

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
RA/WP/StB/FBStR

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Sommersemester 2020

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil B

**Steuersubjektfragen,
unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
1. KAPITEL: STEUERSUBJEKTFRAGEN	3
A. Natürliche Personen	3
I. Steuersubjektfähigkeit	3
II. Deutsches Zivilrecht	4
III. Ausländisches Zivilrecht	5
B. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	7
I. Steuersubjektfähigkeit	7
II. Internationales Privatrecht	8
III. Steuerrechtliche Einordnung	11
1. IPR-Verweis auf ausländisches Gesellschaftsrecht (Fälle 2c, 3a, 4a, 4b, 4c)	11
2. IPR-Verweis auf inländisches Recht (Fälle 1a, 1b, 1c, 2a, 2b, 3b, 3c)	14
C. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen	16
2. KAPITEL: UNBESCHRÄNKTE ODER BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT	17
A. Einführung	17
B. Wesentliche Kriterien	18
I. Vorbemerkung	18
II. Inland	19
1. Doppelfunktion des Inlandsbegriffs	19
2. Definition des Inlands	19
III. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt	23
1. Anwendungsbereich	23
2. Wohnsitz (§ 8 AO)	23
3. Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)	24
IV. Geschäftsleitung oder Sitz	27
1. Anwendungsbereich	27
2. Geschäftsleitung (§ 10 AO)	27
3. Sitz (§ 11 AO)	29
C. Unbeschränkte Steuerpflicht	30

I. Einkommensteuer	30
1. „Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG)	30
2. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG, ProtVB)	31
3. Optionale unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)	34
II. Körperschaftsteuer	37
1. „Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 KStG	37
2. Unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 3 Abs. 1 KStG	39
3. Keine erweiterte oder optionale unbeschränkte Steuerpflicht	39
III. Erbschaftsteuer	40
1. Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 ErbStG)	40
2. Ersatzerbschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	45
D. Beschränkte Steuerpflicht	46
I. Einkommensteuer	46
1. „Klassische“ beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG)	46
2. Einkommensteuerlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht (Nato-Truppenstatut, WÜD, WÜK, ProtV)	46
3. Außensteuerrechtlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)	49
4. Keine optionale beschränkte Steuerpflicht	54
II. Körperschaftsteuer	55
1. „Klassische“ beschränkte Steuerpflicht nach § 2 KStG	55
2. Keine erweiterte beschränkte Steuerpflichten	57
III. Erbschaftsteuer	58
1. Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen	58
2. Keine Ersatzerbschaftsteuer bei beschränkter Steuerpflicht	61

1. KAPITEL: STEUERSUBJEKTFRAGEN

A. Natürliche Personen

I. Steuersubjektfähigkeit

Steuersubjekte der Einkommen- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer sind zunächst **natürliche Personen** (§ 1 EStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis c sowie Nr. 3 ErbStG). 1

Der **Begriff** der **natürlichen Person** bestimmt sich nach **zivilrechtlichen Grundsätzen**. 2

Zu unterscheiden ist die Rechtslage, je nachdem, ob **deutsches oder ausländisches Zivilrecht anwendbar** ist. 3

Dies ist abhängig von einer entsprechenden **internationalprivatrechtlichen Vorprüfung**. 4

II. Deutsches Zivilrecht

- 5 Soweit nach internationalprivatrechtlichen Grundsätzen das **BGB** anwendbar ist, ist natürliche Person der lebende Mensch.
- 6 Nach § 1 BGB beginnt seine Rechtsfähigkeit **mit der Vollendung der Geburt und endet mit dem Tod**.
- BFH v. 16.2.2011 – X R 46/09, BStBl. II 2011, 685. –
- 7 **Ohne Bedeutung** für die Steuersubjektfähigkeit sind die bürgerlich-rechtliche **Geschäftsfähigkeit**, darüber hinaus auch die gegebenenfalls **fehlende Handlungsfähigkeit**, d. h. die mangelnde Fähigkeit, durch eigenes Verhalten Rechtswirkungen hervorzubringen, die wiederum Geschäftsfähigkeit und Deliktsfähigkeit umfasst, oder **Verfügungsbefugnis**. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat ebenfalls keine Auswirkungen auf die Steuersubjektivität.
- 8 Die **Vorverlegung der Erbfähigkeit** auf den zur Zeit des Erbfalls bereits Erzeugten (sog. **nasciturus**) in § 1923 Abs. 2 BGB ist **erbschaftsteuerlich** zu berücksichtigen, **nicht aber ertragsteuerlich**. Im letzteren Fall bleibt es dabei, dass das Steuersubjekt erst mit der Geburt entsteht.
- Diese kann aber für **die Steuerobjektqualifikation** Bedeutung haben.
- 9 **Verschollene** werden im Steuerrecht bis zur Rechtskraft der Todeserklärung als lebend und damit als steuerpflichtig behandelt (§ 49 AO abweichend von der zivilrechtl Rückbeziehung auf den wahrscheinlichen Todestag gemäß §§ 13 ff. VerschG). Es wird unterstellt, dass vor Eintritt der Verschollenheit ein inländischer Wohnsitz nicht aufgegeben ist.

III. Ausländisches Zivilrecht

Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn nach **internationalprivatrechtlichen** Grundsätzen **ausländisches Zivilrecht** anwendbar ist.

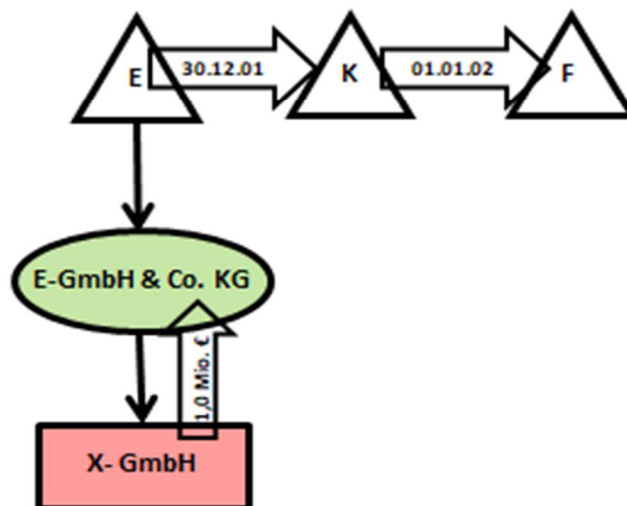
10

Beispiel: E und F sind beide spanische Staatsangehörige, verheiratet, und wohnhaft im Inland. F bringt am 30.12.01 ein gemeinsames, jedoch nicht lebensfähiges Kind, K, zur Welt, ebenfalls mit spanischer Staatsangehörigkeit. Nach der Geburt, am 31.12.01, auf dem Weg vom Krankenhaus nach Hause, wird E in einen schweren Verkehrsunfall verwickelt und stirbt noch an der Unfallstelle. In den frühen Morgenstunden des 01.01.02 verstirbt auch K. Alleinerbin des K ist F. Im Nachlass des E befindet sich eine 100%ige Beteiligung des E an der inländischen gewerblichen E-GmbH & Co. KG, die wiederum mit 100% an der inländischen X-GmbH beteiligt ist. Zwischen E-GmbH & Co. KG und der X-GmbH besteht ein Organschaftsverhältnis. Aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags wird der E-GmbH & Co. KG ein Gewinn von 1,0 Mio. € zugewiesen. Aufgrund Testaments des E ist K Alleinerbe des E. Weitere Verfügungen hat E nicht getroffen.

11

Erbschaft- und schenkungsteuerliche Folgen?

Schematisch stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar



Erbschaftsteuer:

Da E in seinem Testament keine Rechtswahl getroffen hat, gilt **deutsches Erbrecht** (Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO). Gemäß § 1923 Abs. 1 BGB kann Erbe nur werden, wer zur Zeit des Erbfalls lebt. Das deutsche Erbrecht macht die Erbfähigkeit nicht davon abhängig, ob der Erbe lebensfähig ist: Die Lebendgeburt genügt. Damit ist K erbfähig. K erwirbt am 31.12.01 aufgrund Verfügung von Todes wegen als Alleinerbe von E, F am 01.01.02

aufgrund gesetzlicher Erbfolge von K. Zusätzlich hat F einen Pflichtteilsanspruch gegen K, weil E durch die Alleinerbeneinsetzung des K seine Ehefrau F enterbt hatte.

Wegen der engen Bindung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht ergeben sich auch **erbschaftsteuerlich** zwei Erwerbe von Todes wegen (Erwerb durch Erbanfall nach E und K, § 3 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bzw., falls F ihren Pflichtteilsanspruch postmortal gegen K geltend macht, sogar drei Erwerbe (zusätzlich Erwerb durch Pflichtteilsanspruch seitens F im Erbfall nach E, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG – K kann die Pflichtteilsverbindlichkeit gegenüber F als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen).

Einkommensteuer:

Internationalprivatrechtlich ist das **Personalstatut** zu beachten. Da das Personalstatut an das Heimatrecht, also an die Staatsangehörigkeit, anknüpft (§ 7 Abs. 1 EGBGB), gilt **spanisches Zivilrecht**, das, anders als das BGB, die Rechtsfähigkeit der natürlichen Person von deren Lebensfähigkeit abhängig macht. Dies würde bedeuten, dass K auch im Inland als nicht rechtsfähig, somit **nicht als natürliche Person** gälte.

Hieraus ergeben sich erhebliche **einkommensteuerliche Probleme**: K scheidet letztlich als Steuerpflichtiger aus, da er nicht als natürliche Person angesehen werden kann. Die Frage ist aber, wem wird der laufende Gewinn von 1,0 Mio. € aus der E-GmbH & Co. KG am 31.12.01 zugewiesen? E scheidet aus, da er vor dem Stichtag verstorben ist. Auch F kommt nicht in Betracht, da F wegen des Vermögensanfalls am 01.01.02 wohl schwerlich bereits am 31.12.01 als Mitunternehmerin angesehen werden kann. Damit würde die Gewinnzuweisung am 31.12.01, steuerlich gesehen, ins Leere fallen.

Die Problematik ist letztlich **nur aufzulösen**, indem man das **spanische Zivilrecht nicht anwendet**, etwa mit der Argumentation, dass

- die Erbfähigkeit gemäß Erbstatut (Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO) der Rechtsfähigkeit gemäß Personalstatut (Art. 7 Abs. 1 EGBGB) vorgeht oder
- die Anwendung spanischen Zivilrechts im konkreten Fall gegen den deutschen ordre public verstoßen würde (Art. 6 EGBGB).

Würde man so argumentieren, verbliebe es bei der Anwendung des BGB, so dass K auch einkommensteuerlich als Erbe zu berücksichtigen wäre.

Andernfalls, bleibt also **spanisches Zivilrecht anwendbar**, stellen sich **weitere einkommen- und auch erbschaftsteuerliche steuerliche Fragen**:

- Führt der Wegfall des Rechtsnachfolgers K zu einer **Aufgabe des Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert durch E** (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG), weil im konkreten Fall die Vorschrift zur Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 EStG) wegen fehlenden Rechtsnachfolgers keine Anwendung finden kann?
- Ist auf den erbschaftsteuerlichen Erwerb durch F die **erbschaftsteuerliche Begünstigung für Produktivvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) überhaupt noch anwendbar**, da diese ersichtlich davon ausgeht, dass ein Mitunternehmeranteil im einkommensteuerlichen Sinne übertragen wird (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), was im vorliegend gerade nicht der Fall ist?

B. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

I. Steuersubjektfähigkeit

- Steuersubjekte der Körperschaft- wie auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** (§ 1 Abs. 1 und § 2 KStG bzw. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG). **12**
- Der steuerliche Begriff der „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ setzt voraus, dass das betreffende Rechtsgebilde eine **körperschaftliche Struktur** hat. Dies ergibt sich aus der Aufzählung der Steuersubjekte, die der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Diese Definition gilt auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG. **13**
- Die Frage ob eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit körperschaftlicher Struktur vorliegt, entscheidet sich nach den jeweils anwendbaren **gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen**. **14**
- Zu unterscheiden ist die Rechtslage, je nachdem, ob **deutsches oder ausländisches Gesellschaftsrecht anwendbar** ist. **15**
- Dies ist wiederum abhängig von der entsprechenden **internationalprivatrechtlichen Vorprüfung**, d.h. der Vorfrage, ob das deutsche Gesellschaftsstatut auf deutsches oder ausländisches Gesellschaftsrecht verweist. **16**

II. Internationales Privatrecht

17 Das **internationale Privatrecht kommt** – zusammengefasst – in folgenden Fällen zur Anwendung in- bzw. ausländischen Gesellschaftsrechts:

– Näher im 2. Teil, 1. Kapitel unter B.III.2. –

18 **Abb. 1: Anwendung in- und ausländischen Gesellschaftsrechts nach IPR**

A Fall	B Gesellschaft mit		C grundsätzliche IPR-Rechtslage		D anwendbares Gesellschaftsrecht	
	Satzungssitz	Verwaltungssitz	im Inland	im Ausland	im Inland	im Ausland
1 A B C	im Inland	im Inland	Gründungstheorie Sitztheorie Sitztheorie	Gründungstheorie Gründungstheorie Sitztheorie	inländisches inländisches inländisches	inländisches inländisches inländisches
2 A B C	im Inland	im Ausland	Gründungstheorie Sitztheorie Sitztheorie	Gründungstheorie Gründungstheorie Sitztheorie	inländisches inländisches ausländisches	inländisches inländisches ausländisches
3 A B C	im Ausland	im Inland	Gründungstheorie Sitztheorie Sitztheorie	Gründungstheorie Gründungstheorie Sitztheorie	ausländisches inländisches inländisches	ausländisches ausländisches inländisches
4 A B C	im Ausland	im Ausland	Gründungstheorie Sitztheorie Sitztheorie	Gründungstheorie Gründungstheorie Sitztheorie	ausländisches ausländisches ausländisches	ausländisches ausländisches ausländisches

19 Nachfolgend die **Erläuterungen** zu vorstehender Tabelle.

20 **Spalten A und B:**

Es sind theoretisch **vier Fallkonstellationen** denkbar, unterschieden nach den internationalprivatrechtlich bedeutsamen Kriterien Satzungs- und (einziger) Verwaltungssitz:

- **Fall 1:** Satzungssitz im Inland, Verwaltungssitz im Inland (reiner Inlandsfall),
- **Fall 2:** Satzungssitz im Inland, Verwaltungssitz im Ausland (Mischfall „Inland-Ausland“),
- **Fall 3:** Satzungssitz im Ausland, Verwaltungssitz im Inland (Mischfall „Ausland-Inland“),
- **Fall 4:** Satzungssitz im Ausland, Verwaltungssitz im Ausland (reiner Auslandsfall),

21 **Spalten C:**

Hier ist die **grundsätzliche IPR-Rechtslage** im In- und Ausland dargestellt. Das kollisionsrechtliche Endergebnis ist entscheidend hiervon abhängig.

Die **a-Fälle**, also 1a, 2a, 3a, 4a stellen die **Rechtslage im EU- bzw. EWR-Raum** dar. Danach gilt im In- wie im Ausland grundsätzlich die Gründungstheorie.

– EuGH v. 9.3.1999 Rs. C-212/97 – Centros Ltd. –, NJW 1999, 2027; v. 5.11.2002 Rs C-208/00 – Überseering BV –, NJW 2002, 3614; v. 30.9.2003 Rs. C-167/01 – Inspire Art Ltd., – NJW 2003, 3331; BGH v. 13.3.2003 VII R 370/98, NJW 2003, 1461; v. 14. 3. 2005 II ZR 5/03, NJW 2005, 1648; v. 12.7.2011 II ZR 28/10, NJW 2011, 3372. –.

