

## § 1 Steuerpflicht

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 834)

(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

1. an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort
  - a) die lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden,
  - b) andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone ausgeübt werden, wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind oder
  - c) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in den Buchstaben a und b genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden, und

2. am Festlandsockel, soweit dort

- a) dessen natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet werden; natürliche Ressourcen in diesem Sinne sind die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können; oder
- b) künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die in Buchstaben a genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

(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>6</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: Dr. Kai Tiede, Vors. Richter am FG, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas Stapperfend, Präsident des FG, Cottbus

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1

<p><b>I. Grundinformation zu § 1</b> . . . . . 1</p> <p><b>II. Rechtsentwicklung des § 1</b> . . . . . 2</p> <p><b>III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 1 mit höherrangigem Recht</b></p> <p>1. Bedeutung . . . . . 5</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit . . . . . 6</p> <p>3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht</p> <p>    a) Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen . . . . . 7</p> <p>    b) Vereinbarkeit des § 1 Abs. 3 mit Unionsrecht . . . . . 8</p> <p><b>IV. Geltungsbereich des § 1</b></p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . . 14</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . . 15</p> <p>3. Räumlicher Geltungsbereich . . . . . 16</p> <p><b>V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften</b></p> <p>1. Verhältnis zu Vorschriften des nationalen Rechts</p> <p>    a) Verhältnis zu Normen des EStG . . . . . 25</p> <p>    b) Verhältnis zu Normen der AO . . . . . 26</p>	<p>c) Verhältnis zu Normen des AStG . . . . . 27</p> <p>d) Verhältnis zu Zuschlagsteuern . . . . . 28</p> <p>2. Verhältnis zum Recht der Europäischen Union . . . . . 30</p> <p>3. Verhältnis zu Verträgen mit anderen Staaten</p> <p>    a) Verhältnis von nationalem Steuerrecht zu Verträgen mit anderen Staaten . . . . . 31</p> <p>    b) Verhältnis zu einzelnen Verträgen mit anderen Staaten</p> <p>        aa) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . . 35</p> <p>        bb) Verhältnis zum NATO-Truppenstatut . . . . . 37</p> <p>        cc) Verhältnis zum Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen . . . . . 37</p> <p>        dd) Verhältnis zum Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EU . . . . . 38</p>
--	---

	Anm.		Anm.
ee) Bedienstete der UNO, der UNO-Sonderorganisationen und anderer internationaler Institutionen . . . . .	39	<b>VI. Verfahrensfragen zu § 1 . . . . .</b>	46
		<b>VII. Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht . . . . .</b>	47

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

<b>I. Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)</b>		b) Gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO . . . . .	74
<b>1. Natürliche Personen</b>		c) Fiktion des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 2 AO . . . . .	77
a) Begriff der natürlichen Person . . .	52	<b>II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)</b>	
b) Beginn und Ende der natürlichen Person . . . . .	53	1. Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht . . . . .	88
<b>2. Inland . . . . .</b>	<b>57</b>	2. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht . . . . .	89
<b>3. Wohnsitz</b>		<b>III. Ausschließliche Wirtschaftszone und Festlandsockel (Abs. 1 Satz 2)</b>	
a) Steuerrechtlicher Wohnsitzbegriff . . .	62	1. Einordnung des Abs. 1 Satz 2 . . . . .	97
b) Begriff der Wohnung . . . . .	63	2. Besteuerungsrechte an der ausschließlichen Wirtschaftszone (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
c) Innehaben der Wohnung		a) Ausschließliche Wirtschaftszone . . . . .	98
aa) Voraussetzungen des Innehabens . . . . .	64	b) Von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erfasste Aktivitäten in der ausschließlichen Wirtschaftszone . . . . .	99
bb) Gemeinsamer Familienwohnsitz . . .	65	3. Besteuerungsrechte am Festlandsockel (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) . . . . .	101
cc) Wohnsitz von Studierenden, Auszubildenden und Schülern . . .	67	4. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland . . . . .	104
d) Umstände, die auf Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen . . . . .	68		
e) Begründung eines Wohnsitzes . . . . .	69		
f) Aufgabe eines Wohnsitzes . . . . .	70		
<b>4. Gewöhnlicher Aufenthalt</b>			
a) Steuerrechtlicher Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts . . . . .	73		

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

<b>I. Tatbestandsmerkmale der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 2</b>		den zum Haushalt gehörenden Angehörigen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .	166
1. Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei öffentlich Bediensteten (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1) . . . . .	157	3. Einschränkungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht durch Abs. 2 Satz 2 . . . . .	174
2. Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei		<b>II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht . . . . .</b>	<b>180</b>

**D. Erläuterungen zu Abs. 3: Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht**

<b>I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</b>		2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 1 . . . . .	255
1. Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht . . . . .	254		

Anm.	Anm.
3. Relative und absolute Einkunftsgrenze (Abs. 3 Satz 2)	5. Im Ausland nicht besteuerte Einkünfte (Abs. 3 Satz 4) . . . . . 284
a) Anwendungsbereich der Einkunftsgrenzen . . . . . 265	6. Bescheinigung der ausländischen Behörde (Abs. 3 Satz 5) . . . . . 285
b) Zweistufige Ermittlung der Einkunftsgrenzen . . . . . 266	7. Steuerabzug nach § 50a (Abs. 3 Satz 6) . . . . . 296
4. Einkünfte, die nach DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden (Abs. 3 Satz 3) . . . . . 278	<b>II. Rechtsfolge: Eingeschränkte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht</b> . . . . . 297

**E. Erläuterungen zu Abs. 4: Beschränkte Steuerpflicht**

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

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1**

**Schrifttum:** *Runge*, Steuerliche Auswirkungen der Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland, BB 1977, 182; *Lederer*, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW/AWD 1981, 463; *Kessler*, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; *Lüdicke*, Doppelansässigkeit, Ansässigkeitswechsel und Progressionsvorbehalt, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS 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; *Martini*, Das Verhältnis der Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaft zur späteren Eintragung, DStR 2011, 337; *Neyer*, Einkommensteuerliche Behandlung der Mitarbeiter der Europäischen Zentralbank, BB 2013, 1244.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 2 (Rechtsentwicklung), Anm. 35 (NATO-Truppenstatut), Anm. 52 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1), Anm. 62 (Wohnsitz), Anm. 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), Anm. 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), Anm. 157 (Erläuterungen zu Abs. 2), Anm. 255 (Erläuterungen zu Abs. 3), Anm. 336 (Erläuterungen zu Abs. 4).

**1 I. Grundinformation zu § 1**

**Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen:** Die ESt ist eine Personensteuer. Die Vorschrift regelt die persönliche EStPflicht, indem sie in Abs. 1 die unbeschränkte und in Abs. 4 die beschränkte EStPflicht natürlicher Personen definiert. Damit schafft § 1 die Grundlage für die durchzuführende Besteuerung, die sich im Fall der unbeschränkten StPflicht nach den §§ 2 ff. und im Fall der beschränkten StPflicht nach den §§ 49 ff. richtet.

**Wohnsitzprinzip:** Abs. 1 knüpft hinsichtlich der unbeschränkten StPflicht an das international übliche sog. Wohnsitzprinzip an und unterwirft dann sämtliche Einkünfte der ESt, unabhängig davon, wo sie erzielt werden (Welteinkommensprinzip). Die Staatsangehörigkeit spielt für die unbeschränkte EStPflicht keine Rolle (vgl. aber § 1 Abs. 2 sowie § 2 AStG). Hingegen kommt es für die beschränkte StPflicht nur darauf an, ob die Einkünfte aus dem Inland stammen (Quellenprinzip).

- ▶ **Unbeschränkte Steuerpflicht:** Wer im Inland eine räumliche Anknüpfung durch einen Wohnsitz (§ 8 AO, dazu Anm. 62 ff.) oder einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO, dazu Anm. 73 ff.) hat, ist gem. Abs. 1 unbeschränkt estpfl. Solche Stpfl. unterliegen mit ihren gesamten Einkünften der Besteuerung, unabhängig davon, wo diese erzielt wurden (sog. Welteinkommensprinzip, dazu Einf. ESt. Anm. 43). Dies folgt zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut von Abs. 1, aber als Rückschluss aus den §§ 1 Abs. 4, 2a, 34d und 49 (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.53). Das Existenzminimum bleibt steuerfrei (§ 32a). Der mit steigendem Einkommen steigenden individuellen Leistungsfähigkeit wird durch einen progressiven Steuertarif Rechnung getragen. Individuelle Verhältnisse der Stpfl. werden bei der Ermittlung des zVE insbes. durch den Ansatz von SA und agB berücksichtigt. Ehegatten und Lebenspartner können den Splittingtarif wählen.
- ▶ **Beschränkte Steuerpflicht:** Die ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vorliegende beschränkte StPfl. gem. Abs. 4 umfasst hingegen nur die inländ. Einkünfte (sog. Territorialitätsprinzip). Die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bleiben bei der Besteuerung weitgehend außer Betracht (s. dazu im Einzelnen Anm. 345), so dass die beschränkte StPfl. Objektsteuercharakter hat. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass die persönlichen Verhältnisse bei der Besteuerung im Wohnsitz- oder Ansässigkeitsstaat des Stpfl. zu berücksichtigen sind, wo dieser im Zweifel seinen wirtschaftlichen Schwerpunkt hat. Es wird also nicht die Person des Stpfl. dem Inland zugeordnet, sondern dessen Handeln (so BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [29]). Die StErhebung wird durch die Erhebung einer Quellensteuer (§§ 38 ff. für Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit, §§ 43 ff. für Kapitalerträge, § 50a für die dort genannten Einkünfte) gesichert, die nach § 50 Abs. 2 idR abgeltende Wirkung hat. Eine Zusammenveranlagung ist grds. nicht vorgesehen. Zur Vereinbarkeit mit EU-Recht s. Anm. 7.

**Modifikationen der persönlichen Einkommensteuerpflicht:** Abweichend von der grundsätzlichen Zweispurigkeit (Welteinkommensprinzip für Ansässige und Ursprungsprinzip für Gebietsfremde) enthält das Gesetz Zwischen- und Übergangsformen (vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542):

- ▶ **Abs. 2** erweitert den Anwendungsbereich der unbeschränkten StPfl. auf deutsche Staatsangehörige ohne inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, die zu einer inländ. jPöR in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen.
- ▶ **Abs. 3** gewährt im Ausland ansässigen Personen auf Antrag die Option zur Behandlung als unbeschränkt stpfl. Abs. 3 führt zu einer fingierten unbeschränkten StPfl., allerdings begrenzt auf die inländ. Einkünfte gem. § 49.
- ▶ **Die §§ 2ff. AStG** führen bei einem Umzug in einer Niedrigsteuerland zu einer erweiterten beschränkten StPfl. gem. § 2 AStG hinsichtlich aller nicht ausländ. Einkünfte, s. Anm. 27.

**Doppelbesteuerung:** Durch das international übliche Nebeneinander von unbeschränkter und unbeschränkter StPfl. kann es zur Doppelbesteuerung des Einkommens kommen, der unilateral durch StAnrechnung gem. § 34c und bilateral durch den Abschluss von DBA entgegengewirkt wird.

## 2 II. Rechtsentwicklung des § 1

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

**ESTG 1925 v. 10.8.1925** (RGL. I 1925, 189): Die §§ 2 und 3 definieren erstmals die Begriffe „unbeschränkte“ und „beschränkte Steuerpflicht“. Die Definitionen entsprechen inhaltlich den heutigen Definitionen in Abs. 1 und Abs. 4. Unbeschränkt stpfl. 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** (RGL. 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, RGL. 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 Stpfl. 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 stpfl., 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 stpfl. behandelt werden (Gebiet der DDR und des Saarlandes; zur vorherigen Verwaltungsregelung s. Abschn. 5 EstR II/1948 und 1949). Damit stellt der Gesetzgeber klar, dass das Gebiet der DDR zum Inland zählt.

**Gesetz 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, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

**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 Grundlagenvertrag 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 Gesetz v. 21.12.1974, BGBl. I 1974, 3656; BStBl. I 1975, 2) für Auslandsbeamte in das EstG und erweiterte fortan die unbeschränkte StPflcht unter bestimmten Voraussetzungen auf Personen mit völkerrechtl. Status (Diplomaten, Konsularbeamte, Bedienstete des

Verwaltungs- und technischen Personals ausländ. Vertretungen). Die zuvor in Abs. 4 enthaltene Regelung über den Festlandsockel wird zu an Abs. 1 Satz 2.

**StBereinG 1986 v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436 [2446]; BStBl. I 1986, 735): Der neu geschaffene § 1 Abs. 3 erweitert die unbeschränkte StPflcht auf Auslandsbedienstete des Bundes oder eines Bundeslandes ohne diplomatischen oder konsularischen Status sowie auf deren Ehegatten, sofern der Auslandsbedienstete allein oder zusammen mit seinem Ehegatten im Ausland estpfl. Einnahmen von nicht mehr als 5000 DM im VZ bezieht. Das galt jedoch nur für deutsche Staatsangehörige. § 1 Abs. 3 erfasste ua. einerseits die Auslandslehrer und andererseits die Grenzpendler, also diejenigen deutschen Staatsangehörigen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hatten, aber im Inland bei einer inländ. jPÖR beschäftigt waren. 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.

**Gesetz zum Vertrag v. 18.5.1990 über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 25.6.1990** (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 Gesetz v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294) 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 mW ab VZ 1994 gestrichen.

**GrenzpendlerG v. 24.6.1994** (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Nach Abs. 3 können mW 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 5000 DM auf 6000 DM angehoben. Zugleich wird § 50 Abs. 4 neu gefasst. Beschränkt Stpfl., deren Summe der Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterlag oder deren nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte nicht mehr als 12000 DM im Kj. betragen, waren auf Antrag zahlreiche einzeln aufgeführte Vergünstigungen zu gewähren, die bislang nur unbeschränkt Stpfl. vorbehalten waren. Damit sollte insbes. der persönlichen und familiären Situation von Grenzgängern in verstärktem Maße Rechnung getragen werden. Hintergrund dieser Neuregelung war die Befürchtung, dass der EuGH die Regelungen zur beschränkten StPflcht wegen eines Verstoßes gegen die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags beanstanden könnte (vgl. BTDrucks. 12/6476, 8). Die Anwendung des Ehegattensplittings blieb den unter § 50 Abs. 4 fallenden Stpfl. weiter verwehrt.

**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 12000 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 Anwendungs-

bereich 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, der seit 1974 den Festlandsockel nur einbezog, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet wurden, wird aufgrund der Stellungnahme des BRats (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). Zum zeitlichen Anwendungsbereich vgl. *Behrendt/Wischott/Krüger*, BB 2012, 1827 (1829); *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846 (848). Zudem wird die bislang in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 enthaltene Formulierung „nicht mehr als 6.136 Euro im Kalenderjahr betragen“ durch die Wendung „den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen“ ersetzt. Als Folge des Urts. des EuGH v. 25.1.2007 (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107) wird in § 1 Abs. 3 ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte unberücksichtigt bleiben, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind. 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 für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats auf Antrag auch für VZ vor 2008, soweit die StBescheide noch nicht bestandskräftig sind (s. BRDrucks. 747/07, 13).

**KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Der erweiterte Inlandsbegriff wird mW zum 1.1.2015 auf die ausschließliche Wirtschaftszone erstreckt, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen. Die vorherige Anknüpfung an den Festlandsockel war nicht korrekt, denn der Festlandsockel umfasst nur den Meeresboden und den Meeresuntergrund, nicht aber die darüber liegenden Wasser- und Luftsäulen (Art. 78 Abs. 1 SRÜ). Die Gesetzesänderung durch das KroatienAnpG bezieht sich insbes. auf Offshore-Windenergieanlagen (aA *Becker*, BB 2014, 2270 [2271]). Zugleich wird der erweiterte Inlandsbegriff, der bislang nur für die Energieerzeugung selbst galt, auch auf die Errichtung der Energieerzeugungsanlagen erstreckt (BRDrucks. 184/14, 77).

Die Jahreskommentierung 2015 – Stand Mai 2015 – ist im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abrufbar.

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 834): Abs. 1 Satz 2 wird erneut geändert und soll nunmehr alle aus dem UN-Seerechtsübereinkommen ableitbaren Besteuerungsrechte in der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel umfassen. Die Neuregelung gilt ab 1.1.2016.

3–4 Einstweilen frei.

### III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 1 mit höherrangigem Recht

#### 1. Bedeutung

5

**§ 1 als Grundlagenvorschrift der persönlichen Einkommensteuerpflicht:** § 1 ist die zentrale Vorschrift der Regelungen zur persönlichen EStPflcht und enthält vier Erscheinungsformen der persönlichen StPflcht, nämlich die unbeschränkte StPflcht (Abs. 1), die erweiterte unbeschränkte StPflcht für Personen mit völkerrechtl. Vorrechten (Abs. 2), die erweiterte unbeschränkte StPflcht begrenzt auf inländ. Einkünfte (Abs. 3) und die beschränkte StPflcht (Abs. 4).

- ▶ *Abs. 1* legt grundlegend fest, dass die ESt eine Personen- und Individualsteuer ist, weil nur natürliche Personen stpfl. sind und sich der EStTatbestand auf die einzelne natürliche Person bezieht. Dem folgen auch die übrigen in § 1 normierten Arten der StPflcht (s. auch unten zu Abs. 4). Gemäß Abs. 1 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt stpfl. und unterliegen grds. mit ihren gesamten stbaren Einkünften der ESt. Es kommt nicht darauf an, ob die Einkünfte aus dem Inland der aus dem Ausland stammen (Universal- oder Welteinkommensprinzip). Auch auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an. Wo ein Stpfl. im Sinne der DBA ansässig ist, bestimmt sich nicht nach Abs. 1, sondern nach dem jeweiligen DBA; siehe im Einzelnen Anm. 53 ff.
- ▶ *Abs. 2* erweitert den von der unbeschränkten StPflcht erfassten Personenkreis auf solche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber als deutsche Staatsangehörige zu einer inländ. jPÖR in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen. Dies gilt nach Abs. 2 Satz 2 jedoch nur, wenn die Person in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur in einem der beschränkten EStPflcht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird. Die zum Haushalt der Personen gehörenden Angehörigen sind nach Abs. 2 Satz 1 ebenfalls unbeschränkt stpfl., wenn sie entweder deutsche Staatsangehörige sind oder keine Einkünfte beziehen oder nur solche Einkünfte, die ausschließlich im Inland estpfl. sind. Damit besteht für Ehegatten/Lebenspartner insbes. die Möglichkeit der Zusammenveranlagung nach § 26. Die Regelung des Abs. 2 soll verhindern, dass Auslandsbedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status, die aufgrund völkerrechtl. Vorrechte im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur wie beschränkt Stpfl. behandelt werden, letztlich in keinem Land der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Zugleich soll sie den Betroffenen die Vorteile der unbeschränkten StPflcht erhalten. Die Rechtsfolgen der unbeschränkten StPflcht nach Abs. 2 unterscheiden sich nicht von derjenigen nach Abs. 1. Siehe im Einzelnen Anm. 157 ff.
- ▶ *Abs. 3* soll die Vorteile der unbeschränkten StPflcht auf Antrag 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. Da sich die beschränkte StPflcht gem. Abs. 3 – anders als die nach Abs. 1 und 2 – aber auf die inländ. Einkünfte beschränkt, stellt sie im Erg. eine Modifikation der beschränkten StPflcht gem. Abs. 4 dar (vgl. *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542 [544]),

weil sie im Unterschied zur beschränkten StPfl. eine Veranlagung unter Nutzung des Grundfreibetrags und die Berücksichtigung von SA und agB ermöglicht.

Die Regelung geht – zusammen mit der Regelung des § 1a – zurück auf die Rspr. des EuGH, wonach es gegen die im AEUV 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. Über diese Rspr. des EuGH geht Abs. 3 allerdings insoweit hinaus, als er auch solche StPfl. einbezieht, die weder die Staatsangehörigkeit eines EU-Staats haben noch in einem EU-Staat wohnen oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Da Abs. 3 so ausgestaltet ist, dass es für dessen Anwendung keines physischen Grenzüberschreitens bedarf, ist die oftmals für Abs. 3 verwendete Bezeichnung als Grenzpendlerbesteuerung missverständlich. Die Anwendung des Abs. 3 hängt von einem Antrag des StPfl. ab (s. Anm. 255), diesem kommt ein Wahlrecht zu (zur Vorteilhaftigkeit der Besteuerung nach Abs. 3 s. *Grosse*, StuW 1999, 357).

Dogmatisch gesehen sind die von Abs. 3 erfassten Personen beschränkt stpfl., weil Abs. 3 – ebenso wie Abs. 4 für die beschränkte StPfl. – voraussetzt, dass sie keinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, aber Einkünfte iSd. § 49 haben (BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394). Sie werden aber auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt. Im Unterschied zur unbeschränkten StPfl. nach Abs. 1 oder Abs. 2 wird die Steuer bei der fiktiven unbeschränkten StPfl. iSd. Abs. 3 im Wege des StAbzugs erhoben (§ 1 Abs. 3 Satz 5 iVm. § 50a; allerdings ohne Abgeltungswirkung). Auch dies zeigt die Nähe zur beschränkten StPfl. (s. zu den Unterschieden auch bezüglich des Ehegattensplittings und der LSt Anm. 46 und 297).

► *Abs. 4* zieht die Bezieher von inländ. Einkünften, die keinen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, in dem Umfang zur ESt heran, in dem sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzielen. Hintergrund ist dabei, dass die inländ. Einkünfte mit der deutschen Volkswirtschaft eng verbunden sind und daher auch der deutschen Besteuerung unterliegen sollen (BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [29]). Ausführlich *Schrettl*, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 65 ff.; vgl. auch *Vogel*, FS Klein, 1994, 371, der die Rechtfertigung für die beschränkte StPfl. ebenso wie für die unbeschränkte StPfl. 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.

**Bedeutung für § 1a EStG 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. Im Übrigen bestehen umfangreiche Wechselbeziehungen zwischen § 1 einerseits und § 2 AStG andererseits (dazu Anm. 27; *Baßler* in *FWBS*, § 2 AStG Rz. 83 [5/2014]).

## 6 2. Verfassungsmäßigkeit

Die unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt StPfl. ist verfassungskonform (zu den allgemeinen Voraussetzungen vgl. Einf. ESt. Anm. 220 ff.).

Insbesondere führt sie nicht zu einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG. Dies gilt sowohl im Hinblick darauf, dass unbeschränkt Stpfl. ihr Welteinkommen versteuern müssen, als auch im Hinblick auf den Nachteil beschränkt Stpfl., dass ihre persönlichen Verhältnisse weitgehend außer Betracht bleiben.

**Rechtfertigung des Welteinkommensprinzips:** Allerdings kann das Welteinkommensprinzip wohl nur durch fiskalische Zweckmäßigkeitserwägungen gerechtfertigt werden. Es verbreitert die Bemessungsgrundlage der ESt und verhindert sog. weiße, also ungesteuerte, Einkünfte. Teilweise wird die Einbeziehung aller Einkünfte des Stpfl., unabhängig davon, wo sie entstehen, durch die besondere Nähebeziehung des Stpfl. zur Bundesrepublik Deutschland gerechtfertigt, weil durch den räumlichen Bezug zum Inland typisierend unterstellt werden kann, dass der Stpfl. die staatliche Infrastruktur in Anspruch nimmt (vgl. BFH v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27). Das kann aber die Einbeziehung von Einkünften in die stl. Bemessungsgrundlage, die gerade nicht im Inland erzielt wurden, nicht rechtfertigen (*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 617). Aus diesem Grunde kann auch das Leistungsfähigkeitsprinzip die Besteuerung des Welteinkommens nicht rechtfertigen, weil insofern zwischen einer inländ. und einer ausländ. Leistungsfähigkeit unterschieden werden müsste (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.58).

**Rechtfertigung der Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger:** Soweit bei der Besteuerung beschränkt Stpfl. im Inland die persönlichen Verhältnisse weitgehend außer Betracht bleiben, führt dies ebenfalls nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG, weil die persönlichen Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden (BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 [124]; ebenso BFH v. 16.8.1963 – VI 96/62 U, BStBl. III 1963, 486) und zudem die beschränkt Stpfl. nur ihre inländ. Einkünfte versteuern müssen. Es liegen damit unterschiedliche Sachverhalte vor. Beschränkt Stpfl. haben unter den Voraussetzungen des Abs. 3 zudem die Möglichkeit, hinsichtlich ihrer inländ. Einkünfte zur unbeschränkten StPfl. zu optieren. Aus diesen Gründen verstößt die Besteuerung beschränkt Stpfl. auch nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Auch wenn die Erfassung der einzelnen inländ. Einkünfte in § 49 etwas zufällig erscheint, sind die Regelungen uE vom gesetzgeberischen Ermessensspielraum umfaßt (s. auch § 49 Anm. 10).

### 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

**Neueres Schrifttum:** *Bernhard*, Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Binnenmarkt, IStR 2001, 647; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002 (Diss. Bonn 2001); *Schnittger*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, eine Sackgasse?, IStR 2002, 478; *Stapperfend*, Der Einfluss der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165; *Cordewener*, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, 6; *Elicker*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, IStR 2005, 89; *Fischer*, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457; *Hahn*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, 433, 469, 507; *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, IStR 2005, 288; *Wunderlich/Albath*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547; *Spengel/Braunagel*, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, StuW 2006, 34; *Stahlschmidt*, Kohärenz – ein

Beweis, dass der EuGH die Kompetenz in Steuersachen noch nicht gefunden hat, FR 2006, 249; *Kessler/Spengel*, Checkliste potenziell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2007, DB 2007, Beilage 1 zu Heft 3; *Saleh*, Die beschränkte Steuerpflicht in der EuGH-Rechtsprechung, *StuStud.* 2010, 121; *Fischer*, Die unentdeckte Dimension der europäischen Freizügigkeitsrechte, *EuZW* 2011, 326; *Schmidt-Heß*, Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15, *IStr* 2017, 549; *Kessler/Spengel*, Checkliste direkte Steuern: Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts, DB 2019, Beilage Nr. 1.

### 7 a) Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen

Die generell unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. verstößt nach der Rspr. des EuGH nicht gegen das Unionsrecht.

Allg. Auffassung, vgl. *Heinicke* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 1 Rz. 7; *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. A 244 (12/2018); *Rauch* in *Blümich*, § 1 Rz. 128 (8/2019).

**Direkte Steuern und Unionsrecht:** Direkte Steuern, zu denen auch die ESt gehört, fallen grds. in den Zuständigkeitsbereich der einzelnen Mitgliedstaaten der EU. Diese haben ihre Befugnisse in diesem Bereich aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (stRspr., vgl. statt vieler EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – *Meindl*, Slg 2007, I-1107, Rz. 21 mwN). Dabei sind neben dem allgemeinen Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) insbes. die Grundfreiheiten (Arbeitnehmerfreizügigkeit [Art. 45 ff. AEUV], Niederlassungsfreiheit [Art. 49 ff. AEUV], Dienstleistungsfreiheit [Art. 56 AEUV] und Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs [Art. 63 AEUV]) zu beachten.

Zu den Einzelheiten der europarechl. Vorgaben und Beschränkungen s. Einf. ESt. Anm. 400 ff.

**Gebot der Gleichbehandlung bei fehlenden Einkünften im Wohnsitzstaat:** Nach der Rspr. des EuGH gebieten die Grundfreiheiten eine Gleichbehandlung von beschränkt stpfl. Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten mit unbeschränkt Stpfl. zumindest dann, wenn die Angehörigen des EU-Mitgliedstaats ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in einem Mitgliedstaat erzielen und im Wohnsitzstaat keine ausreichenden Einkünfte haben, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, die die persönliche Lage des Stpfl. und seinen Familienstand berücksichtigt. Wird der beschränkt Stpfl. in diesen Fällen schlechter behandelt als ein vergleichbarer unbeschränkt Stpfl., so liegt eine versteckte Diskriminierung vor, die die Grundfreiheiten ebenfalls erfassen, weil die von den benachteiligenden nationalen Vorschriften betroffenen beschränkt Stpfl. meist Ausländer sind.

Vgl. zur Freizügigkeit von ArbN (Art. 45 AEUV) EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – *Schumacker*, Slg 1995, I-225; zur Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94 – *Wielockx*, Slg 1995, I-2493; EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – *Asscher*, Slg 1996, I-3089; zur Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – *Scorpio*, Slg 2006, I-9461; zur Kapitalvertragsfreiheit (Art. 63 AEUV) EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – *Manninen*, Slg 2004, I-7477.

**Rechtfertigungsgründe** ergeben sich für Ungleichbehandlungen nach der zitierten Rspr. des EuGH weder aus dem Argument, dass an die Ansässigkeit angeknüpft wird, noch aus fiskalischen Gründen (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995). Zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz als der Abstimmung der einzelnen Regelungen aufeinander zur Erreichung angemessener

und systemgerechter Lösungen s. EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 958 ff.; *Elicker*, IStR 2005, 89; *Everett*, DSTz 2006, 357 (362); *Stahlschmidt*, FR 2006, 249; *Wunderlich/Albath*, DSTz 2005, 547; krit. dazu *Fischer*, FR 2005, 457.

**Folgerungen für die generelle unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen:** Damit stellt der EuGH für die Frage der Unionsrechtswidrigkeit darauf ab, ob sich der beschränkt stpfl. EU-Ausländer und der unbeschränkt Stpfl. in einer vergleichbaren Situation befinden, gleichwohl aber unterschiedlich besteuert werden. Das betrifft indes nur die Ausgestaltung der einzelnen stl. Vorschriften, nicht aber auch die generelle unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl., denn diese befinden sich schon deswegen nicht in vergleichbaren Situationen, weil beschränkt Stpfl. im Inland nur einen Teil ihrer Einkünfte beziehen und daher eine unterschiedlich starke Anbindung an das Inland haben.

EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107, Rz. 23; EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-13031, Rz. 43; EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793, Rz. 49; zust. *Kaefer/Sass*, DB 1995, 642 (647); krit. *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 87, mwN; *Schmidt-Heß*, IStR 2017, 549 (550): Die Unvergleichbarkeit beschränke sich auf solche Besteuerungsmerkmale, die den persönlichen Lebensumständen zuzurechnen sei; hingegen seien beschränkt Stpfl. im Quellenstaat hinsichtlich der objektiven Besteuerungsmerkmale den unbeschränkt Stpfl. gleichzustellen.

**Ein Anspruch auf Meistbegünstigung ergibt sich für den Steuerpflichtigen daraus nicht.** Dieser kann sich also nicht auf für ihn günstigere Regelungen in anderen EU-Mitgliedstaaten berufen. Dem steht nämlich die nationale Steuerrechtssouveränität entgegen

Stellvertretend EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793; EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421; *Weggemann*, IStR 2003, 677; ausführl. auch *Lehner*, Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 936 ff. Zudem verlangt das EU-Recht nicht, dass die Verlegung der Tätigkeit oder des Wohnorts des Stpfl. in einen anderen Mitgliedstaat steuerneutral ist (EuGH v. 15.9.2011 – C-240/10 – Schulz-Delzers und Schulz, Slg 2011, I-8531).

## b) Vereinbarkeit des § 1 Abs. 3 mit Unionsrecht

8

Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 1996 auf die Rspr. des EuGH zur Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Stpfl. reagiert und ua. § 1 Abs. 3 neu gefasst sowie § 1a neu geschaffen (s. Anm. 2). Damit hat er insbes. die unionsrechtl. problematische generelle Nichtanwendung des Ehegattensplittings in den Fällen der beschränkten StPfl. beseitigt (vgl. Einf. ESt. Anm. 490). Die aktuelle Entwicklung der EuGH-Rspr. führt aber zu einer Vielzahl von Zweifeln.

**Grundsätzliche Vereinbarkeit des § 1 Abs. 3 mit Unionsrecht:** Nach der Schumacker-Rspr. des EuGH (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183) ist es grds. zulässig, wenn ein EU-Mitgliedstaat beschränkt stpfl. EU-Bürgern bestimmte StVergünstigungen, die an ihre persönlichen Lebensumstände oder ihren Familienstand anknüpfen, verwehrt, die unbeschränkt Stpfl. gewährt werden (s. Anm. 7). Der Quellenstaat ist jedoch zu einer Berücksichtigung der persönlichen Lebensumstände und des Familienstandes verpflichtet, wenn der Wohnsitzstaat mangels

stpf. Einkünfte nicht in der Lage ist, dem Stpf. die dafür erforderlichen Vergünstigungen zu gewähren, denn im Erg. sollen die persönlichen Verhältnisse des Stpf. einmal (also weder doppelt noch gar nicht) berücksichtigt werden (so auch *Schmidt-Hefß*, IStR 2017, 549). Die in Abs. 3 für die fiktive unbeschränkte StPflicht vorgesehenen Einkunftsgrenzen (die Einkünfte des Stpf. unterliegen zu mindestens 90 % der deutschen ESt oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte übersteigen den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht) sind unionsrechtl. jedenfalls dann unbedenklich, wenn der Stpf. in seinem Ansässigkeitsstaat ebenfalls veranlagt wird (ggf. gemeinsam mit seinem Ehegatten) und dabei seine persönlichen und familiären Verhältnisse berücksichtigt werden (EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451; EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107, Rz. 31; EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, HFR 2012, 806).

