

---

# Staatswissenschaften und Staatspraxis

Rechts-, wirtschafts- und sozialwissenschaftliche  
Beiträge zum staatlichen Handeln

---

## Abhandlungen

ERIK GAWEL

Ökonomische Analyse des Umweltverwaltungsrechts

CHRISTIAN KIRCHNER

Verfassungsrechtliche Grenzen einer Reregulierung  
durch Landesgesetze

## Forum

Landesberichte zum XIV. Internationalen Kongreß  
für Rechtsvergleichung

THOMAS WÜRTEMBERGER

Das Subsidiaritätsprinzip als Verfassungsprinzip

HORST DREIER

Informales Verwaltungshandeln

MICHAEL RONELLENFITSCH

Vorläufiger Rechtsschutz im Verwaltungsprozeß

MORIS LEHNER

Die Anknüpfungsmerkmale der Steuerpflicht nach deutschem Recht

## Berichte

PETER KAUPP

Die Aktualität Lorenz von Steins

---



Herausgeber:

Für das Staats- und Verwaltungsrecht:

Prof. Dr. Winfried Brohm, Konstanz; Prof. Dr. Dieter Grimm, Karlsruhe; Prof. Dr. Gunnar Folke Schuppert, Augsburg; Prof. Dr. Christian Starck, Göttingen

Für die wirtschaftlichen Staatswissenschaften/Finanzwissenschaft:

Prof. Dr. Bruno S. Frey, Zürich; Prof. Dr. Dietrich Fürst, Hannover; Prof. Dr. Klaus-Dirk Henke, Hannover; Prof. Dr. Eberhard Wille, Mannheim

Für die Sozialwissenschaften/Verwaltungswissenschaften:

Prof. Dr. Thomas Ellwein, Konstanz; Prof. Dr. Joachim Jens Hesse, Oxford; Prof. Dr. Renate Mayntz, Köln; Prof. Dr. Fritz W. Scharpf, Köln

Für die Geschichtswissenschaft:

Prof. Dr. Wolfgang J. Mommsen, Düsseldorf

Schriftleitung:

Prof. Dr. Klaus-Dirk Henke, Prof. Dr. Joachim Jens Hesse,  
Prof. Dr. Gunnar Folke Schuppert (geschäftsführend)

Manuskripte von Aufsätzen und Berichten sollten der Redaktion in zweifacher Ausfertigung übersandt werden. Über Veröffentlichung und Zeitpunkt der Veröffentlichung entscheidet die Redaktion. Verlag und Redaktion haften nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Sie können zurückgegeben werden, wenn Rückporto beigefügt ist. Die Annahme zur Veröffentlichung muß schriftlich erfolgen. Mit der Annahme erwirbt der Verlag vom Verfasser alle Rechte, insbesondere auch das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege des fotomechanischen oder eines anderen Verfahrens.

Anschrift der Redaktion: Prof. Dr. Gunnar Folke Schuppert, Humboldt-Universität, Fachbereich Rechtswissenschaften, Unter den Linden 6, 10099 Berlin

Bezugsbedingungen: Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich, Jahresabonnement 149,- DM; Einzelheft 39,- DM, jeweils zuzüglich Porto- und Versandkosten (zuzügl. 7% MwSt.). Abbestellungen müssen spätestens drei Monate vor Ende des Kalenderjahres schriftlich erfolgen. Die zur Abwicklung von Abonnements erforderlichen Daten werden nach den Bestimmungen des Bundesdatenschutzgesetzes verwaltet. Bestellungen nehmen der Buchhandel und der Verlag entgegen.

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Verlag und Anzeigenannahme: © Nomos Verlagsgesellschaft, Postfach 610, 76484 Baden-Baden, Telefon: 0 72 21/21 04-0, Telefax: 0 72 21/21 04-27.

ISSN 0938-2100

# Inhalt

## Abhandlungen

ERIK GAWEL  
Ökonomische Analyse des Umweltverwaltungsrechts 553

CHRISTIAN KIRCHNER  
Verfassungsrechtliche Grenzen einer Deregulierung durch  
Landesgesetze 595

## Forum

Landesberichte zum XIV. Internationalen Kongreß für  
Rechtsvergleichung

THOMAS WÜRTEMBERGER  
Das Subsidiaritätsprinzip als Verfassungsprinzip 621

HORST DREIER  
Informales Verwaltungshandeln 647

M. RONELLENFITSCH  
Vorläufiger Rechtsschutz im Verwaltungsprozeß 683

MORIS LEHNER  
Die Anknüpfungsmerkmale der Steuerpflicht nach deutschem Recht 702

## Berichte

PETER KAUPP  
Die Aktualität Lorenz von Steins 728

## Autoren dieses Heftes

Prof. Dr. Horst Dreier  
Universität Hamburg  
Fachbereich Rechtswissenschaften I  
Schlüterstr.28  
20146 Hamburg

Prof. Dr. Moris Lehner  
Freie Universität Berlin  
Fachbereich Rechtswissenschaft  
Van't-Hoff-Str. 8  
14195 Berlin

Dipl.-Volkswirt Erik Gawel  
Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut  
an der Universität zu Köln  
Zülpicher Straße 182  
50937 Köln

Prof. Dr. Michael Ronellenfitsch  
Freie Universität Berlin  
Fachbereich Rechtswissenschaft  
Boltzmannstr. 3  
14195 Berlin

Prof. Dr. Peter Kaupp  
Johann-Sebastian-Bach-Str. 14  
64807 Dieburg

Prof. Dr. Thomas Würtenberger  
Universität Freiburg  
Europaplatz  
79098 Freiburg

Prof. Dr. Christian Kirchner  
Fachbereich Rechtswissenschaften  
der Humboldt-Universität zu Berlin  
Unter den Linden 6  
10099 Berlin

---

**Beilagenhinweis:** Dieser Ausgabe liegt ein Prospekt der Nomos Verlagsgesellschaft bei.  
Wir bitten freundlichst um Beachtung.

---

## Anknüpfungsmerkmale der Steuerpflicht nach deutschem Recht

### I. Einführung und Überblick

Das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland unterscheidet bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen<sup>1</sup> grundlegend zwischen einer Besteuerung von ansässigen und nichtansässigen *Personen*.<sup>2</sup> Bei den Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen knüpft die Besteuerung dagegen an eine Inlandsbeziehung des verkehrs- bzw. verbrauchsteuerpflichtigen *Vorgangs* an.<sup>3</sup>

1. Die grundlegende Unterscheidung zwischen der Besteuerung von ansässigen und nichtansässigen Personen – unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Aus der für die Steuern vom Einkommen und Vermögen bedeutsamen Unterscheidung zwischen der Besteuerung von ansässigen und nichtansässigen Personen ergeben sich weitreichende Folgen für den sachlichen Umfang und für die inhaltliche Ausgestaltung der Steuerpflicht.

Während ansässige Personen einer im sachlichen Umfang unbeschränkten Steuerpflicht mit ihrem gesamten Welteinkommen unterliegen, besteht für nichtansässige Personen nur eine auf ihre inländischen Einkünfte beschränkte Steuerpflicht. Übereinstimmend mit dem Steuerrecht der meisten Staaten<sup>4</sup> beruht die Steuerpflicht nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland somit auf der Unterscheidung zwischen zwei *territorialen* Anknüpfungen.<sup>5</sup> Dabei handelt es sich bei der Ansässigkeit im Inland um eine personenbezogen-territoriale Anknüpfung, d.h. um eine Anknüpfung an das *Steuersubjekt*. Diese Anknüpfung (der unbeschränkten Steuerpflicht) wird für natürliche Personen durch den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland<sup>6</sup> und für andere, als natürliche Personen durch die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland begründet.<sup>7</sup> Dagegen tritt bei nicht ansässigen Personen an die Stelle der territorialen Anknüpfung an das Steuersubjekt eine sachbezogen-territoriale Anknüpfung an die inländischen Einkünfte der nicht ansässigen Person, somit eine Anknüpfung an das Steuerobjekt.<sup>8</sup> Territoriale Merkmale kennzeichnen also entweder die Inlandsbeziehung des Steuersubjekts oder die des Steuerobjekts.<sup>9</sup> Keinesfalls aber wird damit das *Territorialitätsprinzip*<sup>10</sup> i.S. der international gebräuchlichen Umschreibung für eine umfassende, sachlich-territoriale *Begrenzung* der

Steuerpflicht verwirklicht, wie sie nach dem Recht lateinamerikanischer Staaten in unterschiedlicher Ausprägung nicht nur für nicht ansässige, sondern vor allem auch für ansässige Personen gilt.<sup>11</sup> Vielmehr wird nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland mit der Verbindung zwischen der Ansässigkeit und der unbeschränkten Steuerpflicht für die inländischen und die ausländischen Einkünfte der Person das *Universalitätsprinzip* bzw. das *Welteinkommensprinzip* verwirklicht,<sup>12</sup> während das Territorialitätsprinzip nach dem Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland nur in den Fällen zur Anwendung gelangt, in denen bei Beziehern von inländischen Einkünften eine subjektbezogene Anknüpfung der Steuerpflicht mangels einer Ansässigkeit der Person im Inland nicht in Betracht kommt.

Der Unterscheidung zwischen einer sachlich unbeschränkten Steuerpflicht der ansässigen Person und einer auf die inländischen Einkünfte beschränkten Steuerpflicht der nicht ansässigen Person entsprechen erhebliche Unterschiede in der *Ausgestaltung* der Steuerpflicht. Während unbeschränkt steuerpflichtige Steuerinländer einer *Nettobesteuerung* unterliegen, werden beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer mit ihren inländischen Einkünften grundsätzlich auf einer *Bruttobasis* besteuert.<sup>13</sup> Die Nettobesteuerung bildet das Pendant zur unbeschränkten Steuerpflicht, weil sie, der *subjektbezogen-territorialen* Anknüpfung entsprechend, auch die persönlichen Merkmale des Steuerpflichtigen, d.h. seine persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Dazu gehört die Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage um Betriebsausgaben, Werbungskosten und um existenz- bzw. unterhaltsbezogene Aufwendungen.<sup>14</sup> Dagegen bildet die Besteuerung auf einer Bruttobasis das regelmäßige Pendant zur beschränkten Steuerpflicht, weil diese weitgehend unabhängig von der Person des Steuerpflichtigen und deshalb auch weitgehend ohne Rücksicht auf seine persönlichen Verhältnisse und Aufwendungen lediglich an die *sachbezogen-territoriale* Voraussetzung inländischer Einnahmen anknüpft.<sup>15</sup>

## 2. Wichtige Besonderheiten und Ausnahmen im innerstaatlichen und im internationalen Steuerrecht – Einwirkungen des Europarechts

Die Unterscheidung zwischen der Besteuerung von ansässigen und nichtansässigen Personen mit den entsprechenden Folgen der unbeschränkten bzw. beschränkten Steuerpflicht ist für die Steuern vom Einkommen und Vermögen systemprägend. Dennoch gibt es wichtige Besonderheiten und Ausnahmen von dieser Konzeption.

