

Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht

– isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter
als konkrete Ausprägungen –

von Prof. Dr. Johanna Hey, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Geltungsbereich: Deutschland.

Rechtsgrundlagen: AStG; DBA; EStG; KStG; OECD-MA; Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten v. 3. 6. 2003, ABl EU Nr. L 157/49 v. 26. 6. 2003.

Literatur: Arndt, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, *StuW* 1990, S. 364; Beiser, Steuern. Ein systematischer Grundriss, München 2001; Blümich (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG-Kommentar, Loseblatt, München; Burmester, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, *StuW* 1993, S. 221; dies., Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, in: Festschrift für Debatin, München 1997, S. 55; Crezelius, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, *StVj* 1992, S. 322; Debatin, Konzeptionen der Steuerpflicht, *FR* 1969, S. 277; Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. Köln (in Druck); Ebling, Unilaterale Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung bei Steuern vom Ertrag, Mainz 1970; Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7, München 1985, S. 39; Flick, Recht und Gerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht, *FR* 1961, S. 171; Flies, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, *DStZ* 1995, S. 431; Gandenberger, Der Einfluss der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftsströme, *DStJG* Bd. 8 (1985), S. 33; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Loseblatt, Köln; Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997; dies., Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, *StuW* 2002, S. 314; Hügelschäffer, Rückzahlung der Riesterförderung bei Wegzug, *BetrAV* 2002, S. 134; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999; Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001; Kirchhof (Hrsg.), EStG KompaktKommentar, 3. Aufl., Heidelberg 2003; Kleineidam, Gerechtigkeits- und Kausalitätsgesichtspunkte bei der internationalen Einkünftezurechnung auf Betriebsstätten, in: Festschrift für L. Fischer, Berlin 1999, S. 691; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., München 2000; Koblenzer, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, *BB* 1996, S. 933; Lademann (Hrsg.), EStG-Kommentar, Loseblatt, Stuttgart; Liedtke, „Beschränkte Steuerpflicht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, *DB* 1985, S. 671; Lornsen, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt a. M. 1987; Menck, Die (un)verborgene Krise des Internationalen Steuerrechts, *ISr* 2001, S. 279; Morgenthaler, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, *ISr* 1993, S. 258; Mössner, Isolierende Betrachtungsweise, in: Festschrift für Flick, Köln 1997, S. 939; ders., Selbständigkeit juristischer Personen und Kapitalgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, *RIW* 1986, S. 208; Pinkernell, Ertrags- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, *StuW* 1999, S. 281; Rabe, Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland, in: *DStJG Sonderband Unternehmenssteuerreform, Köln* 2001, S. 103; Ritter, Das Prinzip Rücksicht, *BB* 1984, S. 1109; Rodi, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, *RIW* 1992, S. 484; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998; Schmid (Hrsg.), Einkommensteuergesetz,

Kommentar, 22. Aufl., München 2003; Schön, Hinzurechnungsbesteuerung und Europarecht, DB 2001, S. 940; Schrettl, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt 1994; Schulze-Brahmann, Totalitäts- oder Territorialitätsprinzip?, StuW 1964, Sp. 589; Seer, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overridings am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, S. 481; ders., Die beschränkte Steuerpflicht aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts, IWB 2003, F. 11 Gr. 2 S. 573; Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967 (Abdruck der 1. Aufl. von 1936); Vogel, DBA-Kommentar, 4. Aufl., München 2003; ders., Der Grundsatz der Rücksichtnahme im deutschen innerstaatlichen Recht und Völkerrecht, in: Festschrift für Ritter, Köln 1997, S. 771; ders., Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Festschrift für Klein, Köln 1994, S. 361; ders., Worldwide vs. source taxation of Income (Part I), Intertax 1988, S. 216; Wassermeyer, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG Bd. 8 (1985), S. 49; Wurster, Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften aus selbständiger Arbeit, RIW 1982, S. 888 ff.

I. Konzeption der beschränkten Steuerpflicht

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen Steuerausländer, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben. Beschränkt ist die Steuerpflicht, da sie nicht das Welteinkommen, sondern nur die in § 49 EStG enumerierten inländischen Einkünfte erfasst. Der Katalog des § 49 EStG zählt die im Inland zu versteuernden Einkünfte abschließend auf (Roth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 6, 111; Schrettl, a. a. O., S. 107 ff.).

Dieses Grundkonzept erfährt Modifikationen, indem einerseits nichtansässigen Steuerpflichtigen mit wesentlichen Inlandseinkünften die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht eingeräumt wird (§ 1 Abs. 3 EStG), andererseits der Besteuerungsanspruch im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht in § 2 AStG über die Inlandseinkünfte hinaus ausgeweitet wird (hierzu grundlegend Wassermeyer, DStJG Bd. 8 [1985], S. 49, 72 ff.).

II. Inhalt des Territorialitätsprinzips

1. Nutzentheoretische Rechtfertigung der beschränkten Steuerpflicht

Zur Begründung, warum ausländische Steuerpflichtige, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, im Quellenstaat mit ihren inländischen Einkünften der Besteuerung unterworfen werden, wird das Territorialitätsprinzip herangezogen (Morgenthaler, IStR 1993, S. 258, 260 f.; Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.119 ff.; Ruppe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., Einf. ESt Anm. 98). Es ist die Rechtfertigung des Instituts der beschränkten Steuerpflicht.