Die **b- und c-Fälle**, also 1b, 2b, 3b, 4b und 1c, 2c, 3c, 4c, schildern die Rechtslage **im Verhältnis zu Drittstaaten**, wonach **im Inland grundsätzlich die Sitztheorie** gilt,

– BGH v. 30.1.1970 – V ZR 1398/68 NJW 1970, 998; v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, NJW 1986, 2194; v. 8.10.1991 – XI ZR 64/90, NJW 1992, 618; v. 1.7.2002 – II R 380/00, NJW 2002, 3539; v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, NJW 2003, 1607. –,

und im **Ausland** entweder die **Gründungstheorie** (b-Fälle)

– also insbesondere in Staaten des angelsächsischen Rechtsraums; eingehend Münch-Komm/Kindler, IntGesR Rn. 351 ff. –,

bzw. **ebenfalls die Sitztheorie** (c-Fälle).

Ein **d-Fall**, also die Konstellation, dass im Inland die Gründungstheorie und im Ausland die Sitztheorie gilt, ist aufgrund heutiger Rechtslage nicht denkbar.

Jedoch kann bei **staatsvertraglichen Kollisionsregelungen**, die über Art. 3 Abs. 2 Satz 1 EGBGB dem nationalen Gesellschaftsstatut vorgehen, ausnahmsweise eine **besonders vereinbarte Rechtslage** zu berücksichtigen sein (z.B. im Verhältnis zur USA).

Spalten D:

22

Hier ist das **Ergebnis der Rechtsanwendung** dargestellt.

Nicht überraschend ist das **Ergebnis der Fälle 1 und 4, also den reinen Inlands- und Auslandsfällen**, wonach im reinen Inlandsfall immer inländisches und im reinen Auslandsfall immer ausländisches Gesellschaftsrecht angewendet wird.

Bei den **Mischfällen (Fälle 2 und 3)** sind folgende Konstellationen hervorzuheben.

Mischfall „Inland-Ausland“ (Fall 2): Gesellschaft mit Satzungssitz im Inland und Verwaltungssitz im Ausland

- Im **Fall 2a**, wenn also im **In- und Ausland gleichermaßen die Gründungstheorie** gilt (**EU-/EWR-Fälle**), verbleibt es bei der Anwendung **inländischen Gesellschaftsrechts**.
- Wenden **In- und Ausland gleichermaßen die Sitztheorie** an (**Fall 2c**), gilt die Gesellschaft trotz des weiterbestehenden inländischen Satzungssitzes im Inland gesellschaftsrechtlich als **aufgelöst**. Aufgrund der beiderseitig geltenden Sitztheorie **kommt ausländisches Gesellschaftsrecht** zum Tragen.

Beispiel: Die X-GmbH mit Sitz in München verlegt ihre Hauptverwaltung nach Paris. Frankreich scheidet aus der Europäischen Union aus (FREXIT). Die X-GmbH gilt gesellschaftsrechtlich als aufgelöst. Für sie kommt französisches Gesellschaftsrecht zum Tragen.

- Man fragt sich, warum dies nicht auch für den **Fall 2b** gilt, also die Konstellation, dass **im Inland die Sitz- und im Ausland die Gründungstheorie** gilt.

Beispiel: Im obigen Beispiel verlegt die X-GmbH mit Sitz in München ihre Hauptverwaltung nach London. Großbritannien scheidet aus der Europäischen Union aus (BREXIT).

Dies liegt an Folgendem: Das deutsche IPR (Sitztheorie) verweist im Fall 2b zwar auf ausländisches Recht. Das ausländische IPR (Gründungstheorie) verweist jedoch wegen des inländischen Satzungssitzes auf deutsches Recht zurück. Diese Rückverweisung wird im Inland angenommen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB). Somit verbleibt es hier, anders als im Fall 2c, bei der Anwendung inländischen Gesellschaftsrechts. Zur **Auflösung** der GmbH kommt es daher **nicht**.

Mischfall „Ausland-Inland“ (Fall 3): Gesellschaft mit Satzungssitz im Ausland und Verwaltungssitz im Inland

- Im **Fall 3a**, wenn also im **In- und Ausland gleichermaßen die Gründungstheorie** gilt (**EU-/EWR-Fälle**), verbleibt es bei der Anwendung ausländischen Gesellschaftsrechts.
- Wenden **In- und Ausland gleichermaßen die Sitztheorie** an (**Fall 3c**), gilt trotz des ausländischen Satzungssitzes **inländisches Gesellschaftsrecht**.

Beispiel: Die Z-S.A. mit Sitz in Paris verlegt ihre Hauptverwaltung nach Berlin. Frankreich scheidet aus der Europäischen Union aus (FREXIT). Aufgrund der Sitztheorie ist auf die Z-S.A. im Inland inländisches Gesellschaftsrecht anzuwenden. Danach ist sie, abhängig von ihrer Geschäftstätigkeit, als **GbR oder oHG** anzusehen (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289). Nach französischer Sicht gilt die Z-S.A. als **aufgelöst**.

- Diese **inländische Sichtweise** gilt auch für den **Fall 3b**, also die Konstellation, dass **im Inland die Sitz- und im Ausland die Gründungstheorie** gilt.

Beispiel: Die Z-Ltd. mit Sitz in London verlegt ihre Hauptverwaltung nach Berlin. Großbritannien scheidet aus der Europäischen Union aus (BREXIT).

Aufgrund des inländischen Verwaltungssitzes ist im Inland inländisches Gesellschaftsrecht anwendbar. Die Z-Ltd. wird **aus inländischer Sicht als GbR oder oHG** behandelt.

Anders die ausländische Rechtslage im Fall 3b: Aus ausländischer Sicht ist wegen der Gründungstheorie ausländisches Gesellschaftsrecht anwendbar. Damit gilt die Gesellschaft in Großbritannien weiterhin als Ltd. Zur Auflösung der Ltd. kommt es, anders als im Fall 3c, demnach nicht.

Das Ergebnis ist ein **hinkendes Rechtsverhältnis**. Aus deutscher Sicht ist die britische Sichtweise freilich irrelevant.

III. Steuerrechtliche Einordnung

Die steuerrechtliche Einordnung ist danach zu unterscheiden, ob nach internationalprivatrechtlichen Grundätzen **ausländisches oder inländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden ist. 23

1. IPR-Verweis auf ausländisches Gesellschaftsrecht (Fälle 2c, 3a, 4a, 4b, 4c)

a) Typenvergleich

Ist nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen im Inland **ausländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden, ist durch **Vergleich** zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaftsform den inländischen Merkmalen des Steuertatbestands **entspricht** (sog. **Typenvergleich**). 24

– Zu den einzelnen Merkmalen des Typenvergleichs s. BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619; v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1411; v. 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, zur LLC. –

Diese Frage stellt sich in **folgenden Konstellationen**: 25

- bei einer **nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz ebenfalls im Ausland**, und zwar unabhängig von der Frage, welche Theorie von welchem Staat angewendet wird;
 - alle reine Auslandsfälle (Fälle 4a, 4b, 4c) –
- bei einer **nach dem Recht eines ausländischen EU-/EWR-Mitgliedsstaat gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz im Inland**, da in beiden Staaten die Gründungstheorie gilt und somit auf das ausländische Gesellschaftsrecht verwiesen wird
 - Mischfall „Ausland-Inland“ als EU-/EWR-Variante (Fall 3a) –
 - Hinzuweisen ist auf Folgendes: Der BFH hatte diesen Fall bereits **vor der entsprechenden EuGH-Rechtsprechung zur Geltung der Gründungstheorie im EU-/EWR-Raum** den Wertungen des **Typenvergleichs** unterworfen. In dem Entscheidungsfall ging es um eine in Liechtenstein (EWR-Staat) gegründete AG mit einzigem Verwaltungssitz im Inland. Unter der Geltung der Sitztheorie war davon auszugehen, dass die AG im Inland als GbR bzw. oHG zu behandeln ist. Der BFH hat den Typenvergleich dennoch angewandt, weil § 1 KStG nach seiner Auffassung nicht erfordere, dass es sich um ein im Inland rechtsfähiges ausländisches Gebilde handele (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Die Entscheidung hat sich durch die europarechtlich weiterentwickelte Zivilrechtsprechung erledigt (BGH v. 19.9. 2005 II R 372/03, NJW 2005, 3351.). –
- und schließlich bei einer **nach inländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz in einem Nicht-EU/EWR-Staat**, wobei dieser Staat die **Sitztheorie** anwendet.
 - Mischfall „Inland-Ausland“ als Nicht-EU-/EWR-Variante mit Sitztheorie im Ausland (Fall 2c) –

– Zu beachten ist hier Folgendes: Aufgrund der Verlegung des Verwaltungssitzes der nach inländischem Recht gegründeten Gesellschaft ins Nicht-EU/EWR-Ausland gilt die Gesellschaft nach inländischem Gesellschaftsrecht als aufgelöst (inländische Sitztheorie). Das deutsche IPR verweist auf ausländisches Gesellschaftsrecht, das die Gesellschaft als Personengesellschaft ohne eigene Rechtsfähigkeit behandelt (ausländische Sitztheorie). Somit geht es hier um Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft. –

Für die Wertung des ausländischen Gebildes gilt **in allen Fällen der Typenvergleich**.

Der **Typenvergleich** erfolgt in zwei Stufen:

- **Erste Stufe:** Die nach ausländischem Recht gegebenen gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der ausländischen Privatrechtsform werden ermittelt, um den Grad der Übereinstimmung zwischen den jeweiligen ausländischen Rechtsformen und denen des deutschen Rechts festzustellen.
- **Zweite Stufe:** Die steuerrechtlichen Organisationstypen des Auslands werden **den inländischen Körperschaften (§ 1 Abs. 1 KStG), den Personengesellschaften (§§ 13 Abs. 7, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 18 Abs. 4 und 21 EStG) oder Einzelunternehmen (§§ 13 Abs. 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 18 Abs. 1 EStG) zugeordnet**. Diese Zuordnung erfolgt nach Maßgabe des rechtlichen Aufbaus und der wirtschaftlichen Struktur des Auslandsengagements (Realtypus).

Hierbei sind **drei Fälle** zu unterscheiden:

b) Ausländisches Rechtsgebilde entspricht einem inländischen Organisationstypus

26 Der so vorzunehmende typologische Vergleich lässt sich relativ einfach bewerkstelligen, wenn das **ausländische Rechtsgebilde in den Organisationsformen des inländischen Zivilrechts eine Parallele** findet. So lässt sich die Mehrzahl der praktischen Fälle sicherlich ohne größere Probleme eingruppiieren.

Dabei liegt es im Wesen eines „Typen“-Vergleichs, dass zur Bejahung der Identität **nicht zwingend völlige Vergleichbarkeit** erforderlich ist, sondern die weitgehende Ähnlichkeit ausreicht.

c) Ausländisches Rechtsgebilde entspricht keinem inländischen Organisationstypus

27 Erhebliche Qualifikationsprobleme treten dagegen auf, wenn es für einen ausländischen Rechtsträger an einem **entsprechenden Gebilde im inländischen Zivilrecht fehlt** (z. B. **liechtensteinische Anstalt**). Ähnlich ist auch die Situation, wenn der ausländische Rechtsträger zwar im inländischen Zivilrecht vorkommt, die **Ausgestaltung der Rechtspersönlichkeit im Sitzstaat aber anders als im Inland gelöst** ist (z. B. **spanische Personengesellschaft**).

Liegen solche Differenzen zwischen in- und ausländischem Zivilrecht vor, so ist die steuersystematische Einordnung nur **nach Maßgabe der rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur der Auslandsgesellschaft** möglich (Realtypus).

Entscheidend ist daher, ob jeweilige „Realtypus“, **würde er im Inland praktiziert, als Körperschaft oder Personengesellschaft** anzusehen wäre.

Beispiel: Liechtensteinische Verbandsperson, Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit und privatrechtliche Anstalt. Da es bei diesen Gesellschaftsformen an entsprechenden inländischen Zivilrechtstypen fehlt, muss man bei der Qualifikation die Einzelregelungen des Gesellschaftsvertrages und ihre tatsächliche Durchführung analysieren.

28

Bei der Untersuchung der wirtschaftlichen Struktur der Auslandsgesellschaft führen die **folgenden Merkmale** zur Bejahung der Steuerrechtssubjektivität (Körperschaft):

29

- wirtschaftlich **selbständiger Organismus**, dessen Einkommen und Vermögen von dem der Gesellschafter getrennt ist;
- etwaige für deutsche Rechtsformen erforderliche **Mindestkapitalausstattungen**;
- deutsche Grundsätze über die **Sicherung der Kapitalaufbringung und der Kapitalerhaltung** zu beachten;
- Kriterien des (mit Ablauf des 31.12.1991 aufgehobenen) **§ 5 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVStG, BGBl. I 1972, 2130)**.

§ 5 KVStG

(1) [...]

(2) *Als Kapitalgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes gelten auch*

1. *Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen, deren Anteile in einem der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft börsenfähig sind;*
2. *Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen, die Erwerbszwecke verfolgen und deren Mitglieder*
 - a) *ihre Anteile ohne vorherige Zustimmung an Dritte veräußern können und*
 - b) *für Schulden der Gesellschaft der Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften;*

[...]

Die **Finanzverwaltung** hat im Zusammenhang mit der Einordnung der **US-amerikanischen Limited Liability Company (LLC)** basierend auf der BFH-Rechtsprechung einen **Kriterienkatalog** aufgestellt,

30

– BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411. –,

der nach h. M. über diesen konkreten Anwendungsfall hinaus herangezogen werden kann. Demnach werden **sechs Hauptkriterien**,

- Geschäftsführung und Vertretung,
- Haftung,
- Übertragbarkeit der Anteile,
- Gewinnzuteilung,
- Kapitalaufbringung,
- Lebensdauer der Gesellschaft,

und **zwei Nebenkriterien**,

- Gewinnverteilung sowie

- formale Gründungsvoraussetzungen,

genannt, wobei auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** abzustellen ist. Im Einzelfall kann – sofern es dabei nicht zu einer eindeutigen Einordnung kommt – aber auch eine **Mehrheit der ersten fünf Hauptkriterien ausreichend** sein, um das ausländische Gebilde als Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft zu qualifizieren.

d) Steuerrechtliche Behandlung im Ausland

- 31 Durch den Rückgriff auf die wirtschaftliche Struktur der Auslandsgesellschaft und die dessen Einordnung nach inländischen Kriterien ist die Qualifikation einer ausländischen Organisationsform auch **von der steuerrechtlichen Behandlung im Ausland unabhängig**.
- 32 Dies gilt namentlich für eine im Ausland gegebenenfalls mögliche **Option** für die steuerliche Behandlung als Personengesellschaft oder als juristische Person.
- 33 Eine solche Optionsmöglichkeit besteht z.B. seit dem 01.01.1997 in den USA. Im Rahmen des sog. **Check-the-box-Verfahrens** kann ein Unternehmen selbst entscheiden, ob es für Zwecke der US-Bundessteuer als Kapital- oder Personengesellschaft behandelt werden möchte.

2. IPR-Verweis auf inländisches Recht (Fälle 1a, 1b, 1c, 2a, 2b, 3b, 3c)

- 34 Ist nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen **inländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden, gilt im Einzelnen Folgendes.

a) Reine Inlandsfälle (Fälle 1a, 1b, 1c)

- 35 Unproblematisch sind die **reinen Inlandsfälle** (Fälle 1a, 1b, 1c), die allesamt im Inland gegründete Gesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland betreffen.
- Hier wird die (inländische) Gesellschaftsform nach **allgemeinen inländischen steuerrechtlichen Grundsätzen** unter den Begriff der Körperschaft, Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse subsumiert.