**Potentieller Verstoß des § 1 Abs. 3 gegen Unionsrecht aufgrund ungeeigneter Typisierung:** Allerdings weist Abs. 3 einen grundsätzlichen konzeptionellen Fehler auf, denn der Gesetzgeber will die Frage, ob der Wohnsitzstaat die persönlichen und familiären Umstände des Stpf. berücksichtigen kann, mit einer ungeeigneten Typisierung klären. Obwohl es in der Sache darum geht zu prüfen, ob der Wohnsitzstaat die persönlichen und familiären Umstände des Stpf. berücksichtigen kann, richtet Abs. 3 den Blick vorrangig auf die Höhe der Einkünfte im Quellenstaat. Zudem sind nach Abs. 3 die Einkunftsgrenzen nach Maßgabe des deutschen EStRechts, also nach den Vorschriften des Quellenstaats, zu ermitteln. Es sind daher Konstellationen denkbar, in denen die Anwendung des Abs. 3 zu nicht unionsrechtskonformen Ergebnissen führt. Wenn anderenfalls nicht sichergestellt ist, dass seine persönlichen Verhältnisse in einem anderen Staat berücksichtigt werden, muss ein EU-Staatsangehöriger mit inländ. Einkünften daher unabhängig von der Einhaltung der Einkunftsgrenzen des Abs. 3 Satz 2 als unbeschränkt stpf. behandelt werden.

Schon aus EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089, ergibt sich, dass die Frage nach einer gegen die Grundfreiheiten des AEUV verstoßenden Diskriminierung nicht anhand starrer Grenzen beurteilt werden kann. Siehe jetzt EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190, dazu unten.

► *Steuerfreie Einkünfte im Ansässigkeitsstaat:* Grundsätzlich müssen im Ansässigkeitsstaat des Stpf. in einem solchen Umfang stpf. Einkünfte vorliegen, dass dem Ansässigkeitsstaat die Möglichkeit gegeben ist, die persönlichen und familiären Verhältnisse des Stpf. bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Daran fehlt es grds., wenn der Stpf. in seinem Ansässigkeitsstaat nur stfreie Bezüge erzielt. In diesem Fall wird die Versagung der von Abs. 3 vorgesehenen Behandlung wie ein unbeschränkt Stpf. teilweise als ein Verstoß gegen das aus den Grundfreiheiten des AEUV resultierende Diskriminierungsverbot angesehen (EuGH v. 1.7.2004 – C-169/03 – Wallentin, Slg 2004, I-6443; dazu krit. *Lang*, RIW 2005, 336 [341]; aA wohl auch BFH v. 17.9.2007 – I B 96/07, BFH/NV 2008, 205; BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708, zu § 1a Abs. 1 Nr. 2). Dem ist nicht zuzustimmen; denn es ist zu berücksichtigen, dass die im Ansässigkeitsstaat gewährte StFreiheit bei Sozial- und Lohnersatzleistungen idR bereits Ausdruck und Erg. der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Umstände des Stpf. ist. Auch eine Veranlagung unter Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse könnte im besten Fall zu dem Erg. führen, dass keine Steuer festgesetzt wird. Auf das formale Erfordernis einer Veranlagung im Ansässigkeitsstaat kann es daher uE nicht immer ankommen.

Mit der Entsch. des EuGH v. 25.1.2007 (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107) kann die Europarechtswidrigkeit des Abs. 3 jedenfalls nicht begründet werden, weil sich diese Entsch. nicht auf Abs. 3, sondern auf § 1a bezog. Gegenstand der Entsch. war ein gebietsansässiger Stpfl. des Quellenstaats (das war die Bundesrepublik Deutschland), der nicht nach Abs. 3, sondern schon gem. Abs. 1 unbeschränkt stpfl. war. Unter dieser Voraussetzung hat es der EuGH zu Recht für nicht europarechtskonform erachtet, dass die Bundesrepublik Deutschland dem Stpfl. die Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau versagte, die in Österreich Lohnersatzleistungen bezog, die dort stfrei waren. Diese Unionsrechtswidrigkeit hat der Gesetzgeber dadurch beseitigt, dass er den Einleitungssatz des § 1a mW ab 2008 dahingehend geändert hat, dass es auf die Einkunftsgrenze nicht mehr ankommt, wenn der Stpfl. schon gem. Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ist (s. § 1a Anm. 2).

**Mehrstaatenkonstellationen:** Neue Zweifel an der Vereinbarkeit des Abs. 3 mit dem EU-Recht ergeben sich aus der neueren Rspr. des EuGH, insbes. aus dem Urte. v. 9.2.2017 (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190), das einen Fall betraf, in dem der Stpfl. in mehreren Quellenstaaten Einkünfte erzielte, ohne in einem der Quellenstaaten die 90 %-Grenze zu erreichen.

Der niederländische Staatsangehörige X hatte seinen Wohnsitz in Spanien. X bezog 60 % seiner Einkünfte aus den Niederlanden und 40 % aus der Schweiz. Nachdem X zunächst zur unbeschränkten StPfl. optiert hatte, wechselte er später zur beschränkten StPfl. und beantragte die Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus seiner ETWohnung in Spanien; insoweit sieht das niederländische StRcht für unbeschränkt Stpfl. eine Art Nutzungswertbesteuerung vor.

- ▶ *Modifizierung der Schumacker-Rechtsprechung:* Um zu einer Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Quellenstaat zu gelangen, mussten nach der Schumacker-Rspr. des EuGH zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Es durften keine nennenswerten Einkünfte im Wohnsitzstaat vorliegen und das Einkommen musste im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Quellenstaat (Beschäftigungsstaat) stammen (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183). Die zweite Bedingung spiegelt sich in der 90 %-Grenze des Abs. 3 wieder, die der EuGH ausdrücklich akzeptiert hatte (vgl. EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451; einschränkend EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, HFR 2012, 806). Nunmehr hat der EuGH entschieden, dass es vor allem auf die fehlende Möglichkeit des Wohnsitzstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ankommen soll (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190, in diese Richtung auch schon EuGH v. 18.6.2015 – C-9/14 – Kieback, IStR 2015, 554). Sofern der Wohnsitzstaat mangels Einkünften keine Möglichkeit zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse hat, ist jeder Quellenstaat verpflichtet, die stl. Vergünstigungen in Bezug auf die Gesamtsteuerkraft, die persönlichen Umstände und den Familienstand entsprechend dem Verhältnis der im jeweiligen Quellenstaat erzielten Einkünften zu den Gesamteinkünften zu berücksichtigen (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190, Rz. 48; s. dazu *Schmidt-Heß*, IStR 2017, 549; Einf. ESt. Anm. 490). Dies gilt unabhängig davon, ob die weiteren Einkünfte aus einem Mitgliedstaat der EU oder einem Drittstaat stammen.
- ▶ *Vermeidung negativer Kompetenzkonflikte:* Die EuGH-Rspr. ist in sich nicht frei von Widersprüchen. Es wird jedoch die Intention des EuGH deutlich, sog. ne-

gative Kompetenzkonflikte zu vermeiden, in denen sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. nicht stmindernd berücksichtigen (so auch *Schmidt-Heß*, IStR 2015, 549 [552]). Dies führt zu einer Einschränkung der 90 %-Grenze des Abs. 3, und zwar nicht nur in Mehrstaatenkonstellationen (in denen die persönlichen Verhältnisse im Quellenstaat nur anteilig zu berücksichtigen sind), sondern immer dann, wenn anderenfalls die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. gar nicht berücksichtigt werden. Allerdings kommt dem Stpfl. insoweit die umfassende Darlegungs- und Beweislast zu, um dem FA die Möglichkeit zur Überprüfung zu geben.

**Berücksichtigung ausländischer negativer Einkünfte:** Sofern der Wohnsitzstaat dies mangels (positiver) Einkünfte nicht zu leisten vermag, verlangt der EuGH, dass der Quellenstaat die persönlichen Lebensumstände, den Familienstand sowie darüber hinaus die Umstände berücksichtigt, die Auswirkungen auf die Gesamtsteuerkraft des Stpfl. haben (vgl. EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190, Rz. 26; EuGH v. 16.10.2008 – C-527/06 – Renneberg, Slg 2008, I-7735). Dies umfasst insbes. auch negative Auslandseinkünfte. Da Abs. 3 sich nur auf (inländ.) Einkünfte iSv. § 49 bezieht, scheidet eine Berücksichtigung nach der nationalen Regelung aber zwingend aus. Das ist uE im Hinblick auf die Nichtberücksichtigung positiver ausländ. Einkünfte konsequent und vermeidet eine unzulässige Meistbegünstigung (krit. aber *Schmidt-Heß*, IStR 2015, 549 [553]).

**Wahlrecht:** Nach der Rspr. des EuGH kann eine diskriminierende Regelung nicht dadurch geheilt werden, dass dem Stpfl. ein Wahlrecht eingeräumt wird (EuGH v. 18.3.2010 – C-440/08 – Gielen, Slg 2010, I-2323; EuGH v. 19.11.2015 – C-632/13 – Hirvonen, IStR 2015, 971; s. dazu *Schmidt-Heß*, IStR 2015, 549). Es ist nicht geklärt, wie das mit der grundsätzlichen Billigung des Abs. 3 durch den EuGH in Einklang zu bringen ist. Unseres Erachtens ist das von Abs. 3 eingeräumte Wahlrecht mit dem Unionsrecht vereinbar, weil es von den Umständen abhängt, ob die Ausübung der Option im Einzelfall überhaupt vorteilhaft ist, so dass Abs. 3 im Erg. auf eine Meistbegünstigung der betroffenen Stpfl. hinausläuft (so auch *Heß* in *Lademann*, § 1 Rz. 283 [9/2018]).

9–13 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich des § 1

### 14 1. Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 1 und 2 erfassen im Rahmen der unbeschränkten StPflcht das gesamte Welt-einkommen des Stpfl. (s. Anm. 88). Abs. 3 und 4 beschränken sich hingegen auf die inländ. Einkünfte des Stpfl. iSd. § 49. In Abs. 4 ist dies ausdrücklich geregelt. Für den Abs. 3 folgt dies daraus, dass die betroffenen natürlichen Personen nur insoweit als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, als sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben (s. Anm. 297).

### 15 2. Persönlicher Geltungsbereich

Der EStPflcht unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 nur natürliche Personen (vgl. Anm. 52). Sofern die Einkünfte durch eine eigenständige juristische Person iSd. § 1 KStG erzielt werden, sind sie dieser – und nicht den dahinter stehenden natürlichen Personen – zuzurechnen und unterliegen der KSt.

**Der Körperschaftsteuer** unterliegen die in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Es kommt zu einer Vermögenstrennung zwischen dem Vermögen der Gesellschafter und dem der Gesellschaft (bzw. des sonstigen rechtl. Gebildes). Soweit die übrigen Voraussetzungen der §§ 1 f. KStG (unbeschränkte oder beschränkte KStPflicht) vorliegen, sind die Einkünfte bei diesem Gebilde zu besteuern; sie unterliegen der KSt. Eine Zurechnung zu der dahinter stehenden natürlichen Person scheidet aus.

- ▶ *Bei einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft* wird das Einkommen der OG nach §§ 14 ff. KStG dem OT zugerechnet, so dass für dieses Einkommen bei der OG keine sachliche KStPflicht mehr besteht (s. § 14 KStG Anm. 80). Ist der OT ein Einzelunternehmer (oder eine gewerblich tätige PersGes., deren Mitunternehmer natürliche Personen sind), unterliegt das dem OT zugerechnete Einkommen der OG der ESt (s. § 14 KStG Anm. 85).
- ▶ *Nichtrechtsfähige Vereine* sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG kstpfl. 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). Abzugrenzen ist der nichtrechtsfähige Verein insbes. von der GbR (vgl. § 1 KStG Anm. 57 und unten).

**Personengesellschaften** (zum Begriff s. § 15 Anm. 1422) sind weder Subjekt der ESt noch der KSt. Die von ihnen erzielten Einkünfte werden unmittelbar den beteiligten Gesellschaftern zugerechnet und dort versteuert (ausführl. dazu § 15 Anm. 270 ff.). Die Einkünfte unterliegen in Abhängigkeit von der Rechtsform des Gesellschafters der ESt oder der KSt. Die PersGes. ist aber Subjekt der Einkünfteermittlung. Dafür werden die erzielten Einkünfte gem. §§ 179 ff. AO gesondert und einheitlich festgestellt. Ob die Gesellschafter unbeschränkt oder beschränkt stpfl. sind, wird nicht im Feststellungsverfahren der PersGes., sondern im individuellen EStFestsetzungsverfahren der Gesellschafter entschieden (BFH v. 11.12.1997 – II R 14/96, BStBl. II 1999, 401). Auch über die Art und Höhe der Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafters ist im EStFestsetzungsverfahren zu entscheiden (sog. Zebragesellschaft, vgl. dazu BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679, § 15 Anm. 1460 ff.). Auch eine GmbH & Co. KG ist eine PersGes. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

**Abgrenzungskriterium:** 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 BGB-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 kstpfl. ist, hängt davon ab, wie es handels- und gesellschaftsrechtl. einzuordnen ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [758]; s. § 1 KStG Anm. 30). Diese Einordnung nach der Rechtsform ist für die ESt zwingend, auch wenn eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einem anderen Erg. führen würde (BFH v. 4.11.1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, 50).

**Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft:** Kapitalgesellschaften entstehen nicht schon mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags, sondern erst durch den Publizitätsakt der Eintragung im Handelsregister. 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 Vor-

gründungsgesellschaft ist idR eine GbR (K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 11 II 2 und § 34 III 2). Die Vorgründungsgesellschaft ist strechtl. als (transparente) PersGes. zu behandeln und die von ihr erzielten Einkünfte sind unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247; s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 69). Die Vorgründungsgesellschaft und die spätere KapGes. sind nicht identisch; so dass zB Verlustvorträge nicht übergehen.

- ▶ *Die Vorgesellschaft* entsteht mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags und endet mit der Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister, wodurch dann die juristische Person entsteht (vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 34 III 4a). Die Vorgesellschaft ist noch keine juristische Person, sondern eine Vereinigungsform sui generis, auf die aber das Recht der zu gründenden juristischen Person bereits insoweit angewendet wird, als dieses nicht die Rechtsfähigkeit voraussetzt (BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 [132]). Steuerrechtlich ist die Vorgesellschaft grds. kstpf., sofern sie eine nach außen in Erscheinung tretende geschäftliche Tätigkeit aufgenommen hat und die Eintragung in das Handelsregister nachfolgt. Wenn die Gesellschaft nicht in das Handelsregister eingetragen wird, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung zu erreichen, oder wenn die Eintragung nicht ernsthaft betrieben wird, sind die Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen und den Gründungsgesellschaftern als Mitunternehmern zuzurechnen (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991; zu den Einzelheiten *Martini*, DStR 2011, 337; § 1 KStG Anm. 69). Kommt es wider Erwarten nicht zur Eintragung, entfällt die KStPflicht rückwirkend (vgl. BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991).

**Typenvergleich bei ausländischen Gesellschaften:** Ob eine ausländ. Gesellschaft als KapGes. behandelt wird und der KSt unterliegt oder ob sie wie eine PersGes. transparent ist und die Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden, richtet sich nicht danach, wie die Gesellschaft im ausländ. Staat behandelt wird, sondern nach deutschem Recht. Es ist ein Typenvergleich vorzunehmen. Die ausländ. Gesellschaft ist als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden Bestimmungen des ausländ. Rechts über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtl. und wirtschaftlich einer inländ. KapGes. oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, zu Einzelheiten vgl. § 1 KStG Anm. 26). Führt dies im Vergleich zur Behandlung im Ansässigkeitsstaat zu einer abweichenden Qualifikation, liegt eine sog. hybride Gesellschaft vor, die regelmäßig zu Qualifikationskonflikten bei der Anwendung der DBA führt (dazu BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258).

### 16 3. Räumlicher Geltungsbereich

Räumlicher Geltungsbereich des § 1 ist das Inland (vgl. Anm. 57), das gem. Abs. 1 Satz 2 um den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil am Festlandsockel und der ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) erweitert wird (s. Anm. 97 ff.).

17–24 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu Vorschriften des nationalen Rechts

#### a) Verhältnis zu Normen des EStG

25

Da § 1 die Grundnorm zur Begr. der persönlichen EStPflcht ist, besteht mit nahezu jeder Norm des EStG eine Wechselwirkung.

#### 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, besteht für eine Anwendung des *Abs. 3* und des *Abs. 4* kein Raum mehr.
- ▶ *Abs. 2* ist im Verhältnis zu *Abs. 1* die vorrangig anzuwendende Spezialvorschrift. Die erweitert unbeschränkte StPflcht gem. *Abs. 2* schließt eine nur beschränkte StPflcht gem. *Abs. 4* aus. Soweit *Abs. 2* erfüllt ist, scheidet uE die nur auf Antrag gewährte fiktive unbeschränkte StPflcht gem. *Abs. 3* aus; ein Antrag nach *Abs. 3* kann die Besteuerung nach dem (weitergehenden) *Abs. 2* nicht ausschließen (unklar BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715, bei vom FA nur unterstelltem Antrag gem. *Abs. 3*).
- ▶ *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 hinsichtlich des Umfangs und der Rechtsfolgen der StPflcht. Während *Abs. 2* zu einer unbeschränkten StPflcht iSv. *Abs. 1* führt (s. Anm. 180), werden die von *Abs. 3* erfassten Stpfl. nur als unbeschränkt stpfl. behandelt, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben (s. Anm. 297).

**Verhältnis zu § 1a:** Ist ein Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl., oder ist er nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln, so kann er nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 Unterhaltsleistungen als SA abziehen, obwohl der Leistungsempfänger nicht unbeschränkt stpfl. ist. Zudem kann er nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 das Ehegattensplitting in Anspruch nehmen, obwohl sein Ehegatte/Lebenspartner nicht unbeschränkt stpfl. ist. Eine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht ist das allerdings nicht. Die unbeschränkte StPflcht der erfassten Personen wird für die aufgezählten Fälle lediglich fingiert. Da die Ehegatten/Lebenspartner oder Eltern der erfassten Personen entweder nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. sein oder nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt werden müssen, sind *Abs. 1* und *3* Grundlagenvorschriften für § 1a. Im Verhältnis zu *Abs. 4* ist § 1a vorrangig (s. *Abs. 4*: „vorbehaltlich ... des § 1a“).

**Verhältnis zu §§ 2 ff. und §§ 49 ff.:** § 1 ist Grundlagenvorschrift im Verhältnis zu §§ 2 ff. und zu §§ 49 ff. § 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 §§ 2 ff. und bei beschränkter StPflcht nach §§ 49 ff. richtet. Diese Normen vollziehen lediglich die Entscheidung nach, die bei der persönlichen StPflcht getroffen wurde.

**Verhältnis zu § 25 Abs. 3:** § 25 iVm. § 43 Abs. 5 und § 46 sowie § 56 EStDV bestimmen, wer zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet ist.

26 **b) Verhältnis zu Normen der AO**

§ 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 *Rauch* in *Blümich*, § 1 Rz. 27 [7/2019]). Darüber hinaus hat § 33 AO eine andere Funktion, indem er festlegen soll, wer potentieller Beteiligter eines Steuerschuldverhältnisses ist (zum Zweck des § 1 s. Anm. 5).

§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO: Zur Abgabe einer StErklärung ist auch verpflichtet, wer vom FA dazu aufgefordert wird, unabhängig davon, ob tatsächlich eine StSchuld besteht (BFH v. 17.1.2003 – VII B 228/02, BFH/NV 2003, 594).

27 **c) Verhältnis zu Normen des AStG**

**Verhältnis zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 AStG:** § 2 AStG sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Erweiterung der beschränkten StPflcht vor. Dabei erweitert § 2 AStG – im Gegensatz zu § 1 Abs. 2 und 3 – nicht den erfassten Personenkreis, sondern die von der beschränkten StPflcht erfassten Einkünfte. Zweck der erweiterten beschränkten StPflcht ist, bei deutschen Staatsangehörigen, die geraume Zeit unbeschränkt stpfl. waren, das aus dem Inland bezogene Einkommen in umfassenderem Maße zu besteuern, als dies bei der beschränkten StPflcht iSd. § 1 Abs. 4 der Fall wäre (vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.316: § 2 AStG ist Folge der mit schweren Systemfehlern durchgesetzten §§ 49, 50, 50a). Dadurch soll die Steuerflucht in Niedrigsteu-erländer erschwert werden.

► **Voraussetzungen:** § 2 AStG setzt im Wesentlichen voraus, dass eine natürliche Person in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten EStPflcht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt estpfl. war, nunmehr in einem niedrig besteuerten ausländ. Gebiet ansässig ist und wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland hat.

► **Rechtsfolgen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 AStG:**

- Bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte StPflcht der Person geendet hat, werden alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, die bei unbeschränkter EStPflcht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind, von der ESt erfasst (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG). Der ProgrVorb. ist auf alle beschränkt stpfl. Einkünfte anzuwenden (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG). Die in § 50 Abs. 2 für die beschränkte StPflcht vorgesehene Abgeltung der ESt durch den StAbzug gilt bei der erweiterten beschränkten StPflcht nur hinsichtlich des Abzugs vom Arbeitslohn, nicht aber für den StAbzug vom Kapitalertrag oder den StAbzug aufgrund des § 50a (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG). Führt die aufgrund der erweiterten beschränkten StPflcht zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländ. Steuer, als sie bei unbeschränkter StPflcht bestanden hätte, so ist der übersteigende Betrag nach § 2 Abs. 6 AStG nicht zu erheben; der Stpfl. muss insoweit den Nachweis führen.

Zur Konformität einer Wegzugsbesteuerung mit dem Recht der EU s. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 – *Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409, zur französischen Wegzugsbesteuerung; EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04 – *Almelo*, Slg 2006, I-7409, zur niederländischen Wegzugsbesteuerung.

- ▶ *Abgrenzung der Anwendungsbereiche:* § 2 AStG begründet eine eigenständige Form der persönlichen StPflcht, die gleichrangig neben den Formen der StPflcht des § 1 steht.

Zu der Frage, ob § 2 AStG eine erweiterte beschränkte StPflcht oder eine modifizierte unbeschränkte StPflcht begründet, vgl. *Baßler in FWBS*, § 2 AStG Rz. 82 (5/2014).

- ▷ *Unbeschränkte Steuerpflicht gem. Abs. 1* und erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG schließen sich aus. § 2 AStG baut aber insoweit auf § 1 auf, als die erweiterte beschränkte StPflcht voraussetzt, dass der Stpfl. zuvor mindestens fünf Jahre unbeschränkt stpfl. iSd. Abs. 1 war.
- ▷ *Unbeschränkte Steuerpflicht gem. Abs. 2* und erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG schließen sich ebenfalls aus (*Baßler in FWBS*, § 2 AStG Rz. 83.1 [5/2014] mwN).
- ▷ *Unbeschränkte Steuerpflicht gem. Abs. 3* und erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG können nebeneinander bestehen. Der Stpfl. ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 3 berechtigt, den Antrag auf Besteuerung nach dieser Regelung zu stellen. Er kann sich der StPflcht nach § 2 AStG aber dadurch nicht entziehen. Wenn die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sind, richtet sich der Umfang der unbeschränkten StPflcht gem. Abs. 3 nicht nach § 49 AO, sondern nach § 2 AStG (*Lehner/Waldhoff in KSM*, § 1 Rz. D 183 [12/2018]; *Baßler in FWBS*, § 2 AStG Rz. 8 [5/2014]).
- ▷ *Die beschränkte Steuerpflicht gem. Abs. 4* wird durch die erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG überlagert. Der StPflcht gem. § 2 AStG unterliegen neben den übrigen Einkünften, soweit sie nicht gem. § 34d als ausländ. Einkünfte anzusehen sind, auch die inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1.

Eine Aufstellung der nach § 2 AStG stpfl. Einkünfte (sog. Zusatzeinkünfte) findet sich bei BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, Abs. 2.5.0.2.

Hinsichtlich des lang umstrittenen Verhältnisses von § 1 Abs. 4 einerseits und § 2 AStG andererseits geht die uE zutreffende hM davon aus, dass die erweiterte beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG sich nicht auf die Zusatzeinkünfte beschränkt, sondern auch die – sonst der regulären beschränkten StPflcht unterliegenden – inländ. Einkünfte umfasst (vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, mwN; BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, Abs. 2.5.0.1; *Baßler in FWBS*, § 2 AStG Rz. 78, 83 [5/2014]; vgl. aber BFH v. 30.8.1995 – I R 10/95, BStBl. II 1995, 868 [869], wonach nur die auf die inländ. Einkünfte iSd. § 49 erhobene EstBemessungsgrundlage für den SolZ ist). Relevanz hat diese Frage insbes. hinsichtlich der Frage, ob der Quellensteuerabzug abgeltende Wirkung hat (das ist bei beschränkter StPflcht nach Abs. 4 gem. §§ 50 Abs. 2, 50a der Fall, während bei Anwendung des § 2 AStG eine Veranlagung durchzuführen ist), s. dazu und zu weiteren Konsequenzen *Baßler in FWBS*, § 2 AStG Rz. 79 (5/2014).

**Verhältnis zur Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG:** § 6 AStG sieht eine erweiterte Anwendung des § 17 EStG vor und ist 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 nicht

überschreitet. Das beruht darauf, dass die von Abs. 3 erfassten Personen nicht unbeschränkt stpfl. sind, sondern beschränkt stpfl. Sie werden lediglich hinsichtlich ihrer inländ. Einkünfte wie unbeschränkt Stpfl. behandelt.

So auch *Pohl* in *Blümich*, § 6 AStG Rz. 44 (8/2019); aA *Wassermeyer*, IStR 2013, 1; *Häck* in *FWBS*, § 6 AStG Rz. 173 (9/2019); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.412. Die Gegenansicht betont, § 6 AStG knüpfe an die Beendigung der unbeschränkten EStPflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes an. In den meisten Fällen dürfte der Streit aber keine Rolle spielen, da idR die Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 4 AStG erfüllt sind. Der BFH hat die Frage ausdrücklich offen gelassen (BFH v. 26.4.2017 – I R 27/15, BStBl. II 2017, 1194, Rz. 17).

## 28 d) Verhältnis zu Zuschlagsteuern

Die ESt ist – allerdings mit Modifikationen – Bemessungsgrundlage für die sog. Zuschlagsteuern.

**Die Kirchensteuer** wird gem. § 51a nach der ESt bemessen, wobei § 51a Abs. 2 und 2a verschiedene Modifikationen der Bemessungsgrundlage zur tatsächlich ESt anordnen (dazu § 51a Anm. 1 ff.)

**Der Solidaritätszuschlag** ist eine Ergänzungsabgabe iSd. Art. 106 Abs. I Nr. 6 GG. Bemessungsgrundlage des SolZ ist gem. § 3 SolZG die mit gewissen Modifikationen berechnete ESt (dazu Anh. zu § 51a Anm. 1 ff.).

29 Einstweilen frei.

## 30 2. Verhältnis zum Recht der Europäischen Union

**Geltung und Vorrang des Unionsrechts:** Aus dem Unionsrecht können sich Wechselwirkungen mit § 1 ergeben. Vorgaben für das nationale Ertragsteuerrecht folgen daher insbes. aus den Grundfreiheiten des AEUV. Das Unionsrecht wirkt unmittelbar in den Rechtsraum der Mitgliedstaaten ein. Der Stpfl. kann sich unmittelbar auf das Unionsrecht berufen, wenn es hinreichend konkret und unbedingt eine Handlungs- oder Unterlassungspflicht der Mitgliedstaaten begründet. Es hat Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht (vgl. im Einzelnen Einf. ESt. Anm. 400 ff. mwN).

**Keine europäische Harmonisierung der Einkommensteuer:** Die Union ist aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 EUV) nicht für die direkten Steuern zuständig, da ihr diese Zuständigkeit nicht übertragen wurde. Gleichwohl müssen die Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnisse so wahrnehmen, dass jede offene oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder der Ansässigkeit unterbleibt (vgl. EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837). Siehe dazu Anm. 7f.

## 3. Verhältnis zu Verträgen mit anderen Staaten

**Neueres Schrifttum:** *Frotscher*, Treaty Override – causa finita?, IStR 2016, 561; *Krüger*, Warum ein treaty override nicht verfassungswidrig ist und die möglichen Auswirkungen des BVerfG-Beschlusses, DStZ 2016, 790; *Kußmaul/Schwarz*, Steuerrechtliche Grundlagen zum Phänomen des treaty overriding, Ubg 2016, 392; *Lehner*, Treaty Override ist nicht verfas-

sungswidrig, IStR 2016, 217; *Roser*, Praktische Folgerungen aus dem „Treaty-Override-Beschluss“ des BVerfG, WPg 2016, 1042; *Stöber*, Zur verfassungs- und europarechtlichen (Un-)Zulässigkeit von Treaty Overrides, DStR 2016, 1889.

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

Sowohl die beschränkte als auch die unbeschränkte StPflcht gem. § 1 können mit dem Besteuerungsanspruch anderer Staaten kollidieren. Außerdem sollen bestimmte Einkünfte insbes. von Mitarbeitern internationaler Organisationen trotz grds. vorliegender deutscher unbeschränkter StPflcht privilegiert werden. Vorschriften, die die persönliche StPflcht betreffen, finden sich daher auch in Abkommen mit anderen Staaten, zB in DBA (s. Anm. 34), im NATO-Truppenstatut (s. Anm. 35), im Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen (s. Anm. 37), im Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EU (s. Anm. 38) oder in den Regelungen betreffend die deutschen UNO-Bediens-teten (s. Anm. 39).

Eine zusammenfassende Aufstellung der Fundstellen der zwischenstaatlichen Vereinbarungen, Zustimmungsgesetze und Rechtsverordnungen, aufgrund derer Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften, internationalen Organisationen oder ausländ. Staaten Befreiungen von deutschen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gewährt werden (ausgenommen DBA) findet sich in BMF v. 8.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404. Eine Zusammenstellung der DBA findet sich in BMF v. 15.1.2020 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 11, BStBl. I 2020, 162.

Der sog. Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470) sieht eine unilaterale Ausnahme von der inländ. StPflcht vor. Danach verzichtet die Bundesrepublik Deutschland bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen auf die Besteuerung des Arbeitslohns, den der ArbN eines inländ. ArbG für eine Tätigkeit im Ausland erhält (s. § 34c Anm. 191). Die Beschränkung der Begünstigung auf inländ. ArbG verstößt gegen die ArbN-Freizügigkeit gem. Art. 45 AEUV (EuGH v. 28.2.2013 – C-544/11, BStBl. II 2013, 847).

**Völkerrechtliche Verträge** sind dem Völkerrecht unterliegende Verträge zwischen zwei oder mehr Staaten oder anderen Völkerrechtssubjekten (*Musil* in *HHSp.*, § 2 AO Rz. 30 [11/2017]). Zur innerstaatlichen Anwendbarkeit des Vertrags bedarf es eines Zustimmungsgesetzes (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) und der Ratifikation durch den Bundespräsidenten.

**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. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts umfassen das Völkergewohnheitsrecht und die anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätze (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 3.22; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 4 [4/2017]). 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 Empfangsstaats als Kodifikation von allgemeinen Völkergewohnheitsrecht (vgl. *Musil* in *HHSp.*, § 2 AO Rz. 117 [11/2017]; zu den einzelnen Regelungen der Wiener Übereinkommen s. Anm. 37). Nicht dazu gehören das NATO-Truppenstatut (*Kußmaul/Nothof*, IStR 2018, 491) und die DBA.

**Regelung des § 2 AO:** Für die internationalen Übereinkünfte sieht § 2 AO einen Vorrang der Verträge mit anderen Staaten 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 sämtliche Verträge mit anderen Staaten (*Musil in HHSp.*, § 2 AO Rz. 4 und Rz. 190 [11/2017]). Um dies zu erreichen, hätte § 2 AO als verfassungsändernde Vorschrift in das GG eingefügt werden müssen (vgl. *Drüen in Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 1a [4/2017] mwN; *Mitschke*, DStR 2011, 2221 [2226]). Da die völkerrechtl. Verträge durch die Transformation (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) zu innerstaatlichem einfachen Gesetzesrecht werden, stehen sie ranggleich neben den innerstaatlichen Steuergesetzen. 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. Auch wenn der Grundsatz „pacta sunt servanda“ eine grundlegende Bestimmung des Völkergewohnheitsrechts und eine allgemeine Regel des Völkerrechts darstellt, führt dies nicht dazu, dass die Einzelnormen der völkerrechtl. Verträge zu einer allgemeinen Regel des Völkerrechts mit Anwendungsvorrang werden (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, Rz. 47; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 3.24).

**Bei Normenkollisionen zwischen den Regelungen in Verträgen mit anderen Staaten und den innerstaatlichen Steuergesetzen** sind daher die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, die auch bei der Kollision innerstaatlicher Gesetze gelten. Es gelten grds. die Regeln der zeitlichen Reihenfolge (lex-posterior-Regel) und der Spezialität (lex-specialis-Regel), die sich inhaltlich überschneiden (*Frotscher*, IStR 2016, 561). Völkerrechtliche Verträge haben idR den Rang einfacher Bundesgesetze. Sie können daher durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden. Dem steht weder der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes noch das Rechtsstaatsprinzip entgegen (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, Rz. 33).

