 191, rkr., für einen im August 1989 aus der DDR geflohenen Stpfl.; zutreffend dagegen Sächs. FG v. 26.8.1999, EFG 2000, 191, rkr.; zum Wohnsitz eines in der Türkei vom Vater festgehaltenen Kindes s. BFH v. 19.3.2002 – VIII R 52/01, BFH/NV 2002, 1148; v. 19.3.2003 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146; v. 30.10.2002 – VIII R 86/00, BFH/NV 2003, 464.

Keht sie stets nur zurück, um die Familie zu besuchen, so besteht kein gemeinsamer Familienwohnsitz (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294). Wie oft und in welchen Zeitabständen die Person zurückkehrt, ist ebenso unerheblich wie der Umstand, dass die Person anderswo einen (weiteren) Wohnsitz hat oder dass sie nach der Rückkehr stets nur kurzfristig in der Familienwohnung verweilt. Zur Begründung eines gemeinsamen Ehegatten- und Familienwohnsitzes s. Anm. 69.

## 66 (3) Wohnsitz erwachsener Kinder

Erwachsene Kinder können ihren Wohnsitz auch dann noch am Ort der elterlichen Wohnung haben, wenn sie außerhalb berufstätig und daher längere Zeit abwesend sind. Voraussetzung ist, dass das erwachsene Kind zuvor noch keine eigene Wohnung genommen hatte und dass die elterliche Wohnung nach wie vor für das Kind bestimmt ist und dieses regelmäßig in die Wohnung der Eltern

zurückkehrt (BFH v. 17.3.1961 – VI 185/60 U, BStBl. III 1961, 298; vgl. auch RFH v. 22.1.1936, RStBl. 1936, 130 zur Verfügungsmacht über Teile der elterlichen Wohnung). Hatte das erwachsene Kind zuvor bereits eine eigene Wohnung, so sind strengere Anforderungen zu stellen. Das Kind muss entweder eine eigene Wohnung iSd. § 8 AO bei den Eltern innehaben oder es muss wieder die typische Situation des Familienwohnsitzes (s. Anm. 65) hergestellt werden. Das Bereithalten eines Zimmers für Besuchszwecke oder im Krankheitsfall reicht nicht aus.

Vgl. RFH v. 10.2.1939, RStBl. 1939, 371; BFH v. 17.3.1961 – VI 185/60 U, BStBl. III 1961, 298; v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; FG Ba.-Württ. v. 3.5.1985, EFG 1985, 483, rkr.; FG Bremen v. 27.7.1989, EFG 1990, 93, rkr.; anders Nds. FG v. 23.7.1992, EFG 1993, 135, rkr., betr. einen unverheirateten Seemann. Zum Wohnsitz eines im Ausland verheirateten erwachsenen Kindes s. BFH v. 9.8.1999 – VI B 387/98, BFH/NV 2000, 42.

#### (4) Wohnsitz von Studenten und Auszubildenden

67

**Einen Wohnsitz bei den Eltern** behalten Studenten, die am Studienort wohnen, bei, sofern die Voraussetzungen des Familienwohnsitzes (s. Anm. 65) erfüllt sind.

HM: RFH v. 17.4.1940, RStBl. 1940, 514; BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; Nds. FG v. 10.10.2000, EFG 2001, 514, rkr.; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 10; HEINICKE in SCHMIDT, XXX. § 1 Rn. 24.

Das erfordert idR, dass der Student bei sich bietender Gelegenheit, zB in den Semesterferien, zur Familie zurückkehrt, um dort in der Familienwohnung zu wohnen. Eine bloße Rückkehr zu Besuchszwecken reicht nicht aus.

**Für Kinder von im Inland lebenden Ausländern, die sich zur Schul- oder Studiausbildung für mehrere Jahre im Ausland aufhalten** und nur während der Ferien bei ihren Eltern leben, verneint die insbes. zum Kindergeld erlangene Rspr. das Fortbestehen eines Familienwohnsitzes allerdings idR, und zwar unabhängig vom Rückkehrwillen des Kindes.

Vgl. BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; kein Verlust des inländ. Wohnsitzes bei Nutzung der Wohnung in ausbildungsfreien Zeiten; v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279 und v. 13.9.2006 – III S 26/06, BFH/NV 2007, 6; Verlust des inländ. Wohnsitzes bei neunjährigem Auslandsschulbesuch; v. 15.11.2004 – VIII B 240/04, BFH/NV 2005, 494; Verlust bei dreijährigem Auslandsschulbesuch; Hess. FG v. 30.8.2005 – 3 K 1152/03, nv.: idR Verlust des inländ. Wohnsitzes bei Auslandsschulbesuch von mehr als einem Jahr; FG Brandenb. v. 19.6.2002, EFG 2002, 1314, rkr.: Besuche im Inland alle fünf Wochen und in den Ferien reichen zur Beibehaltung des inländ. Wohnsitzes nicht aus; s. ferner Anm. 66 und BFH v. 17.3.2006 – II B 67/05, BFH/NV 2006, 1255; keine Zulassung der Rev. wegen geklärter Rechtsfrage. Siehe auch schon BFH v. 27.4.1995 – III R 57/93, BFH/NV 1995, 967; v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 687; HEINICKE in Schmidt, XXX. § 1 Rn. 24; aA FG Münster v. 4.4.1991, EFG 1991, 684, rkr. und FG Ba.-Württ. v. 18.12.1991, EFG 1992, 238, rkr. für Studenten aus Mitgliedstaaten der EG; vgl. auch BFH v. 9.12.1994 – III R 16/89, BStBl. II 1995, 408 zur Übertragung des Behindertenpauschbetrags nach § 33b Abs. 5 Satz 1.

**Am Studienort** soll der Student nach Ansicht der hM keinen (weiteren) Wohnsitz haben, weil er eine Wohnung am Studienort nicht unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.

RFH v. 17.4.1940, RStBl. 1940, 514; FG Münster v. 28.4.1976, EFG 1976, 472, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 26.2.1988, EFG 1988, 418, rkr.; v. 18.12.1991, EFG 1992, 238, rkr.; HEINICKE in SCHMIDT, XXX. § 1 Rn. 24; FLICK/FLICK-PISTORIUS, DStR 1989, 623.

Dem ist nur eingeschränkt zuzustimmen. Es ist für den Wohnsitz iSd. § 8 AO nämlich nicht erforderlich, dass die Person die Wohnung für alle Zeiten beibehält, sondern es genügt, wenn sie sie für eine begrenzte Zeit nutzt, sofern diese Nutzung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. Dies ergibt sich daraus, dass der Gesetzgeber bei der Verabschiedung der RAO 1919 nicht auf das dauernde Beibehalten abgestellt hat, sondern lediglich auf das Beibehalten (E. BECKER, RAO, 4. Aufl. 1925, § 62 Anm. 1; SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 9). Da ein Student eine Wohnung am Studienort zumindest dann für eine gewisse Dauer nutzt, wenn er sie über ein Semester hinaus anmietet, hat er dort – soweit die übrigen Voraussetzungen des § 8 AO erfüllt sind – seinen (weiteren) Wohnsitz (im Erg. glA BIRK in HHSP., AO, § 8 Rn. 40; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 132; SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 9; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 10). Für Ausbildungsverhältnisse gilt das Vorstehende entsprechend.

#### 68 dd) Umstände, die auf Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen

Die Person muss die Wohnung unter Umständen innehaben, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Es ist anhand der tatsächlichen Gegebenheiten eine Prognose für die Zukunft zu treffen.

BFH v. 17.5.1995 – I R 8/94, BStBl. II 1996, 2 für einen ins Ausland versetzten ArbN; v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294 (296); v. 28.1.2004 – I R 56/02 BFH/NV 2004, 917; v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; abweichend FG Brandenburg v. 17.10.1995, EFG 1996, 191, rkr., betr. einen im August 1989 aus der DDR geflohenen Stpfl.

Dabei können im Einzelfall die Ausstattung und die Nutzung der Wohnung von Bedeutung sein.

BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; v. 20.11.2008 – III R 53/05, BFH/NV 2009, 564: von vornherein auf mehr als ein Jahr angelegter Auslandsaufenthalt spricht trotz kurzzeitiger Besuche gegen Beibehalten der Wohnung; s. auch FG Hamb. v. 18.2.1988, EFG 1988, 424, rkr.: unerheblich, ob die Wohnung mit eigenen oder fremden Möbeln ausgestattet ist. Zur nur vorübergehenden Anmietung eines Hotelzimmers FG Münster v. 22.2.1984, EFG 1984, 636, rkr., das diese Frage jedoch schon beim Begriff der Wohnung erörtert; RFH v. 24.6.1936, RStBl. 1936, 797, und RFH v. 28.3.1940, RStBl. 1940, 422, zur Anmietung eines möblierten Zimmers bei nur vorübergehender Abordnung eines Beamten.

Aus den Umständen muss sich nicht ergeben, dass die Person die Wohnung für immer benutzen wird; es reicht aus, wenn absehbar ist, dass die Person die Wohnung nur für einige Zeit nutzen wird, sofern diese Nutzung auf eine gewisse Dauer angelegt ist (s. dazu Anm. 67 aE). Dabei kann auf die Frist des § 9 Satz 2 AO zurückgegriffen werden, so dass grds. von einer auf eine gewisse Dauer angelegten Nutzung der Wohnung ausgegangen werden kann, wenn die Person die Wohnung zeitlich zusammenhängend mindestens sechs Monate benutzt (BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; s. dazu im Einzelnen Anm. 64).

**Der Wille des Steuerpflichtigen** ist für die Frage des Beibehaltens und der Benutzung der Wohnung ohne Bedeutung (s. dazu bereits Anm. 62). Maßgebend sind nur die objektiven Umstände. Dennoch wird man in der Praxis den Willen einer Person nicht völlig außer Acht lassen können (glA SCHWARZ, AO, § 8 Rn. 2). Hat jemand die Absicht, eine Wohnung nur kurzfristig zu benutzen, so hat er diese im Zweifel nicht unter Umständen inne, die auf ein Beibehalten und Benutzen schließen lassen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die objektiven Umstände dieser geäußerten Absicht nicht völlig widersprechen (geäußerte Absicht

der nur kurzfristigen Nutzung mit dem widersprechender tatsächlicher Einrichtung und Benutzung der Wohnung).

### ee) Begründung eines Wohnsitzes

69

**Eine Person begründet einen Wohnsitz**, sobald sie die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8 AO erfüllt. Ob der Stpfl. tatsächlich einen Wohnsitz begründen will, ist ohne Bedeutung. Erforderlich ist nur, dass er den natürlichen Willen hat, die äußeren Umstände zu verwirklichen oder zu beseitigen (s. im Einzelnen Anm. 62). Die An- oder Abmeldung beim Einwohnermeldeamt ist für die Begründung des Wohnsitzes ebenfalls unerheblich, weil § 8 AO ausschließlich auf die objektiven Umstände abstellt (BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; s. aber FG Ba.-Württ. v. 26.6.2001, EFG 2002, 152, rkr.: wesentliches Indiz für Beibehaltung des Wohnsitzes). BECKER/RIEWALD/KOCH (RAO, Bd. I, 9. Aufl. 1963, § 13 StAnpG Anm. 2d) bezeichnen die Begründung des stl. Wohnsitzes daher auch als Realakt mit rechtl. Wirkung.

**Ein Ehegatten- und Familienwohnsitz** (s. Anm. 65) kann durch nur ein Familienmitglied begründet werden, sofern dieses die Wohnung so in Besitz nimmt und benutzt, dass diese zugleich auch als Wohnung der anderen Familienmitglieder angesehen werden kann. Das ist auch dann erforderlich, wenn Ehegatten vor der Eheschließung jeder eine eigene Wohnung hatten.

Keine automatische Inbesitznahme der jeweils anderen Wohnung oder Aufgabe der eigenen Wohnung durch die Hochzeit: Hess. FG v. 10.11.1976, EFG 1977, 184, rkr.; FG Hamb. v. 15.4.1994, EFG 1994, 730, rkr., zum Zuzug des Ehegatten aus dem Ausland; zur Zweitwohnung des Ehemannes s. BFH v. 2.11.1994 – I B 110/94, BFH/NV 1994, 753; s. aber auch BFH v. 9.8.1999 – VI B 387/98, BFH/NV 2000, 42 zum Wohnsitz eines im Ausland verheirateten erwachsenen Kindes.

Nimmt ein Familienangehöriger eine Wohnung im vorbezeichneten Sinn in Besitz und Nutzung, so spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die Begründung eines Wohnsitzes durch einen Familienangehörigen zugleich eine Wohnsitzbegründung für die anderen Familienangehörigen ist (vgl. RFH v. 10.3.1937, RStBl. 1937, 498; BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331). Die tatsächliche Vermutung kann jedoch ua. dadurch erschüttert werden, dass der andere Ehegatte substantiiert darlegt und glaubhaft macht (§ 294 ZPO), dass er keinen Familienwohnsitz begründen will und er die Wohnung auch nicht (mit)nutzt.

### ff) Aufgabe eines Wohnsitzes

70

**Der Wohnsitz ist aufgegeben**, sobald die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8 AO nicht mehr vorliegen. Die An- und Abmeldung beim Einwohnermeldeamt sind ebenso ohne Bedeutung wie der Wille des Stpfl.