### a) Innerstaatliche, insbesondere außensteuerrechtliche Besonderheiten

Besonders bedeutsam sind als Normen des *innerstaatlichen* Steuerrechts die Vorschriften des Außensteuergesetzes über die *erweiterte beschränkte* Einkom-

men- (§§ 2 und 5 AStG), Vermögen- (§ 3 AStG) und Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG) von natürlichen Personen, die in Niedrigsteuerländer ausgewandert sind und in den letzten zehn Jahren davor insgesamt fünf Jahre lang als deutsche Staatsangehörige unbeschränkt steuerpflichtig waren.<sup>16</sup> Wichtig sind auch die Bestimmungen des Außensteuergesetzes über die *Hinzurechnungsbesteuerung* nach den §§ 7–14 AStG. Sie sehen vor, daß unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern von Kapitalgesellschaften mit Sitz in Niedrigsteuerländern Einkünfte der Gesellschaft aus passivem Erwerb bereits vor der Ausschüttung steuerlich zuzurechnen sind. Darin kann eine *Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht* um fiktive Dividendenerträge gesehen werden.<sup>17</sup>

Eine Abweichung von der grundlegenden Unterscheidung zwischen der Besteuerung von ansässigen und nichtansässigen Personen bildet *auch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht* von deutschen Staatsangehörigen, die zwar im Inland nicht (mehr) ansässig sind, die aber gemäß § 1 Abs. 2 EStG dennoch unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.<sup>18</sup>

#### b) *Doppelbesteuerungsabkommen*

Die Besteuerung von ansässigen Personen nach den Regeln der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht führt zum Sachverhalt der internationalen *Doppelbesteuerung*, wenn derselbe Steuergegenstand im Wohnsitzstaat der unbeschränkten und zugleich im Quellenstaat der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.<sup>19</sup> Die geltenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen<sup>20</sup> vermeiden bzw. beseitigen die Doppelbesteuerung im Rahmen der von den OECD-Musterabkommen vorgeschlagenen Lösungen und Lösungsalternativen.<sup>21</sup> Dem Grundsatz nach halten die deutschen Abkommen für die deutsche Seite, d.h. für die Bundesrepublik als Wohnsitzstaat, an einer Beseitigung der Doppelbesteuerung nach der Freistellungsmethode fest.<sup>22</sup> Die Freistellung bewirkt eine Einschränkung des Konzepts der unbeschränkten Steuerpflicht soweit sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf die ausländischen Einkünfte erstreckt. Gegen den Grundsatz der Freistellung entwickelt sich jedoch in den letzten zweieinhalb Jahrzehnten deutscher Abkommenspraxis eine Tendenz zugunsten einer Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer.<sup>23</sup> Diese Methode läßt das Konzept der unbeschränkten Steuerpflicht auch in bezug auf den Steuersatz weitgehend unberührt.<sup>24</sup> Was die Abkommenspartner der Bundesrepublik Deutschland anbelangt, so haben sich die kontinentaleuropäischen Staaten in ihren Abkommen mit der Bundesrepublik überwiegend für die Freistellungsmethode entschieden. Dagegen bevorzugen die angelsächsischen und die Mehrzahl der anderen außereuropäischen Staaten die Anrechnungsmethode. Soweit die Bundesrepublik Deutschland Quellenstaat ist, ergeben sich

abkommenbedingte Einschränkungen für die Anknüpfung<sup>25</sup> und für die Ausgestaltung<sup>26</sup> der Steuerpflicht.

### c) *Einwirkungen des Europarechts*

Das europäische Gemeinschaftsrecht hat erhebliche Auswirkungen auf das innerstaatliche Steuerrecht und auf das Völkervertragsrecht der Doppelbesteuerungsabkommen.

Bis zum Ende der achtziger Jahre hatten Richtlinien des Rates der EG, der besonderen Zielsetzung des Art. 99 EGV entsprechend, ihre Hauptbedeutung für die Harmonisierung der indirekten Steuern, insbesondere der *Umsatzsteuer*.<sup>27</sup> Auf dem Gebiet der *direkten Steuern* wirkt das europäische Gemeinschaftsrecht sowohl mit Bestimmungen des primären Vertragsrechts als auch mit rechtsangleichenden Richtlinien auf das innerstaatliche Steuerrecht ein.<sup>28</sup> Was die primärvertraglichen Bestimmungen anbelangt, so sind es vor allem die speziellen *Diskriminierungsverbote* in Gestalt der Gebote „Freizügigkeit der Arbeitnehmer“ (Art. 48 EGV), „Niederlassungsfreiheit“ (Art. 50 EGV) und „Gleichstellung der Gesellschaften“ (Art. 58 EGV), die in der Vorabentscheidungspraxis des EuGH zunehmend auch für das deutsche Steuerrecht an Bedeutung gewinnen.<sup>29</sup> An diesen Geboten muß sich die mit der Unterscheidung zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht verbundene Ungleichbehandlung von Steuerausländern gegenüber Steuerinländern messen lassen.<sup>30</sup>

Sekundäres Gemeinschaftsrecht in Form von Richtlinien des Rates der EG betrifft das Recht der direkten Steuern im Bereich der Besteuerung von international tätigen Unternehmen erst seit kurzer Zeit. Bislang erlassen und in deutsches Recht umgesetzt wurde die *Mutter-Tochter-Richtlinie* vom 23. Juli 1990<sup>31</sup>, die zu Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes geführt hat und die *Fusionsrichtlinie* mit gleichem Datum,<sup>32</sup> deren Zielsetzungen im Umwandlungsteuergesetz verwirklicht wurden.<sup>33</sup> Auswirkungen auf die *Doppelbesteuerungsabkommen* zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der EG hat die Mutter-Tochter-Richtlinie, soweit das von ihr vorgesehene Schachtelprivileg weiter reicht, als die entsprechenden abkommensrechtlichen Befreiungen. Auswirkungen dieser Richtlinie auf das Abkommensrecht ergeben sich auch für die maximal zulässigen Quellensteuersätze auf Schachteldividenden.<sup>34</sup> Richtlinien im Bereich der Amtshilfe<sup>35</sup> haben Auswirkungen auf die Abkommensvorschriften über den Auskunftsaustausch.<sup>36</sup> Schließlich ist noch auf die zumindest faktische Änderung bzw. Ergänzung der Abkommensvorschriften über das Verständigungsverfahren durch das auf der Grundlage des Art. 220 EGV abgeschlossene multilaterale Schiedsabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Bereich der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen hinzuweisen.<sup>37</sup>

## II. Die Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz

Die grundlegende Unterscheidung zwischen der Besteuerung von ansässigen Personen nach den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht und von nichtansässigen Personen nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht<sup>38</sup> ist für das Einkommensteuergesetz (EStG) in § 1 EStG angelegt.

### 1. Voraussetzungen der Steuerpflicht

#### a) *Unbeschränkte Steuerpflicht: Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt einer natürlichen Person im Inland*

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG)

#### aa) *Die natürliche Person als Steuersubjekt*

Der Einkommensteuerpflicht unterliegen nur *natürliche* Personen. Für sie gilt der Grundsatz der *Individualbesteuerung*.<sup>39</sup> Das bedeutet, daß es nach dem Einkommensteuergesetz keine Steuerpflicht von Personenmehrheiten, seien sie unternehmerisch oder familiär miteinander verbunden, gibt. *Personengesellschaften*<sup>40</sup> sind als solche weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig, vielmehr wird der von der Personengesellschaft erzielte Gewinn bei den einzelnen Gesellschaftern erfaßt.<sup>41</sup>

#### bb) *Inland*

Inland i.S. des § 1 Abs. 1 EStG ist das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG gehört dazu auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, so weit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.<sup>42</sup> Zum Inland gehören auch die Zollausschlüsse, die Freihäfen, die Dreimeilenzone und die Schiffe, die unter deutscher Flagge in deutschen Gewässern oder auf hoher See fahren, nicht jedoch während des Aufenthalts in ausländischen Gewässern.<sup>43</sup>

#### cc) *Wohnsitz*

Gemäß § 8 der Abgabenordnung (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.<sup>44</sup> Im Unterschied zum zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff des § 7 BGB stellt die steuerrechtliche Begriffsbestimmung nicht auf den rechtsgeschäftlichen Willen des Steuerpflichtigen, sondern auf die *tatsächliche Sachverhaltsgestaltung* ab.<sup>45</sup> Der Steuerpflichtige kann zur gleichen Zeit einen oder mehrere Wohnsitze haben.<sup>46</sup> Voraussetzung ist eine zum dauerhaften Wohnen geeignete Räumlichkeit,<sup>47</sup> die den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen entspricht.<sup>48</sup> Möblierte Zimmer,<sup>49</sup> Barackenunterkünfte,<sup>50</sup> Wochenendhäuser<sup>51</sup> und Wohnwagen bei Dauermiete auf einem Campingplatz<sup>52</sup> reichen aus. § 8 AO verlangt darüber hinaus, daß der Steuerpflichtige die Wohnung innehat, d.h., daß er mit einer gewissen Regelmäßigkeit tatsächlich über sie verfügt.<sup>53</sup> Das wiederum muß nach dem Wortlaut des § 8 AO unter Umständen geschehen, die darauf schließen lassen, daß der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Abzustellen ist u.a. auf die Ausstattung der Wohnung und auf die tatsächlichen Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der Wohnung, wobei zeitliche Unterbrechungen von weniger als sechs Monaten grundsätzlich unschädlich sind.<sup>54</sup> Die *Begründung des Wohnsitzes* erfolgt unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen dadurch, daß die dargelegten objektiven Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden. Auf die polizeiliche Anmeldung allein kommt es nicht an.<sup>55</sup> Dies gilt entsprechend für die *Aufgabe des Wohnsitzes*. Die Ausreise oder Rückkehr in das Ausland ist als Aufgabe des Wohnsitzes zu werten, wenn die Umstände dafür sprechen, daß der Steuerpflichtige nicht mehr in das Inland zurückkehren wird.<sup>56</sup> *Deutsche Bedienstete der EG*, die sich lediglich zur Ausübung ihres Dienstes in einem anderen Mitgliedstaat der EG niederlassen, behalten ihren inländischen Wohnsitz.<sup>57</sup>

#### dd) *Gewöhnlicher Aufenthalt*

Mit der Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an den Wohnsitz gleichbedeutend ist der *gewöhnliche Aufenthalt*.