Dabei sehen Territorialitätsprinzip bzw. Quellenprinzip den Grund für die Besteuerung von nichtansässigen Steuerausländern in der Nutzung des inländischen Güterangebots. Der Steuerausländer soll sich an der Finanzierung der vom Quellenstaat zur Verfügung gestellten Infrastruktur, mit deren Hilfe er inländische Einkünfte erwirtschaften konnte, beteiligen.

Gleichzeitig besagt das Territorialitätsprinzip, dass Steuerausländer nur mit Einkünften zur Besteuerung herangezogen werden dürfen, die einen **hinreichenden** Inlandsbezug aufweisen. Es ist also sowohl Prinzip der Begründung des Steueranspruchs des Quellenstaates, als auch seiner Limitierung. Zwar gibt es – von dem nicht justitiablen Gebot internationaler Rücksichtnahme (hierzu z. B. Ritter, BB 1984, S. 1109 ff.; Vogel, in: Festschrift für Ritter, a. a. O., S. 771 ff.) einmal abgesehen – keinen allgemeinen Völkerrechtssatz, dass sich der Steueranspruch des Quellenstaates auf sein Staatsgebiet beschränken müsse (Spitaler, a. a. O., S. 422; Wassermeyer, DStJG Bd. 8 [1985], S. 49, 72 ff.); die Steuerverwaltungshoheit und damit die Durchsetzungsmöglichkeiten enden jedoch an den Staatsgrenzen (Spitaler, a. a. O., S. 424). Ermitteln und vollstrecken kann der Staat den Steueranspruch

3 Deutschland

nur auf seinem eigenen Hoheitsgebiet. Aus dieser Beschränkung der Verwaltungshoheit ergeben sich Folgerungen für die Anordnung materieller Steuerpflichten. Denn es ist wenig sinnvoll, den materiellen Steueranspruch auf Sachverhalte zu erstrecken, die außerhalb der Verwaltungshoheit des besteuerten Staates liegen.

2. Prinzip zwischenstaatlicher Aufkommensverteilung (inter-country-equity)

Das Territorialitätsprinzip wirkt nicht nur als **Lastenausteilungsprinzip** gegenüber dem Steuerpflichtigen, sondern auch als **Verteilungsprinzip** zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat (Burmester, StuW 1993, S. 221, 227; Kleineidam, in: Festschrift für L. Fischer, a. a. O., S. 691, 693 ff., 696 ff.).

Dabei besagt das Territorialitätsprinzip zunächst nur, dass der Quellenstaat einen **Anteil** am Aufkommen erhält. Welches Steuerniveau im Ergebnis Anwendung findet und ob der Wohnsitzstaat ebenfalls am Aufkommen beteiligt wird, hängt davon ab, ob die Besteuerung im Wohnsitzstaat der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode folgt und ob der Quellenstaat ausreichend Besteuerungssubstrat „übrig gelassen“ hat. Je höher der Quellenstaat zugegriffen hat, desto geringer ist – auch bei Anwendung der Anrechnungsmethode – die Chance des Wohnsitzstaates, ebenfalls am Steuergut zu partizipieren.

Hierbei haben sich auf der Grundlage der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung des Territorialitätsprinzips bestimmte **Konventionen gerechter Verteilung** des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten entwickelt (zum Prinzip internationaler Verteilungsgerechtigkeit: Flick, FR 1961, S. 171; Hey, a. a. O., S. 161 ff.; Burmester, StuW 1993, S. 221, 228 ff.; Vogel, Intertax 1988, S. 216, 223). Je größer der Beitrag des Quellenstaates zur Erwirtschaftung der Einkünfte und je intensiver der Inlandsbezug, desto größer ist der Anteil am Aufkommen, den der Quellenstaat beansprucht (Arndt, StuW 1990, S. 364, 368).

Während z. B. bei gewerblichen Einkünften oder Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch im Rahmen beschränkter Steuerpflicht im Quellenstaat eine Veranlagung stattfindet und somit grundsätzlich der reguläre Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt (§ 50 Abs. 3 Satz 1 EStG), wird auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren im Quellenstaat lediglich ein niedrig-proportionaler Steuerabzug erhoben (§ 50a Abs. 4 Satz 2 EStG), der regelmäßig in DBA weiter reduziert wird.

3. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

Häufig wird behauptet, die strikte Anwendung des Territorialitätsprinzips führe zu einer effizienten Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (Schulze-Brachmann, StuW 1964, Sp. 589, 609 ff., 623; Schaumburg, a. a. O., Rn. 13.5; Ebling, a. a. O., S. 85 f.; Lornsen, a. a. O., S. 52). Dies ist richtig, allerdings nur unter der Prämisse, dass **alle** Staaten **ausschließlich** das Territorialitätsprinzip anwenden und hieraus auch die gleichen Folgerungen für die Definition inländischer Einkünfte ziehen. Andernfalls käme es auch unter ausschließlicher Anwendung des Quellenprinzips entweder zu Doppelbesteuerungen oder zu sog. „weißen“ Einkünften.

Genau diese Übereinstimmung der Abgrenzung der Besteuerungsrechte auf der Grundlage des Territorialitätsprinzips ist aber wenig wahrscheinlich, da das Territorialitätsprinzip nur einen groben Orientierungsrahmen für die Bestimmung der inländischen Einkünfte bietet. Der genaue Umfang ist der Wertung der einzelnen Staaten überlassen und kann folglich erheblich differieren, wenn man sich nicht international auf eine einheitliche Konvention

einigt. Demgegenüber böten der Verzicht auf die Besteuerung ausländischer Steuerpflichtiger und der Rückzug aller Staaten auf das Wohnsitzprinzip die Chance zielgenauerer Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen. Doppelbesteuerungen träten nur noch auf bei einem Nebeneinander von Wohnsitz- und Nationalitätsprinzip bzw. in den Fällen der Doppelsässigkeit.