- 36 Für einen **Rechtstypenvergleich** ist **kein Raum**.

b) Mischfälle „Inland-Ausland“ (Fälle 2a und 2b)

- 37 Gleiches gilt für die Mischfälle 2a und 2b. Hierbei handelt sich, wie ausgeführt, um eine nach **inländischem Recht errichtete Gesellschaft**
- entweder mit (einzigem) **Verwaltungssitz im EU-/EWR-Ausland (Fall 2a)**: Hier gilt im In- und Ausland die Gründungstheorie, so dass inländisches Gesellschaftsrecht angewendet wird;
 - oder mit (einzigem) **Verwaltungssitz im Nicht EU-/EWR-Ausland (Fall 2b)**, wobei der betreffende ausländische Staat die **Gründungstheorie** anwendet. Hier gilt im Inland zwar die Sitztheorie, so dass auf das ausländische Gesellschaftsrecht verwiesen wird. Das Ausland verweist aber auf den Gründungsstaat, also das Inland, zurück. Diese Rückverweisung wird im Inland akzeptiert (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).

In beiden Konstellationen verbleibt es somit bei der nach inländischem Recht errichteten Gesellschaftsform, die nach **allgemeinen inländischen steuerrechtlichen Grundsätzen** unter den Begriff der Körperschaft, Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse subsumiert wird.

Hier ist für einen **Rechtstypenvergleich ebenfalls kein Raum**.

c) Mischfälle „Ausland-Inland“ (Fälle 3b und 3c)

Diese Fälle liegen anders. Hier geht es um eine gemäß dem Recht eines **ausländischen Nicht-EU-/EWR-Mitgliedstaats errichtete Gesellschaft, allerdings mit Verwaltungssitz im Inland**. 39

Zu unterscheiden sind **zwei Konstellationen**: 40

- **erstens** den Fall, dass **im Ausland die Gründungstheorie** gilt (**Fall 3b**): Nach ausländischem IPR ist ausländisches Gesellschaftsrecht anzuwenden, nach inländischem IPR (Sitztheorie) inländisches Gesellschaftsrecht. Das Inland behandelt das ausländische Rechtsgebilde als Personengesellschaft (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289). Die ausländische Gesellschaftsform besteht nach ausländischem Recht fort, eine Auflösung erfolgt nicht. Es handelt sich um ein klassisches hinkendes Rechtsverhältnis.
- **und zweitens** den Fall, dass **im Ausland die Sitztheorie** gilt (**Fall 3c**): Die Lage ist insofern eine andere, als beide IPR-Systeme (Sitztheorie) auf das Inland verweisen. Dies bedeutet, dass die nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft im Ausland als aufgelöst und im Inland als Personengesellschaft behandelt wird.

Fraglich ist, wie diese Fälle **steuerrechtlich zu behandeln** sind. 41

Legt man die **Zivilrechtslage** zugrunde (Personengesellschaft), kämen allenfalls deren **Gesellschafter als Steuersubjekte** in Betracht. 42

Allerdings hat der **BFH** entschieden, dass § 1 KStG **kein im Inland rechtsfähiges ausländisches Gebilde** erfordert, und daher der **Typenvergleich** auch auf eine ausländische Gesellschaftsform anzuwenden ist, die nach deutschem IPR lediglich als Personengesellschaft gilt ist, so dass diese – für Steuerzwecke – gegebenenfalls als **Körperschaftsteuersubjekt** angesehen werden muss (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, zu einer liechtensteinischen AG mit Verwaltungssitz im Inland). 43

Sofern man diese BFH-Entscheidung nicht als insgesamt überholt ansieht, weil sie zu einem EU-/EWR-Fall vor Berücksichtigung der späteren europarechtlichen Änderungen der IPR-Rechtslage ergangen ist (s. BGH v. 19.9.2005 II R 372/03, NJW 2005, 3351, zur Geltung der Gründungstheorie im EWR-Raum), setzt deren Anwendung m.E. bereits aus praktischen Gründen mindestens voraus, dass ein **nach ausländischem Gesellschaftsrecht rechtsfähiges Rechtsgebilde** besteht. Denn die von diesem Rechtsgebilde geschuldeten Personensteuern müssen letztlich auch gegen dieses durchgesetzt werden können.

Daher kann der **Typenvergleich**, wenn überhaupt, **nur im Fall 3b** in Betracht kommen.

Im **Fall 3c** dagegen gilt die im Ausland gegründete Gesellschaft nach dortigem IPR als aufgelöst, so dass ein ausländisches Rechtsgebilde, das zum Gegenstand eines Typenvergleichs gemacht werden könnte, nicht mehr existiert. In diesem Fall sind die **Gesellschafter der Personengesellschaft** als Steuersubjekte zu werten.

C. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

- 44 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, insbesondere Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, sind **keine Steuersubjekte der Personensteuern**.
- 45 Dies gilt unabhängig davon, ob das Gesellschaftsvermögen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung aus **Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn** besteht oder nicht. Letzterenfalls kann man das Rechtsgebilde als Steuerermittlungssubjekt bezeichnen. Steuersubjektivität erhält es dadurch allerdings nicht.
- 46 Diese Feststellung gilt nicht nur für die **Einkommen- und Körperschaftsteuer**, sondern auch für die **Erbschaftsteuer**.
- BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; v. 15.7.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630; anders noch BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237. –
- 47 Folge ist, dass bei inländischen Personengesellschaften und ausländischen Rechtsgebilden, die nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen sind, **nur deren Gesellschafter** als Steuersubjekte in Betracht kommen.
- 48 Voraussetzung ist allerdings, dass den Gesellschaftern ihrerseits nach inländischen Steuerrechtsprinzipien **Steuersubjektivität** zuzusprechen ist.

2. KAPITEL: UNBESCHRÄNKTE ODER BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

A. Einführung

Völkergewohnheitsrechtlich gilt, wie bereits ausgeführt, der Grundsatz, dass jeder Staat eine Steuerpflicht aufgrund seiner Steuergesetze nur bei einem **persönlichen oder räumlichen Anknüpfungspunkt (*genuine link*)** begründen darf. Dieser Grundsatz gehört zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts und ist über Art. 25 GG Bestandteil des Bundesrechts und damit **nationales Recht**. 49

Für den Bereich der **Personensteuern** entspricht es daher der internationalen Staatenpraxis, Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Steuerobjekts **eine räumliche – persönliche oder sachliche – Beziehung zum besteuerten Staat**, aus der Sicht des deutschen Internationalen Steuerrechts: zum **Inland**, zu wählen. 50

Hierbei bestehen **zwei alternative Grundkonzepte**: 51

- **bei Bestehen von persönlichen Anknüpfungspunkten zum Inland:**

die **sachlich unbeschränkte Definition** des Steuerobjekts (auch soweit es auf das Ausland reicht), wobei allerdings **ausländische Steuerbelastungen**, die auf den Auslandsbezug des Steuerobjekts zurückgehen, im Inland angemessen zu **berücksichtigen** sind;

- **bei Fehlen von persönlichen Anknüpfungspunkten zum Inland:**

die **sachlich auf das Inland beschränkte Definition** des Steuerobjekts, wobei allerdings **inländische Steuerentlastungen**, die mit dem erfassten Steuerobjekt sachlich nicht zusammenhängen, **außer Betracht** bleiben.

Diese Konzepte für die Definition des Steuerobjekts, die als **unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht** bezeichnet werden, gelten **für alle Personensteuern** – mit Unterschieden im Detail – gleichermaßen. 52

In diesem Kapitel geht es zunächst darum, die **Voraussetzungen** der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht grundsätzlich zu definieren. 53

Die **Rechtsfolgen**, die sich aus der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im Einzelnen ergeben, sind in den **folgenden Teilen dieses Lehrbriefs** eingehend erläutert. 54

B. Wesentliche Kriterien

I. Vorbemerkung

- 55 Die Frage, ob ein Steuersubjekt im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, entscheidet sich anhand folgender **wesentlicher Kriterien**:
- Inland,
 - Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt (von natürlichen Personen),
 - und Geschäftsleitung oder Sitz (von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen).
- 56 Diese Kriterien gelten für **sämtliche Personensteuern**.

II. Inland

1. Doppelfunktion des Inlandsbegriffs

Der **Inlandsbegriff** ist das **zentrale räumliche Anknüpfungsmerkmal** zum steuernden Staat. 57

Er hat für die Personensteuern **zwei Funktionen**: 58

- Erstens ist der Inlandsbegriff der **Bezugspunkt von persönlichen Anknüpfungsmerkmalen** und damit eine Voraussetzung für die hier zu prüfende (sachlich) unbeschränkte Definition des Steuerobjekts:

in diesem Fall ist der Inlandsbegriff auf der **Tatbestandsebene der unbeschränkten Steuerpflicht** angesiedelt;

- und zweitens ist der Inlandsbegriff – bei Fehlen der persönlichen Anknüpfungsmerkmale – der **Bezugspunkt für die sachliche Beschränkung des Steuerobjekt**:

in diesem Fall ist der Inlandsbegriff auf der **Rechtsfolgenseite der beschränkten Steuerpflicht** angesiedelt.

2. Definition des Inlands

a) Rechtsgrundlagen

§ 1 EStG Steuerpflicht

(1) ¹[...] ²Zum 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 Buchstabe a genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

59

[...]

§ 1 KStG Unbeschränkte Steuerpflicht

[...]

- (3) 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 Buchstabe a genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

[...]

- (2) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

b) Keine Legaldefinition des Inlands

60 **Weder EStG, KStG noch ErbStG** enthalten eine **Legaldefinition** des Inlands, sondern der Begriff des Inlands wird vorausgesetzt („Zum Inland gehört auch ...“).

Diese Vorgehensweise hatte **ursprünglich politische Motive**. Diese politische Motivation ist mit der Wiedervereinigung weggefallen.

61 **c) Inlandsbegriff im Allgemeinen**

Der Inlandsbegriff ist gleichbedeutend mit dem **Geltungsbereich des Grundgesetzes**. Inland ist demnach das **Hoheitsgebiet Deutschlands**.

62 Demnach **gehören zum Inland** u.a.:

- die (**früheren**) **Zollfrei- und Zollausschlussgebiete**,

– BFH v. 13. 4. 1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614, zur Exklave Büsingen. –

- der **Luftraum oberhalb des Staatsgebiets**,
– BFH v. 14. 12. 1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319. –
- sowie die **Schiffe unter inländischer Flagge in deutschen Gewässern oder auf hoher See**.
– FlaggenrechtsG v. 8. 2. 1951, BGBl. I 1951, 79, i.d.F. v. 6.6.1995, BGBl. I 1995, 778. BFH v. 13. 2. 1974 – I R 2/71, BStBl. II 1974, 361; v. 12. 11. 1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 19. 3. 1997 – I R 237/96, IStR 1997, 374. –

d) Inlandsbegriff im Küstenbereich

aa) Vorbemerkung

Die zunehmende wirtschaftliche Ausbeutung des Meeres und seines Untergrunds hat zu einer **mehrfachen Ausdehnung des Inlandsbegriffs im Küstenbereich** geführt. 63

Dabei hat sich der Gesetzgeber an das **Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen vom 10.12.1982** (SRÜ, BGBl. II 1994, 1798) angelehnt und die dortigen Tatbestände wiederholt. Das SRÜ unterscheidet zwischen 64

- dem inländischen Küstenmeer bis zu 12 Seemeilen von der Küste,
- dem anschließenden Seegebiet bis zu 200 Seemeilen von der Küste, das für abschließend festgelegte Zwecke hoheitlich genutzt werden kann
- und dem Gebiet jenseits von 200 Seemeilen, in dem grundsätzlich alle staatlichen Hoheitsrechte entfallen.

bb) Küstenmeer

Bis zu 12 Seemeilen gehört das Küstenmeer **ohne Einschränkung zum Inland** (Art. 2 ff. SRÜ). 65

cc) Festlandssockel

Gemäß den gleichlautenden § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 1 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a KStG und § 2 Abs. 2 ErbStG gehört zum Inland **auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel, soweit dort natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet werden**. 66

Die **natürlichen Ressourcen** sind **einkommen- und körperschaftsteuerlich** definiert als 67

„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.“ (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG und § 1 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a KStG).

Diese Definition der natürlichen Ressourcen gilt **auch für Zwecke der Erbschaftsteuer**. 68
§ 2 Abs. 2 ErbStG spricht zwar von den Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes. Eine andere Bedeutung ist hiermit nicht verbunden.

69 Hinzuweisen ist darauf, dass der Anteil am Festlandssockel für **einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke** über den Anteil zur Erforschung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen hinausgeht. Hiernach zählt auch derjenige Anteil zum Inland, soweit dort **künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die Erforschung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen errichtet oder genutzt** werden (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG und § 1 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b KStG).

70 Diese Erweiterung des Inlandsbegriffs hat **keine erbschaftsteuerliche Entsprechung**.

dd) Ausschließliche Wirtschaftszone

71 Ebenfalls **nur von der Einkommen- und Körperschaftsteuer und nicht von der Erbschaftsteuer erfasst** ist die ausschließliche Wirtschaftszone (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 3 Nr. 1 KStG).

72 Dies ist das **jenseits des Küstenmeeres angrenzende Seegebiet bis 200 Seemeilen**, in dem der Küstenstaat unabhängig vom Festlandssockel (aber häufig überlappend) **einzelne souveräne Rechte** hat. Diese Rechte sind in Anlehnung an Art. 56 SRÜ abschließend aufgezählt und beschränken sich grundsätzlich auf diese Tätigkeiten.

e) Kein Inland

73 **Nicht zum Inland gehören:**

- die **ehemaligen deutschen Ostgebiete**,
– BVerfG v. 31. 7. 1973 2 – BvF 1/73, BVerfGE 36, 1. –
- die **sudetendeutschen Gebiete**,
– BFH v. 3. 3. 1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1978, 372. –
- die **Zollanschlussgebiete**,
- die **Schiffe unter inländischer Flagge in ausländischen Gewässern**.
– BFH v. 5. 10. 1977 – I R 250/75, BStBl. II 1978, 50. –

III. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

1. Anwendungsbereich

Der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt entscheidet über die unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht **natürlicher Personen** (§ 1 EStG, § 2 ErbStG). 74

2. Wohnsitz (§ 8 AO)

§ 8 AO Wohnsitz

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. 75

Entscheidend für Annahme des Wohnsitzes ist allein die **tatsächliche Gestaltung**. 76

Voraussetzung des Wohnsitzes ist eine **Wohnung**. Ausreichend sind zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten, die allerdings keinen bestimmten Anforderungen entsprechen müssen. Insbesondere ist es ohne Bedeutung, ob die Räumlichkeiten möbliert sind oder nicht. 77

Beispiele für Wohnungen: Baracken, Hotelzimmer bei Dauernutzung, Wochenendhäuser, Jagdhäuser, Gartenhäuschen in einer Laubenkolonie, Wohnwagen bei Dauermiete auf einem Campingplatz.

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung **innehaben**. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige über die Wohnung **tatsächlich verfügen kann**, und zwar aufgrund eigener oder abgeleiteter Verfügungsmacht. 78

– BFH v. 23. 11. 1988 II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 23. 11. 2000 VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294. –

Alleine die Verfügungsmöglichkeit genügt. 79

Problemfälle:

(a) Abgeleitete Verfügungsmacht: Stpfl. ist zwar abwesend, kehrt jedoch dorthin immer wieder zurück, um dort mit der Familie zu wohnen. Der Stpfl. hat in diesem Fall einen Wohnsitz bei dem Familiensitz aufgrund abgeleiteter Verfügungsmacht. Daher behält das im Ausland studierende Kind regelmäßig den Familiensitz als abgeleiteten Wohnsitz bei. Dagegen genügt nicht, wenn sich jemand lediglich zu Besuchszwecken bei einer anderen Person oder in einem Hotel aufhält. 80

(b) Unterbrechung der Verfügungsmacht: Wird die Wohnung während der Abwesenheit des Stpfl. vermietet, entfällt die von § 8 AO vorausgesetzte Verfügungsmacht über diese Wohnung. Dies gilt nicht, wenn es sich nur um eine vorübergehende Unterbrechung der Verfügungsmacht handelt.