- ▶ *Lex-Specialis-Regel:* Regeln mehrere Normen denselben Gegenstand unterschiedlich, so geht die speziellere Vorschrift der allgemeineren vor (lex specialis derogat legi generali). Dies gilt zB für das NATO-Truppenstatut (*Musil in HHSp.*, § 2 AO Rz. 197 [11/2017], vgl. auch Anm. 35). DBA sind aber keine Sonderregelungen, die den tatbestandlichen Anwendungsbereich der Steuergesetze einengen. Die beschränkte oder unbeschränkte StPflcht richtet sich allein nach § 1. DBA sind ein eigenständiges Regelsystem, das die materiellen Voraussetzungen der Steuertatbestände unangetastet lässt und nur die daraus entstandenen Steueransprüche unter den Vertragsstaaten aufteilt. Es handelt sich um Verteilungsnormen, die im Verhältnis zu den nationalen Regelungen nicht spezieller sind, sondern daneben stehen (leges aliud).

*Musil in HHSp.*, § 2 AO Rz. 196 (11/2017); implizit auch BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, Rz. 49 ff.; s. dazu auch *Drüen in Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 6a ff. (4/2017).

- ▶ *Lex-Posterior-Regel:* Nach dieser Regelung gilt grds. die später in Kraft getretene Norm, es sei denn, sie ist allgemeiner als die ältere Norm. Trotz § 2 AO kann daher in innerstaatliches Recht transformiertes Völkervertragsrecht nach der

lex-posterior-Regel durch späteres innerstaatliches Recht abgeändert oder aufgehoben werden, wenn ein gesetzgeberischer Wille zur Abkommensverdrängung feststellbar ist. Das ist etwa in § 50d der Fall (sog. treaty override). Andernfalls bleibt es bei der Regelung des DBA.

*Musil* in *HHSp.*, § 2 AO Rz. 198 ff. (11/2017); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 3.24; vgl. auch BFH v. 17.3.2010 – I R 69/08, BFH/NV 2010, 1634.

- ▶ **Zulässigkeit des treaty override:** Das GG und das Völkerrecht lassen einen treaty override zu (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, Rz. 51 ff.). Das BVerfG verneint uE zutr. eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips und begründet dies insbes. mit dem Prinzip der parlamentarischen Diskontinuität: Spätere Gesetzgeber müssen innerhalb der vom GG vorgegebenen Grenzen Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren dürfen. Der Grundsatz der sog. Völkerrechtsfreundlichkeit hat zwar Verfassungsrang, beinhaltet jedoch keine verfassungsrechtl. Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller völkerrechtl. Verträge.

Dazu *Lehner*, IStR 2016, 217; *Frotscher*, IStR 2016, 561; *Hummel*, IStR 2016, 335; *Krüger*, DStZ 2016, 790; *Kußmaul/Schwarz*, Ubg 2016, 392; *Roser*, WPg 2016, 1042; *Stöber*, DStR 2016, 1889; vgl. auch § 50d Anm. 6 mwN.

Einstweilen frei.

32–33

## b) Verhältnis zu einzelnen Verträgen mit anderen Staaten

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 18.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404; BMF v. 15.1.2020 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 11, BStBl. I 2020, 162.

### aa) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

34

**Ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** ist ein völkerrechtl. Vertrag, der den Abkommenstaaten wechselseitig Beschränkungen in der Ausschöpfung ihrer Besteuerungskompetenz auferlegt. Die Vertragsstaaten verpflichten sich, diejenigen Steuern nicht oder nur in begrenzter Höhe zu erheben, die das Abkommen dem jeweils anderen Vertragsstaat zur ausschließlichen oder primären Besteuerung zuweist (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 27 [4/2017]). DBA teilen keine Besteuerungskompetenzen zu, sondern regeln die Verteilung bestehender staatlicher Besteuerungsbefugnisse und führen zu einer Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts (*Musil* in *HHSp.*, § 2 AO Rz. 58 [11/2017]).

**Aufgabe der DBA** ist es in erster Linie, eine Doppelbesteuerung von Einkünften zu verhindern; denn bei internationalen Sachverhalten kommt es typischerweise zu einer Besteuerungskollision zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 27 [4/2017]). Zu einer Doppelbesteuerung von Einkünften kommt es immer dann, 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. Anm. 88), oder wenn er in dem Staat, in dem er die Einkünfte erzielt, mit diesen Einkünften beschränkt stpfl. und in einem anderen Staat (oder in mehreren anderen Staaten) unbeschränkt stpfl. ist, so dass die fraglichen Einkünfte in dem Staat der unbeschränkten StPfl. im Rahmen des Welteinkommensprinzips ebenfalls besteuert werden.

**Beispiel 1:**

Der im Inland ansässige Stpfl. ist an einer im Ausland ansässigen KapGes. beteiligt und vermietet dort ein Haus. Er ist im Inland unbeschränkt und im Ausland mit den dortigen Einkünften beschränkt stpfl.

**Beispiel 2:**

Der Stpfl. verfügt sowohl im Inland als auch im Vertragsstaat über eine Wohnung, die er abwechselnd nutzt. Er ist in beiden Staaten unbeschränkt stpfl.

Neben die Vermeidung von Doppelbesteuerung tritt zunehmend der Anspruch, auch eine doppelte Nichtbesteuerung (sog. weiße Einkünfte) zu vermeiden (vgl. *Drüen in Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 27a [4/2017]).

**Vermeidung der Doppelbesteuerung:** Die DBA enthalten zunächst Verteilungsnormen, die insbes. die Frage regeln, inwieweit der Quellenstaat zur Steuererhebung berechtigt ist (zB ist idR der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden KapGes. zur Besteuerung der Dividenden berechtigt). Soweit der Quellenstaat zur Besteuerung berechtigt ist, sehen die DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Wohnsitzstaat entweder die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode vor:

- ▶ *Nach der Freistellungsmethode* verzichtet der Wohnsitzstaat auf sein Recht zur Besteuerung bestimmter im Ausland erzielter Einkünfte (Art. 23A OECD-MA). Die befreiten Einkünfte behalten aber idR trotzdem stl. Bedeutung, da sie durch den sog. ProgrVorb. den StSatz für die übrigen Einkünfte beeinflussen (vgl. § 32b). Der ProgrVorb. gilt auch, wenn er im DBA nicht ausdrücklich vorgesehen ist (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; vgl. § 32b Anm. 120).

Die Freistellungsmethode führt zu einer unmittelbar wirkenden StBefreiung im nationalen Recht (BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649). Es kommt für die Freistellung idR nicht darauf an, ob der andere Staat sein Besteuerungsrecht tatsächlich wahrnimmt (sog. virtuelle Doppelbesteuerung); insofern werden teilweise in den DBA oder unilateral aber sog. *Subject-to-tax*-Klauseln vorgesehen (vgl. zB § 50d). Von der Freistellung sind nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte (Verluste) betroffen (vgl. BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BFH/NV 2010, 1163). Entsprechende Auslandsverluste können also im Wohnsitzstaat nicht geltend gemacht werden. Allerdings führen solche Verluste zu einem sog. negativen ProgrVorb. mit der Folge, dass der StSatz für die inländ. Einkünfte bis auf 0 % sinken kann (§ 32b Anm. 174). In manchen DBA wird die Freistellung nur unter Aktivitätsvorbehalt gewährt.

- ▶ *Nach der Anrechnungsmethode* wird die auf die ausl. Einkünfte erhobene ausl. Steuer angerechnet (vgl. Art. 23B OECD-MA). Die Anrechnung wird auf die Höhe der anteiligen Inlandsteuer beschränkt (vgl. § 34c Anm. 80 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 die Anwendung des DBA maßgeblich und bestimmen die Abkommensberechtigung (FG Köln v. 2.3.2010 – 15 K 4135/05, EFG 2010, 921, rkr.). Ob eine Person unbeschränkt oder beschränkt stpfl. iSd. § 1 ist, bestimmt sich ausschließlich nach den Vorschriften des nationalen Rechts, also nach den §§ 8 und 9 AO (BFH v. 7.3.2007 – I R 17/06, BFH/NV 2007, 1638).

Daher bleibt eine in der Bundesrepublik Deutschland wohnende Person auch dann unbeschränkt stpfl., wenn ein DBA dem anderen Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte zuweist (vgl. BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708), denn die 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 (BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64).

**Mehrfachansässigkeit:** Eine in der Bundesrepublik Deutschland nach § 1 unbeschränkt stpfl. Person bleibt auch dann unbeschränkt stpfl., wenn sie in einem anderen Land nach den anzuwendenden Regelungen ebenfalls unbeschränkt stpfl. ist. Das Besteuerungsrecht wird dann nach Maßgabe des DBA auf die beiden Staaten aufgeteilt. Ist eine Person nach den Regelungen eines DBA in beiden Staaten ansässig (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., dazu und zu weiteren Einzelheiten vgl. *Driuen* in *Tipke/Kruse*, § 8 AO Rz. 20 ff. (1/2016); *Lüdicke*, FS Fischer, 1999, 731; s. ferner BMF v. 25.1.2000 – IV B 3 - S 1301 Schz - 1/00, DB 2000, 354: Behandlung als beschränkt stpfl. nach Abs. 3 führt nicht zur Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland iSd. DBA.

**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; BFH 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.

## bb) Verhältnis zum NATO-Truppenstatut

35

**Schrifttum:** *Streck*, Steuerpflicht und Steuerbefreiungen von Diplomaten, Konsuln, NATO-Truppenmitgliedern und ihnen gleichgestellten Personen, *StuW* 1973, 119; *Fremer*, Beschränkte Einkommensteuerpflicht für Mitglieder der Stationierungsstreitkräfte, des zivilen Gefolges und deren Angehörige, *Stbg* 1983, 79; *App*, Zur inländischen Einkommensteuerpflicht von zivilen Angehörigen der Stationierungsstreitkräfte, *DStZ* 1984, 89; *Feuerstein*, Einkommensteuerpflicht bei NATO-Beschäftigungsverhältnissen, *DB* 1993, 1211; *Hensel*, Ertragsteuerliche Behandlung von Bediensteten an ausländischen Vertretungen im Inland, *RIW* 1999, 659; *Ränsch/Scheunemann*, Unbeschränkte Steuerpflicht technischer Fachkräfte der US-Armee, *IStR* 2004, 871; *Kußmaul/Nothof*, Die Besteuerung nach dem Nato-Truppenstatut und seinem Zusatzabkommen, *IStR* 2018, 491.

**Verwaltungsanweisungen:** BayLfSt. v. 10.10.2019 – S 1311 - 2.1 - 31/10 St32.

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 neben StBefreiungen 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 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 – VII 1586/69 E, 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; BFH 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:**

- ▶ *Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges:* Unter einer Truppe ist das zu den Land-, See- oder Luftstreitkräften gehörende Personal einer Vertragspartei des NATO-Truppenstatuts zu verstehen, wenn es sich im Zusammenhang mit seinen Dienstobliegenheiten in dem Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei innerhalb des Gebiets des Nordatlantikvertrags befindet, wobei die beiden beteiligten Vertragsparteien vereinbaren können, dass gewisse Personen, Einheiten oder Verbände nicht unter den Begriff der Truppe iSd. NATO-Truppenstatuts oder als deren Bestandteil subsumiert werden (Art. I Abs. 1 Buchst. a NATO-Truppenstatut, dazu *Kußmaul/Nothof*, IStR 2018, 491, zu weiteren Differenzierungen). Ziviles Gefolge ist das die Truppe einer Vertragspartei begleitende Zivilpersonal, das bei den Streitkräften dieser Vertragspartei beschäftigt ist, soweit es sich nicht um Staatenlose handelt oder um Staatsangehörige eines Staates, der nicht Partei des Nordatlantikvertrags ist, oder um Staatsangehörige des Staates, in welchem die Truppe stationiert ist, oder um Personen, die dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (Art. I Abs. 1 Buchst. b 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. 28.2.2008 – VIII B 1229/07, BFH/NV 2008, 973; BFH v. 23.10.2009 – III B 162/08, BFH/NV 2010, 630, jeweils mwN). Die Rückkehr muss in zeitlichem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstes stehen (BFH v. 18.9.2012 – I B 10/12, BFH/NV 2013,

27, Rz. 10). 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 Steuerbehörden und die Finanzgerichte alle Umstände des Einzelfalls zu überprüfen.

BFH v. 26.5.2010 – VIII B 272/09, BFH/NV 2010, 1819, mwN zur Feststellungslast; BFH v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 488; FG Saarl. v. 26.5.2004 – I K 323/00, EFG 2004, 1434, rkr., jeweils zu einer von den NATO-Streitkräften ausgestellten Bescheinigung über die Zugehörigkeit zum zivilen Gefolge. Siehe anhängiges Verfahren beim BFH, Az. I R 35/19. Zur StBefreiung von Mitarbeitern des NATO-Hauptquartiers vgl. Art. 7 Abs. 2 Satz 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere v. 28.8.1952, BGBl. II 1969, 2000, dazu BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402.

- ▶ *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. 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. 9.11.2005 – I R 47/04, BStBl. II 2006, 374, mwN; BFH v. 21.9.2015 – I R 72/14, BFH/NV 2016, 28, Rz. 11). 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. Die Grundsätze des Anscheinsbeweises können mangels eines typischen Geschehensablaufs nicht angewendet werden (BFH v. 21.9.2015 – I R 72/14, BFH/NV 2016, 28, Rz. 15).
- ▶ *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 aber dann verloren, wenn der Stpfl. die Staatsbürgerschaft des Aufnahmestaats aufgibt (aA FG Rhld.-Pf. v. 23.7.1968 – II 292/67, EFG 1968, 524, rkr.). 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; BFH v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632). Deshalb sind auch Gehaltszahlungen der NATO für Tätigkeit bei der ISAF in Afghanistan stpfl. (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 30.7.2019 – 5 K 1077/17, EFG 2019, 1515, rkr.).

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

- ▶ *Angehörige* sind idR nur der Ehegatte eines Mitglieds einer Truppe oder des zivilen Gefolges sowie ein dem Mitglied gegenüber unterhaltsberechtigtes Kind (Art. Abs. 1 Buchst. c NATO-Truppenstatut). § 15 AO wird insoweit überlagert (*Kußmaul/Nothof*, IStR 2018, 491).
- ▶ *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.
- ▶ *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; BFH v. 19.5.1971 – I R 55/69, BStBl. II 1971, 659).

**Technische Fachkräfte**, die von der Truppe benötigt werden und ausschließlich für die Truppe arbeiten (zum Begriff s. *Kußmaul/Nothof*, IStR 2018, 491 [494]), 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; abl. für ArbN von US-amerikanischen Unternehmen FG Rhld.-Pf. v. 31.3.2004 – 1 K 2475/03, DStRE 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; BFH 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. Zum Begriff der technischen Fachkraft s. FG

Ba.-Württ. v. 4.10.2016 – 5 K 1058/13, EFG 2017, 639, rkr., da der BFH die Revision als unbegründet zurückgewiesen hat (BFH v. 27.6.2018 – I R 84/16, nicht dokumentiert).

Einstweilen frei.

36

### cc) Verhältnis zum Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen

37

**Verwaltungsanweisung:** H 3.29 EStH; OFD Berlin v. 20.7.2000 – St 127 - S 1310 - 2/94.

**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 (Status der Exterritorialität). 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). 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 allg. 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). 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).

► **Ständige Ansässigkeit** ist 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, mwN). Unabhängig von der konsularischen Bescheinigung sind darüber hinaus alle Personen ständig ansässig, die bereits längere Zeit im Empfangsstaat ihren Wohnsitz hatten (FG Köln v. 24.1.2001 – 12 K 7040/98, EFG 2001, 552, rkr.: ständige Ansässigkeit bei 25-jähriger Anwesenheit, und zwar trotz einer entgegenstehenden konsularischen Bescheinigung). Sog. Ortskräfte, die im Gegensatz zu den entsandten Bediensteten ihr Dienstverhältnis mit der diplomatischen Vertretung (oder dem Entsendestaat) idR erstmals in der Bundesrepublik Deutschland begründet haben, werden ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit als in der Bundesrepublik Deutschland ständig ansässig angesehen. Etwas anderes gilt nur, wenn der ausländ. Staat im Einzelfall verbindlich zusichert, die betreffende Ortskraft in absehbarer Frist in den Entsendestaat oder in ein drittes Land zu versetzen.

BFH v. 25.7.2007 – III R 81/03, BFH/NV 2008, 196; zum Kindergeldanspruch s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 45/12, BStBl. II 2014, 836.

**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 Gewohnheitsrechts entsprechend (dazu im Einzelnen *Drüen in Tipkel/Kruse*, § 2 AO Rz. 13 [4/2017], zur Übersicht über diejenigen Staaten, für die die Abkommen in Kraft getreten sind, s. alljährlichen Fundstellennachweis B in BGBl. II).

### 38 dd) Verhältnis zum Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der EU

**Schrifttum:** *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217; *Schotten*, Besoldung, Besteuerung und Versorgung von EG-Beamten, IWB F. 11 Gr. 1, 77; *Neyer*, Einkommensteuerliche Behandlung der Mitarbeiter der Europäischen Zentralbank, BB 2013, 1244.

**Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union:** Die Union genießt gem. Art. 343 AEUV im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten die zur Erfüllung ihrer Aufgabe erforderlichen Vorrechte und Befreiungen. Die Einzelheiten zur Besteuerung der Bediensteten der EU, der EZB und der Europäischen Investitionsbank – EIB – sind im Protokoll v. 8.4.1965 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union geregelt (BGBl. II 1965, 1482; ABl. EU 2012 Nr. C 326, 1). Das Protokoll war ursprünglich dem Vertrag zur Einsetzung eines gemeinsamen Rates und einer gemeinsamen Kommission der Europäischen Gemeinschaften beigefügt und ist durch den Vertrag von Lissabon als Protokoll Nr. 7 dem EU-Vertrag, dem AEU-Vertrag und dem EAG-Vertrag beigefügt worden.

Die Regelungen des Protokolls gehören zum Primärrecht der EU und haben als solches Vorrang vor den nationalen Steuergesetzen (s. Anm. 30).

**Steuerfreiheit der EU-Bezüge:** Die Beamten und Bediensteten der EU, EZB und EIB sind nach Art. 12 des Protokolls im Aufnahmestaat von innerstaatlichen Steuern auf die von der EU gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit. Die EU erhebt auf die Bezüge eine eigene Steuer (Art. 12 Abs. 1 Protokoll, Verordnung Nr. 260/68 des Rates v. 29.2.1968, ABl. EG 1968 Nr. L 56, 8, in der jeweils geltenden Fassung). Für sonstige Einkünfte gilt dies nicht, so dass insofern eine beschränkte oder unbeschränkte EStPflcht in Betracht kommt.

- ▶ *Die Steuerfreiheit gilt nur für Beamte und Bedienstete, nicht für freiberuflich tätige Personen, wie zB Dolmetscher, Berater und Sachverständige (Rauch in Blümich, § 1 Rz. 193 [8/2019]).*
- ▶ *Aufwendungen im Zusammenhang mit der streifen Tätigkeit können bei der ESt nicht als WK geltend gemacht werden (Hess. FG v. 1.9.2010 – 10 K 989/10, EFG 2011, 647, rkr.).*

**Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes:** Nach Art. 13 des Protokolls behalten die Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der EU, EZB, EIB im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats niederlassen, denjenigen stl. Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat (dem Herkunftsstaat), den sie zur Zeit des Dienstantritts hatten. Gleiches gilt für die nicht berufstätigen Ehegatten und die unter Aufsicht der genannten Personen stehenden unterhaltenen Kinder.

- ▶ *Bestand bei Dienstantritt* noch kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, dann sind Beamte und Bedienstete der EU nicht unbeschränkt stpfl., auch wenn sie im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Sie gelten weiterhin – auch für die Anwendung von DBA mit anderen Mitgliedstaaten – als im Herkunftsstaat ansässig (zu den Einzelheiten: *Neyer*, BB 2013, 1244 [1245]). Die fiktive Beibehaltung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Herkunftsstaat setzt nach Art. 12 des Protokolls voraus, dass der Beamte oder Bedienstete „lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit“ den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet. Wenn die Motivation zur Wohnsitznahme um weitere berufliche (zB Aufnahme einer Tätigkeit) oder private (zB Heirat) Aspekte ergänzt wird, sind hinsichtlich der Ansässigkeitskriterien die zum Nato-Truppenstatut entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze (s. Anm. 35) anzuwenden (aA *Neyer*, BB 2013, 1244 [1246]). Zu den sonstigen ungeklärten Fragen zum stl. Status der Ehegatten und der Kinder vgl. *Neyer*, BB 2013, 1244.
- ▶ *Bestand schon vor Dienstantritt* ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, bleibt umgekehrt die unbeschränkte StPflcht auch dann bestehen, wenn die bei der EU tätigen Personen nunmehr in einem anderen Land der EU ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Steuerbefreit sind nur die Bezüge aus der Tätigkeit für EU, EZB, EIB, und zwar ohne ProgrVorb., vgl. *Neyer*, BB 2013, 1244). Hinsichtlich der anderen Einkünfte besteht unbeschränkte StPflcht. Soweit es sich um ausländ. Einkünfte handelt, gilt der Stpfl. sowohl im Verhältnis zu EU-Staaten als auch im Verhältnis zu Drittstaaten als in Deutschland ansässig.

39 ee) **Bedienstete der UNO, der UNO-Sonderorganisationen und anderer internationaler Institutionen**

**Schrifttum:** *Debatin*, Zur deutschen unbeschränkten Steuerpflicht für UNO-Bedienstete, FR 1981, 580; *Richter*, Die Besteuerung der Altersbezüge von UN-Bediensteten in Deutschland, IStR 2007, 202; *Kudert/Glowienka*, Grenzpendlerbesteuerung – Eine Analyse der Optionen beschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer aus dem Europäischen Wirtschaftsraum, StuW 2010, 278.

**UNO-Bedienstete** sind nach Art. V Abschn. 18b des Übereinkommens über die Vorrechte und Immunitäten der Vereinten Nationen v. 13.2.1946 (Beitritt mit Ges. v. 16.8.1980, BGBl. II 1980, 941 [943]) von allen Steuern auf die von der UNO gezahlten Bezüge befreit. Diese Regelung hat als Spezialvorschrift Vorrang vor dem nationalen StRecht (s. dazu Anm. 31).

Altersbezüge der UN-Bediensteten unterliegen nicht der StBefreiung, vgl. *Richter*, IStR 2007, 202.

**Bedienstete der Sonderorganisationen der UN** sind nach dem Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen v. 21.11.1947 (Beitritt mit Ges. v. 22.6.54, BGBl. II 1954, 639) in Verbindung mit der VO über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Sonderorganisationen der Vereinten Nationen v. 18.3.1971 (BGBl. II 1971, 129) ebenfalls mit ihren Bezügen stbefreit, wenn die Bezüge und Gehälter unmittelbar von der Sonderorganisation gezahlt werden (FG München v. 6.12.2000 – I K 855/99, EFG 2001, 417, rkr.). Werden die Bezüge von einem Dritten gezahlt, sind sie stpfl.

Nach der VO v. 18.3.1971 gelten als Sonderorganisation der UNO die Internationale Arbeitsorganisation (ILO), die Ernährungs- und Landwirtschaftsorganisation der Vereinten Nationen (FAO), die Internationale Zivilluftfahrt-Organisation (ICAO), die Organisation der Vereinten Nationen für Erziehung, Wissenschaft und Kultur (UNESCO), der Internationale Währungsfonds, die Internationale Bank für Wiederaufbau und Entwicklung (zur StBefreiung bei Bediensteten von Untereinheiten der Weltbank s. FG Köln v. 18.12.2006 – 15 K 3799/04, EFG 2007, 747, rkr.), die Weltgesundheitsorganisation (WHO), der Weltpostverein (UPU), die Internationale Fernmelde-Union (ITU), die Weltorganisation für Meteorologie (WMO), die Zwischenstaatliche Beratende Seeschiffahrts-Organisation (IMCO), die Internationale Finanz-Corporation (IFC) und die Internationale Entwicklungsorganisation (IDA). Nicht auf Art. 63 der UN-Charta beruhende Organisationen auf völkerrechtl. Grundlage (insbes. WTO, UNSCOM, IAEO, OPCW), sind keine Sonderorganisationen, auch wenn sie eng mit der UN kooperieren (*Rauch in Blümich*, § 1 Rz. 195 [8/2019]). Nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über Vorrechte und Immunitäten des Internationalen Seegerichtshofs v. 10.10.1996 (BGBl. II 1996, 2517) unterliegen Richter der StBefreiung des WÜD. Der Gerichtshof selbst und die übrigen Bediensteten unterliegen den stl. Befreiungen des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen (vgl. *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. C 140 [12/2019]). Die Verordnung über die Vorrechte und Immunitäten der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa (OSZE) v. 15.2.1996 (BGBl. II 1996, 226) enthält keine persönlichen Befreiungen von der ESt (BFH v. 15.4.2015 – I R 73/13, BFH/NV 15, 1674; dazu auch SenFin Berlin v. 23.5.2007 – III A - S 1311 - 4/2007, IStR 2007, 792).

**Das Allgemeine Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Bediensteten des Europarates** v. 2.9.1949 sieht für die Beamten des Europarats hinsichtlich ihrer vom Europarat gezahlten Gehälter und sonstigen Bezüge die StFreiheit vor. Darin liegt keine Beschränkung der unbeschränkten StPflcht, sondern eine StBefreiung iSv. § 3 (BFH v. 6.8.1998 – IV R 75/97, BStBl. II 1998, 732). Die Vergütungen, die ein im Inland ansässiger Dolmetscher für die tageweise Beschäftigung beim Europarat erhält, fallen nicht unter diese StBefreiung (BFH v. 26.2.2008 – VIII B 194/06, BFH/NV 2008, 952; FG Berlin-Brandenb. v. 22.8.2019 – 12 K 12304/16, juris, Az. BFH VIII R 33/19).

**Bedienstete des Europäischen Patentamtes** unterliegen einer StBefreiung von der staatlichen ESt unter gleichzeitiger Anordnung einer Eigenbesteuerung (Art. 8 Übereinkommen über die Erteilung europäischer Patente v. 5.10.1973, BGBl. II 1973, 649, iVm. Art. 16 Protokoll über Vorrechte und Privilegien der Europäischen Patentorganisation v. 5.10.1973, BGBl. II 1976, 985).

Einstweilen frei.

40–45

## VI. Verfahrensfragen zu § 1

46

### **Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung/Antrag auf Veranlagung:**

- ▶ *Unbeschränkt Steuerpflichtige nach Abs. 1* müssen nach § 25 Abs. 3 iVm. § 56 EStDV eine StErklärung abgeben, wenn die dort aufgezählten Voraussetzungen erfüllt sind. Grundsätzlich ist jeder unbeschränkt StPfl. verpflichtet, für den abgelaufenen VZ eine EStErklärung abzugeben. § 56 EStDV sieht davon Ausnahmen vor, insbes. wenn der StPfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 erzielt und ein LStAbzug vorgenommen worden ist. Zu den Einzelheiten vgl. § 25 Anm. 35, zum betrieblichen LStJahresausgleich vgl. § 42b Anm. 1 ff. Eine EStVeranlagung ist für ArbN nur nach Maßgabe des § 46 vorzunehmen (dazu § 46 Anm. 1 ff.). Wird danach keine Veranlagung durchgeführt, gilt die ESt durch den LStAbzug als abgegolten (§ 46 Abs. 4). Jeder StPfl. hat gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Möglichkeit, eine Veranlagung zu beantragen. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung kann auch durch eine Aufforderung des FA zur Abgabe gem. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO entstehen (zu den Grenzen: BFH v. 11.10.1989 – I R 101/87, BStBl. II 1990, 280). Für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags besteht auch in den Fällen der Antragsveranlagung eine Erklärungspflicht (BFH v. 10.7.2008 – IX R 90/07, BStBl. II 2009, 816). Ehegatten bleiben auch im Fall der Zusammenveranlagung selbständige StPfl.
- ▶ *Für die Fälle der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3* besteht durch das Antragsrecht des StPfl. ein Wahlrecht zwischen der Veranlagung mit den inländ. Einkünften und der Besteuerung als beschränkt stpfl. nach §§ 49 ff. (zu Rechenbeispielen: *Kudert/Glowienka*, StuW 2010, 278). Entscheidet sich der StPfl. – idR formlos durch Abgabe einer EStErklärung – für die fiktive unbeschränkte StPflcht, wird eine Veranlagung durchgeführt (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b oder Nr. 8). Der Antrag ist für jeden VZ erneut zu stellen (s. unten zu weiteren Besonderheiten sowie Anm. 255).
- ▶ *Beschränkt Steuerpflichtige nach Abs. 4* sind gem. § 25 Abs. 3 ebenfalls zur Abgabe einer EStErklärung verpflichtet, soweit die Steuer nicht gem. § 50 Abs. 2

durch den StAbzug nach § 43 oder § 50a als abgegolten gilt (vgl. FG Saarl. v. 6.6.2002 – 2 K 136/00, juris, rkr.).

- ▷ *Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer* können nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7 und § 46 Abs. 2 Nr. 8 die Veranlagung zur ESt beantragen, wenn sie
- 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 (zu den Einzelheiten vgl. § 50 Anm. 320 ff.).

In allen übrigen Fällen ist die ESt nach § 50 Abs. 2 durch den StAbzug abgegolten. § 46 ist damit nicht anzuwenden. Die Einschränkungen des § 56 EStDV gelten für beschränkt Stpfl. nicht.

- ▷ *Bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen* iSd. § 2 AStG gilt § 50, soweit § 2 AStG als speziellere Vorschrift keine abweichenden Regelungen enthält (zu den Einzelheiten s. § 50 Anm. 9).

**Die Zuständigkeit des Finanzamts** bestimmt sich nach den Vorschriften der AO.

- ▶ *Bei unbeschränkter Steuerpflicht gem. Abs. 1* ist nach § 19 Abs. 1 AO für die Besteuerung das FA örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Stpfl. seinen Wohnsitz oder – wenn kein inländ. Wohnsitz vorhanden ist – seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zu gesonderten Feststellungen vgl. § 18 AO. Die örtliche Zuständigkeit in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 (Erweiterung des Inlandsbegriffs um den Anteil am Festlandsockel und an der AWZ) bestimmt sich gem. § 22a AO und § 4 Abs. 3 Satz 3 GewStG nach dem sog. Äquidistanzprinzip.
- ▶ *Bei unbeschränkter Steuerpflicht nach Abs. 2* ist gem. § 19 Abs. 1 Satz 3 AO das FA zuständig, in dessen Bezirk sich die zahlende öffentliche Kasse befindet. Zum Wechsel der Stpfl. s. OFD Hannover v. 12.9.2001 – S 0127 - 39 - StH 551, IStR 2002, 101.
- ▶ *Bei der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht gem. Abs. 3* richtet sich die Zuständigkeit nach § 19 Abs. 2 AO (*Wackerbeck* in *HHSp.*, § 19 AO Rz. 16 [Stand 10/2019]). Danach ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich das (wertvollste) Vermögen des Stpfl. befindet oder wo er die Tätigkeit vorwiegend ausübt oder verwertet. Eine Ausnahme gilt für Stpfl., die sowohl die Voraussetzungen des Abs. 3 als auch die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen. Für diese gilt § 19 Abs. 1 Satz 3 AO. Eine weitere Ausnahme gilt für Stpfl., die Alterseinkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 und 10 beziehen. Hier ist nach § 19 Abs. 6 AO das FA Neubrandenburg zentral zuständig.
- ▶ *Bei beschränkter Steuerpflicht gem. Abs. 4* ist gem. § 19 Abs. 2 AO das FA zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des beschränkt Stpfl. befindet. Wenn sich das Vermögen im Bezirk mehrerer FÄ befindet, kommt es darauf an, wo sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet, wobei sich der Begriff des Inlandsvermögens nach § 121 BewG richtet. Verfügt der beschränkt Stpfl. nicht über inländ. Vermögen, ist das FA zuständig, in dessen Bezirk die inländ. Tätigkeit vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird (§ 19 Abs. 2 Satz 2 AO). Dies betrifft insbes. Grenzgänger-ArbN. Für beschränkt Stpfl., die Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 7 und 10 haben (dies sind insbes. Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, Versorgungswerken, Pensionsfonds, Direktversicherungen), ist gem. § 19 Abs. 6 AO iVm. der Einkommensteuer-Zuständig-

keitsverordnung (EStZustV) v. 2.1.2009 (BGBl. I 2009, 3) das FA Neubrandenburg zuständig.

**Bei einem Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht** ist gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 eine gemeinsame Veranlagung durchzuführen und die während der beschränkten EStPflicht erzielten inländ. Einkünfte sind in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflicht einzubeziehen (s. Anm. 47 und § 2 Anm. 900 ff.; vgl. dazu LfSt. Bayern v. 14.5.2013 – S 0127.2.1 - 7/7 St42, DB 2013, 1452). Der ArbN hat den Wechsel in die beschränkte StPflicht dem FA unverzüglich mitzuteilen, damit die LStAbzugsmerkmale entsprechend geändert werden können (§ 39 Abs. 7).