III. Wettbewerbswirkungen des Territorialitätsprinzips

Traditionell wird das Territorialitätsprinzip mit **Kapitalimportneutralität**, das Totalitätsprinzip mit **Kapitalexportneutralität** gleichgesetzt (Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.65; Menck, in: Engelschalk/Flick u. a., a. a. O., S. 39, weist darauf hin, dass dies insbesondere die Sicht der südamerikanischen Staaten ist.). Die Wettbewerbswirkungen der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip hängen jedoch nicht allein vom Quellenstaat ab, sondern ebenso vom Wohnsitzstaat. **Mindestvoraussetzung** für gleiche Wettbewerbsbedingungen aller im Markt des Quellenstaates agierenden Steuerpflichtigen ist zwar zunächst, dass der Quellenstaat beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt. Zu Kapitalimportneutralität führt dies jedoch nur dann, wenn das auf dem Gebiet des Quellenstaates erwirtschaftete Einkommen **nur** dort besteuert wird, d. h., dass der Wohnsitzstaat ausländische Einkünfte freistellen muss. Dies entspricht dem traditionell in den lateinamerikanischen Staaten gepflegten Verständnis des Territorialitätsprinzips (Vogel, Intertax 1988, S. 216, 221), ist aber eine Verengung und wird der Bedeutung des Territorialitätsprinzips als Verteilungsprinzip für die Aufteilung einheitlicher Steuerquellen zwischen beiden beteiligten Staaten nicht gerecht.

Faktisch hat der Quellenstaat zwar den „**ersten Zugriff**“, der Wohnsitzstaat hat jedoch das „**letzte Wort**“. Auf seine Entscheidung kann der Quellenstaat grundsätzlich keinen Einfluss mehr nehmen. Auch wenn er sich bemüht, die Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen möglichst getreu der des unbeschränkt Steuerpflichtigen auszugestalten, heißt dies nicht, dass der beschränkt Steuerpflichtige dauerhaft von dieser Gleichstellung profitiert.

Dass der Wohnsitzstaat das letztendliche Bestimmungsrecht hat, wird besonders deutlich anhand der Frage, ob beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner in die unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährten Entlastungsmechanismen im Rahmen der jeweiligen Körperschaftsteuersysteme einbezogen werden sollen (Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., Einf. KStG Anm. 58; aus europarechtlicher Sicht: Raber, a. a. O., S. 103, 108 f.). Im Zweifel profitiert hiervon nicht der Steuerpflichtige, sondern nur der Wohnsitzstaat. Würde z. B. das Halbeinkünfteverfahren durch entsprechende Reduktion der abgeltenden Kapitalertragsteuer auch für Ausschüttungen an ausländische Steuerpflichtige zur Anwendung gebracht, käme dies lediglich dem anrechnungspflichtigen Wohnsitzstaat zugute, der ein höheres Steueraufkommen auf die aus dem Ausland bezogene Dividende realisieren könnte.

Ob Kapitalimport- oder Kapitalexportneutralität der Vorzug zu geben ist, ist seit jeher umstritten (ausführlich hierzu Vogel, Intertax 1988, S. 310 ff.). Meiner Ansicht nach lässt sich hierauf keine eindeutige Antwort geben, vielmehr muss danach differenziert werden, wie eng der Steuerpflichtige in die Volkswirtschaft des Quellenstaates integriert ist und inwieweit er in diesem Markt tatsächlich mit inländischen Steuerpflichtigen konkurriert (so auch Jacobs, a. a. O., S. 30 f.).

Diese Differenzierung findet ihren Niederschlag auch in der Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht und den sie flankierenden DBA (Debatin, FR 1969, S. 277, 281). Betriebsstättengewinne werden im Quellenstaat grundsätzlich voll besteuert, d. h. unter Anwendung des regulären Einkommen-

Körperschaftsteuertarifs. Hierbei handelt es sich um eine abschließende Besteuerung, denn in DBA ist ganz überwiegend die Freistellungsmethode vereinbart. Dies ist damit gerechtfertigt, dass der Steuerausländer mit der inländischen Betriebsstätte aktiv am Marktgeschehen im Quellenstaat teilnimmt. Ausnahmsweise sehen Aktivitätsvorbehalte (Vogel, DBA-Kommentar, a. a. O., Art. 23, Rn. 88 ff.; zur Zulässigkeit unilateraler *Switch-over*-Klauseln siehe Seer, IStR 1997, S. 481 ff., 520 ff.) den Übergang zur Anrechnungsmethode vor, wenn es nicht zur Entfaltung aktiver Tätigkeit kommt. Demgegenüber ist die Belastung von Dividenden und Lizenzentnahmen im Quellenstaat stets nur vorübergehender Natur. Der Wohnsitzstaat sorgt mit der Anwendung der Anrechnungsmethode für die Herstellung seines Besteuerungsniveaus und damit für die Verwirklichung von Kapitalexporthneutralität. Dies entspricht der passiven Rolle des Dividendenempfängers bzw. Beziehers von Lizenzentnahmen im Quellenstaat.