Gemäß § 9 AO hat jemand seinen 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. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

Auch der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts stellt auf äußere Merkmale ab.<sup>58</sup> Während das Merkmal des *Ortes* eine bestimmte Gemeinde oder auch nur ein eng begrenztes Anwesen oder Gebäude bezeichnet, umfaßt das *Gebiet* i.S. des § 9 AO eine größere Fläche innerhalb des Bundesgebietes, wobei ein fester Mittelpunkt innerhalb dieses Gebietes nicht erforderlich ist.<sup>59</sup> *Nicht nur vorüber-*

*gehend* ist der Aufenthalt, wenn er sich über eine längere Zeitspanne erstreckt, die nicht unbedingt sechs Monate betragen muß.<sup>60</sup> Andererseits führt selbst ein fünf Monate andauernder Aufenthalt dann nicht zu einem gewöhnlichen Aufenthalt, wenn die Aufenthaltsdauer von vornherein auf diesen Zeitraum beschränkt ist.<sup>61</sup> Eine *Arbeitsstätigkeit im Inland* begründet den gewöhnlichen Aufenthalt nur dann, wenn die Tätigkeit von einer inländischen Wohnung aus ausgeübt wird. Aus diesem Grund haben ausländische *Grenzgänger*,<sup>62</sup> die täglich an ihren Familienwohnsitz zurückkehren, im Inland keinen gewöhnlichen Aufenthalt.<sup>63</sup> Für die Bewertung der von § 9 AO vorausgesetzten Begleitumstände des Aufenthalts, die ein *nicht nur vorübergehendes Verweilen* erkennen lassen müssen, gilt entsprechend, was für das Beibehalten und Benutzen der Wohnung verlangt wird.<sup>64</sup> Unabhängig vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Satz 1 AO ist ein gewöhnlicher Aufenthalt unter den Voraussetzungen des Satz 2 immer anzunehmen.<sup>65</sup> Der Zeitraum von sechs Monaten muß jedoch nicht in ein einziges Kalenderjahr fallen.<sup>66</sup> Die *Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts* erfordert körperliche Anwesenheit im Inland.<sup>67</sup> Für die *Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts* besteht eine widerlegbare Vermutung, wenn sich der Steuerpflichtige ohne die Absicht in das Inland zurückzukehren, länger als sechs Monate im Ausland aufhält.<sup>68</sup>

#### ee) *Anknüpfungen in Doppelbesteuerungsabkommen*

Die Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten bildet eine Anwendungsvoraussetzung für die Verteilungsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>69</sup> Die deutschen Abkommen bestimmen die Ansässigkeit der Person in weitgehender Übereinstimmung mit Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.<sup>70</sup> Auch für den Fall, daß beide Vertragsstaaten die Ansässigkeit der Person nach ihrem innerstaatlichen Recht bejahen, orientiert sich die deutsche Vertragspraxis zur Bestimmung der *abkommensrechtlichen Ansässigkeit* weitgehend an der Stufenfolge der in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA vorgeschlagenen Zuordnungskriterien.<sup>71</sup>

#### b) *Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht: Auslandsbedienstete mit deutscher Staatsangehörigkeit*

Die *erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht* will Nachteile vermeiden, die sich für *nichtansässige* Personen mit inländischen Einkünften aus der beschränkten Steuerpflicht ergeben.<sup>72</sup> Zu diesem Zweck normiert § 1 Abs. 2 und 3 EStG das Bestehen einer *unbeschränkten* Steuerpflicht für bestimmte Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.<sup>73</sup> Begünstigt sind *deutsche Staatsangehörige* (einschließlich ihrer Angehörigen), die zu einer inländischen juristischen Person des *öffentlichen Rechts* in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer *inländischen öffentli-*

chen Kasse<sup>74</sup> beziehen. Das sind i.d.R. Auslandsbedienstete (Beamte, Angestellte und Arbeiter) des Bundes und der Länder mit diplomatischem oder konsularischem Status. Voraussetzung ist, daß diese Personen in ihrem Wohnsitzstaat (Tätigkeitsstaat) lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Umfang einkommensteuerpflichtig sind.<sup>75</sup> Auslandsbedienstete, für die die zuletzt genannte Voraussetzung nicht zutrifft, gelten nach näherer Maßgabe des § 1 Abs. 3 EStG nur dann als unbeschränkt steuerpflichtig, wenn ihre steuerpflichtigen Auslandseinnahmen nicht mehr als 5000 DM im Veranlagungszeitraum betragen.<sup>76</sup>

c) *Beschränkte Steuerpflicht: Inländische Einkünfte der nichtansässigen Person*

Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz<sup>77</sup> noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt<sup>78</sup> haben und nicht der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen,<sup>79</sup> sind *beschränkt steuerpflichtig*,<sup>80</sup> wenn sie *inländische Einkünfte* i.S. des § 49 Abs. 1 EStG haben.<sup>81</sup> Sondervorschriften über die Ermittlung des Einkommens und über die Erhebung der Einkommensteuer enthalten die §§ 50 und 50 a EStG.<sup>82</sup> Gewichtige Einschränkungen ergeben sich für die beschränkte Steuerpflicht aus Doppelbesteuerungsabkommen;<sup>83</sup> auch das Europarecht erlangt zunehmende Bedeutung in diesem Bereich.<sup>84</sup>

aa) *Die Regelungstechnik des § 49 EStG – Isolierende Betrachtungsweise*

Was inländische Einkünfte i.S. der beschränkten Einkommensteuerpflicht sind, bestimmt § 49 Abs. 1 EStG in Anlehnung an den Katalog der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG<sup>85</sup> *abschließend*<sup>86</sup> nach Maßgabe unterschiedlicher *territorialer* Anknüpfungs- und Abgrenzungsmerkmale. Dabei gilt gemäß § 49 Abs. 2 EStG eine *isolierende Betrachtungsweise*.<sup>87</sup> Sie besagt, daß bei der Einordnung von Auslandseinkünften unter eine der für § 49 Abs. 1 EStG maßgeblichen Einkunftsarten ausländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Abs. 1 nicht angenommen werden könnten.

bb) *Die Anknüpfungsmerkmale des § 49 Abs. 1 Nr. 1-6 EStG im Überblick*

Die einzelnen Anknüpfungsmerkmale des § 49 Abs. 1 EStG lassen sich über ihren gemeinsamen territorialen Bezug hinaus nur schwer systematisieren.<sup>88</sup> Unterscheidbar sind aber *Anknüpfungssätze*, die jedoch vielfältig modifiziert und häufig durchbrochen werden.

Für Einkünfte aus einer im Inland betriebenen *Land- und Forstwirtschaft* (Abs. 1 Nr. 1)<sup>89</sup> und für Einkünfte aus *Vermietung und Verpachtung* inländischen Vermögens (Abs. 1 Nr. 6)<sup>90</sup> wird der die beschränkte Steuerpflicht begründende

Inlandsbezug durch das *Belegenheitsprinzip*,<sup>91</sup> für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aber auch durch das *Betriebstättenprinzip*<sup>92</sup> begründet. Das Betriebstättenprinzip gilt für Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* (Abs. 1 Nr. 2 a).<sup>93</sup> Es wird ergänzt durch das Merkmal des im Inland bestellten *ständigen Vertreters*<sup>94</sup> und erweiternd durchbrochen für gewerbliche Einkünfte aus inländischen *Beförderungsleistungen* von ausländischen Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen (Abs. 1 Nr. 2 a, b).<sup>95</sup> Erweiternd durchbrochen wird das Betriebstättenprinzip auch für solche gewerbliche Einkünfte, die durch *künstlerische und (oder) sportliche Darbietungen* nach näherer Maßgabe des § 49 Abs. 1 Nr. 2 d EStG<sup>96</sup> im Inland erzielt werden. Zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Erlöse aus der *Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften* (Abs. 1 Nr. 2 e).<sup>97</sup> Für Einkünfte aus *selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit* (Abs. 1 Nr. 3 und 4)<sup>98</sup> wird die beschränkte Steuerpflicht nichtansässiger Personen durch die *Ausübung oder Verwertung* der Arbeit im Inland begründet. Einkünfte aus *Kapitalvermögen* (Abs. 1 Nr. 5)<sup>99</sup> unterfallen der beschränkten Steuerpflicht durch die Anknüpfung an einen *inländischen Schuldner* oder an eine *dingliche Sicherung im Inland*, soweit diese Einkünfte nicht zu den Gewinneinkünften oder zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören. Einkünfte aus *wiederkehrenden Bezügen* (Abs. 1 Nr. 7) unterliegen derzeit *nicht* der beschränkten Steuerpflicht. Einkünfte aus *Spekulationsgeschäften* (Abs. 1 Nr. 8)<sup>100</sup> werden von der beschränkten Steuerpflicht erfaßt, wenn sie sich auf *inländische Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte* beziehen. Sonstige Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG<sup>101</sup> erfaßen die *Nutzung von beweglichen Sachen und know-how* im Inland.