#### **Arbeitnehmer/Lohnsteuer:**

- ▶ **Einreihung in Steuerklassen:** Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die ESt durch Abzug vom Arbeitslohn (LSt) erhoben. Schuldner der LSt ist der ArbN. Zum Abzug ist der inländ. ArbG verpflichtet. Die ArbN werden für den LStAbzug in die StKlassen I bis VI eingereiht (zu den Einzelheiten vgl. § 38b). Beschränkt Stpfl. fallen stets in StKlasse I (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b). Fiktiv unbeschränkt stpfl. ArbN iSd. Abs. 3 sind ebenfalls in StKlasse I einzureihen, da § 38b Abs. 1 Satz 3 nur ArbN erfasst, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 oder des § 1a erfüllen, während Abs. 3 nicht genannt ist (vgl. § 38b Anm. 26).
- ▶ **Lohnsteuerabzugsmerkmale:** Lohnsteuerkarten wurden von den Gemeinden letztmalig für 2010 ausgestellt. Seit 1.1.2013 werden die LStKarten durch die elektronischen LStAbzugsmerkmale (ELSTAM) ersetzt (allg. dazu § 39e Anm. 3 ff.; zur Übergangsregelung § 52b). Die Bildung der elektronischen LStAbzugsmerkmale steht einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 179 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO gleich (§ 39 Abs. 1 Satz 4). Soweit die LStAbzugsmerkmale nicht bereits durch das BZSt. automatisiert gebildet worden sind (dazu § 39e) und bei Abweichungen sind die FÄ zuständig.
  - Das WohnsitzFA ist bei unbeschränkt Stpfl. iSd. Abs. 1 zuständig (§ 39 Abs. 2 Satz 1).
  - Das BSFA ist zuständig in den Fällen des Abs. 2, des Abs. 3 und bei beschränkter StPflicht gem. Abs. 4 (§ 39 Abs. 2 Satz 2; zu den Einzelheiten vgl. § 39 Anm. 20 f.).
- ▶ **Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber:** Der ArbG ist für unbeschränkt stpfl. ArbN zum LStJA berechtigt, darf also die einbehaltene LSt erstaten, soweit diese die JahresLSt übersteigt. Die unbeschränkte Stpfl. des ArbN kann sich nicht nur aus Abs. 1, sondern auch aus Abs. 2 oder Abs. 3 ergeben. Für beschränkt stpfl. ArbN ist kein LStJA möglich.
 

Vgl. § 42b Anm. 4, Begr. zu § 39c Abs. 4 aF in BTDrucks. 13/1558, 158; aA *Frerichs*, FR 1995, 574 (576).
- ▶ **Zum Lohnsteuerermäßigungsverfahren** vgl. § 39a. Für beschränkt stpfl. ArbN können nur die in § 39a Abs. 4 genannten LStAbzugsmerkmale berücksichtigt werden (dazu § 39a Anm. 61 ff.).

**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 fiktiven unbeschränkten StPflcht s. Anm. 297).

**Besonderheiten bei der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3:** Diese setzt einen Antrag voraus (s. Anm. 255). Ohne Antrag ist die Besteuerung nach Maßgabe der beschränkten StPflcht gem. Abs. 4 vorzunehmen. Für die Bildung und Änderung der LStAbzugsmerkmale ist gem. § 39 Abs. 2 Satz 2 das BSFA zuständig (bei mehreren ArbG s. § 39 Abs. 2 Satz 3).

Dies hat der nach Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl. ArbN zu veranlassen. Nach alter Rechtslage mussten fiktiv unbeschränkt stpfl. ArbN dem ArbG eine LStBescheinigung des BSFA gem. § 39c Abs. 4 aF vorlegen.

Die LStKlassen III und IV kommen bei nach Abs. 3 fiktiv unbeschränkt Stpfl. nicht in Betracht (§ 38b Abs. 1 Satz 3). Es besteht – bei entsprechendem Antrag – Veranlagungspflicht (§ 46 Abs. 2 Nr. 7). Zur Zuständigkeit s. § 19 Abs. 2 Satz 2 AO; § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Der StAbzug nach § 50a ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 6 ungeachtet der Sätze 1–4 vorzunehmen (s. Anm. 296).

## 47 VII. Wechsel zwischen verschiedenen Formen der Steuerpflicht

**Schrifttum:** *Knobbe-Keuk*, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht und vice versa, *StuW* 1990, 372; *Jacobs*, Abkommensrechtliche Fragen der Einbeziehung inländischer Einkünfte in die einheitliche Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, *FR* 2002, 1113.

Für den Stpfl. kann sich freiwillig oder unfreiwillig ein Wechsel zwischen den verschiedenen Formen der StPflcht ergeben. Das ist der Fall, wenn er die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine bestimmte Art der persönlichen StPflcht nicht mehr erfüllt, dafür aber fortan diejenigen einer anderen Art der persönlichen StPflcht (zB bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland unter Beibehaltung inländ. Einkünfte iSd. § 49 als Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht).

**Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht**, so sind nach § 2 Abs. 7 Satz 3 die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften hinzuzurechnen. Das hat zur Folge, dass für das betreffende Kj. insgesamt nur eine Veranlagung durchzuführen ist. Die Abgeltungswirkung entfällt (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, s. § 50 Anm. 270). Die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte werden im Rahmen des ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 berücksichtigt (zu Fragen des Verfassungs- und Völkerrechts s. *Achter*, *IStR* 2002, 73). Zu Einzelheiten s. § 2 Anm. 915 ff.

**Wechselt der Steuerpflichtige „innerhalb“ der Steuerpflicht**, also etwa von der unbeschränkten zur erweitert unbeschränkten StPflcht iSd. Abs. 2 oder von der beschränkten zur erweitert beschränkten StPflcht, so ist unabhängig von § 2 Abs. 7 Satz 3 ebenfalls nur eine Veranlagung durchzuführen, weil in diesen Fällen kein Wechsel von der einen Art der StPflcht zur anderen Art der StPflcht vorliegt. Dies gilt auch für den Wechsel von der unbeschränkten zur erweitert unbeschränkten StPflcht iSd. Abs. 3, denn auch für die Veranlagung ist es im Erg. unerheblich, ob eine Person unbeschränkt stpfl. oder (nur) so zu behandeln ist.

**Steuerverstrickung und Steuerentstrickung:** Von einem Wechsel in oder aus der unbeschränkten StPflcht, in oder aus der beschränkten StPflcht oder zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht sind nicht nur die laufenden Einkünfte betroffen. Zusätzlich kann es zu einer Steuerverstrickung oder -entstrickung von WG des Stpfl. kommen (dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.370 ff.). Bei Begr. der StPflcht ist eine Abgrenzung der schon vorher entstandenen stillen Reserven vorzunehmen. Betroffene WG gelten daher mit Begr. des deutschen Besteuerungsrechts als in den Betrieb eingelegt und werden mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung angesetzt (§ 4 Abs. 1 Satz 8, dazu § 4 Anm. 290 ff.; § 6 Abs. 1 Nr. 5, dazu § 6 Anm. 850 ff.). Bei Beendigung der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht werden die stillen Reserven dem deutschen Besteuerungsrecht entzogen. Dem tritt der Gesetzgeber durch Regelungen entgegen, die auch ohne Veräußerung oder sonstige Gewinnrealisierung zu einer Besteuerung der stillen Reserven führen (s. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, dazu § 4 Anm. 220 ff.; § 16 Abs. 3a, dazu § 16 Anm. 620 ff.; für KapGes. § 12 Abs. 1 KStG, dazu § 12 KStG Anm. 1 ff.; §§ 2 ff. AStG).

Einstweilen frei.

48–51

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

**Schrifttum:** *Hoffmann*, Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, StWa. 1972, 119; *Land*, Zur Frage der unbeschränkten Steuerpflicht in Sonderfällen, DStZ 1980, 472; *Prokisch*, Besteuerung von Gastprofessoren, Auslandslehrern und ausländischen Studenten, IWB 1994/18 F. 3, Gr. 3, 1091.

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

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

#### 1. Natürliche Personen

##### a) Begriff der natürlichen Person

52

Nach Abs. 1 Satz 1 sind nur natürliche Personen stpfl. (zur ESt als Individualsteuer s. Anm. 5), und zwar unabhängig von Alter, Staatsangehörigkeit, Geschäfts- und Handlungsfähigkeit.

**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 beginnt. 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 (Grundsatz der Individualbesteuerung). Das gilt auch für Ehegatten, und zwar selbst im Fall der Zusammenveranlagung, 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 für die StPflcht ohne Bedeutung. So bleibt zB der Insolvenzschuldner auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Stpfl. (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 22 [12/2018]). 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 Insolvenzschuldners 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 Insolvenzschuldner vor und nach Insolvenzeröffnung im VZ bezogen hat (stRSpr., BFH v. 14.2.1978 – VIII R 28/73, BStBl. II 1978, 356, mwN).

- ▶ *Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens* geht die StErklärungspflicht auf den Insolvenzverwalter über. Dies gilt nicht nur für Zeiträume nach der Eröffnung, sondern auch für die Vergangenheit. Der Insolvenzverwalter hat alle Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen, die diesem oblägen, wenn das Insolvenzverfahren nicht eröffnet worden wäre (zum Akteneinsichtsrecht: BFH v. 15.9.2010 – II B 4/10, BFH/NV 2011, 2; zum Anspruch auf Erteilung eines Kontoauszugs: BFH v. 19.3.2013 – II R 17/11, BStBl. II 2013, 639). Ebenso wie durch die Stellung des Insolvenzantrags (dazu BFH v. 5.3.1991 – VII R 93/88, BStBl. II 1991, 678 [680]; FG Köln v. 25.2.2014 – 10 K 2954/10, EFG 2014, 1350, rkr.) entbindet auch die Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (dazu BFH v. 22.10.2019 – VIII R 30/18, ZIP 2020, 911; v. 30.12.2004 – VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665; FG Münster v. 1.7.2010 – 3 K 3206/06 L, EFG 2010, 1670, rkr.) den Stpfl. nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der StErklärung. Dies gilt auch bei Anordnung der Eigenverwaltung und bei Bestellung eines Sachwalters (FG Münster v. 16.5.2018 – 7 K 783/17, EFG 2018, 1156, rkr.; *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 34 AO Rz. 25b [2/2019]).
- ▶ *Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung* einer PersGes. gehört zu den insolvenzfreien Angelegenheiten der Gesellschaft. Der Insolvenzverwalter ist nicht zur Abgabe von Erklärungen für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung verpflichtet. Zuständig sind die Liquidatoren der PersGes. (BFH v. 23.8.1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194; BFH v. 15.3.2007 – IV R 52/04, BFH/NV 2007, 1332; BGH v. 2.4.1998 – IX ZR 187/97, NJW-RR 1998, 1125). Eigene Erklärungspflichten der PersGes. hinsichtlich der Betriebssteuern (insbes. GewSt und USt) sowie Bilanzierungspflichten hat hingegen der Insolvenzverwalter zu erfüllen. Dies gilt auch, wenn die betroffenen Steuerabschnitte vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegen und wenn das Honorar eines Steuerberaters für die Erstellung dieser Erklärungen durch die Masse nicht ge-

deckt sein sollte (BFH v. 19.11.2007 – VII B 104/07, BFH/NV 2008, 334; zur Festsetzung von Zwangsgeld gegen den Insolvenzverwalter: BFH v. 6.11.2012 – VII R 72/11, BStBl. II 2013, 141).

**Die Staatsangehörigkeit** einer Person ist ebenfalls ohne Bedeutung. So können auch Ausländer unbeschränkt stpfl. sein, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. 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.

**Juristische Personen und Personengesellschaften** unterliegen nicht der ESt (dazu Anm. 15). Juristische Personen iSd. § 1 KStG unterliegen der KSt (dazu § 1 KStG Anm. 35 ff.). Personengesellschaften sind nicht EStSubjekt. Die von ihnen erzielten Einkünfte werden unmittelbar ihren Gesellschaftern zugerechnet (vgl. Anm. 15, § 15 Anm. 300 ff.).

Allerdings werden die Einkünfte der PersGes. einheitlich und gesondert festgestellt und anschließend den Gesellschaftern zugerechnet (§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Verpflichtet zur Abgabe der Feststellungserklärung sind die Gesellschafter (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO).

## b) 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; zu den Einzelheiten s. *Kannowski in Staudinger*, 2018, § 1 BGB Rz. 1 ff.).

**Tod:** Die rechtl. Existenz der natürlichen Person endet mit deren Tod, der gesetzlich nicht definiert ist und nach den heutigen medizinischen Erkenntnissen nicht mit dem Herz- oder Atemstillstand eintritt, sondern erst dann, wenn keine Hirnströme mehr fließen (vgl. *Ellenberger in Palandt*, 79. Aufl. 2020, § 1 BGB Rz. 3; zu den Kriterien vgl. Spickhoff in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl. 2018, § 1 Rz. 20 ff.). Dieser Zeitpunkt ist auch für das Ende der StPflcht maßgebend (zum Fortbestand der StPflcht auch bei Insolvenz s. Anm. 52).

**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. Die ESt bleibt auch im Erbfall personenbezogen, dh., die Erbmasse wird kein eigenständiges StSubjekt. 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; BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290, zum Übergangsgewinn infolge der Auflösung einer Sozietät bei Tod eines Partners; s. auch § 2 Anm. 159 ff.; § 24 Anm. 96 f. und § 25 Anm. 40). Der EStBescheid für den Erblasser ist an den oder die Erben als Gesamtrechtsnachfolger zu adressieren. Wird der EStBescheid an den Erblasser als Inhaltsadressat gerichtet, ist er gem. § 125 AO nichtig.

Fließen die einstigen Einnahmen des Erblassers nach dessen Tod dem Erben zu, so tritt dieser nach stRspr. in die Rechtsstellung des Erblassers ein. 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).

Siehe BFH v. 28.4.1992 – VII R 33/91, BStBl. II 1992, 781, zur Nachlassverwaltung; BFH v. 29.11.1995 – X B 328/94, BStBl. II 1996, 322, zur Testamentsvollstreckung, BFH v. 11.8.1998 – VII R 118/95, BStBl. II 1998, 705, zur Nachlassinsolvenz.

- **Verlustabzug:** Einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10D kann der Erbe nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt geltend machen (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; dazu § 2 Anm. 553).

**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 (BFH v. 16.2.2011 – X R 46/09, BStBl. II 2011, 685).

**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. Ein Stpfl., dessen Ehegatte verschollen oder vermisst ist, gilt als verheiratet. Wird ein verschollener Ehegatte für tot erklärt, so gilt der Stpfl. vom Tag der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses an als verwitwet.

H 26 „Allgemeines“ EStH; *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 9f. (12/2018); zu Einzelfällen s. FG Köln v. 8.2.1984 – VIII K 527-528/83 ua., EFG 1984, 551, rkr.: kein dauerndes Getrenntleben bei sechsjähriger Verschollenheit; FG Düss. v. 1.10.1970 – IX 127/68 E, EFG 1971, 133, best. durch BFH v. 3.8.1973 – VI R 32/71, nv.: dauerndes Getrenntleben bei Verschollenheit von mehr als 20 Jahren; FG Köln v. 8.2.1984 – VIII K 527/83, EFG 1984, 551, rkr.: keine Absicht zur Wiederaufnahme der Gemeinschaft bei neuer Beziehung des nicht verschollenen Ehepartners.

Ist der Tod einer Person gewiss und nur der Todeszeitpunkt fraglich, so liegt kein Fall der Verschollenheit vor. Der nach §§ 39, 45 VerschG festgestellte Todeszeitpunkt ist auch stl. maßgebend (BFH v. 26.6.1953 – III 127/52 S, BStBl. III 1953, 237).

54–56 Einstweilen frei.

## 57 2. Inland

**Bedeutung:** Wohnsitz und/oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland begründen die unbeschränkte StPflcht, die die StPflcht des gesamten Einkommens umfasst (sog. Welteinkommensprinzip, dazu Anm. 5). Auch die beschränkte StPflcht (s. Anm. 336 ff.) umfasst im Regelfall nur im Inland ausgeübte oder verwertete Erwerbstätigkeiten, zB über eine im Inland belegene BS (sog. Territorialitätsprinzip, s. § 2 Anm. 81, vgl. im Einzelnen § 49).

**Keine gesetzliche Definition:** Das EStG enthält keine Definition des Inlands (anders zB § 1 Abs. 2 UStG). Dies war wegen der Existenz der DDR politisch motiviert, hat aber seit 1990 keine Bedeutung mehr (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.28).

**Hoheitliche Grenzen maßgebend:** Inland iSd. § 1 ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen einschließlich der Drei-Meilen-Zone und des sog. Küstenmeeres (Zwölf-Meilen-Zone gem. Art. 2 ff. des Seerechtsübereinkommens [SRÜ], s. Anm. 97).

BFH v. 3.3.1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1979, 372, zu den früheren sudetendeutschen Gebieten; BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614; zu Unsicherheiten beim Grenzverlauf im Bodensee, im deutsch-luxemburgischen Kondominium, im Mundatwald und Ems-Dollart-Gebiet s. *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 31 ff. (12/2018); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 5.29.

**Maritime Grenzen des Hoheitsgebiets:** Das Staatsgebiet umfasst meerseitig die inneren Gewässer (Art. 8 SRÜ: die landwärts der Basislinie des Küstenmeeres gelegenen Gewässer) und das Küstenmeer (Art. 2 SRÜ: von der Basislinie bis max. 12 Seemeilen in die offene See). Die territoriale Souveränität der Bundesrepublik Deutschland erstreckt sich bei den zum Staatsgebiet zählenden Meeresgewässern auch auf die Wassersäule und den darüber befindlichen Luftraum (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 42 mwN [12/2018]).

Das Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen v. 10.12.1982 (*United Nations Convention on the Law of the Sea*, ABl. EG 1998 Nr. L 179, 3 v. 23.6.1998) ist am 16.11.1994 in Kraft getreten. Am 14.10.1994 hat die Bundesrepublik Deutschland die Beitrittsurkunde hinterlegt (Gesetz v. 2.9.1994, BGBl. II 1994, 1798, in Kraft gem. Bek. v. 15.5.1995 BGBl. II 1995, 602 mW v. 16.11.1994; dazu *Berenbrok/Nussbaum*, RIW 1994, 910 [911]).

In der Ostsee erstreckt sich die Küstenzone wegen der Anrainerstaaten zT auf weniger als die möglichen zwölf Seemeilen (vgl. Proklamation der BReg. über die Ausweitung des deutschen Küstenmeeres v. 11.11.1994, BGBl. I 1994, 3428).

Der Festlandssockel gehört nicht zum Staatsgebiet, wird aber durch Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich als Inland definiert (dazu Anm. 97 ff.).

**Exterritoriale Grundstücke:** Die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Grundstücke, die im Eigentum einer ausländ. Gebietskörperschaft stehen (zB Grundstücke mit Botschafts- und Konsulargebäuden), gehören zum Inland. Dass diese Grundstücke völkerrechtl. als exterritorial behandelt werden, ist für den Inlandsbegriff des Abs. 1 Satz 1 unerheblich (vgl. aber die StBefreiung nach § 3 Nr. 29, vgl. auch Anm. 37 zum WÜD/WÜK). Umgekehrt gehören im Ausland belegene Grundstücke, die im Eigentum der Bundesrepublik Deutschland stehen (Grundstücke mit Botschafts- oder Konsulargebäuden), nicht zum Inland iSd. Abs. 1 Satz 1. In diesem Fall kann sich die unbeschränkte StPflcht aus Abs. 2 ergeben (dazu Anm. 157 ff.).

**Die Zollgrenzen** (Art. 3 ZK, Art. 4 UZK) sind zur Bestimmung des Inlands iSd. Abs. 1 nicht maßgeblich (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). Das estl. Inland umfasst abweichend von § 1 Abs. 2 UStG neben den früheren Zollausschluss- und Zollfrei gebieten auch die Freihäfen (Freizonen des Kontrolltyps I und II) und die Zolllager, nicht hingegen die staatsrechtl. zum Staatsgebiet eines anderen Staates gehörenden Zollanschlüsse (Jungholz und Mittelberg).

**Raum über und unter der Erdoberfläche:** Das Inland ist keine Fläche, sondern ein dreidimensionaler Raum. Zum Inland gehört daher auch der kegelförmige Raum über und unter der Erdoberfläche (BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319; *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 27 [12/2018]; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.31). Die Grenze wird durch die Beherrschbarkeit gezogen.

**Deutsche Schiffe** gehören solange zum Inland, wie sie sich in inländ. Gewässern oder auf hoher See befinden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Schiffe der zivilen Schifffahrt (Handelsschiffe, Passagierschiffe, Fischereischiffe) oder der Bundesmarine (also um „Kriegsschiffe“ iSd. Art. 29 SRÜ) handelt. Hat eine Person einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt auf dem Schiff, besteht für die Zeiträume des Aufenthalts in inländ. Gewässern oder auf hoher See unbeschränkte StPflcht.

BFH v. 13.2.1974 – I R 219/71, BStBl. II 1974, 361; BFH v. 5.10.1977 – I R 250/75, BStBl. II 1978, 50; BFH v. 5.2.1992 – I R 9/90, BStBl. II 1992, 607; FG Düss. v. 28.9.2007 – 18 K 638/06 E, IStR 2008, 487, rkr., mwN; *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 30 (9/2000); FinMin. Schl.-Holst. v. 4.9.2008 – V 315 - S 2380 - 183, IStR 2012, 235; zur völkerrechtl. Anknüpfung vgl. *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846 (849).

- ▶ Halten sich die Schiffe in ausländ. Gewässern oder Häfen auf, zählen sie nicht zum Inland, sofern es sich um Schiffe der zivilen Schifffahrt handelt (vgl. BFH v. 5.10.1977 – I R 250/75, BStBl. II 1978, 50). Schiffe der Bundesmarine gehören auch in ausländ. Gewässern oder Häfen zum Inland (FinMin. Schl.-Holst. v. 4.9.2008 – V 315 - S 2380 - 183, IStR 2012, 235).
- ▶ Um „deutsche“ Schiffe handelt es sich dabei dann, wenn sie nach Art. 91 SRÜ iVm. §§ 1 f. FlaggenrechtsG v. 26.10.1994 (BGBl. I 1994, 3140) zum Führen der deutschen Flagge berechtigt sind. Dabei kommt es im Wesentlichen darauf an, dass die Eigentümer Deutsche oder gleichgeachtete Gesellschaften sind und ihren Wohnsitz im Inland haben.

**Deutsche Luftfahrzeuge** gehören demgegenüber nur zum Inland, solange sie sich im deutschen Luftraum aufhalten oder völkerrechtl. Niemandland überfliegen; denn das jeweilige Staatsgebiet umfasst auch den Luftraum oberhalb der Staatsfläche (vgl. § 1a Abs. 1 Luftverkehrsgesetz; BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319). Allerdings dürfte ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in einem Luftfahrzeug ausgeschlossen sein.

**Festlandssockel und ausschließliche Wirtschaftszone:** Zur Erweiterung des Inlandsbegriffs durch Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 97 ff.

58–61 Einstweilen frei.

### 3. Wohnsitz

**Schrifttum:** *Becker*, Erläuterungen zur Rechtsprechung, 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; *Haag*, Ertragsteuerliche Fragen bei Zuzug und Wegzug natürlicher Personen, DB 2018, 1303.

**Verwaltungsanweisungen:** AEAO zu § 8.

#### 62 a) Steuerrechtlicher Wohnsitzbegriff

**Bedeutung des Wohnsitzes:** Die originäre Funktion des Wohnsitzes (wie auch des gewöhnlichen Aufenthalts, dazu Anm. 73 ff.) liegt in der Begr. der unbeschränkten StPflcht gem. Abs. 1. Darüber hinaus bestimmen Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt über die Kindergeldberechtigung (§ 62 Abs. 1 Nr. 1) und über die Zuständigkeit der Finanzbehörden (§ 19 AO).

Der EStBescheid ist kein Grundlagenbescheid für die Kindergeldfestsetzung (BFH v. 8.5.2014 – III R 21/12, BStBl. II 2015, 135, Rz. 16; vgl. aber Anm. 297 zu Abs. 3). Die Familienkassen müssen daher ohne Bindung an die Feststellungen in den ESt-Bescheiden ermitteln, ob eine Wohnung oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland vorliegt. Im gerichtlichen Verfahren obliegt die Würdigung derjenigen Umstände, die im Einzelfall für das Bestehen oder Nichtbestehen eines Wohnsitzes bedeutsam sind, den Finanzgerichten (BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351). Die Rspr. neigt bei Auslegung des Begriffs Wohnsitz, der territorialer Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist, zu einer weiten Auslegung (so auch *Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 19 [11/2010]). Hingegen wird der identische Begriff des Wohnsitzes – wie auch der des gewöhnlichen Aufenthalts – hinsichtlich der Kindergeldberechtigung enger ausgelegt (vgl. auch *Drüen* in *Tipke/Kruse*, Vor §§ 8–13 AO Rz. 6 [8/2014]); uE ist der Begriff unabhängig von fiskalischen Interessen einheitlich auszulegen.

**Wohnsitz nach § 8 AO:** Der Begriff des Wohnsitzes ist im EStG nicht definiert. Wann ein Wohnsitz vorliegt, bestimmt sich nach § 8 AO (BFH v. 24.1.2001 – I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402). Nach der vom bürgerlichen Recht und vom allgemeinen Verwaltungsrecht 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.

Der zivilrechtl. Wohnsitzbegriff weicht von dem des § 8 AO ab, denn zivilrechtl. ist der rechtsgeschäftliche Wille maßgeblich (s. BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; BFH v. 24.7.1996 – I R 74/95, BStBl. II 1997, 132; *Ellenberger* in *Palandt*, 79. Aufl. 2020, § 7 BGB Rz. 7). Zur Abweichung vom Wohnsitzbegriff in Richtlinien der EU: BFH v. 11.2.2003 – VII B 244/02, BFH/NV 2003, 833. Das Sozialrecht nutzt denselben Wohnsitzbegriff (§ 30 Abs. 3 SGB I). Ein von § 8 AO abweichender Wohnsitzbegriff eines DBA ist für die Frage, ob ein Stpfl. unbeschränkt estpfl. ist, unbeachtlich. Der DBA-Wohnsitz hat nur die Bedeutung eines Anknüpfungsmerkmals, nach dem sich die Verteilung der einzelnen Steuergüter auf die Vertragsstaaten bestimmt (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 8 AO Rz. 19a [1/2016]).

**Objektive und subjektive Gesichtspunkte des Wohnsitzbegriffes:** § 8 AO knüpft an die tatsächliche Gestaltung und damit an objektive Gesichtspunkte und nicht an subjektive Vorstellungen an. Maßgebend ist, 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. Der verlautbarte Wille des Stpfl. ist unerheblich, wenn er der objektiv gegebenen Begr. oder Beibehaltung einer Wohnung entgegensteht. Ein die unbeschränkte ESt-Pflicht begründender Wohnsitz kann daher auch dann vorliegen, wenn der Stpfl. ausdrücklich erklärt, dort keinen Wohnsitz begründen zu wollen. Damit knüpft der Wohnsitzbegriff des § 8 AO ausschließlich an die tatsächliche Gestaltung und an.

StRspr., vgl. BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; BFH v. 8.5.2014 – III R 21/12, BStBl. II 2015, 135, Rz. 16; BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655, Rz. 14.

**Bestimmung zur Wohnung:** Der BFH verlangt zusätzlich ein subjektives Element, wenn er einen stl. Wohnsitz auch davon abhängig macht, dass der Inhaber die ihm objektiv jederzeit zur Verfügung stehende Wohnung subjektiv zu einem entsprechenden Aufenthalt mit Wohncharakter bestimmt. In dieser subjektiven Bestimmung soll der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz liegen (BFH v. 26.2.1986 – II R 200/82, BFH/NV

1987, 301, unter 1.a; BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046, Rz. 11; BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655, Rz. 16; BFH v. 23.10.2018 – I R 74/16, BFH/NV 2019, 388, Rz. 13). In der Zweckbestimmung liegt aber uE kein eigenständiges subjektives Merkmal des Wohnsitzbegriffs, sondern vielmehr eine Würdigung der Begleitumstände des Innehabens (krit. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 8 AO Rz. 2, 9 ff. [1/2016]; s. Anm. 68).

**Beschränkt Geschäftsfähige und Geschäftsunfähige:** Anders als im Zivilrecht (s. § 8 Abs. 1 BGB) bedarf es stl. keines rechtsgeschäftlichen Willens, um einen Wohnsitz zu begründen. Es genügt dafür ein natürlicher Wille, die äußeren Umstände zu verwirklichen oder zu beseitigen (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887 [889]; BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 12). Diesen Willen kann auch ein Geschäftsunfähiger oder beschränkt Geschäftsfähiger bilden. Auf den Willen des gesetzlichen Vertreters kommt es nicht an (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 12). Minderjährige Kinder müssen deshalb abweichend von § 11 BGB nicht zwangsläufig denselben Wohnsitz haben wie ihre Eltern (s. aber zum Familienwohnsitz Anm. 65). Zur Bedeutung des Willens für die Beibehaltung der Wohnung s. Anm. 68.

**Auf die Rechtmäßigkeit der Wohnsitznahme und die melderechtlichen Umstände** kommt es nicht an. Auch Stpfl., die sich unerlaubt im Inland aufhalten, können einen Wohnsitz begründen (vgl. zu ausländerrechtl. Bestimmungen FG Ba.-Württ. v. 7.9.1990 – IX K 96/88, EFG 1991, 102, rkr.; Nds. FG v. 30.9.1997 – XV 380/97 Ki, EFG 1998, 377, rkr.). Die melderechl. vorgeschriebene Anmeldung bei Einzug hat ebenso wie die Abmeldung bei Auszug für die Frage der stl. Wohnsitznahme bzw. -aufgabe keine konstitutive Bedeutung (BFH v. 27.4.1995 – III R 57/93, BFH/NV 1995, 967; BFH v. 8.5.2014 – III R 21/12, BStBl. II 2015, 135, Rz. 20), sondern allenfalls Indizwirkung (vgl. AEAO zu § 8 Rz. 1.2).

**Mehrere Wohnsitz:** Der stl. Wohnsitz setzt nicht voraus, dass sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet.

BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917, unter II.3.a; BFH v. 22.8.2007 – II R 89/06, BFH/NV 2008, 351; BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046, Rz. 9; BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655, Rz. 15; BFH v. 24.7.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104, Rz. 21).

Eine Person kann mehrere Wohnsitz iSd. § 8 AO haben (BFH v. 24.7.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104). Für die unbeschränkte StPflcht genügt es, wenn einer dieser Wohnsitz im Inland liegt (zum Zusammentreffen mit weiteren ausländ. Wohnsitzen s. Anm. 34 aE). Eine Unterscheidung nach Erst- oder Zweitwohnsitz oder Haupt- und Nebenwohnsitz wird nicht vorgenommen.

Unbeschränkte StPflcht gem. Abs. 1 liegt bei einem inländ. Wohnsitz des Stpfl. also auch dann vor, wenn sich der Lebensmittelpunkt im Ausland befindet. Es gibt auch keinen völkerrechtl. Grundsatz, wonach die unbeschränkte StPflcht von einem Lebensmittelpunkt im Inland abhängig wäre (BFH v. 24.1.2001 – I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402). Die Frage des Lebensmittelpunktes hat aber Bedeutung im Rahmen der DBA und bestimmt darüber, welchem der Staaten bei mehrfachem Wohnsitz das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 74/16, BFH/NV 2019, 388, Rz. 18 f.).

**Verhältnis zum Begriff der Wohnung:** Der Begriff des Wohnsitzes gem. Abs. 1 ist nicht gleichbedeutend mit dem der Wohnung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (*Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 8 AO Rz. 8 [10/2019]), weil

eine Wohnung nur bei Vorliegen weiterer Begleitumstände (dazu Anm. 68) zu einem Wohnsitz führt. Zudem setzt der Wohnsitz gem. Abs. 1 im Gegensatz zur Wohnung iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 nicht voraus, dass die Wohnung der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. ist (s. dazu § 9 Anm. 452).

**Verhältnis zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts:** Abs. 1 Satz 1 stellt die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ alternativ und damit gleichberechtigt nebeneinander. Liegen die Voraussetzungen eines dieser Begriffe vor, so kommt es für die unbeschränkte StPfl. auf den anderen nicht mehr an (s. auch Anm. 70 aE).

**Sonderregelungen:** Zu Sonderregelungen aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen s. Anm. 31, 35 ff.

## b) Begriff der Wohnung

63

**Wohnung iSd. § 8 AO** sind alle stationären Räumlichkeiten, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887 [889]; BFH v. 15.7.2010 – III R 6/08, BStBl. II 2012, 883, Rz. 12). Kennzeichnend für eine Wohnung ist, dass es sich – im Sinne einer bescheidenen Bleibe – um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind (BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 14; *Avvento in Beermann/Gosch*, § 8 Rz. 15f. [10/2019]) und eine selbständige Lebensführung ermöglichen.