– BFH v. 23. 3. 1972 I R 128/70, BStBl. II 1972. –

In Anlehnung an § 9 Satz 2 AO kann ein Zeitraum von nicht mehr als sechs Monaten noch als vorübergehend angesehen werden.

81 Die **Umstände des Innehabens** müssen darauf schließen lassen, dass der Stpfl. die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgeblich ist, dass die Wohnung von dem Inhaber **subjektiv nicht nur vorübergehend zu entsprechender Nutzung bestimmt** ist.

– BFH v. 23. 3. 1972 I R 128/70, BStBl. II 1972, 949. –

82 Ob die Umstände auf ein Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen, beurteilt sich nach der **Lebenserfahrung**.

83 **Beispiele für subjektive Nutzungsbestimmung:**

(a) Nutzung als Wohnung:

Anmeldung des Stpfl. bei der Ordnungsbehörde,

– BFH v. 14. 11. 1969 III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; v. 23. 11. 1988 II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 24. 7. 1996 I R 74/95, BStBl. II 1997, 132; v. 19. 3. 1997 I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; v. 21. 3. 2003 III B 123/02, BFH/NV 2003, 944. –

Ausstattung der Wohnung in einer Form, dass der Wohnungsinhaber jederzeit zurückkehren und sich hierin aufhalten kann,

– BFH v. 22. 8. 2007 III R 89/06, BFH/NV 2008, 351. –

Räumlichkeiten, die eine den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Bleibe darstellen,

– BFH v. 24. 4. 1964 VI 236/62 U, BStBl. III 1964, 462; v. 14. 11. 1969 III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; v. 23. 10. 1985 I R 274/82, BStBl. II 1986, 133; v. 19. 3. 1997 I R 69/96, BStBl. II 1997, 447. –

regelmäßige Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der Wohnung,

– BFH v. 4. 6. 1964 IV 29/64 U, BStBl. III 1964, 535; v. 6. 3. 1968 I 38/65, BStBl. II 1968, 439; v. 26. 2. 1986 II R 200/82, BFH/NV 1987, 301; v. 23. 11. 1988 II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; v. 22. 4. 1994 III R 22/92, BStBl. II 1994, 887. –

(b) Nicht nur vorübergehende Nutzung: Maßgeblich ist die Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO.

– 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. –

84 Aus der Definition des Wohnsitzes folgt, dass der Stpfl. **mehrere Wohnsitze** haben kann.

3. Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)

85 **§ 9 AO Gewöhnlicher Aufenthalt**

¹Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. ²Als 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. ³Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

- Gemäß **§ 9 Satz 1 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. 86
- Maßgeblich sind – wie bei der Definition des Wohnsitzes – allein **äußere Merkmale**. Ein etwa **entgegenstehender Wille** des Steuerpflichtigen ist **unbeachtlich**. 87
- Daher können auch Gefängnis- und Krankenhausaufenthalte im Inland zu einem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland führen.
- BFH v. 14. 11. 1986 VI B 97/86, BFH/NV 1987, 262; v. 23. 7. 1971 III R 60/70, BStBl. II 1971, 758. –
- Erforderlich ist ein **Aufenthalt** des Stpfl. Hierfür ist eine körperliche Anwesenheit für einen längeren Zeitraum an einem bestimmten Ort oder in einem bestimmten Gebiet erforderlich. 88
- BFH v. 3. 8. 1977 I R 210/75, BStBl. II 1978, 118; v. 30. 8. 1989 I R 215/85, BStBl. II 1989, 956. –
- Da die unbeschränkte Steuerpflicht auf das Inland abstellt, genügt eine wechselnde körperliche Anwesenheit an **verschiedenen Orten im Bundesgebiet**. 89
- Die **Umstände des Aufenthalts** müssen erkennen lassen, dass sich die betreffende Person **nicht nur vorübergehend** im Inland aufhält. Dies ist aufgrund der **Fiktionen** des § 9 Sätze 2 und 3 AO immer der Fall, wenn der Aufenthalt zusammenhängend mehr als **sechs bzw. zwölf Monate** (Letzteres bei Aufenthalt zu privaten Zwecken) andauert. Kurzfristige Unterbrechungen, etwa zu Urlaubszwecken, bleiben unberücksichtigt (§ 9 Satz 2 2. Halbs. AO). Die Frist muss nicht zur Gänze in ein Kalenderjahr fallen.
- BFH v. 19. 8. 1981 I R 51/78, BStBl. II 1982, 452. –
- § 9 Satz 3 AO verlängert die Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 auf ein Jahr, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken erfolgt. Da § 9 Sätze 2 und 3 AO keine abschließende Regelung darstellen, kann auch ein **Zeitraum von weniger als sechs bzw. zwölf Monaten** einen nicht nur vorübergehenden Aufenthalt gemäß **§ 9 Satz 1 AO** begründen. In diesem Fall muss aber erkennbar gewesen sein, dass der Steuerpflichtige sich ursprünglich über die angegebene Frist hinaus im Inland aufhalten wollte. 91
- BFH v. 6. 2. 1985 I R 23/82, BStBl. II 1985, 331. –
- Keinen gewöhnlichen Aufenthalt** begründen Personen, die im Inland eine Tätigkeit ausüben und **täglich in ihre im Ausland gelegene Wohnung zurückkehren, da sie sich in diesem Fall im Inland grundsätzlich nur vorübergehend aufhalten (Grenzgänger)**. 92
- BFH v. 10. 5. 1989 I R 50/85, BStBl. II 1989, 755; v. 25. 1. 1989 I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; v. 25. 5. 1988 I R 225/82, BStBl. II 1988, 944; v. 20. 4. 1988 I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; v. 10. 8. 1983 I R 241/82, BStBl. II 1984, 11; v. 5. 2. 1965 VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; v. 9. 2. 1966 I 244/63, BStBl. III 1966, 522; v. 1. 3. 1963 VI 119/61 U, BStBl. III 1963, 212. –
- Anders ist die Lage freilich bei Personen, die an Arbeitstagen am inländischen Arbeits- bzw. Geschäftsort übernachten und sich **nur am Wochenende** zu ihrem ausländischen Wohnsitz begeben: Sie haben einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt, sofern die erläuterten Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind. 93

Aus der Definition des gewöhnlichen Aufenthalts folgt, dass der Stpfl. **nur einen gewöhnlichen Aufenthalt** haben kann.

IV. Geschäftsleitung oder Sitz

1. Anwendungsbereich

Die Geschäftsleitung bzw. der Sitz entscheidet über die unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht von **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** (§ 1 Abs. 1, § 2 KStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG). 95

2. Geschäftsleitung (§ 10 AO)

§ 10 AO Geschäftsleitung

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. 96

Der für die Geschäftsleitung maßgebliche **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** ist der Ort, wo der **für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet** wird. 97

– BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1411; v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622. –

Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen **Maßnahmen von einigem Gewicht** angeordnet werden. 98

– BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 21.9.1989 – V R 55/84, BFH/NV 1990, 353; v. 21.9.1989 – V R 32/88, BFH/NV 1990, 688; v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175. –

Das ist regelmäßig der Ort, an dem die **zur Vertretung befugten Personen** die ihnen obliegende laufende Geschäftsführungstätigkeit entfalten, d.h., an dem sie die tatsächlichen organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt. 99

– Sog. Tagesgeschäfte, BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622. –

Unbeachtlich ist mithin, wo die abgegebenen Willenserklärungen wirksam werden oder die angeordneten Maßnahmen auszuführen sind. Der Ort der nach außen hin erkennbaren Verwaltung muss daher örtlich nicht identisch sein mit dem Ort der geschäftlichen Oberleitung, der im Zweifel dort ist, wo sich das **Büro des Geschäftsführers oder Vorstandes** befindet. 100

– BFH v. 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64; v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437. –

Grenzfälle:

(a) An mehreren Orten tätige Geschäftsführung: Es gibt stets nur einen Ort der Geschäftsleitung. Bei einer an mehreren Orten tätigen Geschäftsführung ist Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung da, wo sich die in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet.

– BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175. –

101

Sind kaufmännische und technische Leitung getrennt, ist auf den Ort der kaufmännischen Leitung abzustellen.

– BFH v. 3.8.1977 – I R 128/75, BStBl. II 1977, 857; v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554. –

Gibt es mehrere Orte der kaufmännischen Leitung, ist derjenige Ort maßgeblich, an dem die wichtigsten Entscheidungen getroffen werden.

(b) Privatwohnung des Geschäftsführers: Nimmt der Geschäftsführer (Vorstand) seine Geschäfte von seiner Wohnung aus wahr, ist dort der Ort der Geschäftsleitung.

– RFH v. 3.7.1934, RStBl. 1934, 1078; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804. –

(c) Einfluss von Gesellschaftern, Briefkasten- und Domizilgesellschaften: Die Ausübung von gesellschaftsrechtlichem Einfluss auf die Geschäftsführer, etwa im Rahmen derjenigen Befugnisse, die dem Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft (§ 111 AktG) oder den Gesellschaftern einer GmbH (§ 46 GmbHG) zustehen, hat auf den Ort der Geschäftsleitung grundsätzlich keinen Einfluss.

– BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175. –

Die Einwirkung auf die Geschäftsführung muss vielmehr über die fallweise Beeinflussung hinausgehen und sich auf den täglichen Geschäftsablauf erstrecken. Daher befindet sich bei Organgesellschaften der Ort der Geschäftsleitung nur dann am Ort der Geschäftsleitung des Organträgers, wenn die Organgesellschaft nach Art einer Betriebsabteilung des Organträgers geführt wird.

– BFH v. 26.5.1970, BStBl. II 1970, 759. –

Die bloße Verwaltung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften, etwa durch Holdinggesellschaften, ist demgegenüber für § 10 AO ebenso wenig von Bedeutung wie der einheitliche Betätigungswille bei Betriebsaufspaltungen.

– BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175. –

Nicht selten werden bei im Ausland domizilierenden Gesellschaften ohne eigenen Geschäftsbetrieb die Geschäfte von den im Inland ansässigen Gesellschaftern oder durch von ihnen bestimmte Personen vom Inland aus dadurch geführt, dass sie über ihre gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten hinaus die tatsächliche Geschäftsführung an sich ziehen. Daher stehen insbesondere „ausländische“ Briefkastengesellschaften, Basisgesellschaften und Holdinggesellschaften aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung in besonderem Maße im Verdacht, im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig zu sein.

102 Zu beachten ist, dass der Ort der Geschäftsleitung oftmals auch der Ort sein wird, an dem die Körperschaft, Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse ihren **Verwaltungssitz** im gesellschaftsrechtlichen Sinn hat. Zwingend ist dies jedoch nicht. Als (gesellschaftsrechtlich maßgeblicher) Verwaltungssitz wird der Tätigkeitsort der Geschäftsführung und der dazu berufenen Vertretungsorgane angesehen, also der Ort, wo die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden. Illustrativ gesprochen geht es um den Ort, wo „das **entscheidende Wort** gesprochen“ wird.

Da der **Ort der Geschäftsleitung** auf für die Geschäftsführung nötigen **Maßnahmen von einigem Gewicht** abstellt, kann es im Einzelfall zu der Konstellation kommen, dass der Ort der Geschäftsleitung bereits verlegt wurde, der Verwaltungssitz aber noch nicht.

3. Sitz (§ 11 AO)

§ 11 AO Sitz

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

104

Angeknüpft wird hier an ein **juristisches Merkmal**. Insoweit entspricht der Sitz juristischer Personen dem zivilrechtlichen, nicht aber dem steuerrechtlichen Wohnsitz natürlicher Personen.

105

C. Unbeschränkte Steuerpflicht

I. Einkommensteuer

1. „Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG)

a) Grundsatz

106

§ 1 EStG Steuerpflicht

(1) ¹Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. ²[...]

[...]

107

„Klassisch“ unbeschränkt steuerpflichtig sind **natürliche Personen**, die im **Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt** haben (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).

108

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt stehen für die unbeschränkte Steuerpflicht **selbstständig und gleichberechtigt nebeneinander**. In der Besteuerungspraxis wird dennoch vornehmlich auf den Wohnsitz abgestellt.

– BFH v. 28. 8. 1968 I B 7/68, BStBl. II 1968, 819. –

b) Einschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht durch das Nato-Truppenstatut

109

Art. X Nato-Truppenstatut [Steuerpflicht]

(1) ¹Hängt in dem Aufnahmestaat die Verpflichtung zur Leistung einer Steuer vom Aufenthalt oder Wohnsitz ab, so gelten die Zeitabschnitte, in denen sich ein Mitglied einer Truppe oder eines zivilen Gefolges nur in dieser Eigenschaft im Hoheitsgebiet dieses Staates aufhält, im Sinne dieser Steuerpflicht nicht als Zeiten des Aufenthalts in diesem Gebiet oder als Änderung des Aufenthaltsortes oder Wohnsitzes. ²Die Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges sind in dem Aufnahmestaat von jeder Steuer auf Bezüge und Einkünfte befreit, die ihnen in ihrer Eigenschaft als derartige Mitglieder von dem Entsendestaat gezahlt werden, sowie von jeder Steuer auf die ihnen gehörenden beweglichen Sachen, die sich nur deshalb in dem Aufnahmestaat befinden, weil sich das Mitglied vorübergehend dort aufhält.

(2) Die Besteuerung von Mitgliedern einer Truppe oder eines zivilen Gefolges hinsichtlich gewinnbringender Tätigkeiten, die sie etwa im Aufnahmestaat ausüben, mit Ausnahme der Tätigkeit, in ihrer Eigenschaft als Mitglieder der Truppe oder des zivilen Gefolges, wird durch diesen Artikel nicht ausgeschlossen; soweit es sich nicht um die in Absatz (1) genannten Bezüge, Einkünfte und beweglichen Sachen handelt, steht dieser Artikel der Erhebung von solchen Steuern nicht entgegen, denen die Mitglieder nach dem Recht des Aufnahmestaates auch dann unterliegen, wenn sie so behandelt werden, als hätten sie ihren Aufenthalt oder Wohnsitz außerhalb des Hoheitsgebietes dieses Staates.

(3) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die in Artikel XI Absatz (12) begrifflich bestimmten „Zölle“.

(4) Im Sinne dieses Artikels umfaßt der Ausdruck „Mitglied einer Truppe“ nicht Personen, die Staatsangehörige des Aufnahmestaates sind.

Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut fingiert, dass **Mitglieder fremder NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge** sowie technische Fachkräfte, soweit sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, **keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen**, wenn sie sich ausschließlich in dieser Eigenschaft in Deutschland aufhalten. Entsprechendes gilt für **Angehörige** der Truppenmitglieder und des zivilen Gefolges (Art. 68 Abs. 4 des ZA zum NATO-Truppenstatut). 110

Das NATO-Truppenstatut geht § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG als **lex specialis** vor.

Rechtsfolge ist, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG für diesen Personenkreis als nicht erfüllt gelten und damit **keine unbeschränkte Steuerpflicht** vorliegt.

2. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG, ProtVB)

a) Ins Ausland entsandte deutsche Diplomaten und Berufskonsuln (§ 1 Abs. 2 EStG)

§ 1 EStG Steuerpflicht

[...]

- (2) ¹Unbeschränkt 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. ²Dies 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.

[...]