### cc) Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen modifizieren sowohl die innerstaatlichen *Anknüpfungsmerkmale*,<sup>102</sup> als auch die *Ausgestaltung* der beschränkten Steuerpflicht; letzteres insbesondere in bezug auf die Höhe zulässiger Quellensteuersätze.<sup>103</sup>

Die *Anknüpfungsmerkmale* des § 49 Abs. 1 EStG werden durch die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen teils im Grundsatz, hauptsächlich aber im Detail modifiziert. Beispiele bilden Abweichungen bei der Begründung von Betriebstätten durch *Bauausführungen und Montagen*, deren Dauer nach zahlreichen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen übereinstimmend mit Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zwölf Monate überschreiten muß,<sup>104</sup> während § 12 Nr. 8 AO eine Dauer von mehr als sechs Monaten genügen läßt. Ebenfalls abweichend von § 12 AO, aber wiederum übereinstimmend mit Art. 5 Abs. 4 OECD-MA werden in der deutschen Abkommenspraxis bestimmte *vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten* aus dem Betriebstättenbegriff ausgenommen.<sup>105</sup> Im Bereich

der Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* reicht die bloße Verwertung der Arbeit im Inland<sup>106</sup> zur Begründung eines Besteuerungsrechts nicht aus. Erforderlich ist entweder ein Aufenthalt im Tätigkeitsstaat von 183 Tagen (*Arbeitsortprinzip*) oder, übereinstimmend mit Art. 14 OECD-MA eine für die Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung stehende *feste Einrichtung* im Quellenstaat.<sup>107</sup> Auch für Einkünfte aus *unselbständiger Arbeit* gilt ein am Vorbild des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA orientiertes, d.h. ein durch die 183-Tage-Klausel eingeschränktes Arbeitsortprinzip.<sup>108</sup> Teilweise enthalten die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen Sondervorschriften für *Grenzgänger, Gastprofessoren und Studentenpraktikanten*.<sup>109</sup> Bei den Einkünften aus *Kapitalvermögen* unterscheiden die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Dividenden und Zinsen. Für Dividenden gilt mit Besonderheiten zum Umfang des dem Quellenstaat für Schachtel- und Streubesitzdividenden zustehenden Besteuerungsrechts<sup>110</sup> übereinstimmend mit Art. 10 Abs. 1 OECD-MA, daß die die Dividenden zahlende Gesellschaft im Quellenstaat ansässig sein muß.<sup>111</sup> Ebenfalls weitgehend übereinstimmend mit Art. 10 Abs. 5 OECD-MA enthalten zahlreiche deutsche Doppelbesteuerungsabkommen ein *Verbot der extraterritorialen Gewinnbesteuerung*.<sup>112</sup> Zinsen müssen dem Vorbild des Art. 11 Abs. 1 und Abs. 5 OECD-MA im Grundsatz entsprechend, aus dem Quellenstaat *stammen*.<sup>113</sup> Schuldner der Zinsen muß danach *eine im Quellenstaat ansässige Person* sein; alternativ müssen die Zinsen *für Schulden und zu Lasten einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung im Quellenstaat* aufgewendet werden.<sup>114</sup> Bei den Einkünften aus *Vermietung und Verpachtung* wird in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen übereinstimmend mit dem OECD-MA zwischen *unbeweglichem Vermögen* (Art. 6 OECD-MA) und *Lizenzgebühren* (Art. 12 OECD-MA) unterschieden. Für erstere gilt die Anknüpfung nach dem *Belegenheitsprinzip*<sup>115</sup>, während es bei den Lizenzgebühren darauf ankommt, woher sie *stammen*.<sup>116</sup>

## 2. Wichtige Unterschiede zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht

Zwischen der Ausgestaltung der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht bestehen erhebliche Unterschiede,<sup>117</sup> die sich gesetzestechisch aus Sonderbestimmungen für die beschränkte Steuerpflicht ergeben.<sup>118</sup> Diese Sonderbestimmungen werden durch Doppelbesteuerungsabkommen<sup>119</sup> modifiziert. Auch europarechtliche Anforderungen gewinnen zunehmende Bedeutung für die Problematik der beschränkten Steuerpflicht.<sup>120</sup>

### a) Innerstaatliches Recht

Während unbeschränkt steuerpflichtige Steuerinländer einer *Nettosteuerung* nach einem progressiven Steuertarif mit einem Spitzensteuersatz von 53 v.H.

unterliegen, werden beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer mit ihren inländischen Einkünften grundsätzlich einer Abzugsteuer unterworfen, die sich mit einem festen Steuersatz am *Bruttobetrag der Einnahmen* orientiert.<sup>121</sup> Das bedeutet, daß bei der nach Maßgabe der §§ 50 und 50 a EStG ausgestalteten beschränkten Steuerpflicht Betriebsausgaben, Werbungskosten und persönliche, insbesondere familienbezogene Belastungen weitgehend unberücksichtigt bleiben.<sup>122</sup> Das ergibt sich daraus, daß die Einkommensteuer für die Mehrzahl der von § 49 Abs. 1 EStG erfaßten Einkünfte nach Maßgabe der §§ 50 Abs. 5, 50 a EStG mit einem *Quellensteuerabzug vom Bruttobetrag der Einkünfte abgegolten* wird.

Zwei Fallgruppen enthalten jedoch gewisse *Ausnahmen vom Grundsatz der Bruttobesteuerung* zugunsten einer Nettobesteuerung. Die erste Fallgruppe bilden *beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer*. Ihre persönlichen Verhältnisse werden nach Maßgabe des § 50 Abs. 4 EStG deshalb weitgehend berücksichtigt, weil sie ihren Lebensunterhalt fast ausschließlich aus Lohneinkünften bestreiten. Gemäß § 50 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 EStG können beschränkt Steuerpflichtige unter anderem Werbungskosten, eine Reihe von Sonderausgaben und in gewissen Grenzen auch Unterhaltsaufwendungen für Kinder geltend machen.<sup>123</sup> Bestehen bleibt jedoch der im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wichtige Nachteil, daß verheirateten Arbeitnehmern der *Splitting-Tarif* versagt wird<sup>124</sup> und daß auch eine Veranlagung (früher Lohnsteuer-Jahresausgleich) entfällt, weil die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterfallen.<sup>125</sup> Eine zweite Fallgruppe mit gewissen Ausnahmen vom Grundsatz der Bruttobesteuerung zugunsten einer Nettobesteuerung gilt für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus der *Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen*<sup>126</sup> und für gewerbliche *Einkünfte aus inländischen Betriebstätten*. In diesen Fällen erfolgt die Besteuerung im Wege der *Veranlagung* des beschränkt Steuerpflichtigen nach näherer Maßgabe des § 50 Abs. 1 und 3 EStG. Daraus ergibt sich unter anderem, daß Betriebsausgaben und Werbungskosten abziehbar sind, soweit sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen. Einschränkungen bestehen jedoch gemäß § 50 Abs. 1 EStG für den Verlustausgleich, für den Abzug von Sonderausgaben und für persönliche Aufwendungen.<sup>127</sup>

Eine Besonderheit im Zusammenhang mit der *Körperschaftsteueranrechnung* gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG besteht darin, daß sie für beschränkt Steuerpflichtige wegen der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeschlossen ist. Eine Anrechnung ist aber gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG dann möglich, wenn die Beteiligungseinkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind.

Beschränkt Steuerpflichtige, die veranlagt werden, müssen ihr Einkommen gemäß § 50 Abs. 3 EStG nach der Grundtabelle versteuern, wobei die Einkommensteuer mindestens 25 % des Einkommens beträgt.

### b) Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen ist nicht darauf beschränkt, Besteuerungsrechte nach Maßgabe bestimmter Anknüpfungsmerkmale<sup>128</sup> entweder *nur* dem Wohnsitzstaat oder *nur* dem Quellenstaat zuzuteilen.<sup>129</sup> Doppelbesteuerungsabkommen wirken auch auf die *Ausgestaltung* der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht ein.

Einwirkungen auf die *Ausgestaltung* der unbeschränkten Steuerpflicht gibt es in der deutschen Abkommenspraxis in Form von Regelungen über die *Gewinnberichtigung und Aufwandszuordnung* bei Betriebstätten<sup>130</sup> und über die *Gewinnberichtigung* zwischen verbundenen Unternehmen.<sup>131</sup> Erwähnenswert ist auch die häufige Gestattung des *Progressionsvorbehalts* für Einkünfte und Vermögenswerte, die von der Besteuerung im Wohnsitzstaat freigestellt sind.<sup>132</sup> Auf die innerstaatliche Regelung über die Steuerermäßigung, insbesondere über die *Steueranrechnung* wirken schließlich abkommensrechtliche *Höchstbetragsregelungen*<sup>133</sup> und Bestimmungen über die *Anrechnung fiktiver Steuern*.<sup>134</sup>

Die Einwirkungen des Abkommensrechts auf die Ausgestaltung der innerstaatlichen Vorschriften über die *beschränkte* Steuerpflicht haben vornehmlich betragsmäßige Begrenzungen von Quellensteuersätzen zum Gegenstand. Dabei gilt für *Streubesitzdividenden* in der Regel ein Quellensteuersatz von 15 v.H. und für *Schachteldividenden* ein Satz von 10 v.H.<sup>135</sup> Für abfließende Zinsen wird der Quellensteuersatz gegenüber Industriestaaten grundsätzlich auf 0 v.H. und gegenüber Entwicklungsländern auf 10–15 v.H. begrenzt.<sup>136</sup> Bei den *Lizenzgebühren* gilt ein Verhältnis von 0 v.H. gegenüber 5–10/15 v.H.<sup>137</sup>

### c) Anforderungen des Europarechts

Die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht benachteiligt Steuerausländer gegenüber Steuerinländern.<sup>138</sup> Sie muß sich deshalb an den europarechtlichen Diskriminierungsverboten der Art. 48, 50 und 52 i.V.m. Art. 58 EGV messen lassen. In der deutschen Literatur besteht darüber weitgehend Einigkeit.<sup>139</sup> Der Bundesfinanzhof hat in seinen ersten europarechtlichen Entscheidungen in den Bestimmungen der beschränkten Steuerpflicht noch keine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gesehen.<sup>140</sup> Unter bestimmten Voraussetzungen hat der Bundesfinanzhof jedoch einen Anspruch auf Steuerermäßigung aus *Billigkeitsgründen* anerkannt.<sup>141</sup> Erst unter dem Einfluß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs<sup>142</sup> hat der Bundesfinanzhof<sup>143</sup> übereinstimmend mit einer Auffassung des Finanzgerichts Köln<sup>144</sup> Zweifel an seiner bisherigen Rechtsprechung formuliert. Dabei ging es vor dem Hintergrund der *Niederlassungsfreiheit* des Art. 52 EGV um einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Belgien, der über 90 v.H. seiner Einkünfte in Deutschland, wo er seine berufliche Niederlassung hatte, versteuern mußte. Die Zweifel des Bundesfinanzhofs wurden jedoch vom Europäischen Gerichtshof nicht geklärt. Vielmehr hat dieser auf

Ersuchen des Finanzgerichts Köln<sup>145</sup> entschieden,<sup>146</sup> daß kein Verstoß gegen Art. 52 EGV vorliege, wenn ein in den Niederlanden wohnender *deutscher Staatsangehöriger* mit beschränkt steuerpflichtigen freiberuflichen Einkünften in der Bundesrepublik höher besteuert werde, als ein unbeschränkt steuerpflichtiger Deutscher. Nicht um die Anforderungen der Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV, sondern um das in Art. 48 EGV enthaltene Verbot der Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern (*Freizügigkeit von Grenzgängern*) handelt es sich im Vorabentscheidungsantrag des Bundesfinanzhofs vom 14. 4. 1993,<sup>147</sup> über den der Europäische Gerichtshof jedoch noch nicht entschieden hat. Gegenstand der Problematik ist der Ausschluß des beschränkt steuerpflichtigen Klägers sowohl vom Lohnsteuer-Jahresausgleich, als auch von der Veranlagung und die Nichtgewährung des Ehegatten-Splittings.<sup>148</sup>

### **III. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz**

Im engen sachlichen Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht steht die *erweiterte beschränkte Steuerpflicht* nach Maßgabe der §§ 2–5 AStG. Die Regelung richtet sich gegen die steuerlichen Vorteile, die mit der Auswanderung in Niedrigsteuerländer verbunden sind.<sup>149</sup>

#### *1. Persönliche und sachliche Anwendungsvoraussetzungen*

Der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 AStG *natürliche Personen*, die in *Niedrigsteuerländer* ausgewandert, oder noch keinen neuen steuerlichen Wohnsitz begründet haben, wenn sie nach wie vor *wesentliche wirtschaftliche Interessen* in der Bundesrepublik Deutschland haben. Voraussetzung ist weiterhin, daß sie in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht<sup>150</sup> als Deutsche insgesamt mindestens fünf Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren. Eine *Niedrigbesteuerung* liegt insbesondere dann vor, wenn sich für ein Vergleichseinkommen in Höhe von 150.000 DM eine Belastung ergibt, die um mehr als ein Drittel geringer ist, als in der Bundesrepublik. Die Voraussetzung *wesentlicher wirtschaftlicher Interessen* in der Bundesrepublik Deutschland ist nach näherer Maßgabe des § 2 Abs. 3 AStG bei einem bestimmten unternehmerischen Engagement bzw. Vermögensbestand im Inland oder bei Einkünften aus der Bundesrepublik in Höhe von mehr als 30 v.H. der Gesamteinkünfte, mindestens aber mehr als 120.000 DM gegeben.