FG Hamb. v. 28.10.1983, EFG 1984, 294, best. durch BFH v. 12.11.1986 – I R 25/84, nv.; FG Bremen v. 27.7.1989, EFG 1990, 93, rkr.; s. aber FG Ba.-Württ. v. 26.6.2001, EFG 2002, 152, rkr.: wesentliches Indiz für Beibehaltung des Wohnsitzes; s. auch Anm. 69 und 62.

Hatte die Person die Wohnung nicht stets, sondern nur regelmäßig genutzt (s. Anm. 64), so gibt sie den Wohnsitz dann auf, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass diese regelmäßige Nutzung in Zukunft unterbleiben wird.

RFH v. 5.11.1936, RStBl. 1936, 1123; v. 18.2.1937, RStBl. 1937, 382; zur Anwendbarkeit der Rspr. des RFH s. Anm. 63; vgl. auch BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 949 (951).

Unterbricht ein Stpfl. das Innehaben einer Wohnung nur vorübergehend, so gibt er den Wohnsitz damit noch nicht auf. Dies soll nach BFH v. 23.3.1972 – I R

128/70 (BStBl. II 1972, 949 [951]) auch dann gelten, wenn der Stpfl. beim Auszug aus der Wohnung bereits die Absicht hat, demnächst eine andere inländ. Wohnung auf Dauer zu beziehen, und diese Absicht alsbald verwirklicht. Der Stpfl. habe in diesem Fall durchgängig einen Wohnsitz im Inland. Da es bei § 8 AO jedoch auf den Willen des Stpfl. nicht ankommt, wird man verlangen müssen, dass sich der bevorstehende Bezug einer anderen Wohnung aus den objektiven Umständen ergibt. Zur Aufgabe des eigenen Wohnsitzes bei Eheschließung s. Anm. 69.

**Verzicht der Steuerpflichtige ins Ausland**, so endet die unbeschränkte StPfl. mit der Aufgabe des Wohnsitzes, also mit dem Auszug aus der Wohnung. Der Zeitpunkt der Ausreise ist nicht maßgebend, und zwar selbst dann nicht, wenn diese erst mehrere Wochen nach dem Auszug erfolgt. In dieser Zwischenzeit begründet der Stpfl. idR weder einen neuen inländ. Wohnsitz noch einen neuen inländ. gewöhnlichen Aufenthalt, weil er wegen seiner bevorstehenden Ausreise nunmehr nur noch vorläufig im Inland verweilt.

KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 8 Rn. 17; aA RFH v. 8.12.1938, RStBl. 1939, 328; s. aber auch unten „Rechtsfolge“ zur Berechnung der Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO beim gewöhnlichen Aufenthalt. Zur Ausweisung s. FG München v. 19.12.2003, EFG 2003, 637, rkr.

► *Behält der Steuerpflichtige seine inländische Wohnung*, obwohl er ins Ausland geht, so gibt er seinen Wohnsitz im Inland dann auf, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass er die inländ. Wohnung in absehbarer Zeit nicht benutzen wird, und zwar auch nicht regelmäßig während seines Urlaubs.

RFH v. 5.11.1936, RStBl. 1936, 115; BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 949; FG Hamb. v. 28.10.1983, EFG 1984, 294, best. durch BFH v. 12.11.1986 – I R 25/84, nv.: Aufgabe der Wohnung bei Vermietung; Schl.-Holst. FG v. 15.12.1995, EFG 1996, 553, rkr.: Aufgabe des Wohnsitzes auch bei späteren kurzfristigen und sporadischen Aufenthalten in der aufgegebenen und leerstehenden Wohnung; aA Schl.-Holst. FG v. 12.5.1981, EFG 1982, 5, rkr. zum DBA USA: keine Aufgabe des Wohnsitzes bei Vermietung zum Zweck der Bewachung; FG Hamb. v. 12.9.1991, EFG 1992, 277, rkr.: keine Aufgabe des Wohnsitzes, wenn der Stpfl. die Wohnung für zwei bis drei Monate im Jahr bewohnt und für die restliche Zeit befristet vermietet; FG Ba.-Württ. v. 3.11.2004, EFG 2005, 535, rkr.: keine Aufgabe des Wohnsitzes bei Erteilung von Touristenvisa; zu Kindern von Ausländern, die zur Ausbildung ins Ausland gehen, s. Anm. 67.

Es ist nicht erforderlich, dass er die Wohnung nie wieder benutzen wird (RFH v. 18.2.1937, RStBl. 1937, 382).

► *Gibt der Steuerpflichtige nur vorübergehend ins Ausland* und behält er seine inländ. Wohnung bei, so gibt er den Wohnsitz nicht auf.

Zum vorübergehenden Auftrag: RFH v. 7.10.1937, RStBl. 1937, 1119; Hess. FG v. 15.12.1976, EFG 1977, 267, rkr.; FG München v. 26.5.1982, EFG 1982, 628, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 15.12.1995, EFG 1996, 553, rkr.; FG Nürnberg v. 26.3.1996, EFG 1996, 783, rkr., zu Werkkontingentverträgen, und BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447 zur Nutzung der inländ. Wohnung für nur drei bis acht Wochen im Jahr.

Die objektiven Umstände sprechen in diesem Fall für ein Beibehalten und Benutzen der Wohnung. Ändert sich dies nachträglich, so liegt eine Aufgabe des Wohnsitzes ab diesem Zeitpunkt vor (RFH v. 5.11.1936, RStBl. 1936, 1123; v. 27.7.1938, RStBl. 1938, 1076).

**Rechtsfolge:** Gibt der Stpfl. den Wohnsitz im Inland auf, so kann er weiterhin dann noch unbeschränkt estpfl. sein, wenn er einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Dies kann insbes. ein fiktiver gewöhnlicher Aufenthalt iSd. § 9

Satz 2 AO sein, wenn sich der Stpfl. weiterhin im Inland aufhält. Die Sechsmonatsfrist beginnt nicht erst mit der Aufgabe des Wohnsitzes, sondern läuft aus der Zeit des inländ. Wohnsitzes weiter (s. zur Sechsmonatsfrist Anm. 77).

Einstweilen frei.

71–72

#### d) Gewöhnlicher Aufenthalt

**Schrifttum:** HARTMANN, Der gewöhnliche Aufenthalt im Steuerrecht, DB 1974, 2427; DEPPE, Zur Vorhersehbarkeit von Entscheidungen zum „Gewöhnlichen Aufenthalt“, StuW 1982, 332.

#### aa) Der steuerrechtliche Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts

73

Für die unbeschränkte StPflcht genügt es, wenn der Stpfl. im Inland einen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

**Bedeutung hat der gewöhnliche Aufenthalt** in der Praxis nur dann, wenn eine Person keinen inländ. Wohnsitz hat, da der gewöhnliche Aufenthalt idR schwieriger festzustellen ist als der Wohnsitz einer Person (vgl. RFH v. 15.12.1932, RStBl. 1933, 92; BFH v. 28.8.1968 – I 254/65, BStBl. II 1968, 818; v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708; s. auch Anm. 62).

**Der Begriff „gewöhnlicher Aufenthalt“ ist in § 9 AO definiert** (zu § 9 AO s. BMF v. 8.1.1990, BStBl. I 1990, 50). Im Gegensatz zum Wohnsitz kann eine Person stets nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, weil § 9 AO auf den konkreten Aufenthaltsort abstellt.

BFH v. 9.2.1966 – I 244/63, BStBl. III 1966, 522; v. 10.8.1983 – I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; v. 18.7.1990 – I R 109/88, BFHE 161, 482 (484); missverständlich FG Köln v. 2.3.2010, EFG 2010, 921 unter I. 1. b) cc), Rev., Az. BFH: I R 26/10 unter Hinweis auf „weitere Aufenthalte“ sowie den nicht maßgeblichen „Schwerpunktaufenthalt“.

Dem trägt Abs. 1 Satz 1 Rechnung, indem er von einem Wohnsitz der natürlichen Person oder ihrem gewöhnlichen Aufenthalt spricht.

**Die 183-Tage-Klauseln der DBA**, nach denen Vergütungen für eine in einem anderen Staat ausgeübte nichtselbständige Arbeit ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind, sofern die Tätigkeit in dem anderen Staat nicht länger als 183 Tage im Kj. ausgeübt worden ist oder der Stpfl. sich dort nicht länger als 183 Tage aufgehalten hat (vgl. Art. 15 Abs. 2 Nr. 1 DBA Belgien; Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA Frankreich; Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA USA), haben mit der Frage nach dem gewöhnlichen Aufenthalt iSd. § 9 AO nichts zu tun. Letzterer – und damit auch die unbeschränkte StPflcht – kann auch vorliegen, wenn sich der Stpfl. noch keine 183 Tage im Inland aufhält (s. auch BFH v. 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15: unterschiedliche Auslegung der Begriffe Aufenthalt iSd. DBA und gewöhnlicher Aufenthalt iSd. § 9 AO; s. dazu auch FG Köln v. 2.3.2010, EFG 2010, 921, Rev., Az. BFH: I R 26/10).

#### bb) Gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO

##### (1) Geltungsbereich

74

Nach § 9 Satz 1 AO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Diese Definition gilt für jeden gewöhnlichen Aufenthalt, auch für denjenigen im Ausland (SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 3)

## 75 (2) Aufenthalt an einem bestimmten Ort oder in einem bestimmten Gebiet

Die Person muss sich an einem Ort oder in einem Gebiet aufhalten.

**Ort** iSd. § 9 AO ist eine bestimmte Stelle, nicht zwingend eine bestimmte politische Gemeinde (zB auch ein Gebäude oder ein Grundstück; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 5).

**Gebiet** iSd. § 9 AO ist eine bestimmte Fläche der Erdoberfläche, die größer ist als diejenige des Ortes. In Betracht kommen eine Stadt, ein Landkreis oder auch ein Bundesland. Das gesamte Bundesgebiet selbst fällt nach KRUSE (in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 5) nicht unter den Begriff des Gebiets, so dass danach ein gewöhnlicher Aufenthalt im gesamten Bundesgebiet nur nach § 9 Satz 2 AO begründet werden kann (aA BIRK in HHSp., AO, § 9 Rn. 19).

**Aufenthalt:** Die Person muss sich an dem Ort oder in dem Gebiet aufhalten, ohne dort nur vorübergehend zu verweilen. Das Gesetz verwendet die Begriffe aufhalten“ und „verweilen“ inhaltsgleich in dem Sinn, dass die Person an dem Ort oder in dem Gebiet körperlich anwesend sein muss (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 4). Beim Aufenthalt in einem Gebiet muss die Person innerhalb dieses Gebiets keinen Mittelpunkt festlegen. Es genügt, wenn sie innerhalb dieses abgrenzbaren Gebiets anwesend ist (RFH v. 9.1.1941, RStBl. 1941, 60). Zur Dauer des Aufenthalts s. Anm. 76.

## 76 (3) Umstände, die nicht nur vorübergehendes Verweilen erkennen lassen

Die Person muss sich an dem Ort oder in dem Gebiet unter Umständen aufhalten, die erkennen lassen, dass sie dort nicht nur vorübergehend verweilt.

### Beurteilung nach den objektiven Umständen des Einzelfalls:

BFH v. 10.8.1983 – I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331; v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; FG Ba.-Württ. v. 7.9.1990, EFG 1991, 102, rkr.

Der Wille des Stpfl. ist unbeachtlich, selbst wenn er den tatsächlichen Umständen widerspricht (RFH v. 25.11.1937, RStBl. 1937, 1247; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 2; DEPPE, StuW 1982, 332). Er kann allenfalls ein Indiz sein (zur Einbeziehung von Plänen und Absichten bei der Ermittlung des äußeren Sachverhalts s. aber BFH v. 3.8.1977 – I R 210/75, BStBl. II 1978, 118; FG Rhld.-Pf. v. 10.4.1975, EFG 1975, 446, rkr.).

**Nicht nur vorübergehend ist der Aufenthalt dann,** wenn er eine längere Zeit andauert. Eine Mindestverweildauer kennt das Gesetz nicht. Auch die in § 9 Satz 2 AO angesprochene Dauer von sechs Monaten ist keine solche Mindestverweildauer, weil § 9 Satz 1 AO ansonsten überflüssig wäre. Es kommt daher auch eine Verweildauer von unter sechs Monaten in Betracht.

FG Köln v. 2.3.2010, EFG 2010, 921 unter I. 1. b) cc), Rev., Az. BFH: I R 26/10: es kommt auch nicht auf enge persönliche und gesellschaftliche Bindung zu einem anderen Aufenthaltsort an; aA wohl BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 687 (689): Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO als Anhaltspunkt dafür, welche Aufenthaltsdauer nicht mehr als nur vorübergehend anzusehen ist; Nds. FG v. 5.3.2003, EFG 2003, 1108, rkr.: ablehnend für Aufenthalt von nur drei Monaten.

Die äußeren Anzeichen dafür, dass die Person an dem Ort oder in dem Gebiet auch weiterhin verweilen wird, müssen jedoch umso stärker sein, je kürzer die Verweildauer ist (SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 6).