**Weitere Voraussetzungen** müssen nicht erfüllt werden. Bei der Wohnung muss es sich nicht zwingend um ein Gebäude handeln (zu Wohnwagen s. „Mindestvoraussetzungen“). Es kommt auch nicht darauf an, ob die im 2. WohnungsbauG geforderten Kriterien erfüllt sind (allg. Meinung, vgl. *Musil in HHSp.*, § 8 AO Rz. 20 [1/2016]; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 8 AO Rz. 5 [1/2016]). Die Räumlichkeiten müssen weder angemessen noch standesgemäß sein. Es spricht zwar für das Vorliegen einer Wohnung, wenn die Räumlichkeiten tatsächlich eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Stpfl. entsprechende Bleibe darstellen (BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447, Rz. 8). Der Umkehrschluss ist hingegen nicht zulässig. Eine Wohnung kann auch dann vorliegen, wenn die Räumlichkeiten eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Stpfl. nicht entsprechende Bleibe darstellen; denn dieser Maßstab ist im Hinblick auf die unterschiedlichen Lebenssituationen kaum objektivierbar und missbrauchsanfällig. Zudem kann ein Stpfl. über mehrere Wohnsitze verfügen, so dass die Anforderungen hinsichtlich der verschiedenen Wohnungen abgestuft werden müssten. Je ungenügender die Wohnverhältnisse im Hinblick auf die konkrete Lebenssituation des Stpfl. erscheinen (insbes. bei sehr kleinen Räumen, fehlender Möblierung, fehlender Küche), desto genauer ist zu prüfen, ob der Stpfl. die Wohnung auch unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (dazu Anm. 68).

Die häufig strengere Rspr. des RFH (Nachweise in der Voraufgabe Anm. 63 f. – Stand August 2011 –, s. im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) bezieht sich zT auf die Reichsfluchtsteuer, die an die Aufgabe des Wohnsitzes anknüpfte, und wurde durch die Ideologie des Dritten Reichs geprägt. Sie ist daher nicht übertragbar, zumal sich die Lebens- und Wohnverhältnisse seitdem tiefgreifend verändert haben.

**Mindestvoraussetzungen:** Ob es sich um Räumlichkeiten handelt, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind, ist anhand eines objektiven Maßstabs nach den Um-

ständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die subjektive Einschätzung des Stpfl. ist ohne Bedeutung (Hess. FG v. 13.12.2010 – 3 K 1060/09, EFG 2011, 1133, rkr.). Entscheidend ist, ob die Räumlichkeit unabhängig von den Vorstellungen der dort lebenden Person generell auch für andere Personen zum Wohnen geeignet ist.

- ▶ **Räumliche Abgrenzung:** Wohnen ist mehr als das Vorhandensein einer Übernachtungs- oder Aufenthaltsmöglichkeit. Es verlangt eine private (abgeschlossene) Atmosphäre und Rückzugsmöglichkeiten. Eine Wohnung setzt daher stets voraus, dass die Räumlichkeiten durch eine Decke und Wände (nicht notwendigerweise aus Stein) mit einer verschließbaren Tür nach außen abgegrenzt sind. 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; BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; FG Bremen v. 27.7.1989 – II 246/85 K, EFG 1990, 93, rkr.). Ein Schlafplatz in einer Turnhalle oder einer sonstigen Massenunterkunft ist keine Wohnung, auch wenn er für einen längeren Zeitraum genutzt wird.
- ▶ **Mindestgröße:** Zum Wohnen geeignet ist die Räumlichkeit nur, 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). 10m<sup>2</sup> können uE genügen (Hess. FG v. 12.4.2012 – 3 K 1061/09, EFG 2012, 1718, best. durch BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, hat eine Wohnfläche von 12–15m<sup>2</sup> genügen lassen).
- ▶ **Heizung:** 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. Auch ohne Heizung liegt eine Wohnung vor, wenn die Heizung aufgrund der Wärmedämmung verzichtbar ist (Passivhäuser).
- ▶ **Örtliche Fixierung:** Die Räumlichkeiten müssen örtlich fixiert sein. Wohnwagen und Wohnmobile können dann eine Wohnung gem. § 8 AO sein, wenn sie zum längeren Aufenthalt an einem bestimmten Ort dienen und damit ortsfest sind (*Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 21 [1/2016]). Zelte sind keine Wohnungen, auch wenn sie dauerhaft an einem Ort aufgestellt sind.
- ▶ **Möblierung:** Auch unmöblierte Räumlichkeiten können Wohnung gem. § 8 AO sein; denn der Begriff der Wohnung bezieht sich allein auf die Räumlichkeiten selbst, nicht aber auf deren Ausstattung (aA *Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 23 [1/2016], unter Hinweis darauf, dass ein leerer Raum nicht dauerhaft bewohnt werden kann). Die fehlende Möblierung wird der Annahme eines Wohnsitzes aber meist entgegenstehen, weil unter diesen Umständen nicht davon auszugehen ist, dass der Stpfl. die Wohnung beibehalten und nutzen wird (vgl. Anm. 68). Auf die Frage, ob etwaige Möbel im Eigentum des Stpfl. oder des Vermieters stehen, kommt es nicht an (BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 14), denn auch das Eigentum an den Räumlichkeiten ist nicht maßgeblich. Ein möbliertes Zimmer – auch ein Pensions- oder Hotelzimmer – kann Wohnung sein. Allerdings ist auch dann das Augenmerk verstärkt auf die Frage zu richten, ob der Stpfl. die Wohnung innehat und sie beibehalten und nutzen wird (vgl. Anm. 68).

- ▶ *Sanitäre Einrichtungen:* Von einer Wohnung kann nur dann gesprochen werden, wenn entweder die Räumlichkeiten selbst über sanitäre Einrichtungen verfügen oder der Stpfl. zumindest Gemeinschaftseinrichtungen mitnutzen kann (BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 14). Räumlichkeiten ohne jegliche Sanitäreinrichtung sind keine Wohnung.
- ▶ *Küchen:* Hingegen sind weder eine Küche noch Kochmöglichkeiten erforderlich, um von einer Wohnung auszugehen; wenn – was im urbanen Umfeld regelmäßig der Fall sein wird – keine Schwierigkeiten bestehen, sich auch ohne eigene Kochmöglichkeiten zu versorgen (*Musil in HHSp.*, § 8 AO Rz. 23 [1/2016]; BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 14; aA FG Ba.-Württ. v. 3.5.1985 – II (III) 271/82, EFG 1985, 483, rkr.).

#### Beispiele aus der Rechtsprechung:

- ▶ *Als Wohnung anerkannt:*
  - Barackenunterkunft für Arbeiter (BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956);
  - Ferienhaussiedlung (FG Münster v. 10.5.2006 – 1 K 92/03 E, EFG 2006, 1677, rkr.);
  - Firmenunterkunft für Bauarbeiter (FG München v. 22.6.1983 – IX 64/82 L, EFG 1983, 554, teilweise 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);
  - möblierte Zimmer (*Avvento in Beermann/Gosch*, § 8 AO Rz. 17 [10/2019]; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 8 AO Rz. 5 [1/2016]);
  - Standby-Wohnung einer ansonsten im europäischen Ausland lebenden Flugbegleiterin, selbst bei spartanischer Einrichtung und Nutzung für zwei bis drei Nächte pro Monat (BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046, Rz. 10; zum Innehaben vgl. Anm. 64);
  - Wochenendhaus (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 – IX 452/85, EFG 1987, 170, rkr., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; aA FG Hamb. v. 13.4.1981 – II 101/80, 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 (vgl. FG Münster v. 22.2.1984 – V 2216/83 U, 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 (BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331) oder in einem Bauwagen (Nds. FG v. 18.4.1977 – IX L 2/76, EFG 1978, 111, rkr.), weil diese Räumlichkeiten nicht zum dauerhaften Wohnen geeignet sind.

### c) Innehaben der Wohnung

#### 64 aa) Voraussetzungen des Innehabens

**Innehaben** verlangt das Bestehen einer tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit, verbunden mit einer nicht nur vorübergehenden Benutzung (*Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 8 AO Rz. 21 [10/2019]).

**Verfügungsmacht:** Das Innehaben setzt die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung voraus. Die Wohnung muss dem Stpfl. jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen.

StRspr., vgl. BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887 (889); BFH v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207 (208); BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279 (280); BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 15; BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046, Rz. 10.

Typischerweise wird die tatsächliche Verfügungsmacht auf einer rechtl. Verfügungsmacht als Eigentümer oder als berechtigter Fremdbesitzer (Mieter) beruhen. Ein Innehaben kann aber auch ohne rechtl. Verfügungsmacht vorliegen, zB bei einem Hausbesetzer (*Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 28 [1/2016]).

Der Stpfl. muss bestimmen können, ob und wie er die Wohnung tatsächlich nutzt. An dieser Verfügungsmacht fehlt es, wenn jemand zwangsweise untergebracht wird (zB Strafgefangene, dann liegt aber eventuell ein gewöhnlicher Aufenthalt vor). Gäste und Besucher haben idR weder die Wohnung der Gastgeber noch das Pensions- oder Hotelzimmer inne (anders bei langfristiger Anmietung des Pensions- oder Hotelzimmers). Bei längerfristiger Vermietung entfällt das Nutzungsrecht des Inhabers und geht auf den Mieter über (*Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 30 [1/2016]). Mitbewohner einer WG haben Verfügungsmacht über die Wohnung, es fehlt aber am Innehaben der Wohnung, wenn die Wohnungsgröße keine gleichzeitige Nutzung durch alle Mitbewohner gestattet (vgl. zur Standby-Wohnung eines Piloten BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 15; BFH v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046, Rz. 10).

**Tatsächliche Nutzung:** Über die Verfügungsmacht hinaus muss der Stpfl. die Wohnung auch tatsächlich benutzen, so dass der bloße Besitz einer Wohnung oder eines zum Verkauf bestimmten Hauses für das Innehaben nicht ausreicht (BFH v. 26.2.1986 – II R 200/82, BFH/NV 1987, 301). Dabei ist aber nicht erforderlich, dass der Stpfl. die Wohnung ständig benutzt. Sie muss nicht der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bilden. Er muss sich 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 er die Wohnung mit einer gewissen Regelmäßigkeit nutzt.

BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; BFH v. 24.4.2007 – I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893.

Es ist nicht erforderlich, dass der Stpfl. sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. Auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung können zur Aufrechterhaltung eines dortigen Wohnsitzes führen.

BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; BFH v. 24.4.2007 – I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893; BFH v. 24.7.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104, Rz. 19.

**Qualitative Anforderungen an die Nutzung:** Die Wohnung muss zum Wohnen genutzt werden. Dies ist bereits dann der Fall, wenn der Stpfl. die Wohnung nur zum Übernachten nutzt (BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 16). Erforderlich ist aber eine Nutzung, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferienaufenthalte und das Aufsuchen der Wohnung zu Verwaltungszwecken hinausgeht (BFH v. 12.1.2001 – VI R 64/98, BFH/NV 2001, 1231; BFH v. 26.1.2001 – VI R 89/00, BFH/NV 2001, 1018; BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz. 16; BFH v. 24.7.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104, Rz. 26). Allerdings kann auch ein Wochenend- oder Ferienhaus zum Wohnsitz werden, wenn es über die bloße Feriennutzung hinaus tatsächlich als Wohnung genutzt wird (BFH v. 24.4.1964 – VI 236/62 U, BStBl. III 1964, 462).

**Zeitmoment:** Das Innehaben hängt auch von einem Zeitmoment ab:

- ▶ *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 keine nur vorübergehende Nutzung vorliegt (BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351).
- ▶ *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. Hier überlagern sich das Zeitmoment und die erforderlichen Umstände, die darauf schließen lassen, dass der Stpfl. die Wohnung beibehalten und benutzen wird (s. Anm. 68). Es kommt nicht nur auf die Dauer und die Häufigkeit der Nutzung an, sondern auch auf den durch Bewertung der Gesamtumstände zu ermittelnden Zweck der Nutzung. Die Nutzung für Erholungs- und Besuchszwecke genügt nicht, die Nutzung allein zum Zwecke der Übernachtung hingegen schon.

BFH v. 4.6.1964 – IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535: Aufenthalt in Einfamilienhaus für insgesamt vier Monate mit Unterbrechungen; 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. 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. Ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken reicht nicht aus (BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279, Rz. 18). Bei Zweit- oder Ferienwohnungen, die nur in unregelmäßigen Abständen benutzt werden, fehlt es demgegenüber am Innehaben (BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; FG Ba.-Württ. v. 29.10.2008, EFG 2009, 139, rkr.). Diese dienen dann nicht dem Wohnen, sondern der Erholung.

## bb) Gemeinsamer Familienwohnsitz

65

**Familienwohnsitz:** Im Grundsatz ist für jede Person zu prüfen, ob für sie an einem bestimmten Ort ein Wohnsitz besteht oder nicht. Dies gilt auch für Ehegatten und für minderjährige Kinder (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 13). Trotzdem nimmt die Rspr. an, dass sich das Innehaben einer Wohnung bei Familien idR auf alle nutzenden Familienangehörigen erstreckt, da die Famili-

enangehörigen ihre Nutzungsmacht vom rechtl. oder tatsächlich Verfügungsberechtigten ableiten (krit. *Haag*, DB 2018, 1303). Es spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass Ehegatten/Lebenspartner, die nicht getrennt sind, ihren Wohnsitz im Regelfall dort haben, wo die – aus ihnen und ggf. den Kindern bestehende – Familie ihren Wohnsitz hat. Damit sind insbes. die Fälle gemeint, in denen einer der Ehegatten/Lebenspartner – aus welchen Gründen auch immer – die gemeinsame Wohnung zeitweilig nicht benutzt. Dies gilt uneingeschränkt aber nur für einen schon vorhandenen Wohnsitz, nicht für dessen Begr. (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 15).

BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331 mwN; BFH v. 2.11.1994 – I B 110/94, BFH/NV 1995, 753; FG Düss. v. 9.10.1957 – I 23/57 L, EFG 1958, 144, rkr., für einen Verschollenen; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG v. 29.9.1965 – 1 BvR 131/65, DB 1965, 1886; BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630. Dies gilt nicht für Lebensgefährten, vgl. FG Rhld.-Pf. v. 10.10.2002 – 6 K 1991/00, DStRE 2003, 1167, rkr.; zur Begr. des gemeinsamen Wohnsitzes s. Anm. 69.

**Voraussetzung für einen Familienwohnsitz** ist, dass die Wohnung nach den objektiven Gegebenheiten auch für den nicht dauernd dort lebenden Familienangehörigen bestimmt ist und dieser die Wohnung ebenfalls als sein Heim betrachtet. Das ist nicht der Fall, wenn die Gesamtumstände dagegen sprechen, dass der betreffende Familienangehörige die Wohnung seiner Angehörigen mitbenutzt. Es kommt dabei wie stets auf die Umstände des Einzelfalls an, zB können die Beschäftigung an einem anderen Ort oder der Zuschnitt der Wohnung gegen einen Wohnsitz sprechen.

BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; BFH v. 2.11.1994 – I B 110/94, BFH/NV 1995, 753: Zweitwohnung des Ehemanns begründet nicht notwendigerweise einen Wohnsitz für die Ehefrau.

Es muss alles dafür sprechen, dass die Person bei sich bietender Gelegenheit in die Wohnung zurückkehren wird, um dort gemeinsam mit der übrigen Familie zu wohnen (BFH v. 29.10.1959 – IV 129/58 S, BStBl. III 1960, 61).

Es kommt auf die objektiven Umstände an, nicht auf den Willen des Stpfl. (BFH v. 21.3.2003 – III B 123/02, BFH/NV 2003, 944). Zum Wohnsitz eines in der Türkei vom Vater festgehaltenen Kindes s. BFH v. 19.3.2002 – VIII R 52/01, BFH/NV 2002, 1148; BFH v. 30.10.2002 – VIII R 86/00, BFH/NV 2003, 464; BFH v. 19.3.2003 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146.

Kehrt der Stpfl. bei objektiver Betrachtung 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). Bei der nach objektiven Kriterien zu treffenden Entscheidung ist ua. zu berücksichtigen, ob die Ehegatten/Lebenspartner getrennt sind, wie oft und in welchen Zeitabständen der Stpfl. zurückkehrt, wie lange er sich in der Wohnung aufhält, ob er anderswo einen weiteren Wohnsitz hat und ob er in der Wohnung über ihm zugeordnete Bereiche verfügt. Zur Begr. eines gemeinsamen Ehegatten- und Familienwohnsitzes s. Anm. 69.

**Minderjährige Kinder** teilen idR den Wohnsitz der Eltern, weil sie über ihre Haushaltszugehörigkeit eine abgeleitete Nutzungsmöglichkeit besitzen und damit zugleich die elterliche Wohnung iSd. § 8 AO innehaben (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 14). Es muss nach den äußerlich erkennbaren objektiven Umständen davon auszugehen sein, dass die elterliche Wohnung für das Kind bestimmt ist und von diesem auch als eigenes Heim angesehen wird (*Musil*

in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 39 [1/2016]). Dies bedeutet aber keinen Automatismus. Insbesondere teilen auch minderjährige Kinder nicht automatisch sämtliche Wohnsitze der Eltern (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 14). Zur Frage des Wohnsitzes bei auswärtiger Ausbildung vgl. Anm. 67, zur Wohnsitzbeurteilung Anm. 69.

**Erwachsene berufstätige 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). 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 hergestellt werden. Das Bereithalten eines Zimmers für Besuchszwecke oder im Krankheitsfall reicht dafür nicht aus. Zur Frage des Wohnsitzes bei auswärtiger Ausbildung vgl. Anm. 67.

BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; anders Nds. FG v. 23.7.1992 – XI 187/88, 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.

Einstweilen frei.

66

### cc) Wohnsitz von Studierenden, Auszubildenden und Schülern

67

**Studierende**, die nicht bei ihren Eltern, sondern am Studienort wohnen, behalten trotzdem einen Wohnsitz bei ihren Eltern bei, sofern die Voraussetzungen des Familienwohnsitzes (s. Anm. 65) erfüllt sind (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; *Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 40 [1/2016]). Das erfordert idR, dass die Studierenden bei sich bietender Gelegenheit, zB in den Semesterferien, zur Familie zurückkehren, um dort in der Familienwohnung zu wohnen (*Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 8 AO Rz. 49 [10/2019]). Eine bloße Rückkehr zu Besuchszwecken reicht nicht aus. Dies gilt auch bei einem mehrjährigen Studium im Ausland. In die Gesamtwürdigung sind insbes. die Dauer der ausbildungsfreien Zeiten, die Dauer und die Häufigkeit der Inlandsaufenthalte, die Art der Unterbringung am Ausbildungsort und in der elterlichen Wohnung sowie die persönlichen Beziehungen des Kindes am Wohnort der Eltern einerseits und am Ausbildungsort andererseits einzubeziehen (BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BFH/NV 2015, 1736, Rz. 13 ff.). Eine Aufenthaltsdauer von jährlich fünf Monaten in der Wohnung der Eltern genügt, um einen inländ. Wohnsitz beizubehalten, sie ist dafür aber nicht stets erforderlich (BFH v. 28.4.2010 – III R 52/09, BStBl. II 2010, 1013, Rz. 10; BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BFH/NV 2015, 1736, Rz. 17).

► *Am Studienort* sollen Studierende nach herkömmlicher Auffassung hingegen keinen Wohnsitz haben, weil sie eine Wohnung am Studienort nicht unter Umständen innehaben, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen werden.

FG Bad.-Württ. v. 18.12.1991 – 12 K 270/90, EFG 1992, 238, rkr.; *Heinicke* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 1 Rz. 24; *Flick/Flick-Pistorius*, DStR 1989, 623.

Dem ist nicht zuzustimmen. Es ist für den Wohnsitz iSd. § 8 AO 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. In Anlehnung an § 9 Satz 2 AO kann ein Zeitraum von sechs Monaten als Orientierung dienen (vgl. BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351; dazu bereits Anm. 64). Ein Student nutzt eine Wohnung am Studienort daher zumindest dann für eine gewisse Dauer, wenn er sie über ein Semester hinaus anmietet (im Erg. glA *Musil* in *HHSp.*, § 8 AO Rz. 41 [1/2016]; *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 8 AO Rz. 49 [10/2019]).

► Für *Ausbildungsverhältnisse* gilt das Vorstehende entsprechend.

**Für Kinder von im Inland lebenden Eltern, die sich zum Schulbesuch für mehrere Jahre im Ausland aufhalten** und die nur während der Ferien bei ihren Eltern leben, verneint die insbes. zum Kindergeld ergangene Rspr. das Fortbestehen eines Familienwohnsitzes allerdings idR, und zwar unabhängig vom Rückkehrwillen des Kindes. Es kommt aber hier auch hier auf die Umstände des Einzelfalls an. Entscheidend ist, ob der Aufenthalt der Kinder bei ihren Eltern im Inland bei wertender Betrachtung Besuchs- oder Wohnzwecken dient. Dabei ist insbes. die Dauer der Aufenthalte des Kindes im Inland zu berücksichtigen, da gerade bei minderjährigen Kindern ein langjähriger Auslandsaufenthalt mit Trennung von den Eltern zu einer Abschwächung der familiären Bindungen führt, die durch neue Bindungen und Prägungen am ausländ. Aufenthaltsort überlagert werden.

BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279; BFH v. 13.9.2006 – III S 26/06, BFH/NV 2007, 6: Verlust des inländ. Wohnsitzes bei neunjährigem Auslandsschulbesuch; BFH v. 15.11.2004 – VIII B 240/04, BFH/NV 2005, 494: Verlust bei dreijährigem Auslandsschulbesuch; s. ferner Anm. 66 und BFH v. 27.12.2011 – III B 24/10, BFH/NV 2012, 917, Rz. 9: keine Zulassung der Rev. wegen geklärter Rechtsfrage. Unseres Erachtens muss sich das Kind bei mehrjährigen Schulbesuchen im Ausland pro Jahr mindestens drei Monate im Inland aufhalten, um einen inländ. Wohnsitz zu begründen.

Hingegen ist bei älteren, nicht mehr betreuungsbedürftigen Kindern, die sich zu Ausbildungszwecken oder für ein Studium im Ausland aufhalten, nach den oben dargestellten Kriterien zu entscheiden, ob sie weiterhin bei ihren Eltern ihren Wohnsitz haben.

**Bei Auslandsaufenthalten von maximal einem Jahr** ist grds. davon auszugehen, dass das Kind den inländ. Wohnsitz beibehält. Es ist nicht erforderlich, dass sich das Kind zwischenzeitlich im Inland aufhält (AEAO zu § 8 Rz. 6.2.6).

**Die Herkunft der Eltern oder des Kindes** spielt für die Entsch. grds. keine Rolle. Aus den familiären und kulturellen Umständen am Aufenthaltsort des Kindes können sich jedoch Aspekte ergeben, die für das Entstehen neuer und die Lockerung bisher bestehender Bindungen sprechen. Dies gilt insbes. bei einem mehrjährigen Schulbesuch im Ausland, wenn das Kind in dieser Zeit bei Verwandten untergebracht ist (BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279; BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BStBl. II 2016, 102).

68 d) **Umstände, die auf Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen**

**Prognoseentscheidung:** Allein das Innehaben einer Wohnung genügt noch nicht, um einen Wohnsitz zu begründen. Der Stpfl. muss die Wohnung zudem unter

Umständen innehaben, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Dafür ist anhand der tatsächlichen Gegebenheiten eine Prognose für die Zukunft zu treffen. Dabei kommt es auf die Gesamtumstände an.

BFH v. 17.5.1995 – I R 8/94, BStBl. II 1996, 2, für einen ins Ausland versetzten ArbN; BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294 (296); BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917; BFH v. 22.8.2007 – III R 89/06, BFH/NV 2008, 351.

**Einzelaspekte der Prognoseentscheidung:** Dabei werden im Einzelfall insbes. folgende Aspekte von Bedeutung sein:

- ▶ *Größe, Zustand, Zuschnitt und Ausstattung der Wohnung:* Eine deutlich zu kleine, stark verwohnte, schlecht geschnittene und schlecht ausgestattete Wohnung kann – insbes. wenn der Stpfl. über eine bessere Alternative verfügt – gegen einen Wohnsitz sprechen.
- ▶ *Art der Räumlichkeiten:* Das Wohnen in Pensionen und Hotels begründet idR keinen Wohnsitz.
- ▶ *Umfang und Art der Möblierung:* Fehlende Möbel sprechen gegen einen Wohnsitz (BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182, zur Wohnungseinrichtung). Hingegen ist unerheblich, ob die Möbel dem Stpfl. gehören (s. Anm. 63).
- ▶ *Familiäre Situation des Steuerpflichtigen:* Gegen eine Nutzung spricht, wenn die Wohnung nicht geeignet ist, zumindest die grundlegenden Wohnbedürfnisse des Stpfl. und seiner Familie zu befriedigen.
- ▶ *Berufliche Situation des Steuerpflichtigen:* Ein von vornherein auf mehr als ein Jahr angelegter Auslandsaufenthalt spricht trotz kurzzeitiger Besuche gegen Beibehalten der Wohnung (BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; BFH v. 20.11.2008 – III R 53/05, BFH/NV 2009, 564). Nur befristete Abordnungen lassen den Wohnsitz idR bestehen.
- ▶ *Art und Dauer der bisherigen Nutzung:* Wenn der Stpfl. die Wohnung schon seit langem nutzt und in seinem bisherigen Umfeld stark verwurzelt ist, spricht dies für eine Beibehaltung des Wohnsitzes, auch wenn es Veränderungen im persönlichen, familiären oder beruflichen Umfeld gibt oder die Wohnung den Ansprüchen des Stpfl. nicht mehr genügt.
- ▶ *Veränderte Nutzungsrechte:* Wenn die Nutzungsrechte enden, weil das Mietverhältnis beendet wurde oder der Stpfl. die Wohnung verkauft hat, spricht dies gegen einen Wohnsitz.

**Zeitlicher Aspekt:** 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. 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 geäußerte Wille des Steuerpflichtigen** ist für die Frage des Beibehaltens und der Benutzung der Wohnung insofern ohne Bedeutung (s. Anm. 62), als nur die objektiven Umstände maßgebend sind, aus denen zu schließen ist, ob der Stpfl. die Wohnung beibehalten und benutzen wird (BFH v. 21.3.2003 – III B 123/02, BFH/NV 2003, 944). Das Erg. der Rechtsanwendung muss den „verobjektivierten“ Wil-

len des Stpfl. widerspiegeln. Der geäußerten Absicht des Stpfl. kommt daher keine Bedeutung zu, wenn sie den objektiven Umständen widerspricht (vgl. Anm. 62).

#### 69 e) Begründung eines Wohnsitzes

**Eine Person begründet einen Wohnsitz**, sobald sie die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8 AO erfüllt. Dies ist für jeden Stpfl., auch für minderjährige Kinder, individuell zu ermitteln. 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 Begr. des Wohnsitzes nicht konstitutiv, weil § 8 AO ausschließlich auf die objektiven Umstände abstellt (BFH v. 27.2.2014 – V R 15/13, BFH/NV 2014, 1030, Rz. 11). Darin liegt aber ein Indiz für die Begr. oder Beibehaltung des Wohnsitzes (AEAO zu § 8 Rz. 1.2; FG Ba.-Württ. v. 26.6.2001 – 13 K 173/99, EFG 2002, 152, rkr.).

**Ein gemeinsamer Wohnsitz von Ehegatten oder Lebenspartnern** (s. Anm. 65) kann durch nur einen der Ehegatten/Lebenspartner begründet werden, sofern dieser die Wohnung so in Besitz nimmt und benutzt, dass diese zugleich auch als Wohnung des anderen angesehen werden kann. Dann spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die Begr. eines Wohnsitzes durch einen Familienangehörigen zugleich eine Wohnsitzbegründung für die anderen Familienangehörigen ist (BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331). Es ist idR erforderlich, dass die Ehegatten zunächst einen gemeinsamen Wohnsitz hatten. Ein im Ausland lebender Angehöriger kann im Inland keinen Wohnsitz begründen, ohne sich hier aufzuhalten zu haben (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2013, 1351, Rz. 15).

**Der Wohnsitz minderjähriger Kinder** befindet sich grds. dort, wo ihre Eltern wohnen (s. Anm. 65). Wird ein Kind im Ausland geboren, kann es trotzdem von Geburt an einen inländ. Wohnsitz haben, wenn sich die Mutter zum Zeitpunkt der Geburt nur kurzfristig und vorübergehend im Ausland aufgehalten hat und das Kind alsbald ins Inland gebracht wird (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351, Rz. 16f.; vgl. auch BFH v. 9.8.1999 – VI B 387/98, BFH/NV 2000, 42, zum Wohnsitz eines im Ausland verheirateten erwachsenen Kindes).

#### 70 f) Aufgabe eines Wohnsitzes

**Der Wohnsitz ist aufgegeben**, sobald die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8 AO nicht mehr vorliegen, weil Umstände eingetreten sind, die erkennen lassen, dass der Stpfl. in absehbarer Zeit nicht mehr in die Bundesrepublik Deutschland zurückkehren wird (vgl. BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146). Hat der Stpfl. die Wohnung nur vorübergehend nicht inne (zB aufgrund eines befristeten Auslandsaufenthalts), führt dies nicht zur Beendigung des Wohnsitzes. Der Wille des Stpfl. ist ohne Bedeutung. Die An- und Abmeldung beim Einwohnermeldeamt stellt lediglich ein Indiz dar (s. Anm. 69 und 62). Hatte der Stpfl. die Wohnung nicht stets, sondern nur in unregelmäßigen Abständen genutzt (s. Anm. 64), so gibt er den Wohnsitz dann auf, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass diese Nutzung in Zukunft unterbleiben wird. Es liegt durchgängig ein inländ. Wohnsitz vor, wenn sich bereits aus den objektiven Umständen bei Aufgabe des Wohnsitzes ergibt, dass der Stpfl. alsbald nach Auszug aus der Wohnung eine andere inländ. Wohnung auf Dauer beziehen wird (BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70,

BStBl. II 1972, 949 [951]). Zur Aufgabe des eigenen Wohnsitzes bei Eheschließung s. Anm. 69.

**Verzicht der Steuerpflichtige ins Ausland**, so endet die unbeschränkte StPflcht 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 (s. aber auch „Verhältnis zu § 9“).

Wenn sich der Stpfl. zunächst nur vorübergehend im Ausland aufgehalten hat, entfällt der inländ. Wohnsitz nicht bereits mit der Ausreise, sondern erst dann, wenn Umstände eingetreten sind, die die Annahme rechtfertigen, dass der Stpfl. nicht mehr nach Deutschland zurückkehren wird (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146; BFH v. 5.5.2014 – III B 156/13, BFH/NV 2014, 1208, Rz. 11).

**Bei von vornherein auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalten** wird der inländ. Wohnsitz nach der Rspr. des BFH idR auch dann aufgegeben, wenn der Stpfl. seine bisherige Wohnung behält. Kurzzeitige Besuche und sonstige kurzfristige Aufenthalte zu Urlaubs-, Berufs- oder familiären Zwecken führen nicht zu einer Wohnnutzung (BFH v. 20.11.2008 – III R 53/05, BFH/NV 2009, 564, Rz. 15). Dies gilt auch für einen ins Ausland entsandten ArbN (BFH v. 5.1.2012 – III B 42/11, BFH/NV 2012, 978, Rz. 13f.).

Unseres Erachtens ist danach zu unterscheiden, ob der Stpfl. dauerhaft oder vorübergehend ins Ausland geht. Bei einem auf Dauer angelegten Auslandsaufenthalt sind strengere Maßstäbe anzulegen, um weiterhin von einem inländ. Wohnsitz auszugehen. Das Vorhalten einer inländ. Wohnung für Urlaubs-, Berufs- und familiäre Zwecke begründet keinen inländ. Wohnsitz (vgl. BFH v. 12.1.2001 – VI R 64/98, BFH/NV 2001, 1231, Rz. 9). Geht der Stpfl. hingegen zwar für einen längeren, aber zeitlich bestimmten Zeitraum ins Ausland, spricht uE das Beibehalten der bisherigen Wohnung auch bei einem über einjährigen Auslandsaufenthalt dafür, dass er den inländ. Wohnsitz beibehält.

Vgl. BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447: „Nach der Lebenserfahrung spricht es für die Beibehaltung eines Wohnsitzes i.S. des § 8 AO, wenn jemand eine Wohnung, die er vor und nach einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzt, während desselben unverändert und in einem ständig nutzungsbereiten Zustand beibehält“.

Ein inländ. Wohnsitz ist widerlegbar zu vermuten, wenn dem ins Ausland versetzten ArbN die Benutzung der inländ. Wohnung jederzeit möglich und diese angemessen ausgestattet ist. Kein inländ. Wohnsitz liegt hingegen vor, wenn die Wohnung vermietet ist, sich in einem nicht nutzbaren Erhaltungszustand befindet oder nicht möbliert ist. Bemühungen um die Veräußerung eines eigenen Hauses sprechen grds. für eine Aufgabe des Wohnsitzes. Dies gilt allerdings nur, wenn eine ernsthaftige Verkaufsabsicht vorliegt (BFH v. 24.7.2018 – I R 58/16, BFH/NV 2019, 104, Rz. 23). Es sind zudem auch die übrigen Umstände zu berücksichtigen, zB das familiäre Umfeld. Wenn die Familie eines ins Ausland versetzten Bediensteten kurzfristig nachzieht, spricht dies für eine Aufgabe des Wohnsitzes (BFH v. 17.5.1995 – I R 8/94, BStBl. II 1996, 2).

**Entführung:** Ein Kind, das von einem Elternteil ins Ausland entführt worden ist oder dort gegen seinen Willen festgehalten wird, verliert seinen bisherigen inländ.

Wohnsitz, wenn die Umstände darauf schließen lassen, dass das Kind nicht zurückkehren wird (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146, Rz. 17; BFH v. 5.5.2014 – III B 156/13, BFH/NV 2014, 1208, Rz. 11). Dies gilt auch in anderen Entführungsfällen.