#### *2. Umfang der Steuerpflicht*

Gemäß § 2 Abs. 1 AStG besteht die erweiterte beschränkte Einkommensteuer-

pflcht für die Dauer von zehn Jahren. Erfasst werden nicht nur die der beschränkten Steuerpflicht unterfallenden Einkünfte,<sup>151</sup> sondern darüber hinaus auch diejenigen Einkünfte, die *nicht ausländische Einkünfte* nach Maßgabe des § 34 c Abs. 1 (§ 34 d) EStG sind. Dazu gehören jenseits einer Grenze in Höhe von 32.000 DM u.a. gewerbliche Einkünfte, auch wenn sie keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. § 5 AStG erstreckt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf Fälle der mittelbaren *Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften* i.S. des § 7 AStG.<sup>152</sup> Hingewiesen sei schließlich noch auf die erweiterte beschränkte *Vermögensteuer* (§ 3 AStG)- und *Erbschaftsteuerpflicht* (§ 4 AStG).

Anders, als bei der beschränkten Steuerpflicht,<sup>153</sup> gilt für die Fälle der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ein *Progressionsvorbehalt* bei einem Mindeststeuersatz in Höhe von 25 v.H. (§ 2 Abs. 5 AStG).

#### **IV. Die Steuerpflicht nach dem Körperschaftsteuergesetz**

Ebenso wie das Einkommensteuergesetz unterscheidet auch das Körperschaftsteuergesetz (KStG) zwischen einer unbeschränkten (§ 1 KStG) und einer beschränkten (§ 2 KStG) Steuerpflicht.<sup>154</sup> Das geltende Recht folgt einem Vollanrechnungssystem mit einem Steuersatz von 53 v.H. für thesaurierte und 36 v.H. für ausgeschüttete Gewinne.

##### *1. Voraussetzungen der Steuerpflicht*

Zu unterscheiden ist zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht von inländischen und von ausländischen Steuersubjekten. Für letztere stellt sich die zusätzliche Frage nach den Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht.<sup>155</sup>

##### *a) Unbeschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften: Geschäftsleitung oder Sitz im Inland*

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 Abs. 1 KStG aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre *Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland* haben.

##### *aa) Körperschaftsteuersubjekte i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 6 KStG*

*Körperschaftsteuersubjekte*<sup>156</sup> i.S. der genannten Vorschrift sind insbesondere Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) aber auch bestimmte Vereine, Stiftungen und Anstalten. Mit umfaßt ist

die vom Zeitpunkt des Gründungsakts bis zur Eintragung in das Handelsregister bestehende *Vorgesellschaft*.<sup>157</sup>

bb) *Geschäftsleitung*

§ 10 der Abgabenordnung definiert den Begriff der Geschäftsleitung als *Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung*.<sup>158</sup> Entscheidend ist der Ort, von dem aus das Unternehmen *tatsächlich geleitet* wird, d.h. der Ort, wo die für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht getroffen werden,<sup>159</sup> nicht der Ort, an dem diese Entscheidungen wirksam werden.<sup>160</sup> Sind kaufmännische und technische Leitung getrennt, so ist der Ort der kaufmännischen Leitung maßgebend.<sup>161</sup>

cc) *Sitz*

Den *Sitz* hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch *Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft* oder dergleichen bestimmt ist.<sup>162</sup> Anders, als für den nach Maßgabe tatsächlicher Merkmale zu bestimmenden Ort der Geschäftsleitung, kommt es für die Bestimmung des Sitzes auf *rechtliche* Merkmale an. Bestimmungen über den somit maßgeblichen *statuarischen* Sitz finden sich u.a.: für die Aktiengesellschaft in § 5 AktG, für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in § 3 GmbHG und für eingetragene Vereine in den §§ 24, 25 BGB.

b) *Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften*

Über die gesetzlich nicht geregelten Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht von Körperschaften, die nach *ausländischem* Recht errichtet wurden und ihren *Ort der Geschäftsleitung im Inland* haben, besteht in der deutschen Literatur Uneinigkeit.<sup>163</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>164</sup> ist anhand eines *Typenvergleichs* zu entscheiden, ob die im Ausland rechtsfähige Gesellschaft nach den leitenden Gedanken des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts mit einem Körperschaftsteuersubjekt zu vergleichen ist, oder nicht. In einer Entscheidung vom 23. 6. 1992 geht der Bundesfinanzhof<sup>165</sup> davon aus, daß eine im Ausland gegründete Gesellschaft, die wie eine deutsche Kapitalgesellschaft strukturiert ist, der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht auch dann unterliegen kann, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland hat und deshalb nach deutschem internationalem Privatrecht nicht rechtsfähig ist.

c) *Beschränkte Steuerpflicht*

§ 2 KStG unterscheidet zwei Formen der beschränkten Steuerpflicht. Während unter § 2 Nr. 2 alle inländischen juristischen Personen des *öffentlichen Rechts*<sup>166</sup>

mit steuerabzugspflichtigen Einkünften fallen, erfaßt § 2 Nr. 1 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften. *Inländische Einkünfte* i.S. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind aufgrund der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG die in § 49 Abs. 2 EStG genannten Einkünfte.<sup>167</sup> Dabei gelten Besonderheiten und Ausnahmen für Einkünfte, die nicht losgelöst vom Steuersubjekt bestimmt werden können, etwa Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit.<sup>168</sup>

## 2. Hinweise auf Besonderheiten

Körperschaftsteuerrechtliche Besonderheiten ergeben sich bei der Sitzverlegung ins Ausland, bei grenzüberschreitenden Einbringungs- und Spaltungsvorgängen, bei grenzüberschreitenden Mutter – Tochterverhältnissen und bei der Errichtung von Gesellschaften in Niedrigsteuerländern.

### a) *Sitzverlegung ins Ausland, grenzüberschreitende Einbringungs- und Spaltungsvorgänge*

Verlegt eine Kapitalgesellschaft ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in das Ausland,<sup>169</sup> so führt dies gemäß § 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 KStG zu einer Schlußbesteuerung mit Auflösung der stillen Reserven. Die bloße Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland reicht nicht aus, weil die unbeschränkte Steuerpflicht auch an den statuarischen Sitz im Inland anknüpft.<sup>170</sup> Wird dagegen der Sitz ins Ausland verlegt und bleibt die Geschäftsleitung im Inland bestehen, so hängt die körperschaftsteuerrechtliche Anerkennung im Inland vom Ergebnis des Typenvergleichs ab.<sup>171</sup>

Erleichtert wurde die Verlagerung stiller Reserven innerhalb der EG durch die *Fusionsrichtlinie* vom 23. 7. 1990,<sup>172</sup> deren Bestimmungen über die Einbringung von Unternehmensteilen und den Anteilstausch in § 20 Abs. 6 und 8 des Umwandlungsteuergesetzes (UmwStG) in deutsches Recht umgesetzt worden sind. Für Fusionen und Spaltungen im engeren Sinn fehlt dagegen bislang die zivilrechtliche Grundlage im innerstaatlichen Recht.

### b) *Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften*

Im Verhältnis zwischen Gesellschaften i.S. der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990<sup>173</sup> gilt gemäß § 44 d Abs. 1 EStG übereinstimmend mit der Ausnahmeregelung in Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie, daß die Bundesrepublik auf die Dividenden der deutschen Tochtergesellschaft eine Kapitalertragsteuer in Höhe

von maximal 5 v.H. erheben darf. Für Gewinnausschüttungen einer EG-Tochtergesellschaft an ihre deutsche Muttergesellschaft sieht § 26 Abs. 2 a KStG eine dem Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechende *indirekte Steueranrechnung* vor. Nachdem die Bundesrepublik aber in all ihren Doppelbesteuerungsabkommen mit EG-Mitgliedstaaten ein *Schachtelprivileg* vereinbart hat,<sup>174</sup> wirkt sich § 26 Abs. 2 a KStG nur im Verhältnis zu denjenigen Mitgliedstaaten aus, für die ein Schachtelprivileg mit *Aktivitätsvorbehalt* gilt.<sup>175</sup>

### c) *Errichtung von Kapitalgesellschaften in Niedrigsteuerrändern*

Die steuerliche Eigenständigkeit von Kapitalgesellschaften bewirkt, daß ihre Gewinne erst im Zeitpunkt der Ausschüttung bei ihren Anteilseignern besteuert werden können. Ziel der in den §§ 7 – 14 AStG normierten *Hinzurechnungsbesteuerung*<sup>176</sup> ist es, diese Abschirm- bzw. Aufschubwirkung zu verhindern, wenn inländisch beherrschte Kapitalgesellschaften i.S. des § 7 AStG in Niedrigsteuerrändern Einkünfte aus sog. *passivem Erwerb* erzielen. Das sind diejenigen Einkünfte, die im Katalog der aktiven Einkünfte des § 8 Abs. 1 und 2 AStG nicht aufgeführt sind, beispielsweise solche von reinen Holding- und Finanzierungsgesellschaften. Das Ziel des Gesetzes wird dadurch erreicht, daß die inländischen Gesellschafter anteilig mit denjenigen Einkünften steuerpflichtig werden, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft i.S. des § 7 AStG ist. Die steuerliche Eigenständigkeit der ausländischen Gesellschaft bleibt durch diese *Ausschüttungsfiktion* gewahrt. Eine durch das Steueränderungsgesetz 1992 eingeführte Verschärfung bildet die Ausdehnung der Steuerpflicht auf *Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter*.<sup>177</sup>

## V. **Andere direkte Steuern im Überblick: Gewerbesteuer, Grundsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Die Gewerbesteuer und die Grundsteuer belasten den Vermögensbestand in Form von besonderen Steuern auf die Soll-Ertragskraft des Gewerbekapitals. Durch die allgemeine Vermögensteuer wird darüber hinaus die Soll-Ertragskraft des gesamten Vermögens belastet. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet zugewendetes Einkommen.