**Unterbrechungen des Aufenthalts** stehen dem gewöhnlichen Aufenthalt nicht entgegen. Eine ständige Anwesenheit ist nicht erforderlich, zumal § 9 AO nur

von gewöhnlichem und nicht von dauerndem Aufenthalt spricht (BFH v. 27.7.1962 – VI 156/59U, BStBl. III 1962, 429; v. 18.7.1990 – I R 109/88, BFHE 161, 482 [484]). Es kommt darauf an, ob nach den objektiven Umständen abschätzbar ist, dass die Person an den Ort oder in das Gebiet zurückkehren und sich dort weiterhin aufhalten wird (s. zur Unterbrechung durch Auslandsaufenthalte einerseits BFH v. 19.8.1981 – I R 51/78, BStBl. II 1982, 452, und andererseits Nds. FG v. 18.4.1977, EFG 1978, 111, rkr.).

**Ist der Aufenthalt einer Person im Inland von vornherein auf eine bestimmte Zeit beschränkt** (zB bei zeitlich befristetem Auftrag), so hält sie sich nur vorübergehend im Inland auf und begründet unabhängig von der Verweildauer keinen gewöhnlichen Aufenthalt (BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; zum häufigen, aber jedes Mal nur kurzfristigen Aufenthalt s. BFH v. 27.9.1963 – III 186/61, HFR 1964, 442, und FG Nürnberg v. 27.4.1978, EFG 1978, 548, rkr.: kein gewöhnlicher Aufenthalt selbst bei Bestehen einer ständigen Postadresse). Gleiches gilt für Aufenthalte zu Besuchs-, Erholungs- und Kurzwecken (s. § 9 Satz 3 AO). Auch Kinder, die im Ausland zur Schule gehen und ihre im Inland lebenden Eltern nur während der Schulferien besuchen, haben keinen inländ. gewöhnlichen Aufenthalt (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 687; FG Ba.-Württ. v. 26.2.1988, EFG 1988, 418, rkr.). Zur Möglichkeit des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 2 AO s. Anm. 77).

**Unvorhergesehene Ereignisse:** Deuten die objektiven Umstände auf ein nicht nur vorübergehendes Verweilen an einem Ort oder in einem Gebiet hin, so hat die Person dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt, selbst wenn sie die Bundesrepublik Deutschland unvorhergesehen bereits nach kurzer Zeit wieder verlässt (FG Rhld.-Pf. v. 10.4.1975, EFG 1975, 446, rkr.).

#### **Einzelfälle:**

► *Ebegatten* begründen ihren gewöhnlichen Aufenthalt unabhängig voneinander (BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153 [155]; FG Köln v. 13.10.1982, EFG 1983, 252, rkr.).

► *Geschäftsunfähige* können einen eigenen gewöhnlichen Aufenthalt begründen, weil es hierfür weder auf ihre Willensbildung noch auf diejenige des gesetzlichen Vertreters ankommt (vgl. RFH v. 19.10.1940, RFHE 49, 186 [188]; FG Ba.-Württ. v. 26.2.1988, EFG 1988, 418, rkr., zu Kindern, die sich nur während der Schulferien bei den Eltern aufhalten). Sie müssen jedoch den natürlichen Willen haben, die äußeren Umstände zu verwirklichen (aA SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 3).

► *Grenzgänger:*

**Schrifttum:** VON BORNHaupt, Lohnsteuerliche Fragen bei Entsendung von ArbN ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985 Beil. 16; ZABEL, Allgemeine Grenzgängerregelungen – grundsätzliches Änderungserfordernis insbesondere der Qualifikationsmerkmale, DStR 1989, 476; KESSLER, Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter, im Inland tätiger ArbN – Überlegungen zu dem BFH-Urteil vom 10.5.1989, FR 1990, 302 und 505; KESSLER, Zur Besteuerung von Pendlern über die deutschen Grenzen de lege ferenda, BB 1990, 1313; WASSERMeyer, Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter, im Inland tätiger ArbN – Überlegungen zu einer Urteilsanalyse von KESSLER, FR 1990, 419.

Personen, die im Inland arbeiten, ihren Wohnsitz jedoch im Ausland haben und dorthin jeden Tag nach Beendigung der Arbeit zurückkehren, sind grds. beschränkt stpfl., soweit sie nicht nach Abs. 3 oder § 1a als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind. Sie begründen durch das Einpendeln keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; ZABEL, DStR 1989, 476; KESSLER, BB 1990, 1313; KESSLER, FR 1990, 302 und 505; WASSERMAYER, FR 1990, 419; aA PROKISCH, RIW 1991, 396 ff.

Das gilt für ArbN (BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; v. 8.10.1983 – I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; FG Köln v. 23.5.1982, EFG 1982, 607, rkr.; BMF v. 9.7.1982, BStBl. I 1982, 628), Freiberufler (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; dazu auch SCHLOSSMACHER, DStZ 1990, 254) und Unternehmer (BFH v. 9.2.1966 – I 244/63, BStBl. III 1966, 522; v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331).

Demgegenüber kann man durch regelmäßige Übernachtungen am Arbeitsort einen inländ. gewöhnlichen Aufenthalt begründen (BFH v. 25.5.1988 – I R 225/82, BStBl. II 1988, 944; BMF v. 18.1.1990, BStBl. I 1990, 50 [51]). Nur gelegentliche Übernachtungen reichen dafür aber nicht aus (BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331; LAND, DStZ 1980, 472).

► *Studenten*, die am Studienort ein Zimmer oder eine Wohnung bewohnen und bei den Eltern ein Zimmer behalten, haben entgegen der hM am Studienort idR einen Wohnsitz und können dort auch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die in Anm. 67 gemachten Ausführungen gelten entsprechend.

► *Zwangweise Aufenthalte* (insbes. bei Inhaftierung) können einen gewöhnlichen Aufenthalt begründen (RFH v. 19.10.1940, RFHE 49, 186; BFH v. 14.11.1986 – VI B 97/86, BFH/NV 1987, 262). Damit besteht ein Unterschied zum Wohnsitz, bei dem der Stpfl. zudem die Verfügungsmacht über die Wohnung haben muss (s. dazu Anm. 64). Bei Krankenhausaufenthalten gilt § 9 Satz 3 AO (s. Anm. 77 aE).

## 77 cc) Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 2 AO

Aus Vereinfachungsgründen ist nach § 9 Satz 2 AO „als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes“ stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen.

**Aufenthalt „im Geltungsbereich des Gesetzes“** meint Aufenthalt im Geltungsbereich der AO, der das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland umfasst. Wo sich die Person während der Zeit im Inland aufgehalten hat, ist unerheblich (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 10 aE; s. zum Begriff des Aufenthalts Anm. 75).

### Der Aufenthalt muss zeitlich zusammenhängen.

Die Person muss nicht innerhalb eines KJ. für sechs Monate anwesend sein. Es genügt, wenn sie überhaupt zusammenhängend sechs Monate anwesend ist, selbst wenn dies über den Jahreswechsel hinausreicht (BFH v. 19.8.1981 – I R 51/78, BStBl. II 1982, 452; FG Nürnberg v. 19.3.1975, EFG 1975, 455, best. durch BFH v. 12.4.1978 – I R 100/75, BStBl. II 1978, 425; FG Ba.-Württ. v. 7.9.1990, EFG 1991, 102, rkr.).

► *Kurzfristige Unterbrechungen* bleiben dabei nach § 9 Satz 2 Halbs. 2 AO unberücksichtigt. Ob eine Unterbrechung kurzfristig ist, bestimmt sich nicht nach dem Willen der Person, sondern ausschließlich nach deren objektiver Dauer. Daher ist eine Unterbrechung selbst dann kurzfristig, wenn jemand das Inland mit dem Willen verlässt, nicht mehr zurückzukehren, dies aber dann doch nach kurzer Zeit tut.

Zum inhaltlich abweichenden Begriff der vorübergehenden Unterbrechung des Aufenthalts iSd. § 9 Satz 1 AO, bei der es auf die nach objektiven Umständen zu beurteilende voraussichtliche Rückkehr der Person ankommt, s. Anm. 76.

Der Aufenthalt muss nach den Umständen des Einzelfalls trotz der Unterbrechung noch als zusammenhängend erscheinen (zB bei Familienheimfahrt eines Gastarbeiters an den Wochenenden oder während des Urlaubs, vgl. BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708; zu weitgehend aber FG Ba.-Württ. v. 23.9.1975, EFG 1976, 13, rkr., zu einem zwei- bis dreimonatigen Heimaturlaub). Das ist idR nicht mehr der Fall, wenn die Unterbrechung länger als drei Wochen andauert (glA SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 9) oder wenn die kurzfristigen Unterbrechungen so häufig auftreten, dass insgesamt gesehen nicht mehr von einem zusammenhängenden Aufenthalt gesprochen werden kann (SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 9). Es können aber immer noch die Voraussetzungen des § 9 Satz 1 AO erfüllt sein, wonach es auf die voraussichtliche Rückkehr der Person ankommt.

► *Mehrere kurzfristige Aufenthalte im Inland* genügen den Voraussetzungen des § 9 Satz 2 AO nicht, weil sie keinen zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt darstellen. Sie dürfen daher bei der Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht zusammengerechnet werden (SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 8).

**Für die Berechnung der Sechsmonatsfrist** gelten die §§ 187 ff. BGB entsprechend. Die Sechsmonatsfrist beginnt nach § 187 Abs. 1 BGB grds. mit dem Tag, der auf den erstmaligen Grenzübertritt folgt. Gibt eine Person ihren inländ. Wohnsitz auf, verbleibt sie aber noch im Inland, so läuft die Sechsmonatsfrist aus der Zeit des inländ. Wohnsitzes weiter. Die Sechsmonatsfrist endet, wenn die Person das Inland nicht nur kurzfristig verlässt. Kurzfristige Unterbrechungen werden bei der Sechsmonatsfrist mitberechnet (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 11).

**Rechtsfolge:** Sobald die Voraussetzungen des § 9 Satz 2 AO vorliegen, wird der gewöhnliche Aufenthalt im Inland unwiderleglich vermutet (auch mitten im Kj.). Das gilt auch dann, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass die Person nur vorübergehend im Inland verweilen wird (FG Nürnberg v. 19.3.1975, EFG 1975, 455, best. durch BFH v. 12.4.1978 – I R 100/75, BStBl. II 1978, 425).

**Dient der Aufenthalt ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken** und dauert er nicht länger als ein Jahr, so greift die Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 3 AO nicht ein. Diese ist erst dann wieder anzuwenden, wenn der Aufenthalt länger als ein Jahr dauert; die Person hat dann von Beginn an ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

Einstweilen frei.

78–82

#### dd) Begründung und Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts

83

**Eine Person begründet ihren gewöhnlichen Aufenthalt**, sobald sie nach den objektiven Umständen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 9 Satz 1 oder Satz 2 AO erfüllt (s. dazu Anm. 74 ff.). Der Wille der Person ist ebenso unmaßgebend wie die An- und Abmeldung beim Einwohnermeldeamt (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 14). Zur Hochzeit s. Anm. 76.

**Eine Person gibt ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne von § 9 Satz 1 AO auf**, wenn sie sich nicht mehr an dem Ort oder in dem Gebiet aufhält und sich aus den äußeren Umständen nicht ergibt, dass sie dorthin zurückkehren und sich weiterhin dort aufhalten wird (RFH v. 27.8.1935, RStBl. 1935, 1219; FG Hamb. v. 16.4.1959, EFG 1959, 241, rkr.; FG Bremen v. 27.7.1989, EFG 1990, 93, rkr., die aber zum Teil auf den Rückkehrwillen abstellen). Das kann der Fall sein, wenn sie im Ausland ihren gewöhnlichen Aufenthalt begründet (BFH v. 18.7.1990 – I R 109/88, BFHE 161, 482 [484]; BIRK in HHSp., AO, § 9

Rn. 25). Das ist in Anlehnung an § 9 Satz 2 AO zu vermuten, wenn sich die Person für mehr als sechs Monate im Ausland aufhält (BFH v. 27.7.1962 – VI 156/59 U, BStBl. III 1962, 429; SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 12; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 16a). Die Vermutung ist aber widerlegt, wenn sich trotz der Abwesenheit aus den objektiven Umständen ergibt, dass die Person zurückkehren und sich weiterhin an dem Ort oder in dem Gebiet aufhalten wird (vgl. FG Ba.-Württ. v. 23.9.1975, EFG 1976, 13, rkr.). Hiervon wird man aber trotz des Vorliegens dieser Umstände kaum noch ausgehen können, wenn sich die Person bereits seit mehr als einem Jahr im Ausland aufhält.

BFH v. 27.7.1962 – VI 156/59 U, BStBl. III 1962, 429; v. 19.8.1981 – I R 51/78, BStBl. II 1982, 452; v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; BIRK in HHSp., AO, § 9 Rn. 25; SCHWARZ, AO, § 9 Rn. 12; KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 9 Rn. 17.

**Eine Person gibt ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne von § 9 Satz 2 AO auf**, wenn sie ihren zusammenhängenden sechsmonatigen Aufenthalt im Inland nicht nur kurzfristig unterbricht (s. Anm. 77 aE). Ob die Person ins Inland zurückkehren wird, ist für § 9 Satz 2 AO unerheblich. Es kommt nur auf die Dauer der Unterbrechung an. Liegen die Voraussetzungen des § 9 Satz 2 AO nicht mehr vor, so kann aber immer noch ein gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO gegeben sein, zumal der Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO auch längere Zeit unterbrochen sein kann, sofern alles auf eine Rückkehr der Person hindeutet (vgl. Anm. 76).