**Verhältnis zu § 9 AO:** 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).

71–72 Einstweilen frei.

#### 4. Gewöhnlicher Aufenthalt

**Schrifttum:** *Hartmann*, Der gewöhnliche Aufenthalt im Steuerrecht, DB 1974, 2427; *Deppe*, Zur Vorhersehbarkeit von Entscheidungen zum „Gewöhnlichen Aufenthalt“, *StuW* 1982, 332; *Löffler/Stadler* Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) des weggezogenen „aktiven Gesellschafters“, *IStR* 2008, 832; *Lusche*, Überblick über aktuelle Streitfragen zu der Besteuerung von Grenzgängern, *DStR* 2010, 914.

**Verwaltungsanweisungen:** AEAO zu § 9.

#### 73 a) Steuerrechtlicher Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts

**Bedeutung:** Für die unbeschränkte StPfl. genügt es, wenn der Stpfl. im Inland einen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dieses Merkmal steht gleichberechtigt neben dem Wohnsitz gem. § 8 AO. Im Regelfall hat jeder Stpfl., auch wenn er keinen Wohnsitz hat, zumindest einen gewöhnlichen Aufenthalt (Ausnahmen bestehen zB bei international tätigen reisenden Künstlern, Artisten und Taschendieben). 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. Oft sind beide Kriterien gleichzeitig erfüllt, weil der Stpfl. seinen gewöhnlichen Aufenthalt am Wohnsitz hat. Der Stpfl. kann aber zB seinen Wohnsitz im Ausland und seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (vgl. BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 17).

**Notwendige Singularität des gewöhnlichen Aufenthalts:** Im Gegensatz zum Wohnsitz kann eine Person stets nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, weil § 9 AO auf den konkreten Aufenthaltsort abstellt. Dem trägt Abs. 1 Satz 1 Rechnung, indem er von einem Wohnsitz der natürlichen Person oder ihrem gewöhnlichen Aufenthalt spricht. Mit der Begr. eines neuen gewöhnlichen Aufenthalts wird immer der bisherige aufgegeben (BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 17; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.25).

**Der Begriff „gewöhnlicher Aufenthalt“ ist in § 9 AO definiert.** Ob ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt, richtet sich nach den Kriterien des § 9 Satz 1 AO (Aufhalten unter Umständen, die erkennen lassen, dass der Aufenthalt nicht nur vorübergehend ist). Bei einem zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten liegt gem. § 9 Satz 2 AO stets ein gewöhnlicher Aufenthalt vor, und zwar von Beginn des Aufenthalts an. § 9 Satz 1 und Satz 2 AO sind zwei selbständige Tatbe-

stände, die unabhängig voneinander den gewöhnlichen Aufenthalt eines Stpfl. im Inland begründen können (*Musil in HHSp.*, § 9 AO Rz. 13 [1/2016]).

**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 OECD-MA), haben mit der Frage nach dem gewöhnlichen Aufenthalt iSd. § 9 AO nichts zu tun. Ein gewöhnlicher Aufenthalt 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).

**Sonderregelungen:** Zu den Sonderregelungen aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen s. Anm. 31, 35 ff.

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

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. Damit ist idR der Lebensmittelpunkt zugleich der gewöhnliche Aufenthalt, auch wenn beide Orte auseinanderfallen können, zB bei einem auswärts wohnenden ArbN. Der gewöhnliche Aufenthalt nach § 9 Satz 1 AO setzt nicht die permanente Anwesenheit des Stpfl. an dem Ort voraus. Es genügt, wenn er sich regelmäßig an einem bestimmten Ort aufhält und nach einer vorübergehenden Abwesenheit jeweils wieder hierhin zurückkehrt (*Avvento in Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 23 [10/2019]).

**Örtliche Eingrenzung:** Der gewöhnliche Aufenthalt setzt voraus, dass die Person sich an einem Ort oder in einem Gebiet aufhält.

- ▶ *Ort iSd. § 9 AO* ist eine bestimmte Stelle, nicht zwingend eine bestimmte politische Gemeinde, sondern zB auch ein Gebäude oder ein Grundstück.
- ▶ *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. Es genügt ein wechselnder Aufenthalt im gesamten Bundesgebiet, um einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 5 [1/2016]; *Musil in HHSp.*, § 9 AO Rz. 19 [1/2016]).

**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 idS, dass die Person an dem Ort oder in dem Gebiet körperlich anwesend sein muss (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 4 [1/2016]). Ein Wohnsitz ist nicht erforderlich. Beim Aufenthalt in einem Gebiet muss die Person innerhalb dieses Gebiets auch keinen Mittelpunkt festlegen. Es genügt, wenn sie innerhalb dieses abgrenzbaren Gebiets (zB des Inlandes) anwesend ist. Ein nur in Deutschland reisender Künstler ist daher auch ohne Wohnsitz unbeschränkt estpfl.

**Beurteilung nach den objektiven Umständen des Einzelfalls:** Die Person muss sich an dem Ort oder in dem Gebiet unter Umständen aufhalten, die erkennen lassen, dass sie dort nicht nur vorübergehend verweilt (BFH v. 10.8.1983 – I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331; BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701). Der Wille des Stpfl. ist, wenn er den tatsächlichen Umständen widerspricht, nicht maßgebend (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 9

AO Rz. 2 [1/2016]; *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). Es bedarf zur Begr. eines gewöhnlichen Aufenthalts nur eines natürlichen Willens, Geschäftsfähigkeit ist daher nicht erforderlich (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887 [889]). Auf die Freiwilligkeit des Aufenthalts kommt es ebenfalls nicht an (BFH v. 23.7.1971 – III R 60/70, BStBl. II 1971, 758, Rz. 7; BFH v. 14.11.1986 – VI B 97/86, BFH/NV 1987, 262, für JVA; anders ist dies beim Wohnsitz, s. Anm. 64). Bei Krankenhausaufenthalten gilt § 9 Satz 3 AO (s. Anm. 77 aE).

**Nicht nur vorübergehend ist der Aufenthalt**, wenn er eine längere Zeit andauert. Es ist nach Maßgabe der äußeren Umstände zu prüfen, ob sich die Person über einen längeren Zeitraum in dem Ort oder Gebiet aufhalten wird (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 21 [1/2016]). Das ist idR der Fall, wenn sich der Lebensmittelpunkt der Person an dem Ort oder in dem Gebiet befindet.

► *Eine Mindestverweildauer* nennt das Gesetz nicht. Die in § 9 Satz 2 AO angesprochene Dauer von sechs Monaten ist aber ein Anhaltspunkt (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 687 [689]; Nds. FG v. 5.3.2003 – 9 K 4/99, EFG 2003, 1108, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 27.10.2010 – 2 K 1271/07, EFG 2011, 1437), so dass die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts idR einen Aufenthalt von mehr als sechs Monaten voraussetzt (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 21 [1/2016]; aA *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 6 [1/2016]; und die Voraufgabe Anm. 76 – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Entscheidend ist, ob ausweislich der äußeren Umstände ursprünglich ein Aufenthalt im Inland von mehr als sechs Monaten geplant war (BFH v. 27.4.1995 – III R 57/93, BFH/NV 1995, 967, Rz. 16), wobei es keine Rolle spielt, ob der Aufenthalt einen Jahreswechsel einschließt, sich also über zwei VZ erstreckt (BFH v. 19.8.1981 – I R 51/78, BStBl. II 1982, 452). Anders als bei § 9 Satz 2 AO, der eine retrospektive Betrachtung vornimmt, handelt es sich hier um eine ex-ante-Prüfung (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 21 [1/2016]; *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 20 [10/2019]).

▷ *Vorzeitiger Abbruch*: Ein nach den äußerlich erkennbaren Umständen auf eine längere Zeitdauer als sechs Monate ausgerichteter Aufenthalt begründet auch dann die unbeschränkte EStPflcht, wenn er aufgrund nachträglicher geänderter Umstände vor Ablauf der sechs Monate abgebrochen wird. Erst ab dem Zeitpunkt, in dem der vorzeitige Abbruch des Aufenthalts nach außen hin erkennbar wird, liegt kein auf Dauer angelegter Aufenthalt mehr vor (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 21 [1/2016]).

▷ *Verlängerter Aufenthalt*: Im umgekehrten Fall (auf kurze Dauer angelegter und aufgrund veränderter Umstände auf mehr als sechs Monate verlängerter Aufenthalt) ergibt sich der gewöhnliche Aufenthalt und damit die unbeschränkte EStPflcht von Beginn an aus § 9 Satz 2 AO.

► *Indizwirkung*: Anders als bei § 9 Satz 2 AO ist die Sechsmonatsfrist bei § 9 Satz 1 AO aber keine starre Grenze. Die Verweildauer ist vielmehr lediglich ein Indiz, um festzustellen, ob die Person ihren Lebensmittelpunkt ins Inland verlegt und deshalb hier ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Bei einem geplanten Aufenthalt von mehr als einem Jahr wird das idR der Fall sein. Bei kürzeren Aufenthalten kommt es auf die persönlichen Lebensumstände der Person an. Hierbei sind insbes. der Anlass des Aufenthalts, persönliche, familiäre und be-

rufliche Beziehungen sowie objektiv belegbare Zukunftspläne zu berücksichtigen. Es handelt sich um eine Prognoseentscheidung anhand der objektiven Merkmale aus ex-ante-Sicht (*Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 20 [10/2019]).

**Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts:** Eine Person gibt ihren gewöhnlichen Aufenthalt iSv. § 9 Satz 1 AO auf, wenn sie an anderer Stelle einen gewöhnlichen Aufenthalt begründet oder sie überhaupt keinen gewöhnlichen Aufenthalt mehr hat. Kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthalts stehen dem gewöhnlichen Aufenthalt aber nicht entgegen. Eine ständige Anwesenheit ist nicht erforderlich, da § 9 AO nur vom gewöhnlichen und nicht vom dauernden Aufenthalt spricht (BFH v. 18.7.1990 – I R 109/88, BFHE 161, 482 [484]). Es kommt darauf an, ob nach den objektiven Umständen absehbar ist, dass die Person an den Ort oder in das Gebiet zurückkehren und sich dort weiterhin aufhalten wird. Es muss eine konkrete Absicht der Rückkehr erkennbar, und die Rückkehr muss objektiv möglich sein.

- ▶ *Bei einem beruflich bedingten Auslandsaufenthalt* von mehr als sechs Monaten besteht eine Vermutung für die Aufgabe des bisherigen inländ. gewöhnlichen Aufenthalts. Dauert der Auslandsaufenthalt mehr als ein Jahr, kann ein Fortbestehen des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland im Regelfall nicht mehr angenommen werden, es sei denn, der Stpfl. kann nachweisen, dass sich sein Lebensmittelpunkt weiterhin im Inland befindet (BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756, Rz. 12).
- ▶ *Beendigung wegen privater Gründe:* Gibt der Stpfl. den gewöhnlichen Aufenthalt aus den in § 9 Satz 3 AO genannten privaten Gründen auf (Besuch, Erholung, Kur o.Ä.), kann auf die dort genannte Jahresfrist zurückgegriffen werden; erst bei einem längeren Auslandsaufenthalt endet der gewöhnliche Aufenthalt im Inland.

**Berufspendler:** 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.

Das gilt für ArbN (BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687), Freiberufler (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701) und Unternehmer (BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331). Demgegenüber kann der Stpfl. durch regelmäßige Übernachtungen am Arbeitsort einen inländ. gewöhnlichen Aufenthalt begründen (BFH v. 25.5.1988 – I R 225/82, BStBl. II 1988, 944; FG München v. 16.1.2014 – 5 K 613/11, EFG 2014, 810, Rz. 21, rkr.). Nur gelegentliche Übernachtungen reichen dafür aber nicht aus (BFH v. 6.2.1985 – I R 23/82, BStBl. II 1985, 331).

#### **Einzelfälle:**

- ▶ *Asylbewerber* können nur über § 9 Satz 2 AO einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründen, weil die Umstände idR für ein vorübergehendes Verweilen sprechen (vgl. BFH v. 15.7.2010 – III R 77/08, BFH/NV 2010, 2255, Rz. 10).
- ▶ *Ehegatten* 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 – XI 194/81 Ki, EFG 1983, 252, rkr.).
- ▶ *Geschäftsunfähige* können einen eigenen gewöhnlichen Aufenthalt begründen, weil es hierfür weder auf ihre Willensbildung noch auf diejenige des gesetzli-

chen Vertreters ankommt. Sie müssen jedoch den natürlichen Willen haben, die äußeren Umstände zu verwirklichen.

- ▶ *Kinder*, die im Ausland zur Schule gehen und ihre im Inland lebenden Eltern nur während der Schulferien besuchen, haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 687).
- ▶ *Studenten*, die am Studienort ein Zimmer oder eine Wohnung bewohnen und bei den Eltern ein Zimmer behalten, können am Studienort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wenn sich dort ihr Lebensmittelpunkt befindet (*Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 61 [10/2019]; *Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 27 [1/2016]; aA *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 9 [1/2016]; zum Wohnsitz s. Anm. 67).

75–76 Einstweilen frei.

## 77 c) 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 (einschließlich der Hoheitsgewässer und der deutschen Schiffe, s. Anm. 57). Wo sich die Person während der Zeit im Inland aufgehalten hat, ist unerheblich (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 10 [1/2016]; s. zum Begriff des Aufenthalts Anm. 75).

**Der Aufenthalt muss zeitlich zusammenhängen.** Dafür ist nicht erforderlich, dass die Person innerhalb eines Kj. für sechs Monate anwesend ist. Es genügt, wenn sie überhaupt zusammenhängend sechs Monate anwesend ist (BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 13).

- ▶ *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 (BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 13).

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. 74.

Der Aufenthalt muss nach den Umständen des Einzelfalls trotz der Unterbrechung noch als zusammenhängend erscheinen (BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708, zu Familienheimfahrten an den Wochenenden oder während des Urlaubs; BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 14). Maßgebend ist eine einzelfallbezogene zeitliche Gewichtung der Unterbrechung unter Berücksichtigung der Dauer des Gesamtaufenthalts (BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 24; *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 49 [10/2019]). Daher muss für § 9 Satz 2 AO auf die Voraussetzungen des § 9 Satz 1 AO zurückgegriffen und geprüft werden, ob sich der Lebensmittelpunkt innerhalb der Sechsmonatsfrist im Inland befunden hat. Dagegen spricht ein mehrmonatiger Auslandsaufenthalt nach nur kurzzeitigem Inlandsaufenthalt. Wenn sich ergibt, dass eine nur

kurzfristige Unterbrechung vorliegt, dauert der gewöhnliche Aufenthalt im Inland auch während der Unterbrechung an.

- ▶ *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 (allg. Meinung, vgl. *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 47 [10/2019]; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 9 Rz. 10 [1/2016]). Die mehrfache Entsendung eines ArbN ins Inland kann einen zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt iSd. § 9 Satz 2 AO begründen, sofern objektive Umstände festgestellt werden, die für einen solchen Zusammenhang und eine Fortdauer des Anlasses sprechen (BFH v. 14.5.2014 – XI R 56/10, BFH/NV 2015, 169, Rz. 37; BFH v. 19.6.2015 – III B 143/14, BFH/NV 2015, 1386, Rz. 11).

**Für die Berechnung der Sechsmonatsfrist** gelten über § 108 Abs. 1 AO 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 (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 9 AO Rz. 11 [1/2016]). Die Sonn- und Feiertagsregelung (§ 193 BGB; § 108 Abs. 3 AO) gilt nicht, da die Rechtsfolge des § 9 nicht von einer Willenserklärung oder Leistung abhängt (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 37 [1/2016]; *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 43 [10/2019]; vgl. aber BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/15, BFH/NV 2016, 434, Rz. 11 ff., wonach § 108 Abs. 3 AO für die Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO gilt).

#### Beispiel:

Umzug ins Inland am 1. April.

Fristbeginn am 2. April., Fristende mit Ablauf des 1. Oktober.

**Rechtsfolge von § 9 Satz 2 AO:** Sobald ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt im Inland von mehr als sechs Monaten vorliegt, ist von Beginn an ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gegeben. Dies gilt unabhängig von den subjektiven Vorstellungen des Stpfl. und auch dann, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass die Person nur vorübergehend im Inland verweilen wird (BFH v. 12.4.1978 – I R 100/75, BStBl. II 1978, 425). Ein wesentlicher Unterschied zu § 9 Satz 1 AO liegt in der von § 9 Satz 2 AO angeordneten Rückwirkung, die dazu führen kann, dass mit Ablauf der sechs Monate rückwirkend die unbeschränkte EStPflcht für bereits verwirklichte Vorgänge eintritt.

§ 9 Satz 2 AO wird teilweise als Fiktion (*Gersch* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 9 AO Rz. 4), teilweise als unwiderlegliche Vermutung (*Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 29 [1/2016]; *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 189 [12/2018]) und teilweise als gesetzliche Definition (BFH v. 22.6.2011 – I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001, Rz. 13; *Avvento* in *Beermann/Gosch*, § 9 AO Rz. 53 [10/2019]) angesehen. Gegen eine Fiktion spricht, dass § 9 Satz 2 AO auch dann gilt, wenn die Voraussetzungen von § 9 Satz 1 AO ohnehin erfüllt sind. Praktische Unterschiede ergeben sich aus den unterschiedlichen Auffassungen nicht.

**§ 9 Satz 3 AO** verlängert die zur Begr. eines gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 Satz 2 AO erforderliche Zeitdauer auf ein Jahr, wenn der Aufenthalt ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken dient. Jede berufli-

che Mitveranlassung schließt § 9 Satz 3 AO aus (s. zu zwischenzeitlichen Änderungen des Veranlassungszusammenhangs: *Musil* in *HHSp.*, § 9 AO Rz. 41 [1/2016]).

78–87 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 StPfl. unterliegt grds. das gesamte im Inland und im Ausland erzielte Einkommen des Stpfl. der deutschen ESt (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip).

Diese allg. anerkannte Reichweite der unbeschränkten EStPfl. (dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, 6.53, sowie Einf. ESt. Anm. 62) ist vom Gesetzgeber im Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt worden, indem dort nur die beschränkte StPfl. auf inländ. Einkünfte begrenzt wird.

**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 StPfl. s. Anm. 46). Die unbeschränkte StPfl. muss im Zeitpunkt des Erzielens der Einkünfte vorliegen (BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, Rz. 11; zum Begriff der Einkünfteerzielung vgl. § 2 Anm. 57 ff.). Wann Einkünfte erzielt werden, richtet sich nach den für die Ermittlung der einzelnen Einkunftsarten maßgebenden Bestimmungen (s. § 2 Anm. 82). Es kann also entweder auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung oder auf den des Geldzuflusses ankommen (vgl. § 11).

**Ermittlung der Einkommensteuer nach dem EStG:** Im Fall der unbeschränkten StPfl. ist das EStG uneingeschränkt anzuwenden, und zwar auch hinsichtlich der Ermittlung der ausländ. Einkünfte (zu den Einschränkungen bei beschränkter StPfl. s. Anm. 345).

### 89 2. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

**Beginn:** Die unbeschränkte StPfl. beginnt mit der Geburt (s. Anm. 53), sofern die natürliche Person einen Wohnsitz (Anm. 62 ff.) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (Anm. 73 ff.) im Inland (Anm. 57) hat. Erfüllt die natürliche Person diese Bedingungen bei Geburt nicht, beginnt die unbeschränkte StPfl. erst mit der Begr. eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland.

**Ende:** Die unbeschränkte StPfl. endet, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 nicht mehr erfüllt sind. Dies ist beim Tod der natürlichen Person der Fall (s. Anm. 53). Bei einer lebenden Person endet die StPfl. mit der Aufgabe des inländ. Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts.

Trotz beendeter unbeschränkter EStPfl. kann der Stpfl. beschränkt estpfl. sein, wenn er inländ. Einkünfte gem. Abs. 4 iVm. § 49 erzielt. Zudem sind die erweiterte

beschränkte StPflcht gem. § 2 AStG und die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG zu beachten (s. Anm. 25; *Haag*, DB 2018, 1303).

Einstweilen frei.

90–96

### III. Ausschließliche Wirtschaftszone und Festlandssockel (Abs. 1 Satz 2)

**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; *Grebner*, Die Rechtsstellung der Bohrinself, AWD 1974, 75; *Scholtz*, Festlandssockel – Land- und Forstwirtschaft – Modernisierungsaufwand – Beschränkte Steuerpflicht – Erfindervergünstigungen, DStZ 1974, 241; *Lang*, Zur Problematik des Inlandsbegriffs, StuW 1975, 293; *Bode*, Grundsatzfragen einer beschränkten Steuerpflicht der im deutschen Kontinentalsockelbereich der Nordsee tätig gewordenen Steuerausländer, DB 1976, 405; *Hille/Herrmann*, Besteuerung von Offshore-Anlagen, RdE 2008, 237; *Petry*, Die Ertragsbesteuerung auf dem deutschen Festlandssockel und in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, Lohmar 2008; *Behrendt/Wischott/Krüger*, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; *Waldhoff/Engler*, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254; *Weber/Hammler/Kleinschmidt*, Grundlegende ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte bei der Errichtung/dem Betrieb von Onshore- sowie Offshore-Windkraftanlagen, BB 2012, 1836; *Ehlers*, Meeresfreiheit und aquitorale Ordnung. Zur Entwicklung des Seerechts, VerwArch 2013, 406; *Maciejewski/Theilen*, Steuern an ihren Grenzen: Der (erweiterte) Inlandsbegriff im deutschen Ertragsteuerrecht und seine völkerrechtlichen Bezüge, IStR 2013, 846; *Becker*, Gewerbesteuerliche Behandlung von Offshore-Windkraftanlagen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) unter Berücksichtigung des StÄndG-AnpG-Kroatien, BB 2014, 2270; *Hawlitschek*, Gedanken zur geplanten (vermeintlichen) Erweiterung des Inlandsbegriffs für die Ertragsteuern, IStR 2015, 413; *Maciejewski/Theilen*, Von vermeintlichen Klarstellungen und zunehmenden Besteuerungsrechten: Der reformierte erweiterte Inlandsbegriff, IStR 2016, 401.

#### 1. Einordnung des Abs. 1 Satz 2

97

**Funktionale Erweiterung des Inlandsbegriffs des EStG:** Das Inland iSv. Abs. 1 Satz 1 umfasst neben dem Festland das sog. Küstenmeer (die sog. Zwölf-Meilen-Zone, s. Anm. 57). Unter den in Abs. 1 Satz 2 festgelegten Voraussetzungen gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone – AWZ – und am Festlandssockel zum Inland, obwohl er völkerrechtl. nicht zum Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland zählt. Der Gesetzgeber erweitert den Inlandsbegriff daher in Einklang mit dem Völkerrecht, das lediglich dem Anrainerstaat lediglich funktional beschränkte Hoheitsrechte am Festlandssockel einräumt, nicht pauschal um die AWZ und den Festlandssockel, sondern lediglich funktional, soweit dort die im Gesetz genannten Tätigkeiten ausgeübt werden.

Ursprünglich (seit 1974) nahm Abs. 1 Satz 2 zur Erweiterung des Inlandsbegriffs lediglich Bezug auf den Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet wurden (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2). Seit 2008 wurde der Bezug auf die Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien erweitert (s. dazu die Voraufgabe – Stand August

2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Seit dem 1.1.2015 bezog sich Abs. 1 Satz 2 auch auf die AWZ, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben wurden, die erneuerbare Energien nutzen. Mit Wirkung ab dem 1.1.2016 hat der Gesetzgeber den Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 2 unter Nr. 1 auf alle Aktivitäten erweitert, für die das Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht einräumt (s. Anm. 98 f.), wobei sich der BRat auch darauf bezog (BRDrucks. 432/14, 27), dass die Literatur noch immer bezweifle, ob Windkraftanlagen überhaupt erfasst seien (so uE unzutreffend *Becker*, BB 2014, 2270 [2271], s. dazu J 14-7 – Stand Mai 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) und dass andere als die bisher erfassten Tätigkeiten an Bedeutung gewonnen hätten. Identische Regelungen finden sich in § 2 Abs. 7 GewStG und in § 1 Abs. 3 KStG (dazu § 1 KStG Anm. J 15-1 ff.).

**Enges versus weites Verständnis der funktionalen Verknüpfung:** Ungeklärt und umstritten ist, ob Abs. 1 Satz 2 erfordert, dass der Stpfl. die im Gesetz genannten Tätigkeiten selbst ausübt, oder ob es genügt, wenn die im Gesetz genannten Tätigkeiten von irgendwem ausgeübt werden (dazu *Maciejewski/Theilen*, IStR 2016, 401 [404]). Dies hätte zur Folge, dass auch Nebentätigkeiten (zB im Bereich der Gastronomie) erfasst würden. Auch wenn die im Gesetz verwendete Passivformulierung eine weite Auslegung ermöglichen würde, ist uE dem engen Verständnis der Vorzug zu geben, weil es sich um eine Ausweitung der Besteuerungsrechte handelt, die einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage bedarf (s. auch Anm. 104).

**Abstufung der Souveränitätsrechte:** Nach dem insoweit maßgeblichen Seerechtsübereinkommen (SRÜ, s. Anm. 57) ist zu unterscheiden zwischen dem sog. Küstenmeer (Zwölf-Meilen-Zone), der sich daran anschließenden AWZ sowie dem darunter liegenden Festlandsockel und der anschließenden Hohen See.

- ▶ *Uneingeschränkte Souveränitätsrechte im Küstenmeer:* Die uneingeschränkte staatliche Souveränität der Bundesrepublik Deutschland über das Küstenmeer beruht auf Art. 2 ff. SRÜ. Die Souveränität erstreckt sich sowohl auf den Luftraum über dem Küstenmeer als auch auf den Meeresboden und den Meeresuntergrund des Küstenmeers (Art. 2 Abs. 2 SRÜ).
- ▶ *Beschränkte souveräne Rechte bestehen in der AWZ und hinsichtlich des Festlandsockels.* Diese Rechte kann die Bundesrepublik Deutschland beanspruchen, obwohl sich die AWZ und der Festlandsockel außerhalb des Staatsgebiets befinden, weil dies hinsichtlich der AWZ durch Art. 55 ff. SRÜ und hinsichtlich des Festlandsockels durch Art. 76 ff. SRÜ entsprechend legitimiert ist. Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel entspricht geografisch der AWZ (*Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257]; BRDrucks. 184/14, 77).
- ▶ *Keine Hoheitsrechte* darf die Bundesrepublik Deutschland im Bereich der Hohen See ausüben, die sich an die AWZ anschließt (dazu Art. 87 SRÜ).

**Umfang der Besteuerungsrechte:** Die in Abs. 1 Satz 2 genannten Erweiterungen werden völkerrechtl. durch das SRÜ legitimiert (zur völkerrechtl. Einordnung *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257]). Bei der Auslegung von Abs. 1 Satz 2 ist daher zu beachten, dass die nationale Regelung die völkerrechtl. Befugnisse nicht überschreiten darf (vgl. *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846; s. dazu Anm. 104).

## 2. Besteuerungsrechte an der ausschließlichen Wirtschaftszone (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

### a) Ausschließliche Wirtschaftszone

98

**Begriff:** Die AWZ ist gem. Art. 55 SRÜ ein jenseits des Küstenmeeres gelegenes und an dieses angrenzendes Gebiet. Sie gehört nicht mehr zum Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland (s. Anm. 57 und 97). Diese ist aber völkerrechtl. legitimiert, in der AWZ beschränkte Hoheitsrechte geltend zu machen.

Die AWZ kann sich auf max. 200 Seemeilen seewärts der Basislinien erstrecken (Art. 57 SRÜ). Basislinie ist im Regelfall die Niedrigwasserlinie entlang der Küste (Art. 5 ff. SRÜ). Die AWZ der Bundesrepublik Deutschland wurde durch Proklamation v. 25.11.1994 errichtet (BGBl. II 1994, 3769).

**Umfang der völkerrechtlich anerkannten Souveränitätsrechte:** Die völkerrechtl. anerkannten Hoheitsbefugnisse der Bundesrepublik Deutschland beruhen auf Art. 56 ff. SRÜ.

Gemäß Art. 56 Abs. 1 SRÜ hat die Bundesrepublik Deutschland als Küstenstaat souveräne Rechte ua. zum Zweck der Erforschung und Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der lebenden und nichtlebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie hinsichtlich anderer Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung und Ausbeutung der Zone wie der Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind. Sie hat gem. Art. 56 Abs. 1 und Art. 60 SRÜ außerdem ausschließliche Hoheitsbefugnisse (einschließlich der Befugnis zur Besteuerung) in Bezug auf ua. die Errichtung und Nutzung von künstlichen Inseln, von Anlagen und Bauwerken.

### b) Von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erfasste Aktivitäten in der ausschließlichen Wirtschaftszone

99

**Anlehnung an das Seerechtsübereinkommen:** Die Regelung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 greift mit nahezu identischem Wortlaut die der Bundesrepublik Deutschland in Art. 56 ff. SRÜ eingeräumten Rechte auf. Dies führt dazu, dass die Regelungen nicht eindeutig voneinander abgegrenzt, sondern redundant sind und sich gegenseitig überlappen (zu Recht krit. daher *Hawlitschek*, IStR 2015, 413 [415]). Die Regelung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b ist als Auffangtatbestand anzusehen.

**Nutzung der lebenden und nicht lebenden Ressourcen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a):** Die lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds müssen erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden.

- ▶ *Der Begriff der natürlichen Ressourcen* ist in Satz 2 Nr. 1 Buchst. a nicht definiert. Die Definition in Satz 2 Nr. 2 Buchst. a kann nicht übernommen werden, da sie sich auf den Meeresboden und seinen Untergrund orientiert; sie bietet aber Anhaltspunkte.
  - ▷ *Zu den lebenden natürlichen Ressourcen* zählen insbes. Fische und andere Meerestiere sowie Pflanzen. Es kommt nicht darauf an, ob die Lebewesen sesshaft sind (anders bei Satz 2 Nr. 2 Buchst. b, s. Anm. 101). Entscheidend ist, dass sie innerhalb der AWZ erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden.

- ▷ *Nicht lebende natürlichen Ressourcen* sind alle organischen und anorganischen Stoffe, also das Wasser, der Meeresboden und der Meeresuntergrund mit allen seinen Bestandteilen, einschließlich etwaiger Bodenschätze (vgl. zur alten Rechtslage *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257 f.]). Der Begriff entspricht dem – dort allerdings noch auf den Festlandsockel bezogenen – Begriff der Naturschätze in der vorherigen Regelung (*Hawlitschek*, IStR 2015, 413 [415]).
- ▶ *Diese müssen erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden.* Sonstige Tätigkeiten in der AWZ, die sich nicht auf die natürlichen Ressourcen beziehen, sind von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a nicht erfasst.
  - ▷ *Die Erforschung* der Ressourcen umfasst die Suche nach Lagerstätten, nicht aber die allgemeine ozeanografische Grundlagenforschung (vgl. *Scholtz*, DSStZ 1974, 241 [242]), bei der aber ohnehin die Einkünfteerzielungsabsicht fehlen dürfte.
  - ▷ *Unter Ausbeutung* ist die Nutzung der natürlichen Ressourcen zu verstehen. Eine solche Nutzung ist zB bei gewerblichem Fischfang gegeben.
  - ▷ *Die Erhaltung* der Ressourcen dürfte kaum eine Rolle spielen, da estl. nur mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten relevant sind.
  - ▷ *Eine Bewirtschaftung* der Ressourcen setzt lediglich eine Nutzung der natürlichen Ressourcen voraus, wie sie zB bei Fischfarmen gegeben ist.

**Andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b):**

- ▶ *Für eine „wirtschaftliche“ Erforschung* der AWZ genügt Grundlagenforschung nicht (es würde aber im Zweifel ohnehin an der Einkünfteerzielungsabsicht fehlen). Eine Erforschung ist dann wirtschaftlich, wenn sie sich auf die spätere Ausbeutung (Nutzung) der AWZ bezieht. Dies ist typischerweise der Fall bei der Erkundung von Bodenschätzen und der Erforschung der Umstände zum Betrieb von zB Energieerzeugungsanlagen. Auch eine „Schatzsuche“ nach gesunkenen Schiffen fällt darunter.
- ▶ *Mit Ausbeutung* der AWZ ist wiederum jede Nutzung gemeint. Das Gesetz nennt als gesetzliches Regelbeispiel für die Ausbeutung der AWZ die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind. Damit sind insbes. Offshore-Windkraftanlagen und Gezeitenkraftwerke erfasst. Aufgrund der Formulierung „andere Tätigkeiten zur Ausbeutung“ ist Satz 2 Nr. 1 Buchst. b darüber hinaus als Auffangregelung anzusehen.

In der ab 2008 geltenden Fassung war aufgrund der unzutreffenden Anknüpfung der Energieerzeugung an den Festlandsockel erforderlich, dass eine nicht nur vorübergehende Verbindung mit dem Meeresgrund oder Meeresuntergrund bestand (s. Voraufgabe – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). In der nur im VZ 2015 geltenden Fassung durch das KroatienAnpG erweiterte der Gesetzgeber den Inlandsbegriff um die AWZ, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen. Damit waren Offshore-Windkraftanlagen und Gezeitenkraftwerke erfasst (aA *Becker*, BB 2014, 2270 [2271]).