§ 1 Abs. 2 EStG **fingiert** die unbeschränkte Steuerpflicht für **ins Ausland entsandte deutsche Diplomaten und Berufskonsuln**. 112

Die Vorschrift ist hinsichtlich der **Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht lex specialis** zu § 1 Abs. 1 EStG. 113

§ 1 Abs. 2 EStG hat folgende **Voraussetzungen**: 114

- Stpfl. ist **deutscher Staatsangehöriger** (§ 1 Abs. 2 Satz 1 EStG);
- Stpfl. hat **im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG);
- Stpfl. steht zu einer **inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis** und bezieht dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG);

- Stpfl. wird in dem **ausländischen Staat**, in dem er seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, lediglich in einem der **beschränkten Einkommensteuerpflicht** ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen (§ 1 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Ob diese Voraussetzung gegeben ist, beurteilt **sich ohne Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen abstrakt nach dem hierfür maßgeblichen ausländischen Steuerrecht** ohne Rücksicht darauf, ob die Betroffenen dort tatsächlich überhaupt Steuern zahlen.

115 In die erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht werden auch die zum Haushalt der öffentlich Bediensteten gehörenden **Angehörigen** (§ 15 AO) einbezogen, sofern sie ebenfalls die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder ausschließlich im Inland steuerpflichtige Einkünfte beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 EStG).

116 **Wichtig:** § 1 Abs. 2 EStG gilt **nicht für den „normalen“, im Ausland wohnenden öffentlich Bediensteten**, da insoweit immer eine ausländische unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen wird.

Beispiel: R ist deutsche Staatsangehörige. Sie ist Richterin am Amtsgericht Saarbrücken und wohnt in Saareguemines/Frankreich. Ihre Einkünfte bestehen aus ihrer Besoldung als Richterin und aus französischem Kapitalvermögen.

Lösung: R ist in Deutschland mit ihrer Besoldung als Richterin beschränkt (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG) und in Frankreich mit ihrer Richterbesoldung und den Einkünften aus Kapitalvermögen unbeschränkt steuerpflichtig. Sie ist in Frankreich ansässig. Nach dem DBA/Frankreich hat Frankreich für die Richterbesoldung kein Besteuerungsrecht. Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland gemäß § 1 Abs. 2 EStG scheidet an der französischen unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 Satz 2 EStG).

117 Eine **eingeschränkte Besteuerung im Tätigkeitsstaat** ergibt sich insbesondere aufgrund des Wiener Übereinkommens für diplomatische Beziehungen (WÜD), sowie des Wiener Übereinkommens für konsularische Beziehungen (WÜK). Die vorgenannten Übereinkommen stellen – kodifiziertes – völkerrechtliches Wohnheitsrecht dar.

Hiernach werden Diplomaten und Berufskonsuln des Entsendestaates (Deutschland) im ausländischen Aufnahmestaat **lediglich mit den dort erzielten Einkünften nach Art der beschränkten Steuerpflicht einer Besteuerung** unterworfen, allerdings mit der Besonderheit, wobei jedoch die Bezüge für ihre Tätigkeit im ausländischen Aufnahmestaat **von jeglicher Besteuerung freigestellt** werden (hierzu Tz. 186 ff.).

Die hierdurch entstehende **Besteuerungslücke** wird durch § 1 Abs. 2 EStG geschlossen, so dass die deutschen Dienstbezüge (wie auch die übrigen Welteinkünfte) der deutschen Diplomaten und Berufskonsuln im Inland versteuert werden.

b) Ins EU-Ausland entsandte deutsche EU-Bedienstete (ProtVB)

118

Art. 13 Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ProtVB):

(1) ¹Die Beamten und sonstigen Bediensteten der Union, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Union im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates niederlassen, in dem sie zur Zeit des Dienstantritts bei der Union ihren steuerlichen Wohnsitz haben, werden in den beiden genannten Staaten für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer sowie für die Anwendung der zur Vermeidung der Doppel-

besteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Union geschlossenen Abkommen so behandelt, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet. ²Dies gilt auch für den Ehegatten, soweit dieser keine eigene Berufstätigkeit ausübt, sowie für die Kinder, die unter der Aufsicht der in diesem Artikel bezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden.

- (2) *Das im Hoheitsgebiet des Aufenthaltsstaats befindliche bewegliche Vermögen der in Absatz 1 bezeichneten Personen ist in diesem Staat von der Erbschaftsteuer befreit; für die Veranlagung dieser Steuer wird es vorbehaltlich der Rechte dritter Länder und der etwaigen Anwendung internationaler Abkommen über die Doppelbesteuerung als in dem Staat des steuerlichen Wohnsitzes befindlich betrachtet.*
- (3) *Ein lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienste anderer internationaler Organisationen begründeter Wohnsitz bleibt bei der Anwendung dieses Artikels unberücksichtigt.*

Art. 13 ProtVB enthält eine § 1 Abs. 2 EStG vergleichbare Regelung für aus Deutschland entsandte EU-Bedienstete. 119

§ 1 Abs. 2 EStG ist für deutsche EU-Bedienstete **nicht einschlägig**, da der Stpfl. nicht zu einer **inländischen** juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). 120

Gemäß Art. 13 ProtVB sind die **Bediensteten der EU, der Europäischen Zentralbank (EZB) und der Europäischen Investitionsbank (EIB)**, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienste der EU im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen Staates niederlassen, **in dem sie zur Zeit des Dienstantritts ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in beiden Staaten so zu behandeln, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten**, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet. 121

Die Regelungen des ProtVB sind hinsichtlich der **Voraussetzungen der „klassischen“ unbeschränkten Steuerpflicht leges speciales** zu § 1 Abs. 1 EStG. 122

Sie hat folgende **Rechtsfolgen**: 123

- **Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht im Entsendestaat**, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob dort ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt aufrechterhalten worden ist.
- **Fiktion der beschränkten Steuerpflicht im Aufnahmestaat**, und zwar auch dann, wenn, was der Regelfall sein wird, im Aufnahmestaat ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt begründet worden ist.

Diese Fiktionen gelten auch für die **Ehegatten bzw. Lebenspartner** (§ 2 Abs. 8 EStG) der betreffenden EU-Bediensteten, soweit sie keine eigene Berufstätigkeit ausüben, sowie für die Kinder, soweit sie unter der Aufsicht der vorbezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden. 124

Beispiel: A ist deutscher Staatsangehöriger. Er ist deutscher EU-Beamter und hat seinen Dienstsitz in Brüssel, wo er eine Wohnung angemietet hat. Im Inland hat er weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt. A bezieht Dividenden aus einer französischen Kapitalgesellschaft, und hat eine Mietwohnimmobilie in Brüssel. Darüber hinaus erhält er Dienstbezüge von der EU. 125

Lösung: A gilt im Inland (Entsendestaat) trotz fehlenden Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts als unbeschränkt steuerpflichtig und ansässig, in Belgien (Aufnahmestaat) trotz bestehenden Wohnsitzes als beschränkt steuerpflichtig und nichtansässig (Art. 13 ProtVB). Dies bedeutet Folgendes:

- (a) A erklärt seine **Welteinkünfte**, mithin die Dividende aus der französischen Kapitalgesellschaft, die Einkünfte aus der belgischen Mietwohnimmobilie und seine Dienstbezüge, in seiner **deutschen Einkommensteuererklärung**, wobei zu beachten ist, dass Deutschland aufgrund des DBA/Belgien kein Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Mietwohnimmobilie und die Dienstbezüge zusteht. Insoweit greift, wegen der unbeschränkten Steuerpflicht des A, aber der deutsche Progressionsvorbehalt.
- (b) A erklärt in seiner **belgischen Steuererklärung** lediglich seine **belgischen Einkünfte**, mithin die Einkünfte aus der belgischen Immobilie und seine Dienstbezüge. Letztere sind in Belgien steuerbefreit (Art. 12 Abs. 2 ProtVB). Die Einkünfte unterliegen, da A als beschränkt steuerpflichtig gilt, in Belgien keinem Progressionsvorbehalt.
- (c) A erklärt seine **EU-Dienstbezüge** in seiner **EU-Steuererklärung**. Hierauf erhebt die EU eine eigene Steuer (Art. 12 Abs. 1 ProtVB).

3. Optionale unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)

a) Europarechtliche Grundlagen

126 § 1 Abs. 3 und § 1a EStG zielen darauf ab, unter bestimmten Voraussetzungen beschränkt steuerpflichtige Personen in Ausrichtung auf die persönliche Leistungsfähigkeit unbeschränkt steuerpflichtigen Personen ganz oder teilweise gleichzustellen. Erfasst werden i.W. **Grenzpendler**, da deren persönliche Leistungsfähigkeit durch das System von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nicht ausreichend berücksichtigt wird: Sie erzielen im Wohnsitzstaat, wo sie unbeschränkt steuerpflichtig sind, keine Einkünfte, während ihre persönliche Leistungsfähigkeit im Tätigkeitsstaat, wo sie beschränkt steuerpflichtig sind, unbeachtlich ist. Diese fehlende Orientierung der Besteuerung an der persönlichen Leistungsfähigkeit hat der EuGH für unvereinbar mit dem Freizügigkeitsrecht für Arbeitnehmer in der EU (Art. 45 AEUV) für den Fall erklärt, dass beschränkt steuerpflichtige Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus nichtselbständiger Tätigkeit in Deutschland erzielen.

– EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 – Schumacker, Slg. 1995, I-249. –

127 Aufgrund dieser EuGH-Rechtsprechung sind die § 1 Abs. 3, § 1a EStG eingeführt worden.

128 Die optionale unbeschränkte Steuerpflicht wird auch häufig – irreführend – als **fingerter unbeschränkte Steuerpflicht** bezeichnet.

b) Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

129

§ 1 EStG Steuerpflicht

[...]

(3) ¹Auf 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. ²Dies 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. ³Inländische 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. ⁴Unberücksichtigt 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. ⁵Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. ⁶Der Steuerabzug nach § 50a ist ungeachtet der Sätze 1 bis 4 vorzunehmen.

[...]

Die **Voraussetzungen** der optionalen unbeschränkten Steuerpflicht:

130

- natürliche Personen, die **weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** haben;
- **inländische Einkünfte** i.S. des § 49 EStG;
- entweder Einkünfte des Steuerpflichtigen unterliegen **mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer**
oder **die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht den Grundfreibetrag** nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht, wobei der vorgenannte Betrag zu kürzen ist, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2 EStG);
- **Antrag** des Steuerpflichtigen.

Bei der **Berechnung**, ob die vorgenannten Grenzen erreicht bzw. überschritten sind, gelten **zwei Besonderheiten**:

131

- Zu den **nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünften** zählen:
 - (a) die nicht unter § 49 Abs. 1 EStG fallenden Einkünfte, also insbesondere ausländische Einkünfte,
 - (b) inländische Einkünfte, soweit diese nach dem in Betracht kommenden Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind, und
 - (c) solche Einkünfte, die abkommensrechtlich der Höhe nach nur beschränkt, etwa durch eine Quellensteuer, besteuert werden dürfen (§ 1 Abs. 3 Satz 3 EStG);
- demgegenüber bleiben nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende **Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden**, dort also nicht steuerbar oder

steuerfrei sind, insgesamt **außer Ansatz**, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG).

- 132 Beide vorgenannten Sonderregelungen werden weder für **verfassungs- und europarechtswidrig** gehalten.
- 133 Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss durch eine **Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde** nachgewiesen werden (§ 1 Abs. 3 Satz 5 EStG).

c) Familienstandsbezogene Steuerermäßigungen (§ 1a EStG)

134

§ 1a EStG [Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen]

(1) Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder die nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, gilt bei Anwendung von § 10 Absatz 1a und § 26 Absatz 1 Satz 1 Folgendes:

1. Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1a sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger der Leistung oder Zahlung nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist, dass
 - a) der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet und
 - b) die Besteuerung der nach § 10 Absatz 1a zu berücksichtigenden Leistung oder Zahlung beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird;
- 1a. [aufgehoben]
- 1b. [aufgehoben]
2. der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird auf Antrag für die Anwendung des § 26 Absatz 1 Satz 1 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend. Bei Anwendung des § 1 Absatz 3 Satz 2 ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 zu verdoppeln.

(2) Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Absatz 2, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 3 Satz 2 bis 5 erfüllen, und für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Absatz 3, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 2 erfüllen und an einem ausländischen Dienstort tätig sind, gilt die Regelung des Absatzes 1 Nummer 2 entsprechend mit der Maßgabe, dass auf Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist.

- 135 § 1a EStG eröffnet dem dort näher bezeichneten Personenkreis **bestimmte familien- und personenbezogene Steuerentlastungen**, die im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG, der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG und der fingierten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG insbesondere deshalb nicht in Anspruch genommen werden können, weil etwa der Ehegatte nicht im Inland ansässig ist oder nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt.

§ 1a Abs. 1 EStG erfasst **Unionsbürger sowie EWR-Staatsangehörige**, die gemäß § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind und die nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind.

136

II. Körperschaftsteuer

1. „Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 KStG

a) Rechtsgrundlage

137

§ 1 KStG Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

[...]

138

Bei der **nachfolgenden Erläuterung** wird davon ausgegangen, dass der **Ort des (gesellschaftsrechtlichen) Verwaltungssitzes dem Ort der (steuerrechtlichen) Geschäftsleitung** entspricht.

b) Inländische Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Inland

139

Diese Rechtsträger sind nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 KStG **unstreitig unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**. Internationalprivatrechtliche Probleme stellen sich hier nicht.

c) Inländische Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Ausland

140

Handelt es sich um einen der genannten inländischen Rechtsträger, befindet sich jedoch der **Verwaltungssitz (im gesellschaftsrechtlichen Sinn) im Ausland**, ist zu unterscheiden:

- Befindet sich der Verwaltungssitz in einem **Mitgliedstaat der EU-/EWR**, gilt im In- wie im Ausland die Gründungstheorie, bleibt auf den Rechtsträger weiterhin deutsches Gesellschaftsrecht anwendbar: Der Rechtsträger ist weiterhin gemäß § 1 Abs. 1 KStG **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**.

–Hierzu Tz. 37 f. Fall 2a –

- Befindet sich der Verwaltungssitz in einem **Drittstaat** und wendet dieser Staat die **Gründungstheorie** an, gilt ebenfalls inländisches Gesellschaftsrecht: Auch hier ist der Rechtsträger ist weiterhin gemäß § 1 Abs. 1 KStG **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**.

–Hierzu Tz. 37 f. Fall 2b –

- Befindet sich der Verwaltungssitz in einem Drittstaat, wendet dieser Staat jedoch die Sitztheorie an, gilt **ausländisches Gesellschaftsrecht**. Dieses Gebilde ist **kein inländischer Rechtsträger** mehr. Es ist aber auch **nach ausländischem Recht kein Rechtsträger**, da das ausländische Gesellschaftsrecht ebenfalls die Sitztheorie anwendet und das Rechtsgebilde somit ebenfalls als solches ohne Rechtsfähigkeit ansieht. Damit ist die Gesellschaft **weder nach inländischer noch ausländischer Sichtweise ein Körperschaftsteuersubjekt**. Die Körperschaftsteuerpflicht scheidet also dem Grunde nach aus, womit auch die Frage, ob eine unbeschränkte oder beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorliegt, obsolet ist. Steuersubjekte und steuerpflichtig sind vielmehr die Gesellschafter.

–Hierzu unter Tz. 24 f. **Fall 2c** –

d) **Ausländische Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Inland**

Handelt es sich um einen ausländischen Rechtsträger, befindet sich jedoch der **Verwaltungssitz (im gesellschaftsrechtlichen Sinn) im Inland**, ist zu unterscheiden:

141

- Befindet sich der Satzungssitz in einem **Mitgliedstaat der EU-/EWR**, gilt im In- wie im Ausland die Gründungstheorie, so dass auf den Rechtsträger weiterhin **ausländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar bleibt: Es gilt der **Typenvergleich**. Der Rechtsträger ist gemäß § 1 Abs. 1 KStG **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sofern der dem Typus der Körperschaft entspricht.