84–87 Einstweilen frei.

## II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

### 88 1. Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht

Sobald eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist sie unbeschränkt stpfl., und zwar unabhängig davon, ob sie tatsächlich Einkünfte erzielt.

**Inländisches und ausländisches Einkommen erfasst:** Bei unbeschränkter StPflcht unterliegt grds. das gesamte im Inland und im Ausland erzielte Einkommen des Stpfl. der deutschen ESt. (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip).

Vgl. dazu SCHAUMBURG, Festschr. Tipke, 1995, 125 (128), sowie Einf. ESt. Anm. 62. Zu völkerrechtl. Aspekten s. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 457 ff. Siehe dazu auch Vor §§ 1, 1a Anm. 1.

Für die im Ausland bezogenen Einkünfte folgt dies aus einem Umkehrschluss aus § 2 Abs. 1 Satz 1 („Einkünfte ... , die der Stpfl. während seiner unbeschränkten StPflcht oder als inländ. Einkünfte während seiner beschränkten StPflcht erzielt“; s. auch §§ 34c und 34d; wie hier EBLING in BLÜMICH, § 1 Rn. 36; HEINCKE in SCHMIDT, XXX. § 1 Rn. 2; vgl. auch LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. A 353 unter Hinweis auf § 34c Abs. 1).

**Nur die während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten in- und ausländischen Einkünfte** unterliegen der ESt. Zuvor oder später bezogene Einkünfte werden nicht einbezogen (zum Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 50).

**Ermittlung der Einkommensteuer nach dem EStG:** Im Fall der unbeschränkten StPflcht ist das EStG uneingeschränkt anzuwenden, und zwar auch

hinsichtlich der ausländ. Einkünfte (zu den Einschränkungen bei beschränkter StPflcht s. Anm. 345).

## 2. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

89

**Beginn:** Die unbeschränkte StPflcht beginnt, sobald die Person den Tatbestand des Satzes 1 verwirklicht. Dies ist zB mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland der Fall.

**Ende:** Die unbeschränkte StPflcht endet, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 nicht mehr erfüllt sind. Dies ist zB beim Tod der natürlichen Person oder der Aufgabe des inländ. Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts der Fall. Zur Beibehaltung des inländ. gewöhnlichen Aufenthalts trotz Aufgabe des inländ. Wohnsitzes s. Anm. 62.

Einstweilen frei.

90–96

### C. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Festlandssockel

**Schrifttum:** HOOG, Die Genfer Seerechtskonferenzen von 1958 und 1960, Frankfurt am Main/Berlin 1961; KÖLBLE, Bundesstaat und Festlandssockel, DÖV 1964, 217; MENZEL, Der deutsche Festlandssockel – seine völker- und verfassungsrechtliche Problematik, DVBl. 1966, 461; HILLERT, Steuerliche Behandlung des Festlandssockels, FR 1974, 266, 445; SCHOLTZ, Festlandssockel – Land- und Forstwirtschaft – Modernisierungsaufwand – Beschränkte StPflcht – Erfindervergünstigungen, DSfZ 1974, 241; GREBNER, Die Rechtsstellung der Bohrinsel, AWD 1974, 75; LANG, Zur Problematik des Inlandsbegriffs, StuW 1975, 293; BODE, Grundsatzfragen einer beschränkten StPflcht der im deutschen Kontinentalsockelbereich der Nordsee tätig gewordenen Steuerausländer, DB 1976, 405.

## I. Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel

97

Unter den in Abs. 1 Satz 2 festgelegten Voraussetzungen gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel zum Inland, obwohl er völkerrechtl. nicht zum Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland zählt.

**Begriff:** Regelungen zum Festlandssockel finden sich in der Genfer Konvention über den Festlandssockel v. 29.4.1958 (Bulletin der BReg. v. 28.1.1964; UN-Doc. A/CONF 13/L 55, abgedr. bei HOOG, Die Genfer Seerechtskonferenzen von 1958 und 1960, 1961, 111 ff.), die die Bundesrepublik Deutschland zwar nicht ratifiziert, aber gleichwohl anerkannt hat (vgl. Proklamation v. 20.1.1964, BGBl. II 1964, 104). In Art. 1 der Genfer Konvention heißt es:

„Im Sinne dieser Artikel bezeichnet der Ausdruck, Festlandssockel

(a) den Meeresgrund und den Meeresuntergrund der an die Küste grenzenden Unterwasserzonen außerhalb des Küstenmeeres bis zu einer Tiefe von 200 Metern oder darüber hinaus, soweit die Tiefe des darüber befindlichen Wassers die Ausbeutung der Naturschätze dieser Zonen gestattet;

(b) den Meeresgrund und den Meeresuntergrund der entsprechenden an die Küste von Inseln grenzenden Unterwasserzonen.“

**Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil** am Festlandssockel ist gegenüber Dänemark und den Niederlanden durch die Verträge v. 28.1.1971 sowie gegenüber Großbritannien und Nordirland durch Vertrag v. 25.11.1971 (BGBl. II 1972, 881 ff. [1616]) abgegrenzt (zur Einbeziehung des Festlandssockels in den Geltungsbereich des DBA mit Dänemark vgl. BMF v. 1.2.1982, BStBl. I 1982, 309). Für das Gebiet der Ostsee bestehen derartige Abkommen nicht.

## 98 **II. Soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden**

Der Anteil am Festlandssockel gehört nur zum Inland, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

**Zu den Naturschätze des Meeresgrundes und -untergrundes** bestimmt der auch für Abs. 1 Satz 2 maßgebende Art. 2 Abs. 4 der Genfer Konvention über den Festlandssockel (s. Anm. 97):

„Die in diesen Artikeln erwähnten Naturschätze umfassen Mineralien und sonstige anorganische Bodenschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie sesshafte Lebewesen, das heißt solche, die während des Stadiums, in dem sie gefischt werden können, entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresgrund verbleiben oder sich nicht ohne ständige körperliche Berührung mit dem Meeresgrund oder Meeresuntergrund fortbewegen können.“

► *Zu den erfassten sesshaften Lebewesen* gehören zB Muscheln, nicht aber Algen, Krustentiere und schwimmende Lebewesen (Fische), da ihre Lebensbedingungen nicht durch den Meeresgrund bestimmt werden, sondern durch das Meerwasser (SCHOLTZ, DStZ 1974, 241 [242]; HOOG, Die Genfer Seerechtskonferenzen von 1958 und 1960, 1961, 50).

► *Erdöl, Erdgas und Kohle* fallen als organischen Stoffe (vgl. RÖMPP, Chemie Lexikon, 9. Aufl. 1989–92, „Erdgas“, „Erdöl“, „Kohle“) nicht unter die von Art. 2 Abs. 4 der Genfer Konvention über den Festlandssockel erfassten Naturschätze (aA gegen die klare chemische Einordnung MICHEL in LBP, § 1 Rn. 60; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 51 unter Hinweis auf eine ungenaue Übersetzung der Genfer Konvention, s. dort zu Einzelfällen auch Rn. B 215).

**Die Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze des Festlandssockels** muss sich auf die Naturschätze des Meeresgrundes oder Meeresuntergrundes beziehen. Die Suche nach Lagerstätten reicht aus, nicht aber die nur ozeanographische Forschung (SCHOLTZ, DStZ 1974, 241 [242]) oder Untersuchungen über den Fischfang. Geophysikalische Forschungen scheidet dann aus, wenn sie sich allgemein auf den Meeresgrund beziehen, sie werden erfasst, wenn sie der Suche nach Naturschätzen dienen. Die Errichtung oder der Betrieb einer Transit-Rohrleitung (s. dazu Ges. v. 2.9.1974, BGBl. I 1974, 2149) stellt keine Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen dar.

## 99 **III. Soweit der Anteil am Festlandssockel der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient**

Seit dem JStG 2008 gehört der Anteil am Festlandssockel auch dann zum Inland, soweit er der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient (s. auch Anm. 2).

**Die Neuregelung schließt eine bislang bestehende Gesetzeslücke**, da die Energieerzeugung keine Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes iSd. bisherigen Fassung des Satzes 2 ist. Die Einkünfte aus solchen Anlagen im Bereich des Festlandssockels gehörten deshalb bislang nicht zu den inländ. Einkünften des § 49 (vgl. auch BRDrucks. 544/07, 3 und BTDrucks. 16/6739, 2).

**Energie** ist nach der physikalischen Definition die im System gespeicherte Arbeit oder die Fähigkeit eines Systems, Arbeit zu verrichten. Energie kann dabei insbes. als mechanische, elektrische, magnetische oder thermische Energie auftreten (s. insgesamt Geo-Themenlexikon, Mannheim 2007, Band 6, Stichwort „Energie“). Für die Energiegewinnung iSd. Satzes 2 kommt in erster Linie die Gewinnung von elektrischer Energie in Betracht.

**Erneuerbare Energien werden dann genutzt**, wenn die Energiegewinnung aus nachhaltigen Quellen erfolgt. Das sind solche Quellen, die nach menschlichen Maßstäben als unerschöpflich gelten. Dazu zählen nach dem momentanen Stand der Forschung die Kernfusionsprozesse in der Sonne, Wärmeenergie im Erdinneren sowie die mit der Erdrotation verbundenen Effekte (Geo-Themenlexikon aaO, Stichwort „Erneuerbare Energien“). Für die Energiegewinnung im Bereich des Festlandssockels sind dabei insbes. die thermonuklearen Umwandlungen in der Sonne in Form der Solar- und Windenergie (als weitere Folge der thermonuklearen Umwandlungen) und die Erdrotationseffekte in Form der Wasserkraftenergie durch die Ausnutzung der Gezeiten von Bedeutung (s. auch BRDrucks. 544/07, 3 mit dem Beispiel der Windkraftanlagen).

**Energieerzeugung im Zusammenhang mit dem Festlandssockel:** Die Energieerzeugung muss im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel erfolgen. Das setzt uE eine nicht nur vorübergehende Verbindung mit dem Meeresgrund oder Meeresuntergrund voraus (zum Begriff des Festlandssockels s. Anm. 97). Zu bejahen ist das bei auf dem Meeresgrund aufstehenden Wind- oder Wasserkraftanlagen; zu verneinen hingegen, wenn derartige Anlagen auf Schiffen aufgebracht sind, selbst wenn diese im Bereich des Festlandssockels ankern.

**Kritik an der Regelung:** Verwunderlich ist, dass der Gesetzgeber erneut eine Einzelfallregelung getroffen hat. Um künftigen Entwicklungen vorzugreifen, hätte er den Anteil des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel allg. insoweit zum Inland erklären können, als eine Einkünfterzielung mit einer in seinem Bereich ausgeübten Tätigkeit oder betriebenen Anlage zusammenhängt.

#### IV. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland

100

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 vor, so gehört der Anteil des Festlandssockels zum Inland.

**Für die unbeschränkte Steuerpflicht** hat dies nur eine geringe Bedeutung, weil der Festlandssockel nur zum Inland gehört, „soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder soweit der Anteil am Festlandssockel der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“. Begründet jemand im Bereich des Festlandssockels seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (zB auf einer Bohrrinsel), so führt dies nicht zur unbeschränkten StPflcht, weil die Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Forschungs- oder Ausbeutetätigkeit oder der Energieerzeugung steht.

HM; im Erg. glA HEINICKE in SCHMIDT, XXX. § 1 Rn. 30; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.32; BODE, DB 1976, 405 (407); vgl. auch MICHEL in LBP, § 1 Rn. 64; aA LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. B 39; HILLERT, FR 1974, 266 (267).

Ist der Stpfl. im Inland unbeschränkt stpfl., weil er hier einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, so gehören die Einkünfte aus der Tätigkeit im Zusammenhang mit der Erforschung oder Ausbeutung des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel allerdings zu seinem im Inland zu versteuernden Welteinkommen (s. Anm. 88). Die Regelung des Abs. 1 Satz 2 hat für ihn nur insoweit eine Bedeutung, als es sich bei diesen Einkünften nicht um ausländ. iSd. § 34c handelt.

**Für die beschränkte Steuerpflicht** hat Abs. 1 Satz 2 insofern Bedeutung, als die im Zusammenhang mit der Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze sowie der Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel erzielten Einkünfte grds. inländ. Einkünfte iSd. § 49 sind. Für die einzelnen Einkunftsarten ist dabei Folgendes zu beachten:

► *Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb* iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a setzen eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter voraus. Daran ändert Abs. 1 Satz 2 nichts (zu Bohranlagen als Betriebsstätten s. SCHOLTZ, DStZ 1974, 241 [242], und GREBNER, AWD 1974, 75; zu schwimmenden Stätten, wie zB Bohrschiffen, als Betriebsstätten s. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO und KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 12 Rn. 30).

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*, die der Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze oder der Energieerzeugung im Bereich des deutschen Festlandssockels dient, gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 zu den inländ. Einkünften, sofern ein enger, anhaltender Zusammenhang zwischen der Tätigkeit und der Erforschung, Ausbeutung oder Energieerzeugung besteht (bejahend für auf einer Bohrinself tätige Arbeiter MICHEL in LBP, § 1 Rn. 68; aA BODE, DB 1976, 405 [407]: nur Unternehmer stpfl.). In diesen Fällen besteht nach § 38 Abs. 1 die Pflicht zum LStAbzug.