### 1. *Gewerbesteuer und Grundsteuer*

#### a) *Gewerbesteuer*

Gegenstand der *Gewerbesteuer*<sup>178</sup> ist jeder inländische<sup>179</sup> *Gewerbebetrieb* (§ 2 Abs. 1 GewStG). Das sind *gewerblich tätige* Einzelunternehmen und Personen-

gesellschaften und, unabhängig von der Art der Tätigkeit, Kapitalgesellschaften, die im Inland eine Betriebsstätte<sup>180</sup> unterhalten. Inländische Betriebsstätten von Unternehmen, deren Geschäftsleitung sich in einem ausländischen Staat befindet, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen<sup>181</sup> besteht unterliegen nicht der Gewerbesteuer, wenn und soweit die Einkünfte aus diesen Betriebsstätten im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht steuerfrei sind (§ 2 Abs. 6 Nr. 2 GewStG). Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen unterliegen nicht der deutschen Gewerbesteuer. *Steuerschuldner* ist der Unternehmer, für dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird (§ 5 Abs. 1 GewStG). Auf die Ansässigkeit des Unternehmers im Inland kommt es nicht an. Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist ein *einheitlicher Steuermeßbetrag*, der sich aus dem *Gewerbeertrag* und dem *Gewebekapital* zusammensetzt (§ 14 i.V.m. §§ 7 ff., 12 ff. GewStG). Zum Zweck der Steuerberechnung wird auf diesen Steuermeßbetrag ein von den einzelnen Gemeinden zu bestimmender Hebesatz angewendet (§§ 16 ff. GewStG).

#### b) Grundsteuer

Die *Grundsteuer* belastet Grundbesitz i.S. des Bewertungsgesetzes, nämlich Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Betriebsgrundstücke (zu einem Gewerbebetrieb gehörender Grundbesitz) und private Grundstücke (§ 2 GrStG). *Steuerschuldner* ist grundsätzlich der zivilrechtliche, unter Umständen aber auch der wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks. *Bemessungsgrundlage* der Grundsteuer ist ein Steuermeßbetrag. Dieser ist durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steuermeßzahl) auf den nach dem Bewertungsgesetz maßgeblichen Einheitswert zu ermitteln.

#### 2. Vermögensteuer

Die Vermögensteuer zielt auf eine Belastung des potentiellen Vermögensertrags. Das Vermögen selber bildet nur die Bemessungsgrundlage. Das Vermögensteuergesetz (VStG)<sup>182</sup> unterscheidet ebenso wie das Einkommen- und das Körperschaftsteuergesetz zwischen einer *unbeschränkten* (§ 1 VStG) und einer *beschränkten* (§ 2 VStG) Steuerpflicht. Eine *erweiterte beschränkte* Steuerpflicht normiert § 2 i.V.m. § 3 AStG. Entsprechend, aber nicht übereinstimmend mit § 1 Abs. 2 EStG<sup>183</sup> gibt es auch eine *erweiterte unbeschränkte* Vermögensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 VStG). Bemessungsgrundlage ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das in- und ausländische Gesamtvermögen (§ 1 Abs. 3 VStG) nach Maßgabe der §§ 114 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG). Dagegen wird bei beschränkt Steuerpflichtigen nur inländisches Vermögen i.S. der abschließenden Aufzählung des § 121 Abs. 2 BewG besteuert. Der Steuersatz der Vermögensteuer beträgt für natürliche Personen 0,5 v.H. des unter Berücksichtigung von

Freibeträgen ermittelten steuerpflichtigen Vermögens (§ 6 i.V.m. § 10 Nr. 1 VStG) und für die in § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Nr. 2 VStG genannten Körperschaften 0,6 v.H. des steuerpflichtigen Vermögens.

### 3. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer<sup>184</sup> unterliegen Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zuwendungen für einen bestimmten Zweck oder Personenkreis (Zweckzuwendungen). Dazu kommt die Ersatzerbschaftsteuer für Familienstiftungen und Familienvereine. Die Steuersätze für Ehegatten und Kinder reichen nach Abzug von Freibeträgen von 3 v.H. bei einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von DM 50.000 über 10 v.H. bei DM 1.000.000 bis zu 35 v.H. bei einem Erwerb von mehr als DM 100.000.000. Das Gesetz unterscheidet zwischen einer *unbeschränkten* Steuerpflicht, die zwei Formen einer *erweiterten unbeschränkten* Steuerpflicht umfaßt (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG) und einer *beschränkten* Steuerpflicht, die durch § 4 i.V.m. § 2 AStG<sup>185</sup> *erweitert* wird. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber *Inländer* sind. Für den Erblasser/Schenker hat dies zur Folge, daß sein gesamtes Inlands- und Auslandsvermögen steuerpflichtig ist. Ist dagegen nur der Erwerber Inländer, so umfaßt die unbeschränkte Steuerpflicht das erworbene In- und Auslandsvermögen unabhängig davon, ob der Erblasser/Schenker Inländer ist oder nicht. Als *Inländer* (Erblasser/Schenker oder Erwerber) i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelten natürliche Personen, die im Inland einen *Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt*<sup>186</sup> haben (Abs. 1 Nr. 1 a). Darüber hinaus auch *deutsche Staatsangehörige*, die sich nicht länger als fünf Jahre ohne inländischen Wohnsitz im Ausland aufgehalten haben (Abs. 1 Nr. 1 b). Schließlich auch *deutsche Auslandsbedienstete* nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 Nr. 1 c ErbStG.<sup>187</sup> Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre *Geschäftsleitung oder ihren Sitz* im Inland haben.<sup>188</sup> Die *beschränkte* Steuerpflicht tritt ein, wenn weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber Inländer sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Erfasst wird, ebenso wie bei der beschränkten Vermögensteuerpflicht,<sup>189</sup> inländisches Vermögen i.S. des § 121 Abs. 2 BewG. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit Griechenland, Schweden, Österreich, der Schweiz und den USA *Erbschaftsteuerabkommen* abgeschlossen.

## VI. Spezielle Verkehrsteuern, Verbrauch- und Aufwandsteuern

In der Systematik des deutschen Steuerrechts<sup>190</sup> wird zwischen allgemeinen und speziellen Verkehrs- und Verbrauchsteuern unterschieden, wobei die Umsatz-

steuer als allgemeine Verbrauchsteuer<sup>191</sup> wirkt. *Verkehrsteuern* knüpfen überwiegend an Vorgänge des Rechtsverkehrs, d.h. an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen an. *Verbrauchsteuern* sind Warenverbrauchsteuern. *Aufwandsteuern* knüpfen an den Gebrauch von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen an.

### 1. *Spezielle Verkehrsteuern*

Spezielle Verkehrsteuern sind: die *Grunderwerbsteuer* auf den Eigentumsübergang an einem inländischen Grundstück; die *Versicherungsteuer* auf die Zahlung von Versicherungsentgelten; die *Feuerschutzsteuer* auf die Entgegennahme von Feuerversicherungsentgelten und die *Rennwett- und Lotteriesteuer*.

### 2. *Spezielle Verbrauchsteuern*

Spezielle Verbrauchsteuern sind die *Branntweinsteuer*, die *Biersteuer*, die *Kaffeesteuer*, die *Mineralölsteuer* und die *Tabaksteuer*.

### 3. *Aufwandsteuern*

Aufwandsteuern sind neben der *Kraftfahrzeugsteuer* vor allem kommunale Steuern: die *Vergnügungsteuer*, die *Fremdenverkehrssteuer*, die *Zweitwohnungssteuer*, die *Hundesteuer* und die *Jagdsteuer*.

## VII. Umsatzsteuer

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist in seiner heutigen Gestalt das Ergebnis europäischer Rechtsangleichung. Die Entwicklung<sup>192</sup> beginnt mit der Umsetzung der ersten und der zweiten Umsatzsteuerrichtlinie,<sup>193</sup> die zur Ablösung der Bruttoumsatzsteuer nach dem Umsatzsteuergesetz 1951 durch eine *Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug* im Umsatzsteuergesetz 1967<sup>194</sup> geführt hat. Bedeutend ist weiterhin die sechste Umsatzsteuerrichtlinie<sup>195</sup> mit der im Umsatzsteuergesetz 1980<sup>196</sup> verwirklichten Hauptzielsetzung einheitlicher Bemessungsgrundlagen. Den vorläufigen umsatzsteuerrechtlichen Abschluß in der Entwicklung eines europäischen Binnenmarktes bildet das *Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz* vom 1. 1. 1993.<sup>197</sup> Es hält zwar für grenzüberschreitende Warenlieferungen innerhalb der Gemeinschaft am *Bestimmungslandprinzip* fest, beseitigt aber Grenzkontrollen und Grenzabfertigungen auf der Grundlage eines Systems von Umsatzsteueridentifikationsnummern.<sup>198</sup>

### 1. *Steuergegenstand*

Die Umsatzsteuer knüpft an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, sie belastet aber

im Ergebnis nur den privaten Endverbraucher, auf den sie im Preis der Ware abgewälzt wird. Steuerbar gemäß § 1 Abs. 1 UStG und mit vielen Ausnahmen (§ 4) auch steuerpflichtig sind *Lieferungen* (insbesondere Warenlieferungen) und *sonstige Leistungen* (insbesondere Dienst- und Werkleistungen), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt; der private *Eigenverbrauch* des Unternehmers einschließlich des *Gesellschafterverbrauchs*; die *Einfuhr* von Gegenständen aus Drittstaaten, die nicht der EG angehören (Einfuhrumsatzsteuer) und der *inneregemeinschaftliche Erwerb* im Inland.