IV. Maßstäblichkeit des Territorialitätsprinzips

1. Fehlende Trennschärfe als Maßstab zur Feststellung des Inlandsbezugs

Es stellt sich die Frage, welche Rolle dem Territorialitätsprinzip bei der gesetzlichen Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht zukommt. Ein konkreter Besteuerungsrahmen lässt sich ihm nicht entnehmen. Es mangelt dem Territorialitätsprinzip an Trennschärfe (Vogel, Intertax 1988, S. 216, 223; Spitaler, a. a. O., S. 423; Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.121; Flick, in: Engelschalk/Flick u. a., a. a. O., S. 93, 96 f.), sowohl was die Definition der inländischen Einkünfte angeht, als auch bezüglich der Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat. Vielmehr eröffnet das Territorialitätsprinzip den nationalen Gesetzgebern weite Spielräume, die diese durch enumerative Kataloge inländischer Einkünfte ausfüllen. Generalklauseln, wie sie **Paul Kirchhof** in seinem zur Reform des Einkommensteuerrechts vorgelegten Karlsruher Entwurf vorsieht („Inländische Einkünfte sind alle Einkünfte, die aus einer im Inland genutzten oder verwerteten Erwerbsgrundlage erzielt werden“, vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 Karlsruher-E, a. a. O.), bieten demgegenüber keine ausreichende Rechtssicherheit.

Die Bindungen, denen der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, ergeben sich weniger aus dem Territorialitätsprinzip selbst, als aus dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem Gebot der Folgerichtigkeit, vor dem die Entscheidung, einkunftsartenabhängig unterschiedliche territoriale Anknüpfungspunkte zum Anlass der Besteuerung zu nehmen, standhalten muss. Dabei findet der allgemeine Gleichheitssatz sowohl im Verhältnis zwischen Steuerin- und Steuerausländern mit denselben Einkünften Anwendung (hierzu z. B. Morgenthaler, IStR 1993, S. 258 ff.), als auch beim Vergleich der unterschiedlichen territorialen Anknüpfungspunkte (Vergleichsgruppe Steuerausländer mit unterschiedlichen Einkünften). Dass § 49 EStG einkunftsartenabhängig unterschiedlich intensive territoriale Bezüge fordert, ist nach Ansicht der Mehrzahl der Autoren vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt (vgl. etwa Roth, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 10; Lüdicke, in: Lademann, a. a. O., § 49 Rn. 63; Wassermeyer, DStJG Bd. 8 [1985], S. 49, 58; kritisch dagegen Gosch, in: Kirchhof, a. a. O., § 49 Rn. 2; Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.146). Zwar hat der Gesetzgeber bei der Definition dessen, was er als eine hinreichende territoriale Anknüpfung ansieht, einen Wertungsspielraum schon deshalb, weil das Territorialitätsprinzip keine hinreichend präzisen Abgrenzungsmaßstäbe für die Steuerbarkeit im Inland liefert. Zudem setzt die Vollziehbarkeit der Definition inländischen Einkommens pragmatische Grenzen.

Schaut man sich den Katalog des § 49 EStG an, so fällt auf, dass die Steuerwürdigkeitsentscheidung des nationalen Gesetzgebers zum Teil hinter dem zurückbleibt, was sich gemessen am Territorialitätsprinzip rechtfertigen ließe, etwa wenn die Lieferung von Waren durch ein ausländisches Unternehmen trotz Inanspruchnahme des inländischen Absatzmarktes nicht zum Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des aus der Lieferung resultierenden Gewinns genommen wird (Crezelius, StVj 1992, S. 322 f.) oder Zinseinkünfte nur bei inländischer Besicherung besteuert werden. Grund für diese Selbstbeschränkung sind vielfach die Grenzen der Vollziehbarkeit.

Die vom Gesetzgeber getroffene Auswahl birgt jedoch eine Reihe von Unstimmigkeiten. Besonders gravierend sind die Diskrepanzen zwischen dem Betriebsstättenerfordernis bei den gewerblichen Einkünften und der Anknüpfung an den Tätigkeitsort bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Es ist problematisch, wenn anknüpfend an die einkommensteuerrechtliche Einteilung von selbständigen Tätigkeiten in solche nach §§ 15 und 18 EStG im internationalen Kontext unterschiedlich intensive Anknüpfungsmomente für eine nahezu gleiche Tätigkeit gefordert werden (vgl. aber auch Wassermeyer, DStJG Bd. 8 [1985], S. 49, 58, der die Differenzierung für nachvollziehbar hält, da selbständige Arbeit typischerweise außerhalb fester Betriebsstätten erbracht werde). Ein weiteres Beispiel für die Rationalitätsdefizite des Katalogs der inländischen Einkünfte sind die Unterschiede in der Behandlung von Zinsen und Dividenden. Der territoriale Anknüpfungspunkt der Besteuerung von Dividenden wird in der Ansässigkeit des Schuldners gesehen. Dagegen begründen Zinseinkünfte, die von einem im Quellenstaat ansässigen Schuldner gezahlt werden, nur unter qualifizierten Voraussetzungen eine beschränkte Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Gläubigers. Für Hypothekenzinsen und Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen wird eine inländische dingliche Besicherung gefordert (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG), so dass Einkünfte aus Sparbüchern und Festgeldkonten von Steuerausländern grundsätzlich nicht im Inland besteuert werden. Die Differenzierungen werden mit dem aus dem Territorialitätsprinzip gewonnenen Kriterium der örtlich-wirtschaftlichen Belegenheit begründet (Burmester, StuW 1993, S. 221, 226). Doch gerade bei Streubesitzdividenden ist nicht ersichtlich, inwieweit sich die Zurverfügungstellung von Fremd- und Eigenkapital in Bezug auf den Anknüpfungspunkt der inländischen Erwirtschaftung des Entgelts für die Kapitalüberlassung unterscheidet. Zweifelhaft ist dabei, ob die Erfassung der an einen im Ausland ansässigen Anteilseigner gezahlten Dividenden durch den Quellenstaat notwendige Folge des Territorialitätsprinzips ist. Die Kapitalgesellschaft entfaltet mit der Abschirmwirkung genau jene Ausschließlichkeit der Besteuerung durch den Quellenstaat, die das Ideal des Territorialitätsprinzips verkörpert. Warum der Quellenstaat ein zweites Mal bei Transfer dieses Gewinns an den im Ausland ansässigen Anteilseigner zugreifen soll, leuchtet nicht ohne weiteres ein. Das Territorialitätsprinzip wird isoliert sowohl auf die Körperschaft als auch auf den Anteilseigner angewandt, ohne dass zwischen beiden eine Beziehung hergestellt wird. Damit liegt der (nochmaligen) Besteuerung des an Steuerausländer ausgeschütteten Gewinns durch den Quellenstaat – obwohl auch von Staaten mit (Voll-)Entlastungssystemen praktiziert – ganz klar ein Denken in den Kategorien klassischer Körperschaftsteuersysteme zugrunde.