101–156 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen  
mit völkerrechtlichen Vorrechten**

**Schrifttum:** STENTEN, Europa und seine Steuer-Grenzen (Teil I), Inf. 1982, 723; STENTEN, Die „Neufassung“ des § 1 Abs. 2 EStG, Inf. 1983, 518; KESSLER, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten EStPflcht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; HELLWIG, Vom Unwesen der „Einkommensteuerpflichtigen Einkünfte“ und „Einkommensteuerpflichtigen Einnahmen“ oder „Gut gemeint ist nicht immer gut“, DB 1987, 2379; RODI, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, RIW 1992, 484; RIEGER, Ehe, Familie und die (Verfassungs-)Widrigkeiten des Einkommensteuerrechts, Frankfurt/Main ua. 1992, 117 ff.

## I. Tatbestandsmerkmale der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 2

### 1. Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei öffentlich Bediensteten (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

#### a) Deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) 157

Der Auslandsbedienstete muss die deutsche Staatsangehörigkeit haben, was sich in der Praxis anhand der ausgestellten Personaldokumente klären lässt. Einzelheiten zur Staatsangehörigkeit regelt das Staatsangehörigkeitsgesetz – StAG – v. 22.7.1913 (RGBl. 1913, 583, zul. geänd. durch Art. 1 G v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1864).

Der deutsche Staatsangehörige darf im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben; s. zu diesen Begriffen Anm. 62 ff. und Anm. 73 ff.

Einstweilen frei.

158–159

#### b) Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, erster Teil) 160

Es muss ein Dienstverhältnis zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts bestehen.

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind rechtsfähige Gebilde, die durch Hoheitsakt errichtet werden, das Recht der Selbstverwaltung haben, staatlicher Aufsicht unterstehen und durch Satzungen objektives Recht für ihren Aufgabenbereich setzen können (ablehnend für Mitarbeiter des Goethe-Instituts China als juristische Person des privaten Rechts: BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106; generell ablehnend für juristische Personen des Privatrechts, selbst wenn sie hoheitliche Aufgaben wahrnehmen: LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. C 37). Sie unterteilen sich in Körperschaften, Anstalten und Stiftungen. Bezogen auf Abs. 2 wird idR ein Dienstverhältnis zur Bundesrepublik Deutschland bestehen.

**Inländisch** sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts dann, wenn ihr Hoheitsgebiet im Inland (s. dazu Anm. 57) belegen ist (bei den Gebietskörperschaften Bund, Länder und Gemeinden) oder wenn sie ihren Sitz idS. § 11 AO im Inland haben (bei den übrigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts). Keine inländ. juristischen Personen sind damit internationale oder europäische Organisationen.

**Dienstverhältnis:** Abs. 2 erfasst alle Personen, die zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem (öffentlich-rechtl. oder privatrechtl.) Dienstverhältnis stehen können (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. C 25: alle denkbaren Dienstverhältnisse), also neben Beamten auch Angestellte und Arbeiter.

Ablehnend für Auslandslehrer, die sich in der Bundesrepublik Deutschland unter Wegfall der Bezüge von ihrem Dienst beurlauben lassen und sodann mit einer deutschen Auslandsschule oder einem ausländ. Schulträger ein Dienstverhältnis eingehen, BFH v. 2.3.1988 – I R 96/84, BStBl. II 1988, 768; v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351 (353); v. 4.12.1991 – I R 38/91, BStBl. II 1992, 548; FG Köln v. 14.12.1994, EFG 1995, 975 (976), best. durch BFH v. 12.10.1995 – I R 39/95, BStBl. II 1996, 87 für einen an einer Schule in Südafrika angestellten, aber vom Bundesverwaltungsamt besol-

deten Lehrer; vgl. auch BAUER, FR 1988, 425; s. auch FG Ba.-Württ. v. 8.12.1998, EFG 1999, 453, rkr.

Zu Ausnahmen s. BMF v. 13.10.1994, BStBl. I 1994, 853 betr. amtlich in die USA vermittelte deutsche Lehrer sowie in den USA tätige ArbN und deren Ehegatten; s. auch BMF v. 20.9.1999, BStBl. I 1999, 844 zur Behandlung von Auslandslehrern nach dem DBA USA; s. ferner BMF v. 17.6.1996, BStBl. I 1996, 688 betr. nach Ecuador und Kolumbien vermittelte Lehrkräfte: unbeschränkt stpfl. nach Abs. 2 wegen der in den Visa enthaltenen Beschränkungen.

161–162 Einstweilen frei.

163 c) **Bezug von Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, zweiter Teil)**

Der Auslandsbedienstete muss seinen Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen. Dabei müssen das Dienstverhältnis und die Bezahlung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen.

Rodi, RIW 1992, 484 (485); verneinend BFH v. 2.3.1988 – I R 96/84, BStBl. II 1988, 768 für Zuwendungen des Bundesverwaltungsamts nach § 44 Bundeshaushaltsordnung an einen Auslandslehrer; s. dazu auch H 1a EStH 2010 mwN; bejahend OFD Düss. v. 15.8.1995, FR 1995, 759 betr. Bundesbeamte, die bei den Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost und Deutschen Bundesbahn beschäftigt sind.

**Der Begriff der öffentlichen Kasse** ist mit dem in § 3 Nr. 12 und Nr. 13 verwendeten Begriff identisch (so auch EBLING in BLÜMICH, § 1 Rn. 251). Zu Einzelheiten s. daher § 3 Nr. 12 Anm. 13. Satz 1 setzt nicht voraus, dass die zahlende öffentliche Kasse zu derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts gehört, zu der das Dienstverhältnis besteht (vgl. SCHWARZ in FROTSCHER, § 1 Rn. 46 betr. vorübergehende Besoldung eines im Ausland tätigen Beamten durch das Auswärtige Amt bei Fortbestehen des Dienstverhältnisses zu einer anderen Bundesbehörde).

**Abs. 2 erfasst nur inländische öffentliche Kassen**, also solche, die ihren Sitz iSd. § 11 AO in der Bundesrepublik Deutschland haben, weil nur bei diesen eine inländ. Aufsicht ausgeführt wird. Keine inländ. öffentlichen Kassen sind die Kassen der inländ. Vertretungen anderer Staaten (zB Botschaften oder Konsulate) sowie die Kassen von ausländ. oder europäischen Organisationen, weil bei diesen die erforderliche Aufsicht nicht ausgeübt werden kann (vgl. FG Bremen v. 22.6.1990, EFG 1991, 519, rkr., zu Zahlungen des Europäischen Parlaments; vgl. auch BFH v. 30.11.1973 – VI R 381/70, BStBl. II 1974, 230 zu Bundesbeamten, die ohne Dienstbezüge zur Dienstleistung bei einer europäischen Organisation beurlaubt sind). Einzelheiten: s. § 3 Nr. 12 Anm. 13.

164–165 Einstweilen frei.

2. **Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei den zum Haushalt gehörenden Angehörigen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)**

166 a) **Zum Haushalt gehörende Angehörige**

Die Angehörigen des erweitert unbeschränkt Stpfl. sind unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ebenfalls erweitert unbeschränkt stpfl.

**Wer Angehöriger ist**, bestimmt § 15 AO. Zu Einzelheiten s. LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 15 Rn. 1 ff.

**Zum Haushalt des erweitert unbeschränkt Steuerpflichtigen gehören die Angehörigen dann**, wenn sie mit diesem bei einheitlicher Wirtschaftsführung eine Wohnung teilen oder sich im beiderseitigen Einverständnis vorübergehend außerhalb der Wohnung aufhalten. Zum Begriff der Wohnung s. Anm. 63.

Einstweilen frei.

167

#### b) Einschränkung der Einbeziehung von Angehörigen

168

Die zum Haushalt des Auslandsbediensteten gehörenden Angehörigen sind (nur) dann erweitert unbeschränkt stpfl., wenn sie entweder die deutsche Staatsangehörigkeit haben oder keine Einkünfte beziehen oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland stpfl. sind. Diese Voraussetzungen sind alternativ („oder“). Somit reicht es für die erweiterte unbeschränkte StPflcht aus, wenn eines der genannten Merkmale vorliegt. Erfüllt der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte die Voraussetzungen des Abs. 2 nicht, so kann er immer noch nach Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sein.

**Angehörige mit deutscher Staatsangehörigkeit:** Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung vermeiden, dass die Bundesrepublik Deutschland im Fall der Verheiratung des deutschen Bediensteten mit einem ausländ. Staatsangehörigen in das Besteuerungsrecht ausländ. Staaten eingreift, weil für den Ehegatten die StBefreiungen und -Vergünstigungen des WÜD und des WÜK nicht gelten (vgl. dazu Art. 37 WÜD und Art. 71 WÜK sowie KESSLER, BB 1986, 1890). Siehe im Übrigen zur Staatsangehörigkeit Anm. 157.

**Keine Erzielung von Einkünften durch den Angehörigen:** Ob der Angehörige Einkünfte erzielt, richtet sich nach dem EStG. Es ist zu prüfen, ob Zuflüsse bei dem Angehörigen Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 sind. Ist das nicht der Fall, so liegen die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten StPflcht insoweit vor. Das gilt auch dann, wenn eventuelle Zuflüsse – die nicht unter § 2 Abs. 1 fallen – in dem ausländ. Staat besteuert werden (zB Gelder aus einer Erbschaft, die im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat einer der ESt. vergleichbaren Steuer unterliegen; glA MICHEL in LBP, § 1 Rn. 115 aE).

**Erzielung von Einkünften, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind:** Da nur Personen, nicht aber Einkünfte estpfl. sein können, meint Satz 1 Halbs. 2, dass die von dem zum Haushalt des Auslandsbediensteten gehörenden Angehörigen bezogenen Einkünfte ausschließlich im Inland der ESt. unterliegen dürfen. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich sowohl nach nationalem EStRecht, als auch nach ausländ. StRecht sowie eventuellen völkerrechtl. Vereinbarungen, wie zB DBA (HELLWIG, DB 1987, 2379). Folgende Varianten sind denkbar:

- ▶ *Steuerfreiheit im Wohnsitzstaat:* In diesem Fall werden die Einkünfte ausschließlich mit der deutschen ESt. besteuert, wie Satz 1 Halbs. 2 dies erfordert.
- ▶ *Keine Steuerfreiheit im Ausland und Zuweisung des Besteuerungsrechts an den ausländischen Staat durch DBA:* Die Bundesrepublik Deutschland hat kein Besteuerungsrecht. Der Angehörige ist nicht erweitert unbeschränkt stpfl.
- ▶ *Keine Steuerfreiheit im Ausland, aber Zuweisung des Besteuerungsrechts an die Bundesrepublik Deutschland durch DBA:* Die Einkünfte unterliegen nur der deutschen ESt., so dass die erweiterte unbeschränkte StPflcht besteht. Auf den Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 Nr. 2 kommt es nicht an, weil dieser nur den StSatz betrifft (glA HELLWIG, DB 1987, 2379; vgl. auch KESSLER, BB 1986, 1890 [1891]).

- ▶ *Freistellung der Einkünfte von der Besteuerung im Ausland nach DBA:* Der Angehörige ist erweitert unbeschränkt stpfl., weil die Einkünfte im Rahmen des Welteinkommensprinzips (s. Anm. 88) ausschließlich der deutschen ESt. unterliegen (HELLWIG, DB 1987, 2379; zum Progressionsvorbehalt s.o.).
- ▶ *Freistellung der Einkünfte von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland nach DBA:* Keine erweiterte unbeschränkte StPflcht, weil die Einkünfte gerade nicht der deutschen ESt. unterliegen.
- ▶ *Die ausländischen Steuern werden nach DBA auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet:* Es besteht keine erweiterte unbeschränkte StPflcht für den Angehörigen, da die Einkünfte nicht ausschließlich der deutschen ESt. unterliegen, weil im Wohnsitzstaat eine Besteuerung grds. stattfindet.

169–173 Einstweilen frei.

### 3. Einschränkungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht durch Abs. 2 Satz 2

#### 174 a) Überblick

Satz 2 schränkt die Regelung des Satzes 1 ein und will verhindern, dass ein Stpfl. sowohl im Wohnsitzstaat als auch über Abs. 2 Satz 1 in der Bundesrepublik Deutschland die persönlichen Vergünstigungen erfährt, die die unbeschränkte StPflcht mit sich bringt (vgl. BFH v. 5.9.2001 – I R 88/00, BFH/NV 2002, 623; aA KESSLER, BB 1986, 1890: Vermeidung der Belastungen, die sich aus einer doppelten unbeschränkten StPflcht ergeben). Bedeutung hat Satz 2 nur für die Auslandsbediensteten und deren Angehörige mit deutscher Staatsangehörigkeit, da nur diese Einkünfte haben können, die im Ausland besteuert werden (s. Satz 1 Halbs. 2; glA wohl KESSLER, FR 1987, 141).

#### 175 b) Besteuerung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang

Ob der Auslandsbedienstete und seine Angehörigen im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat in einem der beschränkten EStPflcht ähnlichen Umfang besteuert werden, ist nach den Vorschriften des maßgeblichen ausländ. StRechts zu prüfen (BFH v. 9.10.1985 – I R 271/81, BFHE 145, 44 = FR 1986, 132).