Die Tätigkeiten müssen sich auf die wirtschaftliche Erforschung oder Ausbeutung (Nutzung) der AWZ selbst beziehen. Grundsätzlich wird diese Voraussetzung nur im produktionsnahen Bereich erfüllt sein (zB bei Bohrtürmen). Nicht erfasst sind

uE der Betrieb gastronomischer oder anderer infrastruktureller Einrichtungen im Bereich der AWZ (zB auf Bohrtürmen oder künstlichen Inseln), weil dadurch nicht die AWZ genutzt („ausgebeutet“) wird. Auch der Zulieferer wird nicht die AWZ nutzen.

**Errichtung und Nutzung von künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c):** Die gesetzliche Regelung erfasst jede Errichtung oder Nutzung von künstlichen Inseln, während Anlagen und Bauwerke nur erfasst sind, wenn diese für die in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und b genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

► *Künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke:* Darunter fallen alle künstlichen, von Menschenhand geschaffenen Gebilde ohne feste Verbindung zum Festland, die zum dauerhaften Verbleib an einem Ort im Meer bestimmt sind (*Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257]). Das Gesetz differenziert zwischen künstlichen Inseln einerseits sowie Anlagen und Bauwerken andererseits. Da eine künstliche Insel nicht allein auf natürliche Weise, sondern jedenfalls teilweise durch menschliche Einflussnahme (zB durch Einwirkungen auf Strömungen, Ablagerungen, Errichtung eines Fundaments) entstanden sein muss, könnte sie auch als Anlage oder Bauwerk angesehen werden. Da das Gesetz aber insofern andere Voraussetzungen aufstellt, muss differenziert werden.

▷ *Eine künstliche Insel* liegt uE in Abgrenzung zu den sonstigen Anlagen und Bauwerken vor, wenn es sich um eine vollständig von Wasser umgebene Landmasse handelt, deren Entstehen der Mensch beeinflusst oder gesteuert hat. Eine Konstruktion aus Bauelementen ist keine künstliche Insel, sondern Anlage oder Bauwerk.

▷ *Eine weitere Differenzierung* zwischen Anlagen und Bauwerken ist nicht erforderlich. Beiden ist gemeinsam, dass sie dazu bestimmt sind, dauerhaft an einem Ort im Meer zu bleiben. Das unterscheidet sie von Schiffen (*Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257]).

Anlagen oder Bauwerke – aber keine künstlichen Inseln – sind zB Offshore-Windparks, Gezeitenkraftwerke, Umspannwerke, Bohrtürme, Kabel und Rohrleitungen (zB für Gas) und Forschungsplattformen (zur Differenzierung bei den Rechtsfolgen s. Anm. 104).

► *Neben der Nutzung ist die Errichtung* der künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerke ausdrücklich genannt. Dies umfasst neben den eigentlichen Baumaßnahmen auch die vor Ort erbrachten Planungs- und Messarbeiten. Der Abriss der künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerke ist hingegen vom gesetzlichen Tatbestand nicht erfasst.

► *Wohnen* auf künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerken: Siehe Anm. 104.

► *Trotz des Gesetzeswortlauts* („und“) müssen die Anlagen und Bauwerke nicht kumulativ der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der natürlichen Ressourcen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a) und auch anderen Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der AWZ (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) dienen. Es genügt, wenn entweder eine Tätigkeit nach Buchst. a oder eine Tätigkeit nach Buchst. b ausgeübt wird.

Einstweilen frei.

100

101 **3. Besteuerungsrechte am Festlandsockel (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)**

**Begriff Festlandsockel:** Nach Art. 76 Abs. 1 SRÜ umfasst der Festlandsockel den jenseits des Küstenmeers gelegenen Meeresboden und Meeresuntergrund der Unterwassergebiete, die sich über die gesamte natürliche Verlängerung seines Landgebiets bis zur äußeren Kante des Festlandrands erstrecken oder bis zu einer Entfernung von 200 Seemeilen von den Basislinien, von denen aus die Breite des Küstenmeers gemessen wird, wo die äußere Kante des Festlandrands in einer geringeren Entfernung verläuft. Für die Bundesrepublik Deutschland entspricht der Festlandsockel der AWZ (s. Anm. 97).

**Erforschung und Ausbeutung der natürlichen Ressourcen des Festlandsockels (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a):** Der Inlandsbegriff umfasst den Anteil am Festlandsockel, soweit dessen natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet (also genutzt, s. Anm. 99) werden. Was unter natürlichen Ressourcen zu verstehen ist, definiert das Gesetz unter Übernahme des Wortlauts des Art. 77 Abs. 4 SRÜ (s. Anm. 99). Die natürlichen Ressourcen umfassen die mineralischen und sonstigen nichtlebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, dh. solche, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können.

- ▶ *Die mineralischen und sonstigen nichtlebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrundes* umfassen insbes. auch Erdöl, Erdgas, Kohle und andere organische Bodenschätze (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 51 [9/2000]; *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 [257], aA die Voraufgabe – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Der engere Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 der Genfer Konvention über den Festlandsockel v. 29.4.1958 (Bulletin der BReg. v. 28.1.1964; UN-Doc. A/CONF 13/L 55) wird durch das SRÜ überlagert (Art. 311 SRÜ).
- ▶ *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]; s. aber Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a, dazu Anm. 99).

**Errichtung und Nutzung von künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b):** Der Gesetzgeber wiederholt hier die Regelung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c (s. Anm. 99). Dies ist dem Umstand geschuldet, dass gerade bei künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerken sowohl der Festlandsockel als auch die AWZ berührt sind. Durch die gesetzliche Regelung ist das deutsche Besteuerungsrecht insofern umfassend gesichert.

102–103 Einstweilen frei.

104 **4. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland**

**Erweiterung des Inlandsbegriffs:** Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 vor, so gehört der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der AWZ und am Festlandsockel insoweit zum Inland im Sinne dieses Gesetzes. Staats- und völkerrechtl. gehören die AWZ und der Festlandsockel gleichwohl nicht zum Staatsgebiet der Bundesrepublik. Praktische Bedeutung hat Abs. 1 Satz 2

insbes. für die beschränkte StPfl. (vgl. BRDrucks. 432/14, 27; BRDrucks. 184/14, 77).

**Funktionale Erweiterung:** Die Erweiterung des Inlandsbegriffs gilt aber nur für diejenigen StPfl., die eine der in Abs. 1 Satz 2 genannten Tätigkeiten ausübt, nicht hingegen für solche StPfl., die entweder nur eine Nebentätigkeit oder gar keine Tätigkeit ausüben (str., s. Anm. 97 zum engen Verständnis der funktionalen Verknüpfung).

**Unbeschränkte Steuerpflicht:** Auch die Neufassung des Abs. 1 Satz 2 hat die schon zu den Vorgängerregelungen geführte Diskussion, ob durch einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in dem der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil an der AWZ bzw. am Festlandsockel die unbeschränkte EstPfl. begründet wird, nicht beendet. Ein Teil der Literatur geht davon aus, dass Abs. 1 Satz 2 zwar den erforderlichen Inlandsbezug für beschränkt stpfl. Einkünfte herstellt, aber keine Grundlage für eine unbeschränkte EstPfl. beinhaltet. Dies wird dann – mit weiteren Differenzierungen – als gespaltener Inlandsbegriff bezeichnet.

Vgl. dazu *Hawlitschek*, IStR 2015, 413; *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.32; *Petry*, Die Ertragsbesteuerung auf dem deutschen Festlandsockel und in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, 2008, 99ff.; *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846.

- ▶ *Die praktische Bedeutung* dieser Frage ist insbes. durch die faktischen Möglichkeiten limitiert, den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Bereich der AWZ und des Festlandsockels zu begründen. Künstliche Inseln existieren im Bereich der AWZ und des Festlandsockels soweit ersichtlich bislang nicht. Zwar sind Offshore-Windkraftanlagen und Bohrtürme etc. als Anlagen und Bauwerke iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c und Nr. 2 Buchst. b anzusehen, so dass dort ansässige nat. Personen unbeschränkt stpfl. werden können. Praktisch werden die Voraussetzungen des Wohnsitzes gem. § 8 AO (s. Anm. 62 ff.) oder des gewöhnlichen Aufenthaltes gem. § 9 AO (s. Anm. 73 ff.) aber selten erfüllt werden können. Sollte danach ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegen, dann hat die Streitfrage insbes. für bislang im Inland nicht ansässige StPfl. Bedeutung. Hingegen umfasst die unbeschränkte EstPfl. bei Steuerinländern aufgrund des Welteinkommensprinzips ohnehin die in der AWZ oder im Bereich des Festlandsockels erzielten Einkünfte. Auswirkungen hat die Streitfrage daher nur, wenn der StPfl. zugleich mit der Begr. seiner neuen Ansässigkeit den bisherigen Wohnsitz und/oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt. Dabei ist zu beachten, dass ein StPfl. zwar mehrere Wohnsitze (zB im Inland und auf der Bohrinself), aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann. Hingegen kommt es mangels anrechenbarer ausländ. Steuern nicht auf die Frage an, ob es sich um ausländ. Einkünfte iSd. § 34c handelt (so aber *Hawlitschek*, IStR 2015, 413 [418], und die Voraufgabe – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).
- ▶ *Unbeschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt auf künstlichen Inseln, Anlagen oder Bauwerken:* Es gibt uE keinen gespaltenen Inlandsbegriff. Abs. 1 Satz 2 kann zur unbeschränkten StPfl. führen, sofern auf den künstlichen Inseln, Anlagen oder Bauwerken im Bereich der AWZ und des Festlandsockels ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt besteht und eine funktionale Verknüpfung mit einer Tätigkeit iSv Abs. 1 Satz 2 vorliegt. So

auch *Waldhoff/Engler*, FR 2012, 254 (259); *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. B 39 (12/2018); *Teller* in *LBP*, § 1 Rz. 66 (10/2019); *Maciejewski/Theilen*, IStR 2013, 846; *Hille/Herrmann*, RdE 2008, 237 (242); aA *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.32; *Hawlitshchek*, IStR 2015, 413 (417).

- ▷ *Das folgt bereits aus einer Auslegung des Abs. 1 Satz 2.* Weder seinem Wortlaut noch seiner systematischen Stellung lässt sich entnehmen, dass der erweiterte Inlandsbegriff nur für die beschränkt EStpfl. gelten soll. Wenn der erweiterte Inlandsbegriff nur für im Ausland ansässige beschränkt Stpfl. hätte gelten sollen, hätte der Gesetzgeber die Regelung in Abs. 4 aufnehmen müssen (wo sie ursprünglich nach dem StÄndG 1973 v. 18.7.1974 tatsächlich geregelt war, s. Anm. 2). Der Gesetzgeber hat die Verschärfungen des Abs. 1 Satz 2 seit dem Jahr 2008 zwar stets mit dem Hinweis auf die beschränkte StPfl. im Ausland ansässiger Stpfl. begründet (vgl. insbes. BRDrucks. 432/14, 27, BTDrucks. 18/4902, 41). Dies ist aber nur dem Umstand geschuldet, dass Abs. 1 Satz 2 in diesem Bereich die größere praktische Bedeutung hat.
- ▷ *Dieses Verständnis des Abs. 1 Satz 2 ist auch völkerrechtlich legitimiert.* Gemäß Art. 56 Abs. 1 und Art. 77 Abs. 1 SRÜ hat die Bundesrepublik Deutschland zwar nur funktional beschränkte Rechte an der AWZ und am Festlandsockel (s. Anm. 99f.), so dass eine generelle Erweiterung der unbeschränkten EStPfl. auf die AWZ und den Festlandsockel zu weitgehend wäre. Allerdings hat die Bundesrepublik Deutschland gem. Art. 60 Abs. 2 und Art. 80 SRÜ über die im Bereich der AWZ und des Festlandsockels errichteten künstlichen Inseln, Anlagen und Bauwerke ausschließliche Hoheitsbefugnisse, einschließlich derjenigen in Bezug auf die Finanzgesetze.

**Für die beschränkte Steuerpflicht** hat Abs. 1 Satz 2 insofern Bedeutung, als die im Zusammenhang mit den in Abs. 1 Satz 2 aufgezählten Tätigkeiten im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel und der AWZ erzielten Einkünfte inländ. Einkünfte iSd. § 49 sind. Es kommen – theoretisch – alle Einkunftsarten in Betracht. Für den Besteuerungsanspruch der Bundesrepublik Deutschland ist ein konkreter Inlandsbezug erforderlich, der in § 49 in Abhängigkeit von der Einkunftsart definiert wird.

- ▶ *Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb* iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a setzen als zusätzliche Voraussetzung eine BS oder einen ständigen Vertreter voraus (zu Bohranlagen und schwimmenden Abbaustätten als BS s. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO; dazu *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 12 AO Rz. 30 [8/2014]; *Musil* in *HHSp.*, § 12 AO Rz. 33 [3/2013]).

Der Betrieb von Energieerzeugungsanlagen ist als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren (*Behrend/Wischott/Krüger*, BB 2012, 1827 [1828]), ebenso der Betrieb von Bohrinseln. Offshore-Windparks und Bohrtürme sind als BS iSv. § 12 AO und Art. 5 OECD-MA anzusehen. Besonderheiten bestehen bei unterseeischen Kabeln und Rohrleitungen auf dem Festlandsockel und im Bereich der AWZ. Da das Recht, diese zu verlegen, gem. Art. 58 Abs. 1 und Art. 79 SRÜ allen Staaten zusteht, gehören der Festlandsockel und die AWZ insoweit nicht zum Inland (so auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4, idF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888, Rz. 4.6.1, BS-Verwaltungsgrundsätze).

- ▶ *Einkünfte aus selbständiger oder aus nichtselbständiger Arbeit* setzen voraus, dass die Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4). Das

ist bei einer Tätigkeit auf einer künstlichen Insel sowie auf Anlagen und Bauwerken nur der Fall, wenn die Tätigkeit im unmittelbaren Zusammenhang mit den in Satz 2 genannten Tätigkeiten steht (*Behrend/Wischott/Krüger*, BB 2012, 1827 [1829]). Nicht beschränkt estpfl. sind daher zB die Einkünfte der Angestellten der gastronomischen Einrichtungen (aA *Maciejewski/Theilen*, IStR 2016, 401 [404]; s. Anm. 97). Auch auf Schiffen im Bereich der AWZ muss ein Zusammenhang der konkret ausgeübten Tätigkeit mit den in Abs. 1 Satz 2 genannten Tätigkeiten bestehen.

Einstweilen frei.

105–156

## C. 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 Einkommensteuerpflicht 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; *Bauer*, Die Besteuerung der Auslandslehrer, FR 1988, 425; *Rodi*, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, RIW 1992, 484; *Rieger*, Ehe, Familie und die (Verfassungs-)Widrigkeiten des Einkommensteuerrechts, Frankfurt/Main ua. 1992.

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

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

157

**Deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland:** Die Auslandsbediensteten müssen die deutsche Staatsangehörigkeit haben, was sich in der Praxis anhand der ausgestellten Personaldokumente klären lässt.

Einzelheiten zur Staatsangehörigkeit regelt das Staatsangehörigkeitgesetz – StAG – v. 22.7.1913 (RGBl. 1913, 583, zuletzt geändert am 20.11.2019, BGBl. I 2019, 1626). Es ist unschädlich, wenn neben der deutschen weitere Staatsangehörigkeiten bestehen.

Damit Abs. 2 (und nicht schon Abs. 1) zur Anwendung kommt, dürfen die deutschen Staatsangehörigen im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben; s. zu diesen Begriffen Anm. 62 ff. und 73 ff.

**Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts:** Es muss ein Dienstverhältnis zu einer inländ. jPÖR 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. Erfasst sind neben den Gebietskörperschaften (Gemeinden, Kreise, Länder, Bund) öffentlich-rechtl. Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, zB staatliche Universitäten, Öffentlich-rechtl. Rundfunk, öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften. Nicht erfasst sind juristische Personen

des Privatrechts (zum Goethe-Institut: BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106). Dies gilt auch, wenn die juristischen Personen des Privatrechts hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, zB als Beliehene (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. C 37 [12/2018]).

- ▶ *Inländisch* sind die jPöR, wenn ihr Hoheitsgebiet im Inland (s. Anm. 57) belegen ist (bei den Gebietskörperschaften Bund, Länder und Gemeinden) oder wenn sie ihren Sitz iSd. § 11 AO im Inland haben (bei den übrigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts). Keine inländ. juristischen Personen sind damit internationale Organisationen sowie die EU (zu den insoweit bestehenden Sonderregelungen s. Anm. 31 ff.).
- ▶ *Dienstverhältnis*: Abs. 2 setzt ein Dienstverhältnis mit der inländ. jPöR voraus. Dabei kann es sich entweder um ein öffentlich-rechtl. (Beamte) oder ein privatrechtl. Dienstverhältnis (Angestellte und Arbeiter) handeln (BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715, Rz. 14). Das Dienstverhältnis muss aber unmittelbar mit der jPöR abgeschlossen worden sein.

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, stehen nicht mehr in einem solchen Dienstverhältnis (BFH v. 2.3.1988 – I R 96/84, BStBl. II 1988, 768; BFH v. 4.12.1991 – I R 38/91, BStBl. II 1992, 548; vgl. *Bauer*, FR 1988, 425). Hingegen stellt das Bundesverwaltungsamt ein inländ. juristische Person dar. Zu Auslandslehrern s. auch Anm. 174.

Wenn Stpfl. aufgrund eines Vertrags mit dem Auswärtigen Amt an einer Mission der OSZE im Ausland teilnehmen, kommt Abs. 2 in Betracht (s. dazu FinSen. Berlin v. 23.5.2007 – III A - S 1311 - 4/2007, IStR 2007, 792).

**Bezug von Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse:** Der Auslandsbedienstete muss seinen Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (zB vom Bundesverwaltungsamt). Dabei müssen das Dienstverhältnis und die Bezahlung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen. Satz 1 setzt nicht voraus, dass die zahlende öffentliche Kasse zu derselben jPöR gehört, zu der das Dienstverhältnis besteht.

**Der Begriff der öffentlichen Kasse** ist mit dem in § 3 Nr. 12 und 13 verwendeten Begriff identisch. Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 12 Anm. 13.

**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 (s. zu den Einzelheiten: § 3 Nr. 12 Anm. 13).

158–165 Einstweilen frei.

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

**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 diesem Personenkreis zählen insbes. Ehegatten und Lebenspartner, Verwandte und Verschwägerter gerader Linie, Geschwister und deren Kinder, Ehegatten und Lebenspartner, Pflegeeltern und Pflegekinder (zu den Einzelheiten *Loose in Tipke/Kruse*, § 15 AO Rz. 1 ff. [8/2018]).
- ▶ *Zum Haushalt des erweitert unbeschränkt Steuerpflichtigen gehören die Angehörigen*, wenn sie mit diesem bei einheitlicher Wirtschaftsführung eine Wohnung teilen oder sich im beiderseitigen Einverständnis vorübergehend außerhalb der Wohnung aufhalten (BFH v. 13.12.1985 – VI R 203/84, BStBl. II 1986, 344). Zum Begriff der Wohnung s. Anm. 63.

**Einschränkung der Einbeziehung von Angehörigen:** 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 estpfl. sind. Es reicht 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, wenn nicht unter § 2 Abs. 1 fallende Zuflüsse in dem ausländ. Staat besteuert werden sollten (zB Gelder aus einer Erbschaft, die im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat einer der ESt vergleichbaren Steuer unterliegen).
- ▶ *Erzielung von Einkünften, die ausschließlich im Inland einkommensteuerepflichtig 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 ESt-Recht, als auch nach ausländ. StRecht sowie eventuellen völkerrechtl. Vereinbarungen, 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 ProgrVorb. 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 ProgrVorb. 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 (so auch Rauch in Blümich, § 1 Rz. 226 [7/2019]; aA Teller in LBP, § 1 Rz. 115 [10/2019]; s. auch Heß in Lademann, § 1 Rz. 213 [9/2018]).

167–173 Einstweilen frei.

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

**Funktion:** Satz 2 schränkt die Regelung des Satzes 1 ein, um eine doppelte unbeschränkte StPflcht zu verhindern. Insbesondere soll ein Stpfl. nicht sowohl im Wohnsitzstaat als auch über Abs. 2 Satz 1 in der Bundesrepublik Deutschland die persönlichen Vergünstigungen erhalten, die die unbeschränkte StPflcht mit sich bringt (vgl. BFH v. 5.9.2001 – I R 88/00, BFH/NV 2002, 623; BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715, Rz. 16).

**Persönlicher Anwendungsbereich:** Satz 2 gilt nach seinem Wortlaut für alle in Satz 1 genannten Personen, also deutsche Auslandsbedienstete und ihre Angehörigen.

**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; BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715, Rz. 18). Eine Bescheinigung des ausländ. Fiskus ist nicht maßgeblich (FG Köln v. 2.10.2009 – 5 K 1023/06, EFG 2010, 435, rkr.).

- ▶ *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 nach dem Territorialitätsprinzip nur die dort bezogenen Einkünfte besteuert werden. 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 be-

schränkten StPflcht vergleichbar. Der Bezug im Ausland stfreier Einkünfte schließt dort eine unbeschränkte StPflcht nicht aus (BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715, Rz. 19, zur StBefreiung für Botschaftsangehörige, für die das WÜD nicht gilt, s.u.).

- ▶ *Steuerbefreiung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat aufgrund eines DBA*: Liegen im ausländ. Staat die Voraussetzungen für eine unbeschränkte StPflcht vor (idR Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt), verzichtet dieser Staat aber aufgrund eines mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA auf sein Besteuerungsrecht, sind die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 nicht erfüllt, weil die DBA-Regelungen nicht dazu führen, dass der Stpfl. im Ausland in einem der beschränkten StPflcht ähnlichen Umfang zu einer Steuer herangezogen wird (BFH v. 5.9.2001 – I R 88/00, BFH/NV 2002, 623).
- ▶ *Steuerbefreiungen des WÜD und WÜK und des NATO-Truppenstatuts*: Nach den Regelungen des WÜD und des WÜK werden Diplomaten und Konsularbeamte im Tätigkeitstaat wie beschränkt Stpfl. behandelt (s. Anm. 37). Sofern die Voraussetzungen des WÜD/WÜK vorliegen, sind für die deutschen Auslandsbediensteten und ihre Angehörigen iSv. Satz 1 die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Stpfl. gem. Abs. 2 gegeben.
- ▶ *Heranziehung*: Trotz des Wortlauts („herangezogen“) kommt es auf die tatsächliche Steuerzahlung im Ausland nicht an; entscheidend ist die abstrakte StPflcht (BFH v. 18.12.2013 – III R 20/12, BFH/NV 2014, 684, Rz. 19).
- ▶ *Auslandslehrer* werden im Tätigkeitstaat idR unbeschränkt stpfl. sein, so dass Abs. 2 grds. ausscheidet.

Ausnahmen gelten insbes. für in den USA, Ecuador und Kolumbien tätige Lehrer und ArbN, s. dazu Merkblatt des Finanzamtes Bonn-Innenstadt, das für die von der Zentralstelle für das Auslandsschulwesen (ZfA) vermittelten Lehrkräfte im Ausland zuständig ist, für Auslandsdienstlehrkräfte, Programmlehrkräfte und Fachberater, Stand 1.1.2019 (online unter [www.auslandsschulwesen.de/Webs/ZfA/DE/Services/Finanzielle-Regelungen/\\_documents/steuerhinweise.html](http://www.auslandsschulwesen.de/Webs/ZfA/DE/Services/Finanzielle-Regelungen/_documents/steuerhinweise.html)). Siehe auch H 1a EStH mit Hinweis auf ältere BMF-Schreiben.

Einstweilen frei.

175–179

## II. Rechtsfolge: Unbeschränkte Steuerpflicht

180

Erfüllt eine Person die Voraussetzungen des Satzes 1 und greift die Beschränkung des Satzes 2 nicht ein, so ist sie unbeschränkt stpfl. (s. dazu im Einzelnen Anm. 88). Darin liegt eine personelle Erweiterung der unbeschränkten StPflcht gem. Abs. 1 und nicht nur eine Fiktion (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. C 2 [12/2018]). Unterschiede zur unbeschränkten StPflcht nach Abs. 1 bestehen nicht. Damit können deutschen Auslandsbedienstete die Vorteile der unbeschränkten Stpfl. (Freistellung des Existenzminimums, Berücksichtigung der persönlichen Umstände) in Anspruch nehmen.

**Kein Antrag**: Abs. 2 setzt keinen Antrag voraus; denn die Regelung soll auch unbesteuerte („weiße“) Einkünfte verhindern.

**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).

**Die Zuständigkeit des Finanzamtes** richtet sich nach § 19 Abs. 1 Satz 3 AO danach, wo sich die zahlende öffentliche Kasse befindet.

**Die Doppelbesteuerungsabkommen** enthalten idR ebenfalls eine Regelung zur Besteuerung der Bezüge im öffentlichen Dienst, die dem Kassenstaatsprinzip folgt und deshalb das Besteuerungsrecht dem die Vergütung zahlenden Staat zuweist, auch wenn der Zahlungsempfänger in dem anderen Staat ansässig ist (vgl. Art. 19 OECD-MA).

181–253 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

**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 C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; *Paus*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; *Plenker*, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen Steuerpflicht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; *Waterkamp-Faupel*, Der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766; *Kumpff/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 Steuerpflicht – 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*, Die Wahl der Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3, StuW 1999, 357; *Grosse/Ludert*, Beschränkte versus fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht, IStR 1999, 737; *Stapperfend*, Der Einfluss der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165; *Tiedtke/Langheim*, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht, DStZ 2003, 10; *Kaefer/Kaefer*, Ausländische Einkünfte und erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, IStR 2006, 37; *von Brocke*, Erweiterung der Schumacker-Grundsätze gegenüber der Schweiz, IWB 2013, 226; *Böhmer*, Zusammenveranlagung von Ehegatten mit Wohnsitz im Ausland – aktuelle Rechtsprechung zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht, SteuK 2015, 274; *Melkonyan/Mroz*, Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts für die Wesentlichkeitsgrenzen nach § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 EStG, zu BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, IWB 2015, 227; *Schmidt-Heß*, Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH. v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15, IStR 2017, 549.

## I. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

### 1. Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht

254

Die fiktive unbeschränkte StPflcht gem. Abs. 3 setzt voraus:

- eine natürliche Person ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (s. Anm. 255),
- einen Antrag auf Besteuerung nach Abs. 3 (s. Anm. 255),
- die Einhaltung der in Abs. 3 genannten relativen und absoluten Einkunftsgrenzen (s. Anm. 265 ff.) und
- eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde über die Höhe der ausländ. Einkünfte (s. Anm. 285).

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, bezieht sich die fiktive unbeschränkte StPflcht gem. Abs. 3 nur auf die inländ. Einkünfte des Stpfl. gem. § 49.

Praktische Bedeutung hat Abs. 3 insbes. im Zusammenhang mit § 1a Abs. 1 Nr. 2, der eine Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland ermöglicht. Dazu ist ergänzend erforderlich, dass ein Ehegatte/Lebenspartner EU-/EWR-Bürger und nach Abs. 1 oder Abs. 3 unbeschränkt stpfl. ist, während der andere Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb der EU bzw. des EWR hat. In diesem Fall kommt es im Rahmen einer einstufigen Prüfung auf die Einkünfte beider Ehegatten an und der Grundfreibetrag ist zu verdoppeln (vgl. dazu § 1a Anm. 30).

Zur Vereinbarkeit von Abs. 3 mit Verfassungs- und Unionsrecht und zur aktuellen EuGH-Rspr. s. Anm. 6f.

### 2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 1

255

**Natürliche Personen:** Abs. 3 erfasst alle natürlichen Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, die die weiteren Voraussetzungen erfüllen. Eine Beschränkung auf Grenzpendler ieS, 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. Erfasst sind somit neben Nicht-EU-Bürgern auch deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, sofern diese nicht schon der erweiterten unbeschränkten StPflcht nach Abs. 2 unterliegen. 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. § 1a Anm. 30).

**Antrag:** Die unbeschränkte Stpfl. gem. Abs. 3 setzt einen Antrag des Stpfl. voraus, der für jeden VZ neu zu stellen ist. Der Stpfl. kann den Antrag formlos stellen, insbes. auch durch schlüssiges Verhalten (konkludent), wie zB die Einreichung einer StErklärung, mit der er die Behandlung als unbeschränkt Stpfl. begehrt. In der Regel kann der Antrag erst nach Ablauf des VZ gestellt werden. 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 und damit unwirksam.

► **Zeitliche Grenzen:** Der Antrag kann bis zur formellen Bestandskraft des StBescheids gestellt und zurückgenommen werden. Ficht der Stpfl. den EStBescheid 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 Antrag nach Abs. 3 und der Widerruf des Antrags stellen uE kein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Solange der EStBescheid aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO steht, kann der Antrag gestellt oder zurückgenommen werden. Mit Ablauf der Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO kann der Antrag nicht mehr gestellt oder zurückgenommen werden.

**Kein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt:** Der Stpfl. darf im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben; s. Anm. 62 ff. und 73 ff. Der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt muss sich damit im Ausland, aber nicht zwingend in der EU befinden.

**Inländische Einkünfte:** Die fiktive unbeschränkte StPflcht besteht nur, „soweit“ die betroffene Person inländ. Einkünfte iSd. § 49 hat. Damit stellt Abs. 3 ebenso wie die beschränkte StPflcht 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 fiktive unbeschränkte StPflcht (s. zu Abs. 4 Anm. 336), sondern eine sachliche Beschränkung der fiktiven unbeschränkten StPflcht, die nämlich nur insoweit besteht, als der Stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht. Damit weicht Abs. 3 von dem bei der unbeschränkten StPflcht geltenden Welteinkommensprinzip ab (s. Anm. 88). Zu Einzelheiten der inländ. Einkünfte s. § 49 Anm. 1 ff.

256–264 Einstweilen frei.

### 3. Relative und absolute Einkunftsgrenze (Abs. 3 Satz 2)

#### 265 a) Anwendungsbereich der Einkunftsgrenzen

**Verhältnis zwischen relativer und absoluter Einkunftsgrenze:** Abs. 3 Satz 2 stellt für die fiktive unbeschränkte StPflcht zunächst eine relative Grenze auf: Die Einkünfte der natürlichen Person müssen im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterliegen, damit die Option zur unbeschränkten EStPflcht nach Abs. 3 möglich ist.

Nach dem Urt. des EuGH v. 9.2.2017 (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190) ist wieder fraglich, ob diese Grenze, die auch in der Vergangenheit krit. gesehen wurde (vgl. *Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259; *Dautzenberg*, NWB F. 3, 9926; *Grams*, RIW 1996, 951; *Saß*, DB 1996, 295), vom EuGH aber best. worden ist, unionsrechtskonform ist, insbes. bei sog. Drittstaateneinkünften, s. Anm. 8.

Wenn die relative Grenze überschritten ist, weil die ausländ. Einkünfte mehr als 10 % der Gesamteinkünfte des Stpfl. betragen, gibt es dennoch ein Wahlrecht zur unbeschränkten EStPflcht, wenn der Stpfl. nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte maximal in Höhe des – evtl. reduzierten – Grundfreibetrags nach § 32a

Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erzielt (absolute Grenze). Der Stpfl. kann somit sein Wahlrecht zur unbeschränkten EStPfl. gem. Abs. 3 ausüben, wenn er nur eine der beiden genannten Grenzen einhält. Die Begrenzung der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte auf die Höhe des Grundfreibetrags des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 knüpft typisierend an das persönliche Existenzminimum an und soll den Beziehern geringer Einkünfte die Vorteile der unbeschränkten StPfl. ermöglichen.

**Zweck und Auslegung der Einkunftsgrenzen:** Abs. 3 dient der Umsetzung des EuGH v. 14.2.1995 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; s. Anm. 7). Danach wird die Verpflichtung, die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der StVeranlagung zu berücksichtigen, vom Ansässigkeitsstaat auf den Staat verlagert, aus dem die Einkünfte stammen, wenn der Stpfl. in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben. Diese Voraussetzungen nimmt der Gesetzgeber typisierend als gegeben an, wenn die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte des Stpfl. die Einkunftsgrenzen nicht überschreiten, weil dann anzunehmen ist, dass der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse mangels Steuersubstrats nicht berücksichtigen kann. Darin liegen die Auslegungsprobleme des Abs. 3 begründet, denn der Gesetzgeber will die Frage, ob der Wohnsitzstaat die persönlichen und familiären Umstände des Stpfl. berücksichtigen kann, mit einer ungeeigneten Typisierung klären. Obwohl es in der Sache darum geht zu prüfen, ob der Wohnsitzstaat die persönlichen und familiären Umstände des Stpfl. berücksichtigen kann, sind die Einkunftsgrenzen nach Maßgabe des deutschen EStRechts, also nach den Vorschriften des Quellenstaats, zu ermitteln (vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708, Rz. 19).

**Eingeschränkte Bedeutung der Grenzen des Abs. 3 Satz 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 muss jedoch gewährleistet sein, dass ihre persönlichen und familiären Verhältnisse entweder bereits in ihrem Ansässigkeitsstaat (so der Regelfall) oder – wenn dies mangels dort stpfl. Einkünfte nicht möglich ist – im Quellenstaat der Einkünfte berücksichtigt werden. Das gilt insbes., wenn der Stpfl. die Einkünfte in mehreren Mitgliedsstaaten erzielt und in keinem die Möglichkeit der Veranlagung als unbeschränkt Stpfl. hat (s. Anm. 7f.).