## 2. *Steuersubjekt*

Steuerpflichtig in dem Sinne, daß er Umsatzsteuer berechnen und abführen, sie aber im Ergebnis nicht selber tragen muß, ist nur der *Unternehmer* i.S. des § 2 UStG. Der Unternehmerbegriff ist funktional i.S. der selbständigen Ausübung einer *gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit* definiert. Einen Unternehmer kraft Rechtsform kennt das Umsatzsteuergesetz nicht.

## 3. *Bemessungsgrundlage und Steuersatz*

*Bemessungsgrundlage* der Umsatzsteuer ist primär das Entgelt für die Lieferung oder die sonstige Leistung, wobei die Umsatzsteuer selber nicht zum Entgelt rechnet (§ 10 Abs. 1 UStG). Der *Regelsteuersatz* beträgt 15 v.H. (§ 12 Abs. 1). Ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 7 v.H. (§ 12 Abs. 2 Nr. 1) gilt u.a. für Nahrungsmittel und bestimmte Getränke, für Druckerzeugnisse und Kunstgegenstände.

## *Anmerkungen*

- 1 Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer, Grundsteuer.
- 2 Dazu und zu den Ausnahmen u. II) – IV).
- 3 Umsatzsteuer und spezielle Verkehr-, Verbrauch- und Aufwandsteuern; dazu u. VI), VII).
- 4 Vgl. den Überblick bei MICHAEL ENGELSCHALK, in: Engelschalk/Flick u.a., Steuern auf ausländische Einkünfte (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7), München 1985, S. 1 ff. zum Steuerrecht der wichtigsten Industriestaaten und bei RAMÓN VALDÉS COSTA, a.a.O., S. 43 ff. zum Steuerrecht der Staaten Lateinamerikas.
- 5 Damit scheidet die Anknüpfung der Steuerpflicht an eine bloß *rechtliche* Beziehung zum Staat, wie sie in Gestalt der steuerpflichtbegründenden Anknüpfung an die *Staatsangehörigkeit* ergänzende Bedeutung nach dem Recht der USA hat, für die Bundesrepublik Deutschland weitestgehend aus (vgl. zu den Ausnahmen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 und 3 Einkommensteuergesetz (EStG) u. II)1)b); für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Außensteuergesetz (AStG) u. III) und nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) u. V)3)).
- 6 §§ 8, 9 AO (Abgabenordnung) und zu den Einzelheiten u. II)1)a).

- 7 § 10, § 11 AO und zu den Einzelheiten u. IV)1a)bb), cc).
- 8 Vgl. zur Systematisierung: GEORG RUPPE/ARNDT RAUPACH, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln, Stand Februar 1990. Einführung zum Einkommensteuergesetz, Anm. 98.
- 9 Vgl. zu dieser Unterscheidung: JÖRG M. MOSSNER, Diskussionsbeitrag, in: Klaus Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 8), Köln 1985, S. 122.
- 10 Grundlegend: OTTMAR BÜHLER, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts. Amsterdam 1964, S. 161 ff.
- 11 Vgl. dazu RAMÓN VALDÉS COSTA, aaO. (FN 3); ENRIQUE PIEDRABUENA, a.a.O., S. 86 ff.; MICHAEL ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988, S. 1, 34 f., 79, 88, 145.
- 12 Grundlegend: OTTMAR BÜHLER (FN 10); KLAUS VOGEL, Grundfragen des deutschen Außensteuerrechts, in: Klaus Vogel (FN 9), S. 17 ff.
- 13 Vgl. zu den Unterschieden u. II)2)a).
- 14 Vgl. dazu: KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG, Steuerrecht, 13. Aufl., Köln 1991, S. 203 ff.
- 15 Ausnahmen vom Grundsatz der Bruttobesteuerung gelten vor allem für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (dazu u. II)2)a).
- 16 Dazu noch u. III).
- 17 Dazu noch u. IV)2)c).
- 18 Dazu u. II)1)b).
- 19 Vgl. zum Sachverhalt „Doppelbesteuerung“: KLAUS VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., München 1990, Einleitung, Rz. 2.
- 20 Das Abkommensnetz der Bundesrepublik Deutschland umfaßt nach dem Stand vom 1. Januar 1993 einundsechzig Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, fünf Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern und sieben Sonderabkommen betreffend Einkünfte und Vermögen von Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen. Vgl. i.e. und zur Geltung der deutschen Abkommen im Beitrittsgebiet BStBl I, 1993, S. 6 ff.
- 21 Vgl. KLAUS VOGEL (FN 19), passim.
- 22 KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 41, 43, 76.
- 23 KLAUS VOGEL, (FN 19), aaO.
- 24 Vgl. zur Wirkung der Anrechnung: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 148 ff.
- 25 Dazu u. II)2)b).
- 26 Dazu u. II)2)b).
- 27 Dazu u. VII).
- 28 Grundlegend zu den Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das innerstaatliche Recht aus deutscher Sicht: BRIGITTE KNOBBE-KEUK, Intertax 1992, S. 485 ff.
- 29 Vgl. THOMAS MÜLLER, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1992, S. 157 ff.
- 30 Dazu u. II)2).
- 31 Abl. EG Nr. L v. 20. 8. 1990, S. 6.
- 32 Abl. EG Nr. L v. 20. 8. 1990, S. 1.
- 33 Grundlegend zu diesen Richtlinien: BRIGITTE KNOBBE-KEUK, Intertax 1992, S. 485 ff.
- 34 Vgl. zu diesen Auswirkungen: GERT SASS, DB 1990, S. 2340; zur Wirkung der Rechtsangleichung durch Richtlinien auf Doppelbesteuerungsabkommen: MORIS LEHNER, Europarechtliche Perspektiven für das Internationale Steuerrecht einschließlich der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Lehner/Thömmes, u. a., Europarecht und Internationales Steuerrecht, München 1994.
- 35 Vgl. dazu und zum EG-Amtshilfegesetz: BEATRIX KERWAT, DSIZ 1992, S. 729 ff.
- 36 Vgl. KLAUS VOGEL, (FN 19), Art. 26, Rz. 57 f.
- 37 Vgl. dazu: MORIS LEHNER, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 4), München 1982, passim.
- 38 Vgl. zur Grundlage dieser Unterscheidungen o. I)1).
- 39 Vgl. dazu: KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG (FN 14), S. 194 ff., 314 ff.
- 40 Dazu gehören u.a. die Offene Handelsgesellschaft (OHG), die Kommanditgesellschaft (KG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR).

- 41 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG: grundlegend: BRIGITTE KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl. 1991, S. 321.
- 42 Vgl. zur Konkretisierung: Bundesgesetzblatt (BGBl.) 1964 II, S. 104 und die §§ 2 Abs. 3, 132-137 des Bundesberggesetzes (BGBl. 1980 I, S. 1310).
- 43 BUNDESFINANZHOF (BFH), Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1974, S. 361; 1978, S. 50.
- 44 Umfassend zur Begriffsbestimmung: HEINRICH WILHELM KRUSE, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 14. Aufl. Köln, Stand April 1993; PETER HELLOWIG, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl. Köln, Stand Juli 1993, jew. zu § 8 AO; vgl. auch: JÖRG MANFRED MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln 1992, S. 42 ff.
- 45 BFH, BStBl. II, 1970, S. 153; 1989, S. 182.
- 46 Vgl. zu den abkommensrechtlichen Folgen beim Vorliegen eines inländischen und eines ausländischen Wohnsitzes u. ee).
- 47 BFH, BStBl. II 1989, S. 182.
- 48 BFH, BStBl. II 1970, S. 153, 1986, S. 133, 135.
- 49 BFH, BStBl. II 1970, S. 153.
- 50 BFH, BStBl. II 1989, S. 956.
- 51 BFH, BStBl. II 1964, S. 535.
- 52 FINANZGERICHT (FG) Hamburg, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1974, S. 66; Niedersächsisches FG, EFG 1987, S. 170.
- 53 BFH, BStBl. II 1968, S. 439; 1989, S. 182.
- 54 BFH, BStBl. II 1989, S. 182; S. 956.
- 55 BFH, BStBl. II 1964, S. 535; 1970, S. 153, 155; 1989, S. 182.
- 56 BFH, BStBl. II 1972, S. 949.
- 57 Dies gilt auch für deren Ehegatten und Kinder, soweit diese keine eigene Berufstätigkeit ausüben (Art. 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8. 4. 1965, BGBl. 1965 II, S. 1482).
- 58 BFH, BStBl. II 1984, S. 11; 1985, S. 331; 1990, S. 701 und zu den Einzelheiten die in FN 44 angegebenen Nachweise.
- 59 HEINRICH WILHELM KRUSE (FN 44), Tz. 9.
- 60 BUNDESMINISTER DER FINANZEN (BDF), BStBl. I 1990, S. 51.
- 61 BFH, BStBl. II 1989, S. 956.
- 62 Vgl. zur Problematik: RAINER PROKISCH, RIW 1991, S. 396 ff.
- 63 BFH, BStBl. II 1990, S. 701; vgl. auch BFH, BStBl. II 1990, S. 687; 1985, S. 331.
- 64 Vgl. o. cc).
- 65 Vgl. den oben abgedruckten Wortlaut des § 9 AO.
- 66 BFH, BStBl. II 1982, S. 452; vgl. zu den Einzelheiten der Fristberechnung: HEINRICH WILHELM KRUSE (FN 44), Tz. 5.
- 67 Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFHE), Band 161, S. 482, 484.
- 68 BFH, BStBl. III 1962, S. 429.
- 69 KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 4, Rz. 9.
- 70 Vgl. die Abkommensübersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 4, Rz. 34.
- 71 Vgl. die Abkommensübersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 4, Rz. 83.
- 72 Vgl. zu dieser Problematik bereits o. I)2a) sowie u. 2).
- 73 Vgl. zu diesen Voraussetzungen im einzelnen: THORSTEN EHMCKE, in: Blümich, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kommentar, München, Stand Juni 1987, § 1, Rz. 60 ff.; MICHAEL S. APP, in: Dankmeyer/Giloy, Einkommensteuer, Kommentar, Neuwied, Stand Mai 1989, 1, Rz. 44 ff.
- 74 Wesentliches Merkmal einer öffentlichen Kasse ist, daß sie öffentlicher Aufsicht und Prüfung unterliegt (BFH, BStBl. II 1971, S. 519, 520).
- 75 § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG; vgl. dazu die *Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen* vom 18. 4. 1961 (BGBl. II 1964, S. 957; 1965, S. 147) und vom 24. 4. 1963 (BGBl. II 1969, S. 1585; 1971, S. 1285).
- 76 Einzu beziehen sind gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG die im Ausland einkommensteuerpflichtigen Einnahmen des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten.