**Im Vergleich zur beschränkten Steuerpflicht nach dem deutschen Einkommensteuerrecht** sind dabei zwei Kriterien von Bedeutung. Zum einen unterliegen der beschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 nur die inländ. Einkünfte. Folglich liegt eine der beschränkten StPflcht vergleichbare Besteuerung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur dann vor, wenn in diesem Staat auch nur die dort bezogenen Einkünfte besteuert werden.

FG Köln v. 2.10.2009, EFG 2010, 435, rkr.: Bescheinigung nicht erforderlich; bejahend für die von den Regelungen des WÜD und des WÜK erfassten Personen: FinSen. Berlin v. 8.11.1994, IStR 1995, 85 mit Anm. JÜRTE; zur Ausnahme für Staatsangehörige des Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaats sowie Personen, die dort ständig ansässig sind, s. Anm. 37.

Zum anderen ist die beschränkte StPflcht dadurch gekennzeichnet, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. weitgehend außer Betracht bleiben (s. Anm. 345). Auch diese Voraussetzung muss bei der Besteuerung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat erfüllt sein; nur dann ist die Besteuerung der beschränkten StPflcht vergleichbar.

**Findet aufgrund von Regelungen eines DBA in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat keine Besteuerung statt**, liegen dort aber im Übrigen die Voraussetzungen für eine unbeschränkte StPflcht vor, so sind die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 nach BFH v. 5.9.2001 – I R 88/00 (BFH/NV 2002, 623 zur Zuweisung des Steuerrechts an den Herkunftsstaat) nicht erfüllt, weil die DBA-Regelungen keinen Einfluss auf die Art der Besteuerung wie ein beschränkt Stpfl. haben. Damit besteht in diesen Fällen nur dann eine erweiterte unbeschränkte StPflcht iSd. Abs. 2, wenn die betroffenen Personen in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur beschränkt stpfl. sind; s. auch FG Düss. v. 23.4.1998, EFG 1998, 1069, rkr., zum DBA Japan und zur Anwendung des § 50d Abs. 4.

**Für die Steuerbefreiungen des WÜD und WÜK und des NATO-Truppenstatuts** kann uE folgerichtig nichts anderes gelten. Siehe ausführl. zu den Steuerbefreiungen Anm. 35 ff.

**Zu in den USA, Ecuador und Kolumbien tätigen Lehrern und Arbeitnehmern** s. BMF v. 13.10.1994, BStBl. I 1994, 853, und v. 17.6.1996, BStBl. I 1996, 688; s. auch BMF v. 20.9.1999, BStBl. I 1999, 844 zur Behandlung von Auslandslehrern nach dem DBA USA.

Einstweilen frei.

176–179

## II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht

180

Erfüllt eine Person die Voraussetzungen des Satzes 1 und greift die Beschränkungen des Satzes 2 nicht ein, so ist sie unbeschr. stpfl. (s. dazu im Einzelnen Anm. 88). Unterschiede zur unbeschr. StPflcht nach Abs. 1 bestehen nicht (LANG, StuW 1974, 293 [304]).

**Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht beginnt**, sobald eine Person alle Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 erfüllt.

**Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht endet**, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 nicht mehr vorliegen. Zur Billigkeitsregelung für den Fall der Zurückversetzung des Auslandsbediensteten ins Inland s. BMF v. 8.10.1996, BStBl. I 1996, 1191.

**Kindergeldanspruch** besteht nach § 63 Abs. 1 Satz 3, wenn die Kinder im Haushalt des nach Abs. 2 unbeschränkt Stpfl. leben (s. BFH v. 12.2.2009 – III S 41/08 [PKH], BFH/NV 2009, 963).

Einstweilen frei.

181–254

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen  
ohne völkerrechtliche Vorrechte, beschränkt auf inländische Einkünfte**

**Schrifttum:** FRERICHS, Folgerungen aus der „Schumacker-Entscheidung“ des EuGH für das Jahressteuergesetz 1996 – Grenzpendlergesetz und Lohnsteuerjahresausgleich, FR 1995, 574; KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendlergesetz II – Umsetzung des EuGH-Urteils „Schumacker“ im Jahressteuergesetz 1996, BB 1995,

1615; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14.2.1995 Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; PAUS, Die Neuregelung der beschränkten StPflcht durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPflcht beschränkt stpfl. Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten EStPflcht durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766; KUMPF/ROTH, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige? Zur Besteuerung von nicht im Inland ansässigen natürlichen Personen im System der Einkommensteuer, StuW 1996, 259; LÜDICKE, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten StPflcht – Einflüsse aus dem EU-Gemeinschaftsrecht und aus den Doppelbesteuerungsabkommen, StbKongrRep. 1996, 399; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105; GROSSE/LUDERT, Beschränkte versus fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht, IStR 1999, 737; GROSSE, Die Wahl der Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3, StuW 1999, 357; TIEDTKE/LANGHEIM, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten StPflcht, DStZ 2003, 10; KAEFER/KAEFER, Ausländische Einkünfte und erweiterte unbeschränkte StPflcht, IStR 2006, 37.

Siehe auch das Schrifttum zu Vor §§ 1, 1a Anm. 31 (Verfassungsmäßigkeit), 35 (EU-Verträglichkeit) sowie das Schrifttum vor den Anm. 1 (Überblick), 2 (Rechtsentwicklung), 35 (NATO-Truppenstatut), 52 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1), 62 (Wohnsitz), 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), 157 (Erläuterungen zu Abs. 2), 336 (Erläuterungen zu Abs. 4).

## I. Tatbestandsmerkmale der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht für Personen ohne völkerrechtliche Vorrechte nach Abs. 3

### 255 1. Die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1

Abs. 3 erfasst alle natürlichen Personen, die die Voraussetzungen erfüllen. Eine Beschränkung auf Grenzpendler i.e.S., also diejenigen Personen mit ausschließlich ausländ. Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt, die in das Inland „einpendeln“, um hier Einkünfte zu erzielen, findet ebenso wenig statt wie eine Beschränkung auf EU-Staatsangehörige oder Personen, die in einem EU-Staat ansässig sind (missverständlich hinsichtlich der Grenzgänger HEINICKE in SCHMIDT, XXVI. § 1 Rn. 51). Ob die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten StPflcht nach Abs. 3 vorliegen, ist für jede Person einzeln zu prüfen. Das gilt auch für den Ehegatten und die Kinder des Stpfl. (zu Besonderheiten beim Ehegattensplitting s. Anm. 46 und § 1a Anm. 30).

**Antrag:** Die Behandlung als unbeschränkt stpfl. i.Sd. Abs. 3 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus (zur Verfassungsmäßigkeit s. Vor §§ 1, 1a Anm. 32 aE; zur Vorteilhaftigkeit s. GROSSE, StuW 1999, 357). Diesen Antrag kann der Stpfl. idR nur nach Ablauf des jeweiligen VZ stellen, weil erst dann feststeht, ob seine Einkünfte tatsächlich zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen und ob die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 überschreiten. Der Antrag ist für jeden VZ neu zu stellen, weil die Voraussetzungen des Abs. 3 für jeden VZ neu geprüft werden müssen (SCHULZE ZUR WIESCHE, IStR 1996, 105 [106]). Der Antrag kann bis zur Bestandskraft des StBescheids gestellt werden, sofern nicht zuvor Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO eingetreten ist. Ficht der Stpfl. den Bescheid an, so kann er den Antrag bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG stellen, und zwar auch hilfsweise für den Fall, dass FA oder FG nicht schon aus anderen Gründen zu einer für ihn günstigeren Entscheidung

gelangen (BFH v. 19.10.2010 – I R 109/09, BStBl. II 2011, 443). Im Revisionsverfahren kann der Antrag nicht mehr gestellt werden (BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21). Der Stpfl. kann den Antrag formlos stellen, insbes. auch durch schlüssiges Verhalten (konkudent), wie zB die Einreichung einer StErklärung, mit der er die Behandlung als unbeschränkt Stpfl. begehrt (LEHNER/WALDHOF in KSM, § 1 Rn. D 145). Der Stpfl. muss im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Voraussetzungen des Abs. 3 darlegen und ggf. beweisen. Der Stpfl. kann seinen Antrag nur darauf richten, insgesamt für alle erzielten Einkünfte iSd. § 49 als unbeschränkt Stpfl. behandelt zu werden. Eine Beschränkung des Antrags, zB auf bestimmte Einkunftsarten, ist nicht zulässig. Bis zur bestandskräftigen Veranlagung ist ein Widerruf des Antrags nach den allgemeinen verfahrensrechtl. Grundsätzen zulässig, weil durch die Antragstellung keine verfahrensrechtl. Situation entsteht, die auch für Dritte von Bedeutung sein kann.

**Kein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt:** Der Stpfl. darf im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben; s. dazu Anm. 62 ff. und 73 ff.

**Inländische Einkünfte:** Die erweiterte unbeschränkte StPfl. besteht nur, „soweit“ die betroffene Person inländ. Einkünfte iSd. § 49 hat. Damit stellt Abs. 3 ebenso wie die beschränkte StPfl. nach Abs. 4 auf inländ. Einkünfte iSd. § 49 ab. Im Unterschied zu Abs. 4 ist der Bezug inländ. Einkünfte iSd. § 49 bei Abs. 3 aber kein Tatbestandsmerkmal für die erweiterte unbeschränkte StPfl. (s. zu Abs. 4 Anm. 336), sondern eine sachliche Beschränkung der erweiterten unbeschränkten StPfl., die nämlich nur insoweit besteht, als der Stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht. Damit weicht Abs. 3 von dem bei der unbeschränkten StPfl. geltenden Welteinkommensprinzip ab (s. Anm. 88). Zu Einzelheiten der inländ. Einkünfte s. die Erläuterungen zu § 49.

► *Auslandslehrer:* Inländ. Einkünfte iSd. Abs. 3 erzielen auch im Ausland tätige und tätig gewesene Lehrer, sofern sie aus einer inländ. öffentlichen Kasse mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis (zB auch mit der Zentralstelle für das Auslandsschulwesen im Bundesverwaltungsamt) bezahlt werden (s. § 49 Abs. 1 Nr. 4; zum Begriff der inländ. öffentlichen Kasse s. Anm. 163 sowie zum Begriff des Dienstverhältnisses Anm. 160). Das ist nicht der Fall, wenn ein von seinem Dienstherrn unter Fortfall der Dienstbezüge beurlaubter Lehrer bei einem ausländ. Schulträger angestellt ist und von diesem besoldet wird (zur vergleichbaren Regelung des Abs. 3 aF: BAUER, FR 1988, 425 [430]). Gleiches gilt, wenn ein von seinem Dienstherrn unter Fortfall der Dienstbezüge beurlaubter Lehrer bei einem ausländ. Schulträger angestellt ist, aber von der Bundesrepublik Deutschland bezahlt wird (zB bei Vermittlung des Lehrers von der Zentralstelle für das Auslandsschulwesen im Bundesverwaltungsamt an eine deutsche Schule im Ausland, deren Träger idR ein ausländ. Verein ist). Die Zahlung erfolgt in diesem Fall zwar durch eine inländ. öffentliche Kasse, der Lehrer erhält die Zahlungen aber nicht mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis (vgl. auch BFH v. 2.3.1988 – I R 96/84, BStBl. II 1988, 768 zu § 1 Abs. 2; BAUER, FR 1988, 425 [426]; aA KESSLER, BB 1986, 1890 [1892]; s. insgesamt auch Anm. 160 und 163). Zur stl. Behandlung von Auslands- und Ausgleichszulagen, die an Auslandslehrer gezahlt werden, s. OFD Kiel v. 18.12.1996, FR 1997, 317, sowie FinMin. Nds. v. 2.9.1980, StEK EStG § 3 Nr. 251, und FinMin. Schl.-Holst. v. 13.7.1992, StEK EStG § 3 Nr. 558, jeweils zu Abs. 3 aF; zur Erstattung von LSt. s. BFH v. 12.10.1995 – I R 39/95, IStR 1996, 76 mit Anm. F.W. und zu in den USA, Ecuador

und Kolumbien tätigen Lehrern s. Anm. 160 aE; s. auch BMF v. 20.9.1999, BStBl. I 1999, 844 zur Behandlung von Auslandslehrern nach dem DBA USA.

256–264 Einstweilen frei.

## 265 2. Einschränkung nach dem Umfang der Besteuerung oder nach der Höhe der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte (Abs. 3 Satz 2)

Die Einkünfte der natürlichen Person müssen im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dürfen den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen.

**Eingeschränkte Bedeutung der Grenzen des Satzes 2 nach der Rechtsprechung des EuGH:** Die Grenzen des Abs. 3 gelten uneingeschränkt für solche natürlichen Personen, die nicht Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats sind. Für Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats ist die Einhaltung der Grenzen des Satzes 2 nur in den Fällen von Bedeutung, in denen ihre persönlichen Verhältnisse bereits in einem anderen Staat berücksichtigt werden, es aber darüber hinaus um die Frage geht, ob diese persönlichen Verhältnisse auch bei der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland zu berücksichtigen sind, weil die Personen hier als unbeschränkt stpfl. iSd. Abs. 3 zu behandeln sind, obwohl sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Denn in den Fällen, in denen Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland Einkünfte erzielen, sondern auch in anderen Staaten, ohne dass ihre persönlichen Verhältnisse dort berücksichtigt werden, kommt es nach der Rspr. des EuGH für die Anwendung des Abs. 3 nicht auf die Einhaltung der Grenzen des Satzes 2 an (s. ausführl. Vor §§ 1, 1a Anm. 39).