**Maßgeblicher Zeitraum:** Die Einkunftsgrenzen beziehen sich jeweils auf ein Kj., und zwar auch dann, wenn der Stpfl. ein abweichendes Wj. hat (vgl. § 4a). Sieht das ausländ. Recht ein abweichendes Fiskaljahr vor, ist das in zwei Fiskaljahren erzielte Einkommen auf das im Kj. erzielte Einkommen umzurechnen (*Kaefer/Kaefer*, IStR 2006, 37 [41]; vgl. auch EuGH v. 18.6.2015 – C-9/14 – Kieback, IStR 2015, 554).

**Individuelle Ermittlung:** Die Einkünfte sind personenbezogen zu ermitteln, dh. für jede Person separat. Das gilt auch bei Ehegatten (s. aber zur Zusammenveranlagung Anm. 254 und § 1a Anm. 30).

## b) Zweistufige Ermittlung der Einkunftsgrenzen

266

Die Einkünfte sind für die Anwendung der Einkunftsgrenzen nach Abs. 3 Satz 2 zweistufig zu ermitteln. In einer ersten Stufe sind die Gesamteinkünfte (Weltein-

künfte) des Stpfl. zu ermitteln. Dies sind alle in- und ausländ. Einkünfte des Stpfl., die nach Maßgabe des deutschen EStG stbar und stpfl. sind. In der zweiten Stufe sind die Einkünfte aufzuteilen in solche, die der deutschen ESt unterliegen und solche, die diese Voraussetzung nicht erfüllen. Das Gesamteinkommen ist also in zwei Teilmengen zu teilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Abs. 3 Sätze 3 und 4 Modifikationen für bestimmte Einkünfte vorsehen. Vgl. BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474, Rz. 18; *Böhmer*, *SteuK* 2015, 274 (275); zu den Einzelheiten der Ermittlung *Kaefer/Kaefer*, *ISTR* 2006, 37; BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321. Bezüge, die nicht zu den für Abs. 3 relevanten Welteinkünften des Stpfl. zählen, spielen bei der Aufteilung keine Rolle. Im Übrigen stellen die Einkünfte, die der deutschen ESt unterliegen, und die Einkünfte, die nicht der deutschen ESt unterliegen, Komplementärbegriffe dar, die gemeinsam die Welteinkünfte bilden.

**Erste Stufe (Ermittlung des Welteinkommens):** Es sind sämtliche Einkünfte zu ermitteln, unabhängig davon, wo sie erzielt werden (= Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3) und unabhängig davon, ob der Bundesrepublik Deutschland nach dem anwendbaren DBA überhaupt das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Abs. 3 Satz 3). Es sind nicht nur inländ. Einkünfte gem. § 49, sondern auch Einkünfte, die aus Drittstaaten stammen, einzubeziehen (offen gelassen von BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321; vgl. auch *Tiedtke/Langheim*, *DStZ* 2003, 10 [22]). Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach dem EStG bei unterstellter unbeschränkter StPfl.; in die Berechnung des Abs. 3 sind alle solchen inländ. und ausländ. Einkünfte einzubeziehen, die nach deutschem EStRecht der Besteuerung unterliegen. Nicht zu berücksichtigen sind hingegen Zuflüsse, die nicht unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 fallen (BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474, Rz. 19f.: keine Einbeziehung des Nutzungswerts einer Wohnung; zu Kapitaleinkünften s.u.), und zwar unabhängig davon, ob dies im Wohnsitzstaat nach den dortigen Vorschriften anders zu beurteilen ist. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Frei- und Pauschbeträge nach dem EStG zu berücksichtigen (zB §§ 9a, 19 Abs. 2, 20 Abs. 4). Nicht zu berücksichtigen sind im ausländ. Staat gewährte Frei- und Pauschbeträge (BFH v. 20.2.2006 – I B 144/05, BFH/NV 2006, 1086). Wenn ausländ. Einkünfte im Ausland nicht besteuert werden und vergleichbare Einkünfte im Inland auch stfrei wären, sind diese Einkünfte bei der Ermittlung des Welteinkommens nicht zu berücksichtigen.

- ▶ **Steuerfreie Bezüge nach dem EStG:** Es ist umstritten, ob nach dem EStG stfreie Bezüge (zB nach § 3 Nr. 1 und 2 stfreie Sozial- und Lohnersatzleistungen) bei der Ermittlung des Welteinkommens zu erfassen sind. Dafür kann angeführt werden, dass das Gesetz lediglich verlangt, dass die Einkünfte der deutschen ESt unterliegen, was bei Bezügen, die stbar, aber stbefreit sind, abstrakt zu bejahen ist, so *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 1 Rz. 20). Unseres Erachtens sind stfreie Bezüge bei der Ermittlung des Welteinkommens nicht zu berücksichtigen; denn Abs. 3 Satz 2 verlangt, dass die „Einkünfte“ der deutschen ESt unterliegen, während sich die Stfreiheit immer nur auf einzelne Einnahmen bezieht. Da Einkünfte aber der Saldo aus (stpfl.) Einnahmen und (stl. relevanten) Ausgaben sind (vgl. § 2 Anm. 53), ist der Saldo entscheidend, der stfreie Einnahmen nicht enthält. Die stfreien Bezüge sind uE auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie dem ProgrVorb. unterfallen (s. § 32b), weil sie selbst weiterhin nicht der Besteuerung unterliegen. So im Erg. auch *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. D 57 (12/2018); *Rauch* in *Blümich*, § 1 Rz. 252 (7/2019); *Teller* in

*LBP*, § 1 Rz. 134 (10/2019); BMF v. 30.12.1996 – IV B 4 - S 2303 - 266/96, DStR 1997, 200; ausdrücklich offen lassend: BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474, Rz. 24 (bei dem in dieser Entsch. in Bezug genommenen Urt. BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BStBl. II 2004, 4, ging es hingegen um die Frage, ob es auf die tatsächlich gezahlte Steuer ankommt).

- ▶ *Steuerbefreiung im Ausland (Abs. 3 Satz 4)*: Da es nach der gesetzlichen Regelung auf die StPflcht nach den deutschen Vorschriften ankommt, spielt es für die Ermittlung des Welteinkommens nach Abs. 3 grds. keine Rolle, ob die Einkünfte im Wohnsitzstaat des Stpfl. oder in einem Drittstaat stbar oder stbefreit sind (vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708). Auch auf die tatsächliche Veranlagung oder Erhebung der Steuer im Wohnsitzstaat kommt es nicht an. Dies ist allerdings im Hinblick auf den Regelungszweck des Abs. 3 problematisch, weil dem Ansässigkeitsstaat bei nicht stbaren und bei stfreien Bezügen nicht die Möglichkeit offen steht, die persönlichen und familiären Umstände des Stpfl. zu berücksichtigen. Daher bleiben nach Abs. 3 Satz 4 bei der Ermittlung des Welteinkommens solche ausländ. Einkünfte unberücksichtigt, die im Ausland nicht besteuert werden und die im Inland stfrei wären, wobei der Umkehrschluss nicht zulässig ist (dazu Anm. 284).
- ▶ *Negative Einkünfte (Verluste)* sind nur zu berücksichtigen, wenn sie nach deutschem Recht unter Berücksichtigung der Verlustausgleichsbeschränkungen (insbes. nach § 2a, § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b, § 22 Nr. 3 Satz 3, § 23 Abs. 3 Satz 7) ausgleichsfähig sind (*Rauch in Blümich*, § 1 Rz. 252 [7/2019]). Ein Verlustvor- oder Rücktrag kommt nicht in Betracht.
- ▶ *Der gem. §§ 40 bis 40b pauschal besteuerte Arbeitslohn*, dessen Schuldner nicht der ArbN, sondern der ArbG ist (s. § 40 Anm. 52 ff.), ist nicht zu erfassen (BTDrucks. 12/6476, 12, zu § 50 Abs. 4 aF).
- ▶ *Einkünfte aus Kapitalvermögen* sind trotz § 2 Abs. 5b bei der Ermittlung des Welteinkommens zu berücksichtigen, da es für die Ermittlung des Welteinkommens nicht darauf ankommt, dass die Einkünfte im Inland mit einer Abgeltungsteuer erfasst werden (BFH v. 12.8.2015 – I R 18/14, BFH/NV 2016, 288, Rz. 16 und 22). Die Kapitalerträge sind in voller Höhe zu erfassen, nicht nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Buchst. a Satz 1 nur mit 60 % (FG Köln v. 22.2.2017 – 4 K 2163/13, EFG 2017, 1072, rkr.; *Wlämdischeiss*, IWB 2017, 746). Da inländ. Kapitalerträge aber idR in Deutschland nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden, wenn der Stpfl. nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist (vgl. Art. 10 und 11 OECD-MA), sind sie auf der zweiten Stufe nicht als inländ. Einkünfte zu berücksichtigen (s. Anm. 278).

**2. Stufe (Aufteilung der Einkünfte)**: Auf der zweiten Stufe sind die Einkünfte in inländ. (= der deutschen ESt unterliegende) und ausländ. (= nicht der deutschen ESt unterliegende) aufzuteilen. Die fiktive unbeschränkte StPflcht gem. Abs. 3 scheidet aus, wenn die ausländ. Einkünfte mehr als 10 % der Gesamteinkünfte betragen und den – ggf. reduzierten – Grundfreibetrag gem. § 32a übersteigen. Bei der Frage, ob die Einkünfte der deutschen ESt unterliegen, kommt es auf die Rechtslage bei unterstellter beschränkter StPflcht an, denn die Aufteilung der Einkünfte dient einer territorialen Einkünftezuordnung (vgl. BFH v. 12.8.2015 – I R 18/14, BFH/NV 2016, 288, Rz. 22).

Der Begriff der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte nimmt eine wertende Zuordnung vor und ist enger als der der inländ. Einkünfte. Dies resultiert

ua. aus der Regelung des Abs. 3 Satz 3, wonach inländ. Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen ESt unterliegend gelten.

- ▶ *Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen* solche Einkünfte, für die entweder keine beschränkte StPfl. besteht, weil sie nicht in der abschließenden Aufzählung des § 49 Abs. 1 Nr. 1–9 enthalten sind, oder für die zwar eine beschränkte StPfl. 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).
- ▷ *Frei- und Pauschbeträge* sind den der deutsche ESt unterliegenden Einkünften zuzurechnen. Eine prozentuale Aufteilung nach dem Verhältnis der in- und ausländ. Einkünfte (so *Schulze zur Wiesche*, IStR 1996, 105; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 1 Rz. 19; *Teller in LBP*, § 1 Rz. 132 [10/2019]) wäre für den StPfl. günstiger, ist aber im Abs. 3 nicht vorgesehen (so auch *Lehner/Waldhoff in KSM*, § 1 Rz. D 70 [12/2018]).
- ▷ *DBA-Einkünfte*: Nach 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 (s. Anm. 278). Nicht der deutschen ESt unterliegen zudem Zuflüsse, die nach dem DBA allein im Ansässigkeitsstaat des StPfl. besteuert werden dürfen und im Inland von der Besteuerung freigestellt sind (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321, Rz. 15). Dies ist die notwendige Schlussfolgerung aus der Regelung in Abs. 3 Satz 3 und gilt auch, wenn die Einkünfte dem ProgrVorb. unterliegen.
- ▷ *Drittstaateneinkünfte*: Ebenfalls in die Kategorie der Einkünfte, die nicht der deutschen ESt unterliegen, fallen sog. Drittstaateneinkünfte (offen gelassen von BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321). Dies sind solche Einkünfte, die weder aus der Bundesrepublik Deutschland noch aus dem Ansässigkeitsstaat des StPfl. stammen. Wenn allerdings auch der Ansässigkeitsstaat für diese Einkünfte nach dem DBA mit dem Drittstaat kein Besteuerungsrecht hat, werden im Erg. weder im Ansässigkeitsstaat noch in der Bundesrepublik Deutschland die persönlichen und familiären Umstände des StPfl. berücksichtigt (zur fraglichen Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht s. Anm. 7f.).

#### **Kürzung des Grundfreibetrags nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats:**

Nach Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ist der für die absolute Einkunftsgrenze maßgebliche Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des StPfl. notwendig und angemessen ist (krit. *Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259 [264]). Für die relative Grenze von 90 % des Einkommens ist die Kürzung nicht relevant. Das BMF veröffentlicht regelmäßig Ländergruppeneinteilungen.

Mit Wirkung ab VZ 2008: BMF v. 9.9.2008 – IV C 4 - S 2285/07/0005, BStBl. I 2008, 936; mW ab VZ 2010: BMF v. 6.11.2009 – IV C 4 - S 2285/07/0005, BStBl. I 2009, 1323; 961; mW ab 1.1.2012: BMF v. 4.10.2011 – IV C 4 - S 2285/07/0005:005, BStBl. I 2011, 961; mW ab 1.1.2014: BMF v. 18.11.2013 – IV C 4 - S 2285/07/0005:013, 2013/1038632, BStBl. I 2013, 1462; mW ab 1.1.2017: BMF v. 20.10.2016 – IV C 8 - S 2285/07/10005:016, BStBl. I 2016, 1183.

Diese bietet auch einen von der Rspr. zu beachtenden Maßstab, sofern sie im Einzelfall nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Erg. führt (BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106; BFH v. 25.11.2010 – VI R 28/10, BStBl. II 2011, 283, Rz. 11).

Einstweilen frei.

267–277

#### 4. Einkünfte, die nach DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden (Abs. 3 Satz 3) 278

Inländische Einkünfte gelten nach Abs. 3 Satz 3 dann nicht als der deutschen ESt unterliegend, wenn sie nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen. Dies bedeutet, dass solche Einkünfte im ersten Schritt bei der Ermittlung des Welteinkommens zu berücksichtigen sind, dann aber beim 2. Schritt den ausländ. Einkünften zugerechnet werden. Dies kann sich sowohl bei der relativen als auch bei der absoluten Einkunftsgrenze auswirken (BFH v. 12.8.2015 – I R 18/14, BFH/NV 2016, 288, Rz. 16; s. Anm. 265).

**Zweck des Abs. 3 Satz 3:** Dem Abs. 3 liegt die Konstellation zugrunde, dass ein im Ausland (meist, aber nicht notwendig einem Mitgliedstaat der Union) ansässiger Stpfl. im Inland Einkünfte erzielt. Die Besteuerungsrechte für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen idR im Tätigkeitsstaat (der Bundesrepublik Deutschland). Wenn der Stpfl. zudem im Inland Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, sehen Art. 10 und 11 OECD-MA lediglich ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor. Wegen dieser Beschränkung der Höhe nach rechnet Abs. 3 Satz 3 diese Einkünfte für die Ermittlung der Einkunftsgrenzen den ausländ. Einkünften zu.

**Geltung nur für inländische Einkünfte:** Abs. 3 Satz 3 gilt nach seinem Wortlaut nur für inländ. Einkünfte. Das sind solche iSd. § 49 Abs. 1.

**Nach DBA nur der Höhe nach beschränkte Besteuerung:** Dies ist idR der Fall, wenn das jeweilige DBA für die Bundesrepublik Deutschland als dem Quellenstaat der Einkünfte den Quellensteuerabzug vorsieht und diesen der Höhe nach beschränkt. Eine solche Beschränkung sieht das OECD-MA für Dividenden und Zinsen vor (s. Art. 10 und 11 OECD-MA). In vielen deutschen DBA ist auch bei Lizenzzahlungen eine der Höhe nach beschränkte Quellensteuer vorgesehen.

##### Beispiel:

Der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Stpfl. erzielt im Inland Einkünfte gem. § 19 iHv. 120 000 € und erhält Dividenden iHv. 20 000 €, die nach dem anwendbaren DBA in seinem Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind. In der Bundesrepublik Deutschland dürfen die Dividenden nach dem DBA statt mit dem regulären Satz von 25 % nur mit 15 % abgeltend besteuert werden. Das Welteinkommen (1. Stufe der zweistufigen Einkunftsermittlung) des Stpfl. beträgt 140 000 €. Davon entfallen auf der 2. Stufe 120 000 € auf inländ. Einkünfte (die aus § 19). Die Dividenden iHv. 20 000 € gelten gem. Abs. 3 Satz 4 als nicht der deutschen ESt unterfallend, da sie im Inland nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen. Damit scheidet eine fiktive unbeschränkte StPflcht gem. Abs. 3 aus, da die ausländ. Einkünfte von 20 000 € mehr als 10 % des Gesamteinkommens ausmachen (das wären 14 000 €) und den Grundfreibetrag (im VZ 2016: 9 408 €) übersteigen.

**Nach DBA steuerfreie Einkünfte:** Nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte sind (erst recht) auch dann gegeben, wenn die Bundesrepublik als Quellenstaat die Einkünfte aufgrund des DBA vollständig stfrei stellt (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321, Rz. 15, s. bereits Anm. 266).

**Die Anrechnung ausländischer Steuern** auf die inländ. ESt unterfällt dem Abs. 3 Satz 3 nicht. Dies gilt insbes. hinsichtlich der (unilateralen) Anrechnung der ausländ. Steuer gem. § 34c (*Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. D 73 [12/2018]). Theoretisch wäre hier auch die in manchen DBA gewählte Anrechnungsmethode zu nennen, die aber ohnehin bei der von Abs. 3 vorausgesetzten Konstellation des im Ausland ansässigen Stpfl. mit Inlandseinkünften keine Rolle spielt, da sie nur anwendbar wäre, wenn die Bundesrepublik Deutschland nicht Quellen-, sondern Ansässigkeitsstaat des Stpfl. wäre (*Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 1 Rz. 20).

**Keine Auswirkungen des Abs. 3 Satz 3 auf die Veranlagung und die Abgeltungswirkung:** Abs. 3 Satz 3 hat nicht zur Folge, dass die nach DBA nur beschränkt besteuerten Einkünfte aus der EStVeranlagung ausscheiden, denn 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, da Satz 3 nichts daran ändert, 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 quotal aufzuteilen und sodann der StStz 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). Dementsprechend bleibt es bei Einkünften, die der Abgeltungsteuer gem. § 32d unterliegen, bei der abgeltenden Wirkung.

279–283 Einstweilen frei.

#### 284 5. Im Ausland nicht besteuerte Einkünfte (Abs. 3 Satz 4)

Nach dem durch das JStG 2008 eingefügten Satz 4 (s. Anm. 2) bleiben bei der Ermittlung der nach Satz 2 für die Anwendung der fiktiven unbeschränkten ESt-Pflicht maßgebenden Einkünfte nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte unberücksichtigt, sofern sie im Ausland nicht besteuert werden und soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind. Im Unterschied zu Abs. 3 Satz 3 bezieht sich Abs. 3 Satz 4 somit schon auf die erste Stufe der zweistufigen Ermittlung der Einkunftsgrenzen (s. Anm. 265).

**Grund und Auslegung der Neuregelung:** Der Gesetzgeber meinte (uE zu Unrecht, s. Anm. 7), das Urt. des EuGH v. 25.1.2007 (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107), das sich aber nicht auf Abs. 3, sondern auf § 1a bezog, durch eine Ergänzung des Abs. 3 umsetzen zu müssen (BTDrucks 16/6290, 73). Nach der Systematik des Abs. 3 Satz 2, der eine Aufteilung nach Maßgabe des deutschen EStG vornimmt, kommt es für die Bestimmung der Einkunftsgrenzen darauf an, ob die Zuflüsse nach dem deutschen EStG stfrei sind (dazu Anm. 265). Bei Einführung der Regelung waren allerdings ausländ. Sozial- und Lohnersatzleistungen iSd. § 3 Nr. 1 und 2 (Krankenversicherungsleistungen, Mutterschaftsgeld, Arbeitslosengeld etc.) als stpfl. angesehen worden, da sie nicht nach den deutschen Bestimmungen gezahlt wurden (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88). Abs. 3 Satz 4 diente der Gleichstellung ausländ. Sozial- und Lohnersatzleistungen. Ab dem VZ 2015 ist dies aber nicht mehr erforderlich; denn die StFreiheit gilt nunmehr auch für Leistungen, die mit den in § 3 Nr. 1 und 2 genannten Leistungen vergleichbar sind und die von einem ausländ. Rechtsträger gezahlt werden, der seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der EU, des EWR oder der Schweiz hat (vgl.

§ 3 Nr. 2 Buchst. e). Das Erfordernis der Nichtbesteuerung vergleichbarer Einkünfte im Inland ist daher überflüssig und sollte gestrichen werden.

**Nichtbesteuerung der Einkünfte im Ausland:** Ob die Einkünfte im Ausland nicht besteuert werden, richtet sich ausschließlich nach dem StRecht des ausländ. Staats. Auf die tatsächliche Handhabung bei der ausländ. Veranlagung kommt es nicht an.

**Vergleichbare Einkünfte müssen im Inland steuerfrei sein:** Es muss sich um Leistungen handeln, die stfrei wären, hätte der StPfl. sie im Inland bezogen. Dies beurteilt sich anhand des Katalogs des § 3. Ab VZ 2015 werden die nach § 3 Nr. 2 Buchst. e stfreien Sozial- und Lohnersatzleistungen ausländ. Rechtsträger ohnehin erfasst (dazu § 3 Anm. 7). Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland fallen nicht unter den Begriff der StFreiheit gem. Abs. 3 Satz 4.

**Kein Umkehrschluss:** Aus der Regelung lässt sich nicht der Umkehrschluss ziehen, dass im Ausland stpfl. Einkünfte nur bei inländ. StPfl. vergleichbarer Einkünfte in die Einkünfteprüfung gem. Abs. 3 einzubeziehen sind (BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474, Rz. 30; zutr. deshalb FG Düss. v. 5.12.2017 – 10 K 1232/16 E, EFG 2018, 631, Az. BFH I R 3/18, wonach Abs. 3 Satz 4 nicht dazu führt, dass in Deutschland nicht stbare bzw. stfreie Einkünfte nur deshalb berücksichtigt werden, weil sie im Ausland stpfl. sind).

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

285

Der StPfl. muss die Höhe der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nachweisen. Dadurch sollen die Inanspruchnahme ungerechtfertigter Steuervorteile 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, Rz. 18; krit. *Heß* in *Lademann*, § 1 Rz. 286 [9/2018]). 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 – 2 K 381/05, EFG 2007, 1442, rkr.). Wird die Bescheinigung nachträglich vorgelegt, kann der EStBescheid nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden, vgl. § 1a Anm. 25.

**Nullbescheinigung:** Eine Bescheinigung der ausländ. Finanzbehörde ist auch dann erforderlich, wenn der StPfl. behauptet, keine nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte erzielt zu haben (BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447, Rz. 19; aA die Voraufgabe Anm. 285 – August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); *Lehner/Waldhoff* in *KSM*, § 1 Rz. D 152 [12/2018]; *Herlinghaus*, EFG 2007, 1443 [1444]), denn die Vorlage der Bescheinigung soll auch der Verhinderung der Inanspruchnahme ungerechtfertigter Steuervorteile dienen. Für den Fall, dass die ausländ. Steuerbehörde keine solche Nullbescheinigung ausstellt, kann der StPfl. dies zB durch Vorlage einer Bescheinigung einer deutschen Auslandsvertretung (Botschaft, Konsulat) nachweisen, in der das best. wird (BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447, Rz. 20; FinSen. Berlin v. 5.5.2011 – III A - S 2104 - 1/2007, juris; FinMin. Schl.-Holst. v. 2.5.2011 – VI 305 - S 2104 - 001, juris). Eine Bescheinigung der ausländ. Behörde ist aber dann verzichtbar, wenn zwischen dem StPfl. und dem FA

unstr. ist, dass der Stpfl. nur im Inland, nicht aber in seinem Ansässigkeitsstaat Einkünfte erzielt hat (offen gelassen von BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447, Rz. 23).

**Bundeseinheitliche Vordrucke** müssen nicht verwendet werden.

BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447, Rz. 25; aA BMF v. 30.12.1996 – IV B 4 - S 2303 - 266/96, BStBl. I 1996, 1506, s. insoweit aber FinSen. Berlin v. 5.5.2011 – III A - S 2104 - 1/2007, juris; FinMin. Schl.-Holst. v. 2.5.2011 – VI 305 - S 2104 - 001, juris; zur Ausnahme im LStErmäßigungsverfahren BMF v. 25.11.1999 – IV C 1 - S 2102 - 31/99, BStBl. I 1999, 990. Zum Vorschlag des BRat, Satz 5 im Rahmen des JStG 2010 (v. 28.10.2010, BGBl. I 2010, 1768) zu streichen, s. BRDrucks. 318/10, 1, sowie die ablehnende Stellungnahme der BReg., BTDrucks. 17/2823, 37.

Folglich reicht als Bescheinigung iSd. Abs. 3 jede Bestätigung der zuständigen Steuerbehörden 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; FinSen. Berlin v. 5.5.2011 – III A - S 2104 - 1/2007, juris; FinMin. Schl.-Holst. v. 2.5.2011 – VI 305 - S 2104 - 001). Geeignet ist daher insbes. die Vorlage des ausländ. StBescheids (wenn vom FA verlangt, in deutscher Übersetzung).

**Keine Bindung an die Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde:** Die Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde hat für das zuständige FA im Inland keine Bindungswirkung und stellt keinen Grundlagenbescheid für den EStBescheid dar (vgl. FG Köln v. 21.1.2004 – 4 K 4336/01, EFG 2005, 419, rkr.). Das deutsche FA muss eigenständig prüfen, ob die Stpfl. die Einkunftsgrenzen des Abs. 3 einhalten, wobei die Einkünfte nach deutschen Grundsätzen und nicht nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats der Stpfl. zu ermitteln sind. Zu Abweichungen kann es daher beim Umfang der StPfl. (zB StBefreiungen) und bei der Ermittlung der Einkünfte (zB Pausch- und Freibeträge) kommen (zur Ermittlung der Höhe der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte nach dem EStG s. Anm. 265).

**Weitere Auskünfte und Nachweise über die ausländischen Einkünfte** kann das FA anfordern, wenn es eine weitere Überprüfung der Grenzwerte nach Abs. 3 Satz 2 vornehmen möchte. Dazu gehören zB Bestätigungen der Banken über erzielte Kapitaleinkünfte, Nachweise der geltend gemachten BA und WK etc.

286–295 Einstweilen frei.

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

Abs. 3 Satz 6 schränkt die Behandlung als unbeschränkt stpfl. im Vergleich zur unbeschränkten StPfl. nach Abs. 1 und zur erweiterten unbeschränkten StPfl. 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 auf Antrag 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 (insbes. Künstler, Sportler, Journalisten). Der StAbzug hat aber in den Fällen des Abs. 3 keine abgeltende Wirkung; vielmehr sind die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte in die Veranlagung einzubeziehen.

## II. Rechtsfolge: Eingeschränkte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

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

**Einschränkungen und Abweichungen gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1 und Abs. 2** bestehen 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 StPfl. nach Abs. 4 entlehnt, was veranschaulicht, dass Abs. 3 auf den Grundprinzipien der beschränkten StPfl. aufbaut. Hat die Person noch andere Einkünfte als inländ. iSd. § 49, so besteht für diese weder unbeschränkte noch beschränkte StPfl. (s. Abs. 4, dazu Anm. 336). Auch hinsichtlich der inländ. Einkünfte sind Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund von DBA oder anderen völkerrechtl. Verträgen zu beachten. Die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte werden zwar von der fiktiven unbeschränkten StPfl. nicht umfasst; sie unterliegen aber gem. § 32b Abs. 1 Nr. 5 dem ProgrVorb (dazu § 32b Anm. 147 ff).
- ▶ *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. die unbeschränkte Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a voraus. § 1 Abs. 3 ist ausdrücklich nicht aufgeführt. Folglich müssen, damit eine Zusammenveranlagung gem. § 26b möglich ist, zusätzlich die Voraussetzungen des § 1a erfüllt sein.
- ▶ *Keine Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1:* Die Rückfallklauseln des § 50d Abs. 8 und 9 gelten für nach Abs. 3 unbeschränkt Stpfl. nicht (s. BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394, Rz. 24).
- ▶ *Keine Ansässigkeit im Sinne eines DBA:* Personen, die nach Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind, sind im Inland nicht ansässig im Sinne des DBA (BMF v. 25.1.2000, DB 2000, 354; Gosch in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 1 Rz. 15; s. auch Anm. 34).

**Zum Verfahren** s. Anm. 46

**Zum Verhältnis zu § 6 AStG** s. Anm. 27.

**Kindergeldanspruch:** Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b hat Anspruch auf Kindergeld, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt estpfl. behandelt wird. Anders als im Fall der unbeschränkten StPfl. gem. Abs. 1 oder der erweiterten unbeschränkten StPfl. gem. Abs. 2, die von der Familienkasse eigenständig geprüft wird, setzt die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b voraus, dass der Anspruchsteller nach § 1 Abs. 3 aufgrund seiner Anfrage vom zuständige FA als fiktiv unbeschränkt estpfl. behandelt wird (BFH v. 24.5.2012 – III R 14/10, BStBl. II 2012, 897; BFH v. 24.10.2012 – V R 43/11, BStBl. II 2013, 491; BFH v. 18.4.2013 – VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554; BFH v. 5.9.2013 – XI R 26/12, BFH/NV 2014, 313). Ein Kindergeldanspruch besteht nur für die Monate, in denen der Anspruchsteller Einkünfte iSd. § 49 erzielt hat (zu Einzelheiten s. § 62 Anm. 7).

**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.

**Zu Verfahrensfragen** s. Anm. 46.

298–335 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** *Lederer*, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht, RIW/AWD 1981, 463; *Bayer*, Die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, in *Bernard/Geck/Jaenicke/Steinberger* (Hrsg.), Völkerrecht als Rechtsordnung Internationale Gerichtsbarkeit Menschenrechte, FS Hermann Mosler, Berlin ua. 1983, 69; *Piltz*, Die beschränkte Steuerpflicht, IWB 1983 F. 3 Gr. 3, 683; *von Bornhaupt*, Lohnsteuerliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beilage 16; *Liedtke*, „Beschränkte Steuerpflicht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; *Arndt*, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht 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; *Wassermeyer*, Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter, im Inland tätiger Arbeitnehmer – Überlegungen zu einer Urteilsanalyse von Kessler, FR 1990, 419; *Schrettl*, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt am Main ua. 1994, zugleich Diss. Augsburg 1993; *Eckert*, Die beschränkte Steuerpflicht – Rechtfertigung und Systematik, Diss. Bonn 1995; *Schön*, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995, 119; *Koblentz*, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, BB 1996, 933; *Lüdicke*, Neue Entwicklungen zur beschränkten Steuerpflicht – Einflüsse aus dem EU-Gemeinschaftsrecht und aus den Doppelbesteuerungsabkommen, StbKongrRep. 1996, 399; *Wassermeyer*, Kann die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht 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 sowie das Schrifttum vor Anm. 2 (Rechtsentwicklung), Anm. 35 (NATO-Truppenstatut), Anm. 52 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1), Anm. 62 (Wohnsitz), Anm. 73 (gewöhnlicher Aufenthalt), Anm. 97 (Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2), Anm. 157 (Erläuterungen zu Abs. 2), Anm. 255 (Erläuterungen zu Abs. 3).

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

Die beschränkte StPflcht nach Abs. 4 erfasst natürliche Personen, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und auch nicht nach

Abs. 2 erweitert unbeschränkt oder nach Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl. sind, soweit sie inländ. Einkünfte iSv. § 49 erzielen.

**Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland:** Siehe 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, wenn die Person inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht. Die Aufzählung in § 49 Abs. 1 Nr. 1–9 ist abschließend (*Schrettl*, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 109). Bezieht eine Person andere als die in § 49 genannten inländ. Einkünfte, so ist sie insoweit nicht beschränkt stpfl. Inländische Einkünfte setzen eine besonderen Inlandsbezug voraus (zu Einzelheiten s. § 49). Bei der Ermittlung der Einkunftsart sind nur die inländ. Verhältnisse maßgebend (sog. isolierende Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2, s. dazu § 49 Anm. 1200).

**Vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 und des § 1a:** Die beschränkte Stpfl. nach Abs. 4 kommt nur in Betracht, wenn zusätzlich zum fehlenden Inlandsbezug mangels Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts im Inland auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 2 (erweiterte unbeschränkte StPflcht), des Abs. 3 (fiktive unbeschränkte StPflcht) oder des § 1a nicht erfüllt sind.

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 § 39b (bis 2011: § 39d). Diesen Restriktionen kann der Stpfl. uU entgehen, wenn er – und ggf. sein Ehegatte – die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 bzw. des § 1a erfüllt.

**Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht:** Hinsichtlich der Art der Besteuerung unterscheidet sich die beschränkte StPflcht von der unbeschränkten StPflcht in erster Linie dadurch, dass bei beschränkter StPflcht das Veranlagungsverfahren weitgehend durch das StAbzugsverfahren (für Arbeitslohn: §§ 38 ff., für Kapitalerträge: §§ 43 ff., außerdem für Einkünfte gem. § 50a) verdrängt wird, das Abgeltungswirkung hat (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Die beschränkte StPflcht hat objektsteuerartige Züge (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.129 ff.), da die persönlichen und familiären Verhältnisse der Stpfl. nicht berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 1 Satz 3). Die Anrechnung ausländ. Steuern ist stark eingeschränkt (vgl. § 34c, § 50 Abs. 3).

**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. Anm. 47).