Wie wenig das Territorialitätsprinzip als Maßstab zur Aufteilung des Besteuerungsguts zwischen den beteiligten Staaten beiträgt, wird auch anhand der Ausgestaltung der DBA deutlich. So ist etwa die Reduzierung der Quellensteuersätze auf Lizenzgebühren in den DBA (Übersicht bei Vogel, DBA-Kommentar, a. a. O., Art. 12 Rn. 25) nicht Ausdruck einer speziellen Rationalität, sondern Produkt gegenseitigen Nachgebens. Dass es zu einer **Teilung** kommt, mag man zwar daraus ableiten, dass bei der Verwertung im Quellenstaat die dortige Infrastruktur genutzt wird, während der

Wohnsitzstaat zur Entwicklung des Know-how beigetragen hat. Genauso gut könnte der Wohnsitzstaat aber auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Aufkommensbeteiligung fordern, schließlich wird er regelmäßig die Berufsausbildung finanziert haben, die Grundlage der Einkommenserwirtschaftung im Quellenstaat ist. Beide Seiten können also auf das Äquivalenztheoretische Territorialitätsprinzip rekurrieren. Zur Bemessung der konkreten Einzelbeiträge der beteiligten Staaten taugt das Äquivalenzprinzip jedoch nicht. Deshalb werden auch bei beiderseitigen Erfolgsbeiträgen die Besteuerungsrechte auf DBA-Ebene häufig einseitig zugewiesen. So wird der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates bezüglich grenzüberschreitend gezahlter Lizenzgebühren mittlerweile stark zurückgenommen; vielfach reduziert sich der Quellensteuersatz auf 0 %. Dagegen ist die Zuweisung der Besteuerungsrechte auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA zeitabhängig ausgestaltet, indem nach der 183-Tage-Regelung nur **entweder** der Quellenstaat **oder** der Wohnsitzstaat besteuern dürfen.

2. Konkretisierungen des Territorialitätsprinzips

Etwas mehr Konturen erhält das Territorialitätsprinzip erst durch eine Reihe konkretisierender Prinzipien (Überblick bei Koblenzer, BB 1996, S. 933, 935):

a) Belegenheitsprinzip

Die stärkste territoriale Bindung liegt dem **Belegenheitsprinzip** zugrunde (lex rei sitae, vgl. Burmester, StuW 1993, S. 221, 226: „Steuergut des Vermögensbestandes“). Es ist verwirklicht in der Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung inländischen Grundbesitzes (§ 49 Abs. 1 Nr. 6, 8 EStG), aber auch bei der Erfassung von Zinsen, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz besichert ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. cc EStG). Das Belegenheitsprinzip begründet darüber hinaus den inländischen Steueranspruch bezüglich im Quellenstaat belegener Sachinbegriffe und Rechte (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

b) Betriebsstättenprinzip

Auch das **Betriebsstättenprinzip** ist Ausdruck der Belegenheit von (beweglichem) Vermögen im Inland. Unternehmerische Einkünfte begründen die Entstehung beschränkter Steuerpflicht grundsätzlich nur dann, wenn im Inland eine physische oder persönliche Präsenz durch eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter besteht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG).

c) Arbeitsortprinzip

Das **Arbeitsortprinzip** stellt dagegen auf die physische Erbringung einer Arbeitsleistung im Inland ab. Es begründet den Inlandsbezug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und findet als **Tätigkeitsprinzip** einkunftsartenübergreifend auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit sowie im Rahmen gewerblicher Einkünfte für die Ausübung künstlerischer oder sportlicher Darbietungen Anwendung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG). Das Arbeitsortprinzip fordert anders als das Betriebsstättenprinzip keine zeitliche oder örtliche Verfestigung der Inlandsbeziehung (Koblenzer, BB 1996, S. 933, 935). Der Inlandsbezug ist weit gefasst, indem auch gelegentliche und vorübergehende Tätigkeiten im Quellenstaat der Besteuerung unterworfen werden. Dies steht in deutlicher Diskrepanz zu den Anforderungen an den Inlandsbezug bei gewerblicher Tätigkeit (zu Recht kritisch: Kumpf, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 654; ferner Vogel, Intertax 1988, S. 310, 319).