**Das Kalenderjahr** ist für die Berechnung maßgeblich, und zwar auch dann, wenn der Stpfl. ein abweichendes Wj. hat (vgl. § 4a). Dies dient der Vereinheitlichung, weil in die Berechnung des Abs. 3 auch ausländ. Einkünfte einzubeziehen sind, für die möglicherweise kein abweichendes Wj. besteht.

**Die Einkünfte müssen mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen** (zur unklaren Herleitung der Grenze s. LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 32). Um zu ermitteln, ob die Einkünfte des Stpfl. tatsächlich zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen, ist zunächst festzustellen, welche inländ. und ausländ. Einkünfte der Stpfl. überhaupt hat (zum Begriff der Einkünfte s. § 2 Abs. 2 und § 2 Anm. 53 und Anm. 502 und LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 33 ff.).

► *Die Ermittlung dieser Einkünfte* erfolgt nach dem EStG.

FG Köln v. 21.1.2004, EFG 2005, 419, rkr.: keine Bindung an die Bescheinigung der ausländ. StBeh. iSd. Satzes 4; vgl. auch BFH v. 12.11.1986 – I R 222/82, BStBl. II 1987, 256 zu der insoweit wortgleichen Regelung des § 2 Abs. 1 AusfG Grenzgänger Niederlande v. 24.2.1986 (BGBl. I 1986, 321); unklar OFD Nürnberg v. 24.7.2000, FR 2000, 1103 zur Einbeziehung von Einkünften, unabhängig vom Zeitpunkt des Zuflusses; ausführlich zur Berechnung auch KAEFER/KAEFER, IStR 2006, 37.

► *Die Besteuerung nach dem Recht eines ausländ. Staats* ist ohne Bedeutung, ebenso die StFreiheit von Einkünften im Ausland.

BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708; LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 45 ff.; s. aber Vor §§ 1, 1a Anm. 39 zur EG-Rechtswidrigkeit der Grenzen des

Abs. 3, wenn die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte im Bezugsstaat steuerfrei sind und dort keine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse gewährleisten.

In die Berechnung des Abs. 3 sind nur solche inländ. und ausländ. Einkünfte einzubeziehen, die auch nach deutschem EStRecht der Besteuerung unterliegen. Nicht zu berücksichtigen sind daher insbes. Zuflüsse, die nicht unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 fallen, sowie Einkünfte, die im Inland nach § 3 steuerfrei (s. BMF v. 30.12.1996, DStR 1997, 200; OFD Düss. v. 14.7.1998, DStR 1998, 1963) oder nach DBA im Inland von der Besteuerung freigestellt sind (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321; zur Nichtberücksichtigung von im Ausland steuerfreien Einkünften s. Anm. 281). Freibeträge und Pauschbeträge, die sowohl auf inländ. als auch auf ausländ. Einkünfte entfallen, sind nach SCHULZE ZUR WIESCHE (StR 1996, 105 [106] mit Beispielen) prozentual nach den in- und ausländ. Einnahmen aufzuteilen (aA LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 70: keine Rechtsgrundlage). Aus Vereinfachungsgründen können nach BMF v. 25.8.1995 (DStR 1995, 1470) bei der Prüfung, ob die Grenzen des Satzes 2 eingehalten sind, die nach ausländ. Recht ermittelten Beträge idR übernommen werden. Diese sind ggf. in Euro-Beträge umzurechnen. Die Einkünfte sind personenbezogen zu ermitteln, dh. für jede Person separat. Das gilt auch bei Ehegatten (s. aber zur Zusammenveranlagung § 1a Abs. 1 Nr. 2).

► *Von den ausländischen Einkünften unterliegen solche Einkünfte nicht der deutschen Einkommensteuer*, für die entweder keine beschränkte StPflcht besteht, weil sie nicht in der abschließenden Aufzählung des § 49 Abs. 1 Nr. 1–9 enthalten sind, oder für die zwar eine beschränkte StPflcht besteht, deren Besteuerung aber aufgrund eines abgeschlossenen DBA nicht der Bundesrepublik Deutschland zusteht (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321 zur Freistellung nach DBA; vgl. auch BTDrucks. 12/6476, 12 zur Vorgängerregelung des § 50 Abs. 4 aF). Ebenso wird der gem. §§ 40–40b pauschal besteuerte Arbeitslohn, dessen Schuldner nicht der ArbN, sondern der ArbG ist (s. § 40 Anm. 52ff.), nicht erfasst (BTDrucks. 12/6476, 12 zu § 50 Abs. 4 aF).

► *Inländische Einkünfte, die nach DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen*: zur Regelung des Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 278.

► *Progressionsvorbehalt*: Die nicht in die Berechnung einbezogenen Einkünfte unterliegen nach § 32b Abs. 1 Nr. 5 dem Progressionsvorbehalt (zu Fragen des Verfassungs- und Völkerrechts s. ACHTER, IStR 2002, 73).

**Die Begrenzung der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte auf die Höhe des Grundfreibetrags** des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 knüpft typisierend an das persönliche Existenzminimum an (LEHNER/WALDHOFF in KSM, § 1 Rn. D 32; s. auch BTDrucks. 16/6290, 73) und ist die Alternative zu der 90 %-Grenze. Dadurch sollen den Beziehern geringer inländ. und ausländ. Einkünfte die Vorteile der unbeschränkten StPflcht verschafft werden. Denn je geringer die Einkünfte insgesamt sind, desto eher ist die 90 %-Grenze überschritten. Entsprechen die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte (zur Ermittlung s.o.) genau dem Grundfreibetrag, so ist die Grenze noch eingehalten (nicht mehr als). Die nach Abs. 3 Satz 5 bescheinigten ausländ. Einkünfte sind ggf. in Euro-Beträge umzurechnen.

Einstweilen frei.

266–274

275 **3. Kürzung nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)**

Nach Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ist „dieser Betrag“ (zwingend) zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Stpfl. notwendig und angemessen ist (krit. KUMPF/ROTH, Stuw 1996, 259 [264], nach deren Auffassung das Merkmal „notwendig“ entfallen sollte). Dies bezieht sich nur auf die Begrenzung der Einkünfte auf die Höhe des Grundfreibetrags und nicht auch auf die 90 %-Grenze, weil es sich bei letzterer nicht um einen Betrag handelt. Ebenso wie § 32 Abs. 6 Satz 4 sind die Verhältnisse im Wohnsitzstaat des Stpfl. für die Kürzung maßgebend. Daher kann auf die zu § 32 Abs. 6 Satz 4 ergangene Ländergruppeneinteilung zurückgegriffen werden (vgl. BMF v. 6.11.2009, BStBl. I 2009, 1323; EStH 2010 Anh. 2 III; FG Rhld.-Pf. v. 11.3.2010, EFG 2010, 854, Rev., Az BFH: I R 28/10: Ländergruppeneinteilung als rechtlich nicht zu beanstandende Auslegung des Gesetzes, und zwar auch dann, wenn der Wohnsitzstaat Mitglied der EU oder des EWR ist). Diese bietet auch einen von den FGen zu beachtenden Maßstab, sofern sie im Einzelfall nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106 zur VR China).

276–277 Einstweilen frei.

278 **4. Behandlung von Einkünften, die nach DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden (Abs. 3 Satz 3)**

Inländ. Einkünfte gelten dann nicht als der deutschen ESt. unterliegend, wenn sie nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen. Dies ist bei der Berechnung der 90 %-Grenze von Bedeutung (s. Anm. 265).

**Abs. 3 Satz 3 beruht darauf**, dass in denjenigen Fällen, in denen der Bundesrepublik Deutschland nach einem DBA nur eine der Höhe nach beschränkte Besteuerung inländ. Einkünfte zusteht, diese Einkünfte (nochmals) unbeschränkt im jeweiligen Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen (s. zu den Regelungen der DBA Anm. 265). Folglich würde man die Einkünfte ohne die Regelung des Abs. 3 Satz 3 bei der Berechnung der 90 %-Grenze doppelt berücksichtigen, nämlich einerseits bei den nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften, weil auch im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung stattfindet, und andererseits bei den der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften, weil hier eine in der Höhe beschränkte Besteuerung erfolgt. Darüber hinaus können die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden, weil dort unbeschränkte StPfl. auch hinsichtlich der fraglichen Einkünfte besteht.

**Abs. 3 Satz 3 gilt nur für inländische Einkünfte.** Das sind solche iSd. § 49 Abs. 1. Steht der Bundesrepublik Deutschland aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht für ausländ. Einkünfte zu, darf sie diese nach dem DBA aber nur der Höhe nach beschränkt besteuern, so gelten diese Einkünfte gleichwohl als der deutschen ESt. unterliegend.

**Eine nach DBA nur der Höhe nach beschränkte Besteuerung** sieht das OECD-MA für Dividenden und Zinsen vor (s. Art. 10 und 11 OECD-MA). Maßgebend sind die Regelungen des jeweiligen DBA.

**Beispiel:** Ausländ. Einkünfte des Stpfl., die nicht der deutschen ESt. unterliegen: 10 000 €; inländ. Einkünfte des Stpfl.: 95 000 €, davon Zinsen, die in der Bundesrepublik Deutschland nach einem DBA nur in der Höhe beschränkt besteuert werden dür-

fen: 7500 €. Da die Zinsen nicht als der deutschen ESt. unterliegend gelten, betragen die der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte 87 500 €. Damit unterliegen die Einkünfte des Stpfl. (gesamt 105 000 €) nur zu 83,33 % der deutschen ESt. Abs. 3 Satz 2 ist damit nicht erfüllt. Würden die 7500 € hingegen zu den der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften zählen, so lägen die Voraussetzungen des Abs. 3 vor, weil die der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte (95 000 €) 90,45 % der Gesamteinkünfte (105 000 €) ausmachen würden.

**Kein Ausscheiden der Einkünfte aus der Veranlagung:** Satz 3 hat nicht zur Folge, dass die nach DBA nur beschränkt besteuerten Einkünfte aus der ESt-Veranlagung ausscheiden. Satz 3 bezieht sich nur auf die Berechnung der Grenzen des Satzes 2. Bleiben dabei die nach DBA nur beschränkt zu steuernden Einkünfte außer Ansatz, so sind diese Einkünfte bei der anschließend durchzuführenden Veranlagung aber gleichwohl nach § 1 Abs. 3 Satz 1 iVm. § 49 zu berücksichtigen. Denn Satz 3 ändert nichts daran, dass es sich bei den nach DBA nur beschränkt zu steuernden Einkünften um inländ. Einkünfte iSd. § 49 handelt. Bei der Festsetzung der ESt. ist die rechnerische Gesamtsteuer quotaal aufzuteilen und sodann der StSatz für die der Höhe nach nur beschränkt zu steuernden Einkünfte zu ermäßigen (BFH v. 13.11.2002 – I R 67/01, BStBl. II 2003, 587 zur Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen einer GmbH und der damit verbundenen Anrechnung von KSt. und KapErtrSt).

Einstweilen frei.

279–283

**5. Keine Berücksichtigung von nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (Abs. 3 Satz 4)**

284

Der durch das JStG 2008 neu geschaffene Satz 4 (s. Anm. 2) beeinflusst die Ermittlung der nach Satz 2 für die Anwendung der erweiterten unbeschränkten EStPflcht maßgebenden Einkünfte. Das geschieht in der Weise, dass nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte unberücksichtigt bleiben, sofern sie im Ausland nicht besteuert werden und soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind.

**Der Grund der Neuregelung** liegt nach der Gesetzesbegründung in der Umsetzung des EuGH-Urt. v. 25.1.2007 (Rs. C-329/05 – Meinl, EuGHE 2007, I-1107; BTDrucks 16/6290, 73). Siehe ausführl. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 39.

**Ob die Einkünfte im Ausland nicht besteuert werden**, richtet sich ausschließlich nach dem StRecht des ausländischen Staats. Dies wird in der Praxis oftmals nur schwer festzustellen sein. Die FinVerw. wird den Stpfl. insoweit idR auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO verweisen (zur Einführung ausländischen Rechts im gerichtlichen Verfahren s. § 155 FGO iVm. § 293 ZPO).

**Vergleichbare Einkünfte müssen im Inland steuerfrei sein.** Nur unter dieser Voraussetzung bleiben die im Ausland nicht besteuerten Einkünfte bei der Ermittlung außer Ansatz. Abgesehen von der EG-Rechtswidrigkeit dieses Tatbestandsmerkmals (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39), ist uE in jedem Fall eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend geboten, dass es darauf ankommt, ob die ausländischen Einkünfte, hätte der Stpfl sie im Inland bezogen, hier stfrei wären (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 32). Dies beurteilt sich anhand des Katalogs des § 3.

## 285 6. Bescheinigung der ausländischen Behörde (Abs. 3 Satz 5)

Der Stpfl. muss die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen. Dadurch sollen die Inanspruchnahme ungerechtfertigter StVorteile verhindert und die Anwendung des Abs. 3 durch die FinVerw. erleichtert werden (BTDrucks. 13/1558, 408).