- 77 Dazu o. a)cc).
- 78 Dazu o. a)dd).
- 79 Dazu o. b).
- 80 Vgl. zum Konzept der beschränkten Steuerpflicht o. I)1) und zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz u. III).
- 81 Dazu u. bb).
- 82 Dazu u. 2)a).
- 83 Dazu u. cc), 2)b).
- 84 Dazu u. 2)c).
- 85 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte.
- 86 HELMUT KRABBE, in Blümich (FN 73), § 49, Rz. 24; JÜRGEN LÜDICKE, in: Lademann/Söfing/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, München, Hannover, Stand September 1991, 49, Anm. 1.
- 87 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 829 ff.
- 88 Vgl. dazu: FRANZ WASSERMAYER, in: Klaus Vogel, Grundfragen (FN 9), S. 49 ff., 56 ff. und zu den Einzelheiten die Kommentierungen der in FN 86 Genannten; zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb besonders: JÖRG MANFRED MOSSNER (FN 44), S. 73 ff.
- 89 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 250 ff.
- 90 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 739 ff.
- 91 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 6, Rz. 1 ff.
- 92 Dazu: WOLFGANG KUMPF, in: W. Haarmann (Hsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Forum der Internationalen Besteuerung Band 2, Köln 1993, S. 27 ff., 29 ff.
- 93 Vgl. dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 260 ff.; JÖRG MANFRED MOSSNER (FN 44), S. 73 ff.
- 94 Dazu: WOLFGANG KUMPF (FN 92).
- 95 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 409 ff.
- 96 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 459 ff.
- 97 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 499 ff.
- 98 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 539 ff., 589 ff.
- 99 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 649 ff.
- 100 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 790 ff.
- 101 Dazu: JÜRGEN LÜDICKE (FN 86), Anm. 805 ff.
- 102 Dazu sogleich.
- 103 Dazu u. 2)b).
- 104 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 5, Rz. 87.
- 105 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 5, Rz. 122.
- 106 Vgl. zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG o. bb).
- 107 Dazu KLAUS VOGEL (FN 19) Art. 14, Rz. 18 ff. und die Übersicht bei Rz. 31.
- 108 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 15, Rz. 34.
- 109 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 15, Rz. 88, 95.
- 110 Dazu u. 2)b).
- 111 Dazu u. KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 10, Rz. 18 ff.
- 112 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 10, Rz. 249 ff., 267.
- 113 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 11, Rz. 99.
- 114 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 11, Rz. 88 ff.
- 115 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 6, Rz. 22 ff., 27, 43 ff., 48.
- 116 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 12, Rz. 5 ff.
- 117 Vgl. dazu bereits o. I)1).
- 118 Dazu u. a).
- 119 Dazu u. b).
- 120 Dazu u. c).
- 121 Vgl. zur Unterscheidung bereits o. I)1).
- 122 Vgl. die Zusammenstellung bei HELMUT KRABBE (FN 86), § 50, Rz. 14.
- 123 Vgl. zu den Einzelheiten: HELMUT KRABBE (FN 86), § 50, Rz. 29.
- 124 § 39 d Abs. 1 Satz 1 EStG.

- 125 § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG; vgl. BFH BStBl. II 1984, S. 11, 13.
- 126 Diese Einkünfte werden von § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 EStG nicht erfaßt.
- 127 Vgl. zu den Einzelheiten: HELMUT KRABBE (FN 123).
- 128 Dazu o. I)c)cc).
- 129 Vgl. zur Wirkung der Verteilungsnormen: KLAUS VOGEL (FN 19), Einleitung, Rz. 45 ff.
- 130 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 7, Rz. 56 ff., 73 ff., 91 ff., 107 ff.
- 131 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 9, Rz. 7 ff.
- 132 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 205 ff.
- 133 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 162 ff.
- 134 Dazu: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 190 ff.
- 135 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 10, Rz. 88.
- 136 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 11, Rz. 46.
- 137 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 12, Rz. 25.
- 138 Vgl. o. a).
- 139 Vgl. nur: THOMAS MÜLLER, StuW 1992, S. 157 ff.; GERD SASS, DB 1992, S. 857 ff.
- 140 BFH, BStBl. II 1988, S. 944 ff.; 1990, S. 687; 1990, S. 701 ff.; vgl. auch BUNDESVERFASSUNGSGERICHT, BVerfGE 43, S. 1 ff.
- 141 Vgl. die Nachw. in der vorstehenden FN; die Finanzverwaltung lehnt Billigkeitsmaßnahmen ab (Fin. Min. Niedersachsen, Erlaß vom 20. 8. 1990, DB 1990, S. 1483; OFD Münster, vom 16. 8. 1990, DStR 1990, S. 538.
- 142 Vgl. (allerdings nicht zum deutschen Recht): EuGH, NJW 1987, S. 569 ff. vom 28.1.1986 („avoir fiscal“); NJW 1991, S. 1406 ff. vom 8.5.1990 („Biehl“); EuZW vom 28.1.1992 („Bachmann“).
- 143 BFH, BStBl. II 1992, S. 618 ff.
- 144 FG Köln, DStR 1991, S. 739, vom 10.1.1991.
- 145 FG Köln (FN 144).
- 146 EuGH, NJW 1993, S. 995 ff. vom 26.1.1993 („Werner“); vgl. zur Kritik an dieser Entscheidung: OMAR THÖMMES, IWB Fach 11, Gruppe 2, S. 129; WOLFGANG KAEFER, IStR 1993, S. 145 ff.
- 147 BFH, DB 1993, S. 1170 ff.; dazu WOLFGANG KAEFER, IStR 1993, S. 255 ff.
- 148 Vgl. zu diesen Folgen der beschränkten Steuerpflicht o. a).
- 149 Vgl. den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, BT-Drucks. VI/3537.
- 150 Dazu o. II)1)a).
- 151 Dazu o. II)1)c)bb).
- 152 Dazu u. IV)2)c).
- 153 Vgl. o. II)1)c).
- 154 Vgl. zum Konzept dieser Unterscheidung o. I)1).
- 155 Dazu u. c).
- 156 Vgl. dazu i.E. WOLFGANG FREERICKS, in: Blümich (FN 73), Stand Mai 1988, § 1, Rz. 45 ff.; DIETERLEN, in: Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, München u.a, Stand Mai 1991, § 1, Anm. 16 ff.; INGO GRAFFE, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart, Stand Juni 1992, § 1, Tz. 27 ff.
- 157 BFH, BStBl. II 1973, S. 568 ff.
- 158 Vgl. zu den Einzelheiten die in FN 156 Genannten.
- 159 BFH, BStBl. II 1968, S. 695 ff.
- 160 RFH, RStBl. 1938, S. 949.
- 161 BFH, BStBl. II, 1977, S. 857.
- 162 Vgl. dazu und zum Folgenden die in FN 156 Genannten.
- 163 Vgl. die Darstellung des Meinungsstandes bei HARALD SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln 1993, S. 178 ff.; JÖRG MANFRED MOSSNER (FN 44), S. 58 ff.; INGO GRAFFE (FN 156), Tz. 68 ff.
- 164 BFH, BStBl. II 1968, S. 695 ff.; 1988, S. 588 ff.; DB 1992, S. 2067 ff.
- 165 BFH, DB 1992, S. 2067 ff.
- 166 Insbesondere Bund, Länder, Gemeinden aber auch Kammern, Innungen und Anstalten; vgl. zu den Einzelheiten: WOLFGANG FREERICKS (FN 73), Rz. 32 ff.
- 167 Dazu o. II)1)c)bb).
- 168 Vgl. zu den Einzelheiten die in FN 156 Genannten zu § 2 Nr. 1 KStG.

- 169 Dazu und zum Folgenden: EWALD DÖTSCH, in: Dötsch u.a. (FN 156), § 12 KStG, Tz. 8 ff.; GÜNTER SONDERGELD, in Blümich (FN 73), § 12 KStG, Rz. 9 ff.
- 170 Dazu o. I)a)cc).
- 171 Dazu o. I)b).
- 172 Abl. EG Nr. L 225, v. 20.8.1990, S. 1.
- 173 Abl. EG Nr. L 225, v. 20.8.1990, S. 5.
- 174 Vgl. die Übersicht bei KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 23, Rz. 98.
- 175 Griechenland, Portugal und Spanien.
- 176 Vgl. dazu: FLICK/WASSERMEYER, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuergesetz, Köln, Stand 1989.
- 177 Dazu: EUGEN BOGENSCHÜTZ, Recht der Internationalen Wirtschaft (RIW) 1992, S. 818 ff.; GÜNTER GUNDEL, Internationales Steuerrecht (ISrR) 1993, S. 49 ff.
- 178 Vgl. zu den Einzelheiten: VIKTOR SARRAZIN, in: Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuer-gesetz, 8. Aufl., Köln, Stand April 1985/Juni 1992.
- 179 § 2 Abs. 7 GewStG definiert den Inlandsbegriff übereinstimmend mit § 1 Abs. 1 EStG; dazu o. II)1)a)bb).
- 180 Die Begriffsbestimmung richtet sich nach § 12 AO.
- 181 Vgl. zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf die Gewerbesteuer: KLAUS VOGEL (FN 19), Art. 2, Rz. 59 ff.
- 182 Dazu: MAX RID, in: Gürsching/Stenger, Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 9. Aufl., Köln, Stand Juni 1991.
- 183 Dazu o. II)1)b).
- 184 Vgl. dazu die Kommentierungen von: MAX TROLL, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Mün-chen, Stand Sept. 1991; REINHARD KAPP, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 10. Aufl., Köln 1974/1989.
- 185 Vgl. zum Konzept der erweiterten beschränkten Steuerpflicht o. III).
- 186 Vgl. zu diesen Anknüpfungen o. II)1)a)cc), dd).
- 187 Vgl. zum Konzept der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht o. II)1)b).
- 188 Vgl. zu diesen Anknüpfungen o. IV)1)a)bb), cc).
- 189 Dazu o. 2).
- 190 Dazu: KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG (FN 14) S. 150 ff., 163 ff., 583 ff.
- 191 Dazu u. VII).
- 192 Vgl. dazu und zum Folgenden: WOLFRAM BIRKENFELD, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Köln, Stand August 1992, Einführung III.
- 193 Abl. EG Nr. L 71 v. 14.4.1967, S. 1301, 1303.
- 194 BGBl. I 1967, S. 545.
- 195 ABl. EG Nr. L 145, v. 13.7.1977, S. 1.
- 196 BGBl. I 1979, S. 1953.
- 197 BGBl. I 1993, S. 565.
- 198 Vgl. zum Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz: ALBERT J. RÄDLER, ISrR 1992, S. 2 ff.