d) Wirkungsprinzip

Eine Abwandlung des Tätigkeits- oder Arbeitsortprinzips stellt das **Wirkungsprinzip** dar, das auf die **Verwertung** im Inland abstellt. Danach soll ein hinreichender Inlandsbezug auch dann gegeben sein, wenn die Tätigkeit zwar nicht im Inland stattgefunden hat, dort aber ihre Wirkungen zeigt, d. h. verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 3 und Nr. 4 EStG). In der Praxis bereitet der Verwertungstatbestand erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten.

e) Kassenstaatsprinzip

Das **Kassenstaatsprinzip** (hierzu ausführlich Rodi, RIW 1992, S. 484 ff.) weist dem leistungsverpflichteten Staat das Besteuerungsrecht zu, indem es mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis durch eine öffentliche Kasse gewährte Einkünfte dem inländischen Steueranspruch unterwirft (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG). Es stellt eine Beziehung zur Zahlungsverpflichtung des Quellenstaates her. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass der mit der Versorgungsleistung belastete Staat in Gestalt des Besteuerungsrechts eine Kompensation erhält.

Weitergehend ist die Frage, ob sich ein Besteuerungsrecht auch daraus ableiten lässt, dass ein Staat durch früheren Steuerverzicht zum Aufbau einer Altersversorgung beigetragen hat. Dies betrifft die Frage der internationalen Kompatibilität der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften. § 49 EStG versäumt es, auch für Sozialversicherungsrenten, die von einem inländischen Träger an einen im Ausland ansässigen Empfänger gezahlt werden, eine beschränkte Steuerpflicht anzuordnen. Aber selbst wenn Sozialversicherungsrenten im Quellenstaat Gegenstand der beschränkten Steuerpflicht sind, weist Art. 18 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter dem Wohnsitzstaat zu. Zum Problem wird diese Aufteilung der Besteuerungsrechte im Rahmen des derzeit vorgenommenen Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften. Einerseits ist es nicht hinnehmbar, dass der Quellenstaat zunächst über den Abzug der Beiträge zur Altersversorgung den Rentenaufbau finanziert, dann aber in der Auszahlungsphase, wenn der Steuerpflichtige zwischenzeitlich ins Ausland verzogen ist, leer ausgehen soll. Andererseits dürfte die Wegzugsbesteuerung, die der deutsche Gesetzgeber zur Lösung des Problems normiert hat (§ 95 EStG), schwerlich mit dem EG-Vertrag vereinbar sein (Hügelschäffer, BetrAV 2002, S. 134 ff.; Dorenkamp, a. a. O., 5. Teil, Kap. 9, D.I.4.b, in Druck).

f) Abschirmwirkung

Zu einer Konkretisierung des Territorialitätsprinzips und einer nicht unmaßgeblichen Einschränkung des Welteinkommensprinzips führt zudem die Anerkennung der **Abschirmwirkung juristischer Personen** (hierzu Mössner, RIW 1986, S. 208 f.). Solange Gewinne nicht repatriiert, sondern in der ausländischen Kapitalgesellschaft thesauriert werden, wird das Territorialitätsprinzip in Reinform, nämlich als **ausschließliche** Besteuerung im Quellenstaat, verwirklicht.

V. Bedeutung und Reichweite der isolierenden Betrachtungsweise für die Bestimmung inländischer Einkünfte

Die Umsetzung dieser Konkretisierungen des Territorialitätsprinzips erfolgt durch Anknüpfung an den Katalog der Einkunftsarten. Der Inlandsbezug wird einkunftsartenabhängig und nicht tätigkeitsbezogen definiert. § 49 Abs. 1 EStG stellt lediglich **zusätzliche** Bedingungen auf, die eine Besteuerung im Inland begründen (Mössner, in: Festschrift für Flick, a. a. O., S. 939, 949).

Damit ist die Definition der inländischen Einkünfte zum einen mit den gelegentlich willkürlichen Abgrenzungen zwischen den einzelnen Einkunftsarten belastet, zum anderen gelten die Konkurrenzregeln des nationalen

Rechts. Dies wird zum Problem im Verhältnis der subsidiären Überschuss-einkunftsarten zu den Gewinneinkünften, wenn keine Betriebsstätte begründet wird, wohl aber die Anknüpfungspunkte der subsidiären Überschusseinkunftsart verwirklicht sind. Da gewerbliche Einkünfte grundsätzlich nur unter der qualifizierten Voraussetzung einer inländischen Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters erfasst werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), könnten im Rahmen einer ausländischen Betriebsstätte von einem Unternehmer erwirtschaftete Überschusseinkünfte im Quellenstaat nicht besteuert werden, obwohl dieselben Einkünfte, wenn sie ein Privatmann erwirtschaften würde, als Zinseinkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung etc. im Inland erfasst würden.

In diesen Fällen suspendiert die isolierende Betrachtungsweise den Vorrang der Gewinneinkunftsarten. Grds. gilt zwar, dass es bei der Subsumtion unter die Tatbestandsmerkmale des Katalogs inländischer Einkünfte nicht darauf ankommt, ob einzelne Merkmale im In- oder Ausland verwirklicht worden sind. Die Sachverhaltswahrnehmung endet – solange nur der erforderliche inländische Anknüpfungspunkt gegeben ist – nicht an den Landesgrenzen. Dies gilt jedoch nur für **die Begründung** des inländischen Steueranspruchs. Würde die Wahrnehmung von im Ausland verwirklichten Besteuerungsmerkmalen hingegen den inländischen Steueranspruch entfallen lassen, so sind die „störenden“ Bestandteile des Auslandssachverhalts nach der isolierenden Betrachtungsweise auszublenden (Liedtke, DB 1985, S. 671).