**Die Vorlage der Bescheinigung ist unabdingbare Voraussetzung** des Abs. 3. Es handelt sich um eine materielle Tatbestandsvoraussetzung und nicht um ein bloßes Beweismittel (BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447). Solange der Stpfl. sie nicht vorlegt, ist er nicht als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, selbst wenn die übrigen Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt sind (Nds. FG v. 28.2.2007, EFG 2007, 1442, rkr.: bei nachträglicher Vorlage Änderung des St-Bescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Das gilt aber nur dann, wenn der Stpfl. tatsächlich nicht der deutschen ESt. unterfallende Einkünfte hat. Die Vorlage einer sog. „Nullbescheinigung“ sieht Satz 5 nicht vor (FG Brandenburg v. 17.8.2005, EFG 2005, 1706, rkr., jedenfalls für den Fall, dass feststeht, dass keine ausländ. Einkünfte erzielt worden sind; aA Nds. FG v. 28.2.2007, EFG 2007, 1442, rkr.). Siehe auch FG Köln v. 21.1.2004, EFG 2005, 419, rkr.: keine Bindungswirkung der Angaben in der Bescheinigung für die Berechnung der Grenzen des Satzes 1.

**Bundeseinheitliche Vordrucke** müssen nach BFH v. 8.9.2010 (I R 80/09, BStBl. II 2011, 447) nicht verwendet werden.

AA BMF v. 30.12.1996, BStBl. I 1996, 1506; zur bis zum 31.12.2006 geltenden Ausnahmeregelung für die im Jahr 2004 der EU beigetretenen Staaten s. Bay. Landesamt für Steuern v. 2.9.2005, DB 2005, 2207 sowie zur Ausnahme im LSt-Ermäßigungsverfahren BMF v. 25.11.1999, BStBl. I 1999, 990; zur Verpflichtung der ausländ. Staaten, die Auskunft auf der Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie zu erteilen, s. LEHNER/WALDHOF in KSM, § 1 Rn. D 154. Zum Vorschlag des BRats, Satz 5 iRd. JStG 2010 (v. 28.10.2010, BGBl. I 2010, 1768) zu streichen, s. BRDrucks. 318/10, 1 sowie die ablehnende Stellungnahme der BReg. in BTDrucks. 17/2823, 37.

Folglich reicht als Bescheinigung iSd. Abs. 3 eine jede Bestätigung der zuständigen StBehörden aus, sofern sich aus dieser die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte ergibt (BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447; so nun auch FinMin. Schl.-Holst. v. 2.5.2011 – VI 305-S 2104-001, für den Fall, dass ein Stpfl. die Anspruchsvoraussetzungen des Abs. 3 in anderer Weise als durch Vorlage des amtlichen Vordrucks nachweisen will). Geeignet ist daher insbes. die Vorlage des ausländischen StBescheids. Gibt es keine StBehörden in dem Staat oder lehnt diese die Erteilung einer Bescheinigung ab, reicht die Bescheinigung einer deutschen Auslandsvertretung aus, in der dies bestätigt wird (vgl. OFD Koblenz v. 24.1.1997, DStR 1997, 617). In diesem Fall ist der amtliche Vordruck zu verwenden.

**Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte** muss in der Bescheinigung ausgewiesen sein. Dies kann die ausländ. FinBeh. in vielen Fällen nicht erfüllen, da hierzu auch diejenigen ausländ. Einkünfte gehören, die im Ausland gerade nicht besteuert werden, weil sie zB von der Steuer befreit sind, gleichwohl aber zu den Einkünften des Stpfl. iSd. EStG zählen (zur Ermittlung der Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nach dem EStG s. Anm. 265). Daher soll es nach BMF v. 25.10.1995 (BStBl. I 1995, 803) aus Vereinfachungsgründen zulässig sein, die nach ausländ. Recht ermittelten Beträge zu übernehmen, was aber gerade zu falschen Ergeb-

nissen führen kann (insgesamt krit. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, IStR 1996, 105 [106], und PLENKER, DB 1995, 2135).

**Zuständig ist die ausländische Steuerbehörde** dann, wenn ihr die Besteuerung des Stpfl. nach dem Recht des jeweiligen ausländ. Staats sachlich und örtlich obliegt. Durch diese Anforderungen soll ein Missbrauch vermieden werden.

Einstweilen frei.

286–295

## 7. Steuerabzug nach § 50a (Abs. 3 Satz 6)

296

Abs. 3 Satz 6 schränkt die Behandlung als unbeschränkt stpfl. im Vergleich zur unbeschränkten StPflcht nach Abs. 1 oder der erweiterten unbeschränkten StPflcht nach Abs. 2 insoweit ein, als der StAbzug nach § 50a ungeachtet der Sätze 1–4 vorzunehmen ist. Das bedeutet, dass bei denjenigen Personen, die die Voraussetzungen des Abs. 3 Sätze 1–5 erfüllen und die damit als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind, die Steuer gleichwohl im Wege des StAbzugs nach § 50a erhoben wird, sofern sie zu dem dort erfassten Personenkreis gehören.

## II. Rechtsfolge: Eingeschränkte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

297

Erfüllt eine Person die Voraussetzungen des Abs. 3, so wird sie als unbeschränkt stpfl. behandelt, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 hat.

**Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig:** Dogmatisch gesehen bedeutet dies, dass die Person zwar nicht unbeschränkt stpfl. ist, gleichwohl aber so behandelt wird. Diese Unterscheidung hat idR keine praktischen Auswirkungen, da es im Erg. gleichgültig ist, ob eine Person unbeschränkt stpfl. ist oder nur so behandelt wird.

**Einschränkungen gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1 und Abs. 2** bestehen allerdings in folgender Hinsicht:

► *Beschränkung auf inländische Einkünfte iSd. § 49:* Die Behandlung als unbeschränkt stpfl. iSd. Abs. 3 greift nur insoweit ein, als der Stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 hat. Diese Einschränkung ist der beschränkten StPflcht nach Abs. 4 entlehnt, was veranschaulicht, dass Abs. 3 auf den Grundprinzipien der beschränkten StPflcht aufbaut. Hat die Person noch andere Einkünfte als inländ. iSd. § 49, so besteht für diese weder unbeschränkte noch beschränkte StPflcht (s. Abs. 4 und dazu Anm. 336).

► *Kein Ehegattensplitting:* Erfüllen ein Stpfl. und sein Ehegatte jeweils die Voraussetzungen des Abs. 3, so hat dies gleichwohl nicht ohne Weiteres die Anwendung des Ehegattensplittings zur Folge. Denn § 26 Abs. 1 Satz 1 setzt dafür ua. unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a voraus. § 1 Abs. 3 ist ausdrücklich nicht aufgeführt. Folglich müssen zusätzlich die Voraussetzungen des § 1a erfüllt sein.

► *Keine Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1:* s. BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394.

► *Keine Ansässigkeit iS eines DBA:* Personen, die nach Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind, sind im Inland nicht ansässig iSd. DBA (BMF v. 25.1.2000, DB 2000, 354; s. auch Anm. 34).

**Kindergeldanspruch:** BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630: Für den Bezug von Kindergeld genügt es nicht, dass der Elternteil im Inland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird; iE glA FG D'dorf v. 22.12.2008, EFG 2009, 497, Rev., Az. BFH: III R 5/09; s. auch BFH v. 20.11.2008 – III R 53/05, BFH/NV 2009, 564 und FG Ba.-Württ. v. 9.22.2010, EFG 2010, 886, Rev., Az. BFH: III R 14/10: Die kindergeldrechtliche Behandlung als unbeschränkt estpfl. iSv. Abs. 3 iVm. § 62 Abs. 1 Nr. 2b ist unabhängig von der Behandlung als unbeschränkt estpfl. nach Abs. 3 im Besteuerungsverfahren.

**Beginn und Ende** der erweiterten unbeschränkten StPflcht richten sich nach der Verwirklichung des Tatbestands des Abs. 3. Das bedeutet, dass auch während eines VZ ein Wechsel eintreten kann, weil der Stpfl. die Tatbestandsmerkmale erstmals oder auch nicht mehr verwirklicht.

298–335 Einstweilen frei.

### F. Erläuterungen zu Abs. 4: Beschränkte Steuerpflicht

**Schrifttum:** LEDERER, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW/AWD 1981, 463; BAYER, Die unbeschränkte und beschränkte StPflcht, in: Völkerrecht als Rechtsordnung, Berlin 1983, 69; PILTZ, Die beschränkte StPflcht, IWB F. 3 Gr. 3, 683 (1983); VON BORNHAUPT, Lohnsteuerliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985 Beil. 16; LIEDTKE, „Beschränkte StPflcht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; WASSERMAYER, Die beschränkte StPflcht, DStJG 8 (1985), 49; ARNDT, Entwicklungstendenzen der beschränkten StPflcht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 364; KESSLER, Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter, im Inland tätiger Arbeitnehmer – Überlegungen zu dem BFH-Urteil v. 10.5.1989, FR 1990, 302 und 505; KESSLER, Zur Besteuerung von Pendlern über die deutschen Grenzen de lege ferenda, BB 1990, 1313; TRZASKALIK, Marginalien zur Einkommensteuer der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, StuW 1990, 380; WASSERMAYER, Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter, im Inland tätiger Arbeitnehmer – Überlegungen zu einer Urteilsanalyse von Kessler, FR 1990, 419; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, Frankfurt/Main ua. 1994, zugleich Diss. Universität Augsburg 1993; ECKERT, Die beschränkte StPflcht – Rechtfertigung und Systematik, Diss. Universität Bonn 1995; SCHÖN, Die beschränkte StPflcht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995, 119; KOBLENZER, Grundlagen der „beschränkten StPflcht“, BB 1996, 933; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten StPflcht – Einflüsse aus dem EU-Gemeinschaftsrecht und aus den Doppelbesteuerungsabkommen, StbKongrRep. 1996, 399; WASSERMAYER, Kann die erweiterte beschränkte EStPflcht gegenüber der normal beschränkten vorteilhafter sein?, IStR 1996, 30; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; SCHNITGER, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; TIEDTKE/LANGHEIM, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht, DStZ 2003, 10; GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004; GRAMS, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler innerhalb der EG, IStR 2007, 408; KEMPERMANN, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, FR 2008, 591; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008 Beihefter zu Heft 17, 25; EGE, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DStR 2010, 1205.

Siehe auch das Schrifttum zu §§ 49, 50, 50a und Vor §§ 1, 1a Anm. 31 (Verfassungsmäßigkeit), 35 (EU-Verträglichkeit) sowie das Schrifttum vor den Anm. 1 (Überblick), 2 (Rechtsentwicklung), 35 (NATO-Truppenstatut), 52 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1), 62 (Wohnsitz), 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), 157 (Erläuterungen zu Abs. 2), 255 (Erläuterungen zu Abs. 3).

### I. Tatbestandsmerkmale der beschränkten Steuerpflicht nach Abs. 4 336

**Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland:** s. zu diesen Begriffen Anm. 52 ff.

**Bezug inländischer Einkünfte iSd. § 49:** Nicht jede Person ohne inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ist beschränkt stpfl. Beschränkte StPflcht besteht vielmehr nur dann, wenn die Person inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht. Die Aufzählung in § 49 Abs. 1 Nr. 1–9 ist abschließend (SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 109). Bezieht eine Person andere als die in § 49 genannten inländ. Einkünfte, so ist sie nicht beschränkt stpfl. S. aber zum Abzug von (vorab entstandenen) Aufwendungen als WK, obwohl der Stpfl. im VZ im Inland (noch) keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt und auch (noch) keine inländischen Einkünfte iSd. § 49 bezogen hatte FG München v. 27.7.2007, EFG 2007, 1677, rkr.

**Vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 und des § 1a:** Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 und/oder des § 1a vor, so gelangt Abs. 4 nicht zur Anwendung.

Einstweilen frei.

337–344

### II. Rechtsfolge: Beschränkte Steuerpflicht 345

**Besteuerung der inländischen Einkünfte iSd. § 49:** Rechtsfolge der beschränkten StPflcht ist, dass die in § 49 aufgeführten inländ. Einkünfte – und nur diese – besteuert werden.

**Hinsichtlich des Umfangs der Besteuerung** sieht § 50 für beschränkt Stpfl. im Vergleich zu unbeschränkt Stpfl. insofern Abweichungen vor, als zahlreiche Vorschriften des EStG für nicht anwendbar erklärt werden (s. im Einzelnen dort sowie TIEDTKE/LANGHEIM, DStZ 2003, 10 [14 ff.]). Besonderheiten bei der Durchführung des LStAbzugs bei beschränkt Stpfl. regelt § 39d. Diesen Restriktionen kann der Stpfl. uU entgehen, wenn er – und ggf. sein Ehegatte – die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 bzw. des § 1a erfüllt.

**Hinsichtlich der Art der Besteuerung** unterscheidet sich die beschränkte StPflcht von der unbeschränkten StPflcht in erster Linie dadurch, dass bei beschränkter StPflcht weitgehend das StAbzugsverfahren des § 50a anzuwenden ist (s. im Einzelnen dort).

**Beginn und Ende** der beschränkten StPflcht richten sich nach der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 (zum Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 50).