–Hierzu Tz. **24 Fall 3a** –

- Befindet sich der Satzungssitz in einem **Drittstaat** und gilt dort die **Gründungstheorie**, bleibt auf den Rechtsträger weiterhin **ausländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar. Der ausländische Rechtsträger bleibt also **weiter existent**. Zwar wendet das **Inland aufgrund der Sitztheorie inländisches Gesellschaftsrecht** an, so dass das ausländische Rechtsgebilde im Inland als Personengesellschaft gilt. Dies ist steuerrechtlich jedenfalls so lange irrelevant, wie der ausländische Rechtsträger im Ausland rechtlich existent ist. Weder für die Steuersubjektivität noch für die unbeschränkte Rechtsfähigkeit, muss der Rechtsträger im Inland rechtsfähig sein (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Vielmehr ist nach dem **Typenvergleich** zu entscheiden, ob der ausländische Rechtsträger dem Typus der Körperschaft entspricht. Im letzteren Fall ist er **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**.

–Hierzu näher Tz. **39 ff., Fall 3b**. –

- Befindet sich schließlich der Satzungssitz in einem **Drittstaat** und gilt dort die **Sitztheorie**, ist **inländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar. Dies hat zur Folge, dass der ausländische Rechtsträger aus ausländischer Sicht als aufgelöst gilt und im Inland als Personengesellschaft behandelt wird (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, ZIP 2008, 2411 – Trabrennbahn). Dies gilt auch steuerlich, da ein ausländischer Rechtsträger, der zum Gegenstand eines Typenvergleichs gemacht werden könnte, in diesem Fall nicht vorhanden ist. Einziger – auch steuerlich relevanter – Rechtsträger ist die inländische Personengesellschaft, die kein geeignetes Steuersubjekt ist. Somit liegt auch keine unbeschränkte Steuerpflicht vor.

–Hierzu näher Tz. **39 ff. Fall 3c**. –

2. Unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 3 Abs. 1 KStG

142

§ 3 KStG Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden

(1) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

[...]

143

Gemäß **§ 3 Abs. 1 KStG** sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

144

§ 3 Abs. 1 KStG betrifft **alle nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen** (also nicht nur nichtrechtsfähige Vereine, sondern ebenso z. B. die GbR, KG, OHG) und des Weiteren auch Gebilde des öffentlichen Rechts. Zweck der Vorschrift ist es, sicherzustellen, dass das in bestimmten Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielte Einkommen jeweils einmal entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei den dahinter stehenden Personen der originären Besteuerung unterworfen wird

145

Nichtrechtsfähige Gebilde sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen **weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem (oder mehreren) anderen Steuerpflichtigen** zu versteuern ist.

146

Im Ergebnis geht es um die **Abgrenzung** zwischen einer **nicht körperschaftsteuerpflichtigen „Gesellschaft“** (z. B. GbR, OHG, KG, GmbH & Co KG, stille Gesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Unterbeteiligung) und einem **körperschaftsteuerpflichtigen nichtrechtsfähigen Verein bzw. einer Vermögensmasse** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

147

Diese Vorschrift läuft deshalb hinsichtlich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht zumindest dann weitgehend leer, wenn es sich um ein **ausländisches Gebilde** handelt, das entsprechend seinem **Typus** unmittelbar unter § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 KStG eingeordnet,

– s. hierzu vorstehend Tz. 141 –

und nicht lediglich aufgrund des § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 KStG als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig angesehen werden.

3. Keine erweiterte oder optionale unbeschränkte Steuerpflicht

148

Diese einkommensteuerrechtlichen Varianten der unbeschränkten Steuerpflicht haben **keine körperschaftsteuerliche Entsprechung**.

III. Erbschaftsteuer

1. Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 ErbStG)

a) Natürliche Personen

aa) „Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG)

(1) Grundsatz

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

149

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). ²Als Inländer gelten

- a) natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

[...]

Die unbeschränkte Steuerpflicht für Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt voraus, dass an den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG bezeichneten Vermögensübergängen (als Zuwendender **oder** Zunwendungsempfänger) **ein Inländer** beteiligt ist.

150

Als Inländer gelten – wie im Einkommensteuerrecht – **natürliche Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO)** im Inland.

151

(2) Nato-Truppenstatut

Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut (Text s. Tz. 109) **fingiert**, dass **Mitglieder fremder NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge** sowie technische Fachkräfte, soweit sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, **keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen**, wenn sie sich ausschließlich in dieser Eigenschaft in Deutschland aufhalten. Entsprechendes gilt für **Angehörige** der Truppenmitglieder und des zivilen Gefolges (Art. 68 Abs. 4 des ZA zum NATO-Truppenstatut).

152

Das NATO-Truppenstatut geht § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG als **lex specialis** vor. Insoweit besteht die gleiche Rechtslage wie bei der Einkommensteuer (Tz. 109).

Rechtsfolge ist, dass die Voraussetzungen des (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG für diesen Personenkreis als nicht erfüllt gelten und damit **keine unbeschränkte Steuerpflicht** vorliegt.

bb) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Deutsche Abwanderer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG)

153

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). ²Als Inländer gelten

[...]

- b) deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,

[...]

154

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht tritt – über die „normale“ unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht – auch dann ein, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) Personen sind, die sich als **deutsche Staatsangehörige**, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, **nicht länger als fünf Jahre lang dauernd im Ausland** aufhalten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG).

155

Hierdurch soll die Vermeidung der deutschen Erbschaftsteuer durch lediglich **vorübergehende Wohnsitzverlegung in das Ausland** verhindert werden.

156

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn **keine (klassische) unbeschränkte Steuerpflicht** besteht, somit weder Erblasser (Schenker) noch Erwerber einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

157

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG ist daher **einschränkend** dahingehend auszulegen, dass die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nicht eingreift, wenn innerhalb des Fünfjahreszeitraums im Inland zwar kein Wohnsitz, sondern ein gewöhnlicher Aufenthalt unterhalten wird.

158

Die einseitige Belastung deutscher Staatsangehöriger mit deutscher Erbschaftsteuer verstößt gegen Art. **3 Abs. 1 GG**.

159

Zudem ist ein Verstoß gegen die europarechtlich verbürgte **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63 ff. AEUV) und **Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 ff. AEUV) gegeben, weil der ausgewanderte deutsche Staatsangehörige nunmehr mit seinem gesamten Weltvermögen der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowohl im Zuzugsstaat im Rahmen der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht als auch in Deutschland als Wegzugsstaat der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegt. Zwar hat der EuGH entschieden, dass die Erweiterung der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht im Grundsatz unbeachtlich ist, wenn die Doppelbesteuerung durch ein System von Steuergutschriften vermieden wird.

– EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 – van Hilten, Slg. 2006, I-1957. –

Diese Voraussetzung ist wegen der geringen Zahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen in Erbschaft- und Schenkungsteuersachen und der eine Doppelbesteuerung nur unzureichend vermeidenden Regelung des § 21 ErbStG jedoch nicht erfüllt.

(2) Ins Ausland entsandte deutsche Diplomaten und Berufskonsuln (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG)

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

160

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). ²Als Inländer gelten

[...]

c) unabhängig von der Fünfjahresfrist nach Buchstabe b deutsche Staatsangehörige, die

aa) im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und

bb) 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. ²Dies gilt nur für Personen, deren Nachlaß oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlaß- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird,

[...]

Vergleichbar mit mit der Regelung der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG **als Inländer auch**

161

- (a) **deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland,**
- (b) die in einem **Dienstverhältnis zu einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts** stehen
- (c) und dafür **Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse** beziehen.

Voraussetzung ist ferner, dass der Wohnsitzstaat nur eine nach den Grundsätzen der beschränkten Steuerpflicht entsprechende Erbschaftsteuer erhebt.

162

In diesem Fall, erstreckt sich die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht auch auf die **zum Haushalt gehörenden Angehörigen**, soweit diese die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Die Vorschrift greift erst nach Ablauf von fünf Jahren nach Aufgabe des letzten inländischen Wohnsitzes (oder gewöhnlichen Aufenthaltes) ein, weil zuvor die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG vorrangig ist.

163

Im Übrigen wird auf die **Ausführungen zur erweitert unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Ausland entsandter deutscher Diplomaten** (Tz. 111 ff.) verwiesen, die sinngemäß auch für die Erbschaftsteuer gelten.

164

(3) Ins EU-Ausland entsandte deutsche EU-Bedienstete (ProtVB)

- 165 **Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ProtVB; siehe Tz. 118) enthält eine § 1 Abs. 2 EStG bzw. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG vergleichbare Regelung für aus Deutschland entsandte EU-Bedienstete.**
- 166 **§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG** ist für deutsche EU-Bedienstete **nicht einschlägig**, da der Stpfl. nicht zu einer **inländischen** juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht.
- 167 Gemäß Art. 13 ProtVB sind die **Bediensteten der EU, der Europäischen Zentralbank (EZB) und der Europäischen Investitionsbank (EIB)**, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienste der EU im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen Staates niederlassen, **in dem sie zur Zeit des Dienstantritts ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in beiden Staaten so zu behandeln, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten**, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet. Diese Fiktionen gelten auch für die **Ehegatten bzw. Lebenspartner** der betreffenden EU-Bediensteten, soweit sie keine eigene Berufstätigkeit ausüben, sowie für die Kinder, soweit sie unter der Aufsicht der vorbezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden.
- 168 Wegen **weiterer Einzelheiten** wird auf die Ausführungen unter Tz.118 ff. verwiesen, die hier entsprechend gelten.

cc) Optionale unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 3 ErbStG a.F.)

- 169 **§ 2 ErbStG a.F. Persönliche Steuerpflicht**
[...]
(3) ¹Auf Antrag des Erwerbers wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes gehört (Absatz 1 Nummer 3), insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. ²In diesem Fall sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen. ³Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet im Fall des Satzes 2 Nummer 1 nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Antrag Kenntnis erlangt.
- 170 **§ 2 Abs. 3 ErbStG** wurde durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011 eingeführt und galt bis zu seiner Aufhebung durch das Steuerumgehungsbe-kämpfungsgesetz v. 23.6.2017.
- 171 Ziel war es, die Gewährung der persönlichen Freibeträge verwandtschaftsabhängig nach § 16 Abs. 1 ErbStG in Fällen nur beschränkter Steuerpflicht an einen Antrag des Erwerbers auf **Option zur unbeschränkten Steuerpflicht** zu knüpfen. § 2 Abs. 3 ErbStG war aber durch den EuGH

als wieder EU-rechtswidrig verworfen worden.

Der Gesetzgeber handelte und **hob § 2 Abs. 3 ErbStG auf**.

172

Gleichzeitig wurde § 16 Abs. 2 ErbStG, betreffend die beschränkte Steuerpflicht, dahingehend modifiziert, dass ein verwandtschaftsabhängiger Freibetrag im Umfang des § 16 Abs. 1 ErbStG nur anteilig entsprechend der Wertrelation des von der beschränkten Steuerpflicht erfassten Vermögens zum gesamten Vermögensanfall aus allen Zuwendungen zwischen denselben Personen im 10-Jahreszeitraum gewährt wird.

b) **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

aa) **„Klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG)**

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

173

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

1. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) ein Inländer ist, für den gesamten Vermögensanfall (unbeschränkte Steuerpflicht). ²Als Inländer gelten

[...]

- d) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben,

[...]

Als Inländer gelten weiterhin – entsprechend der körperschaftsteuerlichen Betrachtungsweise – **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a und d ErbStG)**.

174

Der betreffende Rechsträger muss **körperschaftliche Strukturen** aufweisen.

175

Nicht erfasst werden daher **nichtrechtsfähige Personenvereinigungen**, insbesondere Personengesellschaften (OHG, KG) und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts: Erwerber sind die jeweiligen Gesellschafter als Träger der gesamthänderischen Rechte und Pflichten.

176

– BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; v. 15.7.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630; anders noch BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237. –

Für die **Erfassung inländischer Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Ausland** und, umgekehrt, **ausländischer Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Inland** gelten die Ausführungen zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht entsprechend.

177

– Vorstehend unter Tz. 140 ff. –

bb) **Keine erweiterte oder optionale unbeschränkte Steuerpflicht**

Eine erweiterte oder optionale unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, vergleichbar derjenigen natürlicher Personen ist **nicht vorgesehen**.

178

2. Ersatzerbschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

aa) „klassische“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

179

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht*(1) Die Steuerpflicht tritt ein**[...]**2. in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4, wenn die Stiftung oder der Verein die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat;**[...]*

180

Unbeschränkt steuerpflichtig **§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG** sind **Familienstiftungen und Familienvereine**, die ihren **Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland** haben.

181

Für die **Erfassung inländischer Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Ausland** und, umgekehrt, **ausländischer Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Inland** gelten die Ausführungen zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht entsprechend.

– Vorstehend unter Tz. 140 ff. –

bb) Keine erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

182

Für eine **erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht** ist hier **rechtsformbedingt kein Raum**.

D. Beschränkte Steuerpflicht

I. Einkommensteuer

1. „Klassische“ beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG)

§ 1 EStG Steuerpflicht

[...]

(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.*

183

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind, soweit nicht die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) oder die optionale unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3, § 1a EStG) gegeben ist, **beschränkt einkommensteuerpflichtig** (§ 1 Abs. 4 EStG).

184

2. Einkommensteuerlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht (Nato-Truppenstatut, WÜD, WÜK, ProtV)

a) Im Inland stationierte Mitglieder ausländischer NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge (Nato-Truppenstatut)

Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut (Tz. 109) fingiert, dass **Mitglieder ausländischer NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge** sowie technische Fachkräfte, soweit sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, **keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen**, wenn sie sich ausschließlich in dieser Eigenschaft in Deutschland aufhalten. Entsprechendes gilt für **Angehörige** der Truppenmitglieder und des zivilen Gefolges (Art. 68 Abs. 4 des ZA zum NATO-Truppenstatut).

185

Rechtsfolge ist eine **beschränkte Steuerpflicht** in dem **Staat, in dem NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge stationiert sind** (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 ff. EStG), wobei die **Truppenbezüge gemäß** Art. X Abs. 1 Satz 2 NATO-Truppenstatut **steuerbefreit** sind.

b) Im Inland aufgenommene ausländische Diplomaten und Berufskonsuln (WÜD, WÜK)

Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD):

Art. 34 WÜD

Der diplomatische Vertreter ist von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit; ausgenommen hiervon sind

a) *die normalerweise im Preis von Waren oder Dienstleistungen enthaltenen indirekten Steuern;*

186

- b) *Steuern und sonstige Abgaben von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaats gelegentlichem unbeweglichem Vermögen, es sei denn, dass der diplomatische Vertreter es im Auftrag des Entsendestaats für die Zwecke der Mission im Besitz hat;*
- c) *Erbschaftssteuern, die der Empfangsstaat erhebt, jedoch vorbehaltlich des Artikels 39 Ziffer 4;*
- d) *Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, sowie Vermögenssteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen Unternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind;*
- e) *Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden;*
- f) *Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs- und Hypothekengebühren sowie Stempelabgaben in Bezug auf unbewegliches Vermögen, jedoch vorbehaltlich des Artikels 23.*

Art. 39 WÜD

[...]

- (4) *Stirbt ein Mitglied der Mission, das weder Angehöriger des Empfangsstaats noch in demselben ansässig ist, oder stirbt ein zu seinem Haushalt gehörendes Familienmitglied, so gestattet der Empfangsstaat die Ausfuhr des beweglichen Vermögens des Verstorbenen mit Ausnahme von im Inland erworbenen Vermögensgegenständen, deren Ausfuhr im Zeitpunkt des Todesfalles verboten war. Von beweglichem Vermögen, das sich nur deshalb im Empfangsstaat befindet, weil sich der Verstorbene als Mitglied der Mission oder als Familienangehöriger eines solchen in diesem Staat aufhielt, dürfen keine Erbschaftssteuern erhoben werden.*

[...]

Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK):

Art. 49 WÜK

- (1) *Konsularbeamte und Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder sind von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder -abgaben befreit; ausgenommen hiervon sind*
 - a) *die normalerweise im Preis von Waren oder Dienstleistungen enthaltenen indirekten Steuern;*
 - b) *Steuern und sonstige Abgaben von privatem, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaats gelegentlichem unbeweglichem Vermögen, jedoch vorbehaltlich des Artikels 32;*
 - c) *Erbschaftssteuern und Abgaben vom Vermögensübergang, die der Empfangsstaat erhebt, jedoch vorbehaltlich des Artikels 51 Buchstabe b,*
 - d) *Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften einschließlich Veräußerungsgewinnen, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, sowie Vermögenssteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen oder Finanzunternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind;*
 - e) *Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben, die als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden;*
 - f) *Eintragungs-, Gerichts-, Beurkundungs-, Beglaubigungs-, Hypotheken- und Stempelgebühren, jedoch vorbehaltlich des Artikels 32.*
- (2) *Die Mitglieder des dienstlichen Hauspersonals sind von Steuern und sonstigen Abgaben auf ihre Dienstbezüge befreit.*

(3) *Beschäftigten Mitglieder der konsularischen Vertretung Personen, deren Bezüge nicht von der Einkommenssteuer im Empfangsstaat befreit sind, so haben sie die Verpflichtungen einzuhalten, welche die Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften dieses Staates den Arbeitgebern in Bezug auf die Erhebung der Einkommensteuer auferlegen.*

Art. 51 WÜK

Stirbt ein Mitglied der konsularischen Vertretung oder ein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender Familienangehöriger, so ist der Empfangsstaat verpflichtet,

[...]

b) von dem beweglichen Vermögen, das sich nur deshalb im Empfangsstaat befindet, weil sich der Verstorbene als Mitglied der konsularischen Vertretung oder als Familienangehöriger eines solchen in diesem Staat aufhielt, keine staatlichen, regionalen oder kommunalen Erbschaftssteuern oder Abgaben vom Vermögen zu erheben.

Diplomaten und Berufskonsuln gelten gemäß **§ 1 Abs. 2 EStG** als im Entsendestaat unbeschränkt steuerpflichtig (Tz. 111). **187**

Spiegelbildlich unterliegen sie im Aufnahmestaat – trotz Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt – **einer nur eingeschränkte Besteuerung**. **188**

Diese ergibt sich insbesondere aufgrund des Wiener Übereinkommens für diplomatische Beziehungen (WÜD), sowie des Wiener Übereinkommens für konsularische Beziehungen (WÜK). Die vorgenannten Übereinkommen stellen – **kodifiziertes – völkerrechtliches Gewohnheitsrecht** dar. **189**

Hiernach werden Diplomaten und Berufskonsuln im Aufnahmestaat **lediglich mit den dort erzielten Einkünften nach Art der beschränkten Steuerpflicht einer Besteuerung** unterworfen, allerdings mit der Besonderheit, wobei jedoch die Bezüge für ihre Tätigkeit **von jeglicher Besteuerung freigestellt** werden. **190**

c) Im Inland aufgenommene ausländische EU-Bedienstete (ProtVB)

Gemäß **Art. 13 ProtVB** (Tz. 118) sind die **Bediensteten der EU, der Europäischen Zentralbank (EZB) und der Europäischen Investitionsbank (EIB)**, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienste der EU im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen Staates niederlassen, **in dem sie zur Zeit des Dienstantritts ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in beiden Staaten so zu behandeln, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten**, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet. **191**

Zu beachten ist, dass die **Dienstbezüge der EU-Beamten steuerbefreit** sind (Art. 12 Abs. 2 ProtVB). **192**

Die **EU** erhebt gemäß Art. 12 Abs. 1 ProtVB auf die Bezüge eine **eigene Steuer**. **193**

Diese Fiktionen gelten auch für die **Ehegatten bzw. Lebenspartner** (§ 2 Abs. 8 EStG) der betreffenden EU-Bediensteten, soweit sie keine eigene Berufstätigkeit ausüben, sowie für die Kinder, soweit sie unter der Aufsicht der vorbezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden. **194**

3. Außensteuerrechtlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)

195

§ 2 AStG Einkommensteuer

- (1) ¹Eine natürliche Person, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und
1. in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist und
 2. wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat,
- ist bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d des Einkommensteuergesetzes sind. ²Für Einkünfte der natürlichen Person, die weder durch deren ausländische Betriebsstätte noch durch deren in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, ist für die Anwendung dieser Vorschrift das Bestehen einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte der natürlichen Person anzunehmen, der solche Einkünfte zuzuordnen sind. ³Satz 1 findet nur Anwendung für Veranlagungszeiträume, in denen die hier nach insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 16 500 Euro betragen.
- (2) Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 liegt vor, wenn
1. die Belastung durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer – nach dem Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen – bei einer in diesem Gebiet ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein steuerpflichtiges Einkommen von 77 000 Euro bezieht, um mehr als ein Drittel geringer ist als die Belastung einer im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässigen natürlichen Person durch die deutsche Einkommensteuer unter sonst gleichen Bedingungen, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte, oder
 2. die Belastung der Person durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer auf Grund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte.
- (3) Eine Person hat im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes, wenn
1. sie zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Gewerbebetriebs ist oder, sofern sie Kommanditist ist, mehr als 25 Prozent der Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes aus der Gesellschaft auf sie entfallen oder ihr eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört oder
 2. ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d des Einkommensteuergesetzes^[7] sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 Prozent ihrer sämtlichen Einkünfte betragen oder 62 000 Euro übersteigen oder

3. zu Beginn des Veranlagungszeitraums ihr Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d des Einkommensteuergesetzes[8] wären, mehr als 30 Prozent ihres Gesamtvermögens beträgt oder 154 000 Euro übersteigt.
- (4) Bei der Anwendung der Absätze 1 und 3 sind bei einer Person Gewerbebetriebe, Beteiligungen, Einkünfte und Vermögen einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 5, an der die Person unter den dort genannten Voraussetzungen beteiligt ist, entsprechend ihrer Beteiligung zu berücksichtigen.
- (5) Ist Absatz 1 anzuwenden, kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt; für die Ermittlung des Steuersatzes bleiben Einkünfte aus Kapitalvermögen außer Betracht, die dem gesonderten Steuersatz nach § 32d Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes unterliegen. 2Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. 3§ 43 Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt.
- (6) Weist die Person nach, daß die auf Grund der Absätze 1 und 5 zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländischen Steuer führt, als sie sie bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu entrichten hätte, so wird der übersteigende Betrag insoweit nicht erhoben, als er die Steuer überschreitet, die sich ohne Anwendung der Absätze 1 und 5 ergäbe.

§ 2 AStG regelt die (außensteuerrechtlich) **erweiterte beschränkte Steuerpflicht**.

196

§ 2 AStG ist eine gegen Vermögensverlagerungen gerichtet. Mit ihr wird das Ziel verfolgt, der **Auswanderung in Niedrigsteuerrländer** die steuerlichen Anreize zu nehmen.

a) **Persönliche Voraussetzungen**

aa) **Deutsche Staatsangehörigkeit**

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht betrifft nur **natürliche Personen**.

197

§ 2 Abs. 1 AStG macht die erweiterte beschränkte Steuerpflicht von der **deutschen Staatsangehörigkeit** abhängig, die innerhalb eines Zehnjahreszeitraums vor der Auswanderung mindestens fünf Jahre lang gemeinsam mit der unbeschränkten Steuerpflicht vorgelegen haben muss.

198

bb) **Frühere unbeschränkte Steuerpflicht im Inland**

Von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht werden nur deutsche Staatsangehörige erfasst, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht insgesamt **mindestens fünf Jahre lang unbeschränkt** steuerpflichtig waren. § 2 Abs. 1 AStG verweist wegen der unbeschränkten Steuerpflicht lediglich auf § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, so dass die Fälle, in denen die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) und die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) endet oder in dem maßgeblichen Zehnjahreszeitraum bestand, nicht erfasst werden.

199

Die in § 2 Abs. 1 AStG angesprochene Zehnjahresfrist und Fünfjahresfrist berechnen sich nicht nach Veranlagungszeiträumen, sondern nach **tatsächlicher Zeit** gemäß § 108 AO i.V.m. §§ 187 ff. BGB.

200

cc) Ansässigkeit im Ausland

- 201 Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 AStG greift die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nur ein, wenn der Wegzügler in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem er mit seinem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, oder in keinem ausländischen Staat ansässig ist.
- 202 **Ansässig** ist eine Person in einem niedrig besteuerten Gebiet dann, wenn sie dort die Voraussetzungen erfüllt, die denen der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entsprechen. Nicht vorausgesetzt ist, dass die Ansässigkeit im Niedrigsteuerland sich **unmittelbar an die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland anschließt**. Erforderlich ist lediglich die Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nach dem Ende der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht.

dd) Niedrigbesteuerung

- 203 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht tritt im Wesentlichen ein, wenn die natürliche Person in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt.
- 204 In welchen ausländischen Gebieten eine niedrige Besteuerung vorliegt, ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG grundsätzlich **abstrakt anhand eines generellen Einkommensteuerbelastungsvergleichs** einer unverheirateten natürlichen Person mit steuerpflichtigen Einkünften von EUR 77.000,00 zu ermitteln. Ergibt dieser unabhängig von den Verhältnissen der konkret zu besteuerten Person anzustellende Vergleich, dass die **fiktive Einkommensteuer in dem ausländischen Gebiet mehr als ein Drittel geringer ist als die Belastung einer im Inland ansässigen natürlichen Person**, so spricht eine **widerlegbare Vermutung** dafür, dass die zu besteuerte Person im ausländischen Gebiet einer niedrigen Besteuerung unterliegt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG).
- 205 Die Niedrigbesteuerung liegt ferner dann vor, wenn die betroffene natürliche Person in dem ausländischen Gebiet eine **Vorzugsbesteuerung** in Anspruch nehmen kann (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG). Eine derartige Vorzugsbesteuerung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige im Ausland ganz oder zu einem wesentlichen Teil von den dortigen Steuern freigestellt werden kann, wenn insbesondere Auslandseinkünfte nicht oder nur unter begünstigenden Sonderbedingungen der Steuer unterworfen sein können oder wenn die Besteuerung durch besondere steuerliche Abmachungen (Steuerverträge) ermäßigt werden kann. Ob die Vorzugsbesteuerung von dem Steuerpflichtigen tatsächlich in Anspruch genommen wird, ist unerheblich. Voraussetzung ist allerdings, dass die Vorzugsbesteuerung, soweit sie in Anspruch genommen werden kann, zu einer **erheblichen Steuerminderung** führt. Wann eine Steuerminderung erheblich ist, sagt das Gesetz nicht. In Orientierung an § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG liegt es nahe, ebenfalls von einer **relativen Grenze von einem Drittel** auszugehen. Auch diese Vermutung kann widerlegt werden.

b) Sachliche Voraussetzungen**aa) Vorbemerkung**

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht setzt nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 AStG voraus, dass der Wegzügler wesentliche **wirtschaftliche Interessen im Inland** hat. Der Begriff der wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland wird in den Abs. 3 und 4 dieser Vorschrift näher umschrieben.

Die in § 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 AStG aufgeführten Alternativen betreffen die **unmittelbaren** wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen, während in § 2 Abs. 4 i.V.m. § 5 AStG auch **mittelbare** wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen genannt werden. 207

Die Alternativen des § 2 Abs. 3 und 4 AStG stellen nicht darauf ab, ob die wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen bereits zum Zeitpunkt des Wegzuges bestanden haben oder erst später begründet werden. 208

bb) Unmittelbare Inlandsinteressen (§ 2 Abs. 3 AStG)

§ 2 Abs. 3 AStG beschreibt **drei (alternative) Fälle unmittelbarer wesentlicher wirtschaftlicher Inlandsinteressen**, nämlich: 209

- Unternehmer- bzw. Mitunternehmerschaft eines inländischen Gewerbebetriebs oder das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu Beginn des Veranlagungszeitraums (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG),
- nichtausländische Einkünfte, soweit sie mehr als 30 % der Gesamteinkünfte oder EUR 62.000,00 übersteigen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG) und
- nichtausländisches Vermögen, soweit dieses zu Beginn des Veranlagungszeitraums mehr als 30 % des Gesamtvermögens oder EUR 154.000 übersteigt (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG).

Im Einzelnen: 210

• Unmittelbare Inlandsinteressen gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG:

Gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG hat **jeder Unternehmer und Mitunternehmer**, der im Inland einen Gewerbebetrieb unterhält oder an einem solchen beteiligt ist, stets unmittelbare wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen. Erfasst werden damit im Ergebnis vor allem inländische Betriebsstätten, wobei über § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den Fällen fingiert wird, in denen Einkünfte weder durch eine ausländische Betriebsstätte noch durch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter erzielt werden.

Für **Kommanditisten** gilt eine Sonderregelung, wonach diese erst dann wesentliche Inlandsinteressen haben, wenn auf sie zu Beginn des Veranlagungszeitraums mehr als 25 % der Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus der Gesellschaft entfallen.

Unmittelbare wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen sind gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG ferner dann gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine **Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft** hält. Mangels besonderer gesetzlicher Regelung sind als inländische Kapitalgesellschaften solche anzusehen, deren **Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland** belegen ist.

Da in § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG lediglich Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften angesprochen sind, vermitteln **andere**

Körperschaften und Vermögensmassen, etwa Genossenschaften, Vereine und Stiftungen, **keine wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen**.

- **Unmittelbare Inlandsinteressen gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG:**

In der zweiten Alternative knüpfen wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen an die **Höhe der nichtausländischen Einkünfte** (erweiterte Inlandseinkünfte) an (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG). Damit sind jene Einkünfte angesprochen, die in § 34d EStG nicht genannt sind, d.h. die inländischen Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 EStG und zusätzlich die Einkünfte, die nicht nach § 34d EStG ausländisch sind.

- **Unmittelbare Inlandsinteressen gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG:**

Die dritte Alternative stellt auf die **Höhe des Vermögens** ab, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nichtausländische Einkünfte wären (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG). Es handelt sich hierbei um das sog. **erweiterte Inlandsvermögen**, das über das Inlandsvermögen gemäß § 121 BewG hinausgeht.

cc) **Mittelbare Inlandsinteressen (§ 2 Abs. 4 AStG)**

- 211 § 2 Abs. 4 AStG erfasst den Fall, dass ein Steuerpflichtiger wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen **mittelbar** hat.
- 212 Angesprochen ist damit, dass ein Steuerpflichtiger **unter den Voraussetzungen des § 5 AStG an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, die ihrerseits unmittelbare wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland gemäß § 2 Abs. 3 AStG** hat.
- 213 Aus der Verweisung auf § 5 AStG folgt, dass die ausländische Gesellschaft die Qualifikation einer **Zwischengesellschaft i.S. von § 7 AStG** haben muss. Es muss sich also um eine ausländische Kapitalgesellschaft handeln, die mit ihren **Einkünften aus passivem Erwerb** (vgl. § 8 Abs. 1 und 2 AStG) einer **niedrigen Besteuerung** (§ 8 Abs. 3 AStG) unterliegt. Damit vermitteln lediglich derartige (ausländische) Zwischengesellschaften, nicht aber übrige ausländische Kapitalgesellschaften, wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen.
- 214 Den Anteilseignern werden die wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen aber **nur nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote an der Zwischengesellschaft** zugerechnet. Hierbei sind die in § 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 AStG genannten Grenzen, bei deren Überschreitung wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen vorliegen, in der Person eines jeden Anteilseigners an der Zwischengesellschaft zu erfüllen.

c) **Zeitdauer der außensteuerrechtlich erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht**

- 215 § 2 Abs. 1 AStG begründet die **erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht auf die Dauer von zehn Jahren**. Da das Jahr des Wegzuges bei der Berechnung der Zehnjahresfrist nicht mitgerechnet wird, kann die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht sich auf **längstens elf Jahre** erstrecken.
- 216 Außer durch Zeitablauf **endet die erweiterte beschränkte Steuerpflicht** vorzeitig, wenn der Steuerpflichtige
- seinen Wohnsitz aus dem Niedrigsteuerland in ein Hochsteuerland verlegt,

- die wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen aufgibt oder
- eine Niedrigbesteuerung durch höhere ausländische Steuern oder niedrigere inländische Steuern oder durch Änderung von Währungsparitäten wegfällt.