Ausgangspunkt der vom Reichsfinanzhof (RFH v. 7. 2. 1929 – I A 377/28, RStBl 1929, S. 193; ferner RFH v. 12. 11. 1930 – VI A 725/28, RStBl 1931, S. 234; RFH v. 28. 11. 1933 – I A 456/31, RStBl 1934, S. 620) entwickelten und später vom Bundesfinanzhof (BFH v. 20. 1. 1959 – I 112/57 S, BStBl III 1959, S. 133; BFH v. 30. 11. 1966 – I 215/64, BStBl III 1967, S. 400; BFH v. 16. 12. 1970 – I R 137/68, BStBl II 1971, S. 200) weitergeführten isolierenden Betrachtungsweise war das Gebot gleichmäßiger Besteuerung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte. Ausländische Gewerbetreibende sollten nicht gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit den gleichen Einkünften privilegiert werden. Die isolierende Betrachtungsweise verhindert mit dem Gedanken der territorialen Erwirtschaftung nicht zu vereinbarende, willkürliche Wirkungen der innerstaatlichen Konkurrenzregeln (Flics, DStZ 1995, S. 431 f.).

Mittlerweile ist die isolierende Betrachtungsweise kodifiziert. Nach § 49 Abs. 2 EStG bleiben „im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale [...] außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Abs. 1 nicht angenommen werden könnten.“ Der Wortlaut ist wenig präzise gefasst (übereinstimmende Kritik z. B. von Mössner, in: Festschrift für Flick, a. a. O., S. 939; Kluge, a. a. O., Rn. Q 15; Heinicke, in: Schmidt, a. a. O., § 49 Rn. 11). Deshalb sind auch nach der Positivierung zentrale Fragen ungeklärt.

Unklar ist insbesondere, auf welcher Stufe die isolierende Betrachtungsweise einsetzt. M. E. kann durch das Ausblenden des Auslandssachverhalts der auf die Inlandseinkünfte beschränkte Steueranspruch nicht über den Umfang dessen ausgedehnt werden, was bei unbeschränkter Steuerpflicht steuerbar wäre. Deshalb müssen zunächst alle Tatbestandsmerkmale zumindest einer der in § 2 EStG aufgeführten Einkunftsarten positiv festgestellt sein. Eine über den Verweis auf § 2 EStG hinausgehende steuerbegründende Wirkung kommt § 49 Abs. 2 EStG nicht zu (BFH v. 20. 2. 1974 – I R 217/71, BStBl II 1974, S. 511 f.). Aufgabe der isolierenden Betrachtungsweise ist es lediglich, Konflikte zwischen territorialer Anknüpfung und innerstaatlichen Einkünftekonkurrenznormen aufzulösen, nicht aber Sachverhaltsfiktion (Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 1240).

So ist es beispielsweise nicht möglich, vermittels der isolierenden Betrachtungsweise im Ausland verwirklichte Sachverhaltsmomente auszublenden, die die Einkünfteerzielungsabsicht entfallen lassen würden (h. M. vgl. z. B. Wied, in: Blümich, a. a. O., § 49 EStG Rn. 32).