4. Keine optionale beschränkte Steuerpflicht

Eine optionale beschränkte Einkommensteuerpflicht, vergleichbar der optionalen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist **weder sinnvoll noch vorgesehen**.

II. Körperschaftsteuer

1. „Klassische“ beschränkte Steuerpflicht nach § 2 KStG

a) Vorbemerkung

217

§ 2 KStG Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. *Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften;*
2. *sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit den inländischen Einkünften, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; inländische Einkünfte sind auch*
 - a) *die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen dafür gewährt werden, dass sie Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland einem anderen überlassen und der andere, dem die Anteile zuzurechnen sind, diese Anteile oder gleichartige Anteile zurückzugeben hat,*
 - b) *die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Rahmen eines Wertpapierpensionsgeschäfts im Sinne des § 340b Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs gewährt werden, soweit Gegenstand des Wertpapierpensionsgeschäfts Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind, und*
 - c) *die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Einnahmen oder Bezüge, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Entgelt für die Überlassung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gewährt gelten.*

218

Im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht wird im Körperschaftsteuerrecht nach Maßgabe des § 2 KStG zwischen **zwei Gruppen beschränkter Steuerpflicht** unterschieden, nämlich zwischen

- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland** haben (§ 2 Nr. 1 KStG) und
- sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **nicht unbeschränkt steuerpflichtig** sind (§ 2 Nr. 2 KStG).

b) **Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 EStG**

219

Lediglich die **erste Fallgruppe** bildet eine **Parallele zu der in § 1 Abs. 4 EStG** normierten beschränkten Einkommensteuerpflicht. Ebenso wie in § 1 Abs. 4 EStG sind auch in § 2 Nr. 1 KStG Steuersubjekt und Steuerobjekt miteinander verkoppelt, so dass eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur dann gegeben ist, wenn zugleich inländische Einkünfte bezogen werden.

220

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht betrifft denklogisch **nur ausländische Rechtsträger**, da ein inländischer Rechtsträger aufgrund des Ortes des Sitzungssitzes nur unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

Hierzu im Folgenden.

aa) Ausländische Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Ausland

Diese Konstellation führt zur inländischen **beschränkten Steuerpflicht**, sofern **der Typenvergleich** zu dem Ergebnis kommt, dass der ausländische Rechtsträger körperschaftliche Strukturen hat. 221

bb) Ausländische Rechtsträger mit Verwaltungssitz im Inland

Handelt es sich um einen ausländischen, befindet sich jedoch der **Verwaltungssitz (im gesellschaftsrechtlichen Sinn) im Inland, scheidet eine beschränkte Steuerpflicht aus:** 222

- Befindet sich der Satzungssitz in einem **Mitgliedstaat der EU-/EWR**, gilt im In- wie im Ausland die Gründungstheorie, so dass auf den Rechtsträger weiterhin **ausländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar bleibt: Es gilt der **Typenvergleich**. Der Rechtsträger ist gemäß § 1 Abs. 1 KStG **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sofern der dem Typus der Körperschaft entspricht. Eine **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht scheidet aus**.

–Hierzu unter Tz. 24 ff. **Fall 3a.** –

- Befindet sich der Satzungssitz in einem **Drittstaat** und gilt dort die **Gründungstheorie**, bleibt auf den Rechtsträger weiterhin **ausländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar. Der ausländische Rechtsträger bleibt also **weiter existent**. Zwar wendet das **Inland aufgrund der Sitztheorie inländisches Gesellschaftsrecht** an, so dass das ausländische Rechtsgebilde im Inland als Personengesellschaft gilt. Dies ist steuerrechtlich jedenfalls so lange irrelevant, wie der ausländische Rechtsträger im Ausland rechtlich existent ist (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Vielmehr ist nach dem **Typenvergleich** zu entscheiden, ob der ausländische Rechtsträger dem Typus der Körperschaft entspricht. Im letzteren Fall ist er **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**. Auch hier **scheidet eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht aus**.

–Hierzu unter Tz. 39 ff. **Fall 3b.** –

- Befindet sich schließlich der Satzungssitz in einem **Drittstaat** und gilt dort die **Sitztheorie**, ist **inländisches Gesellschaftsrecht** anwendbar. Dies hat zur Folge, dass der ausländische Rechtsträger aus ausländischer Sicht als aufgelöst gilt und im Inland als Personengesellschaft behandelt wird (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, ZIP 2008, 2411 – Trabrennbahn). Dies gilt auch steuerlich, da ein ausländischer Rechtsträger, der zum Gegenstand eines Typenvergleichs gemacht werden könnte, in diesem Fall nicht vorhanden ist. Einziger – auch steuerlich relevanter – Rechtsträger ist die inländische Personengesellschaft, die kein geeignetes Steuersubjekt ist. Somit liegt auch hier **keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** vor.

–Hierzu unter Tz. 39 ff. **Fall 3c.** –

c) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Nr. 2 KStG

Nach § 2 Nr. 2 KStG sind zudem beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. 223

erpflichtig sind. Die in § 2 Nr. 2 KStG aufgezählten Gebilde sind **Körperschaften des öffentlichen Rechts**, also insbesondere Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände).

2. Keine erweiterte beschränkte Steuerpflichten

- 224 Diese einkommensteuerrechtlichen Varianten der beschränkten Steuerpflicht haben **keine körperschaftsteuerliche Entsprechung**.

III. Erbschaftsteuer

1. Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen

a) Natürliche Personen

aa) „Klassische“ beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

§ 2 ErbStG Persönliche Steuerpflicht

225

(1) Die Steuerpflicht tritt ein

[...]

3. in allen anderen Fällen für den Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes besteht (beschränkte Steuerpflicht).² Bei Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Nr. 4 des Bewertungsgesetzes ist es ausreichend, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung entsprechend der Vorschrift am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist.³ Wird nur ein Teil einer solchen Beteiligung durch Schenkung zugewendet, gelten die weiteren Erwerbe aus der Beteiligung, soweit die Voraussetzungen des § 14 erfüllt sind, auch dann als Erwerb von Inlandsvermögen, wenn im Zeitpunkt ihres Erwerbs die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers weniger als ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beträgt.

[...]

Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG tritt die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht in allen Fällen ein, in denen **weder der Erblasser (Schenker) noch der Erwerber Inländer** sind.

226

Diese bedeutet, dass, soweit natürliche Personen beteiligt sind, **weder Erblasser (Schenker) noch Erwerber Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** hatten und auch die **erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht** nicht eingreift.

227

bb) Erbschaftsteuerlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht

(1) Im Inland stationierte Mitglieder ausländischer NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge (Nato-Truppenstatut)

Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut (Tz. 109) fingiert, dass **Mitglieder ausländischer NATO-Truppen und deren ziviles Gefolge** sowie technische Fachkräfte, soweit sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, **keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen**, wenn sie sich ausschließlich in dieser Eigenschaft in Deutschland aufhalten. Entsprechendes gilt für **Angehörige** der Truppenmitglieder und des zivilen Gefolges (Art. 68 Abs. 4 des ZA zum NATO-Truppenstatut).

228

Rechtsfolge ist gegebenenfalls eine **beschränkte Erbschaftsteuerpflicht**, wenn die **NATO-Truppen und deren ziviles im Inland Gefolge stationiert sind** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

(2) Im Inland aufgenommene ausländische Diplomaten und Berufskonsuln (WÜD, WÜK)

- 229 Diplomaten und Berufskonsuln gelten gemäß § 2 Abs. 1 Buchst. c ErbStG als im Entsendestaat unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig (Tz. 160 ff.).
- 230 Spiegelbildlich sollten sie im Aufnahmestaat – trotz Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalts – **einer nur eingeschränkten Besteuerung** unterliegen. Dieser Grundsatz gilt zwar einkommensteuerlich (Tz. 186 ff.), **nicht aber erbschaftsteuerlich**.
- 231 Denn die einschlägigen Regelungen des WÜD und des WÜK (Tz. 186) **verbieten dem Aufnahmestaat nicht die Erhebung der Erbschaftsteuer**, ausgenommen Vermögen, das sich nur deshalb im Aufnahmestaat befindet, weil sich der Verstorbene als Mitglied der diplomatischen bzw. konsularischen Vertretung oder als Familienangehöriger eines solchen in diesem Staat aufhielt (Art. 34 Buchst. c, Art. 39 Abs. 4 WÜD einerseits und Art. 49 Abs. 1 Buchst. c, Art. 51 Buchst. b anderseits).

(3) Im Inland aufgenommene ausländische EU-Bedienstete (ProtVB)

- 232 Gemäß Art. 13 ProtVB (Tz. 118) sind die **Bediensteten der EU, der Europäischen Zentralbank (EZB) und der Europäischen Investitionsbank (EIB)**, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienste der EU im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen Staates niederlassen, **in dem sie zur Zeit des Dienstantritts ihren steuerlichen Wohnsitz haben, in beiden Staaten so zu behandeln, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten**, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Union befindet.
- 233 Dies gilt auch für die **Ehegatten bzw. Lebenspartner** der betreffenden EU-Bediensteten, soweit sie keine eigene Berufstätigkeit ausüben, sowie für die Kinder, soweit sie unter der Aufsicht der vorbezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden.
- 234 Diese Regelungen gelten **auch für die Erbschaftsteuer**, so dass der in Deutschland aufgenommene ausländische EU-Bedienstete gegebenenfalls **beschränkt erbschaftsteuerpflichtig** wird. Die Rechtslage ist insofern eine andere als bei den im Inland aufgenommenen ausländischen Diplomaten und Berufskonsuln, weil es für letztere eine mit § 13 Abs. 1 ProV vergleichbare Fiktion der Nichtanwesenheit im Aufnahmestaat nicht gibt.
- 235 Zu beachten ist, dass das im Hoheitsgebiet des Aufenthaltsstaats befindliche **bewegliche Vermögen** von der Erbschaftsteuer befreit ist (Art. 13 Abs. 2 ProtV).

cc) Außensteuerrechtlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 4 AStG)**§ 4 AStG Erbschaftsteuer**

236

- (1) *War bei einem Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 Satz 1 anzuwenden, so tritt bei Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 des Erbschaftsteuergesetzes die Steuerpflicht über den dort bezeichneten Umfang hinaus für alle Teile des Erwerbs ein, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d des Einkommensteuergesetzes wären.*
- (2) *Absatz 1 findet keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, daß für die Teile des Erwerbs, die nach dieser Vorschrift über § 2 Abs. 1 Nr. 3 des Erbschaftsteuergesetzes hinaus steuerpflichtig wären, im Ausland eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist, die mindestens 30 Prozent der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, die bei Anwendung des Absatzes 1 auf diese Teile des Erwerbs entfallen würde.*

§ 4 AStG ist eine gegen Vermögensverlagerungen gerichtet. Mit ihr wird das Ziel verfolgt, der **Auswanderung in Niedrigsteuerländer** die steuerlichen Anreize zu nehmen. 237

Die außensteuerrechtlich erweiterte beschränkte Steuerpflicht setzt voraus, dass **weder Erblasser (Schenker) noch Erwerber Inländer** sind. Sie betrifft ausgewanderte natürliche Personen mit **deutscher Staatsangehörigkeit** unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG). 238

Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht ist sowohl der unbeschränkten als auch der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht gegenüber **subsidiär**. 239

Schließlich entfällt die erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch dann, wenn die **erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht** infolge eingreifender Doppelbesteuerungsabkommen entfällt (§ 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG). 240

§ 4 Abs. 1 Satz 1 AStG enthält eine Anknüpfung an die Tatbestandsmerkmale des für die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht maßgebenden § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG (Tz. 195 ff.). Eine erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht setzt demnach insbesondere Folgendes voraus: 241

- (a) Der Erblasser oder Schenker muss eine **natürliche Person** (gewesen) sein, die in den letzten zehn Jahren vor der Auswanderung **als Deutscher** insgesamt mindestens fünf Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war;
- (b) der Erblasser oder Schenker muss(te) in einem **ausländischen Gebiet** ansässig sein, in dem er mit seinem Einkommen **nur einer niedrigen Besteuerung von Einkommen (§ 2 Abs. 2 AStG)** unterliegt (unterlag);
- (c) der Erblasser oder Schenker muss(te) **unmittelbar oder mittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen (§ 2 Abs. 3 und 4 AStG) im Inland** haben.
- (d) Der **Steuerentstehungszeitpunkt** des Erwerbs bzw. der Zuwendung (§ 9 ErbStG) muss in einen Zeitraum fallen muss, für den eine erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht eingreift.

– Zu diesen Voraussetzungen näher unter Tz. 195 ff. –

Die erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht **greift nicht** ein, wenn der Erwerb, soweit er nach § 4 AStG über § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG hinaus erbschaftsteuerpflichtig wäre, 242

im Ausland mit einer der deutschen **Erbschaftsteuer** entsprechenden Steuer belegt worden ist, die **mindestens 30 % der nach § 4 Abs. 1 ErbStG anfallenden Erbschaftsteuer** beträgt (§ 4 Abs. 2 AStG).

- 243 Dass eine Niedrigbesteuerung **nicht** vorliegt, obliegt der **Beweislast des Steuerpflichtigen**. Der entsprechende Gegenbeweis bezieht sich nur auf die auf dem erweiterten Inlandsvermögen lastende ausländische Erbschaftsteuer.

dd) Keine (erbschaftsteuerlich) optionale beschränkte Steuerpflicht

- 244 Auch eine optionale beschränkte Steuerpflicht **ist im Erbschaftsteuerrecht nicht vorgesehen**. Sie wäre auch nicht sinnvoll.

b) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

aa) „Klassische“ Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

- 245 Auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen können beschränkt erbschaftsteuerpflichtig sein, wenn **weder der Erblasser (Schenker) noch der Erwerber Inländer sind, d.h. wenn die betreffende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen weder Ort noch Geschäftsleitung im Inland hatten** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).
- 246 Für die **Erfassung ausländischer Rechtsträger** gelten die Ausführungen zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht entsprechend.

– Vorstehend unter Tz. 221 ff. –

bb) Keine erbschaftsteuerlich oder außensteuerrechtlich bzw. optionale erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- 247 Diese Arten der beschränkten Steuerpflicht **existieren im Erbschaftsteuerrecht** für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen **nicht**. Dies gilt insbesondere für eine etwaige außensteuerrechtlich erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, die nach **§ 4 AStG** nur für **natürliche Personen** gilt.

2. Keine Ersatzerbschaftsteuer bei beschränkter Steuerpflicht

- 248 Eine beschränkte Ersatzerbschaftsteuerpflicht **gleich welcher Art** von **Familienstiftungen und Familienvereine**, die **weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland**, ist ebenfalls **nicht vorgesehen**, da in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erwähnt.