Ebenso wenig kann – auch wenn dies umstritten ist – der Umstand ausgeblendet werden, dass eine Kapitalgesellschaft gehandelt hat. Zwar findet, wenn die Kapitalgesellschaft im Inland keine Betriebsstätte hat, § 8 Abs. 2 KStG keine Anwendung (Crezelius, StVj 1992, S. 322, 335; Mössner, in: Festschrift für Flick, a. a. O., S. 939, 943), weil handelsrechtlich keine Buchführungspflicht besteht, so dass die Kapitalgesellschaft grundsätzlich jede Einkunftsart verwirklichen kann. Insoweit bedarf es also der isolierenden Betrachtungsweise nicht. Eine Kapitalgesellschaft kann im Inland ohne weiteres mit Zins- oder Vermietungseinkünften zur Besteuerung herangezogen werden (BFH v. 6. 2. 1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, S. 104; s. auch Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 805). Darüber hinaus wird aber zum Teil aus der isolierenden Betrachtungsweise auch der Schluss gezogen, eine ausländische Kapitalgesellschaft – etwa eine kapitalistisch verfasste ausländische Rechtsanwaltssozietät – könne aufgrund des Tätigwerdens ihrer Mitarbeiter oder Organe im Quellenstaat mit Einkünften aus selbständiger Arbeit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Kluge, a. a. O., Rn. Q 20; Wurster, RIW 1982, S. 888 ff., danach differenzierend, ob es einer besonderen Qualifikation zur Ausübung der selbständigen Tätigkeit bedarf, die von einer Kapitalgesellschaft nicht erworben werden könne; ähnlich Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 1250 [Differenzierung zwischen höchstpersönlichen und sonstigen Tätigkeiten]; a. A. BFH v. 4. 3. 1970 – I R 140/66, BStBl II 1970, S. 428; BFH v. 23. 5. 1973 – I R 163/71, BStBl II 1974, S. 287; BFH v. 20. 2. 1974 – I R 217/71, BStBl II 1974, S. 511; BFH v. 1. 12. 1982 – I R 238/81, BStBl II 1983, S. 213; BFH v. 20. 6. 1984, BStBl II 1984, S. 328; ebenso Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.150). Dogmatisch bestehen jedoch erhebliche Bedenken gegen einen derartigen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft, auch wenn die für die Kapitalgesellschaft handelnden natürlichen Personen bei Ausblendung der Kapitalgesellschaft inländische Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erwirtschaften würden. Zwar wird angeführt, die Kapitalgesellschaft könne ohnehin nur durch natürliche Personen handeln, deshalb unterscheide sich der Fall der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit letztlich nicht von dem der Zins- oder Mieteinkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Indes ist dem BFH zuzustimmen, dass die isolierende Betrachtung nur bezogen auf den jeweiligen Steuerpflichtigen zur Anwendung gebracht werden kann (BFH v. 1. 12. 1982 – I R 238/81, BStBl II 1983, S. 213 ff.). Der beschränkt Steuerpflichtige muss den Tatbestand erfüllen, in seiner Person muss die Steuerbarkeit gegeben sein. Die isolierende Betrachtungsweise setzt erst auf der Konkurrenzzebene an, führt aber nicht zu einer Modifikation des Einkünfteerzielungsstatbestands. Dass es beim Tätigwerden einer ausländischen Freiberufler-Personengesellschaft zur Besteuerung kommen würde, kann kein anderes Ergebnis rechtfertigen. Denn hier gilt anders als bei der ausländischen Kapitalgesellschaft keine Abschirmwirkung. Die Abschirmwirkung wird aber auch im internationalen Steuerrecht anerkannt und kann nicht durch die isolierende Betrachtungsweise durchbrochen werden. Der Gesetzgeber hat sich über dieses Verständnis der isolierenden Betrachtungsweise partiell hinweggesetzt, indem er in § 49 Abs. 1 Nr. 2d, f und Nr. 9 EStG Tatbestände eingefügt hat, die eine Besteuerung im Inland auch dann ermöglichen, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft gehandelt hat.

Unklar ist des Weiteren, welchen Einfluss die isolierende Betrachtungsweise auf die zur Anwendung zu bringende Einkünfteermittlungsmethode ausübt. Versteht man die isolierende Betrachtungsweise als Methode zur Lösung von Konkurrenzkonflikten bei der Einkünftequalifikation, dann müssen Zinsen

und Mieten eines ausländischen Unternehmers im Wege der Überschussrechnung ermittelt werden (Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 49 EStG Anm. 1210; a. A. Wassermeyer, DStJG Bd. 8 [1985], S. 49, 61 f.), denn die Festlegung der Gewinnermittlungsmethode folgt dogmatisch auf die Einordnung der Einkunftsart.

VI. Territorialitätsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip

Zu einem der großen Streitthemen gehört das Verhältnis zwischen Territorialitätsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip. Während etwa **Reinhold Beiser** (a. a. O., S. 34) aus der Markteinkommenstheorie ableitet, dass es dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche, die Besteuerung auf das am Markt des jeweiligen Staates erzielte Einkommen zu beschränken (ähnlich Vogel, in: Festschrift für Klein, a. a. O., S. 361, 371 ff.), werfen die Gegner des Territorialitätsprinzips diesem vor, das schedulenhafte Quellendenken sei mit der synthetischen Einkommensteuer nicht vereinbar (vgl. Debatin, FR 1969, S. 277 f.).

Dabei müssen meiner Ansicht nach zwei Problemkreise unterschieden werden: Zum einen die Frage, ob Leistungsfähigkeit zwingend und ausschließlich aus der Sicht des Wohnsitzstaates definiert werden muss, zum anderen, ob die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist. Letztere Frage betrifft den Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht.

VII. Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht

1. Bruttobesteuerung; Proportionalsteuersätze

Die beschränkte Steuerpflicht unterscheidet sich von der unbeschränkten nicht nur im Umfang des Steuerobjekts – Welteinkommen auf der einen, inländische Einkünfte auf der anderen Seite –, sondern auch durch mannigfaltige Besonderheiten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Der Objektsteuercharakter kommt in der Bruttobesteuerung zum Ausdruck sowie in der Ausblendung persönlicher Verhältnisse der einkünfteerzielenden Person. Hinzu kommt die Anwendung von Proportionalsteuersätzen, die vom progressiven Einkommensteuertarif abweichen.

Ursache von Bruttobesteuerung und Sondersteuersätzen ist u. a., dass die beschränkte Steuerpflicht als Konsequenz der durch das Territorialitätsprinzip völkerrechtlich auf das jeweilige Staatsgebiet beschränkten Steuerverwaltungshoheit vielfach von Quellenabzugsverfahren flankiert wird, indem ein Inländer als Entrichtungspflichtiger für Rechnung des ausländischen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird. Letzterer tritt dann im Fall abgeltender Quellensteuern gar nicht mehr in Kontakt mit dem Quellenfiskus (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG). Aber auch wenn der beschränkt Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt wird, bleiben seine persönlichen Verhältnisse weitgehend unberücksichtigt, indem Sonderausgabenabzug, persönliche Freibeträge oder das Ehegattensplitting nicht zur Anwendung kommen.

2. Rechtfertigung des Objektsteuercharakters

Es stellt sich zunächst die Frage, ob Durchbrechungen des Nettoprinzips durch das Territorialitätsprinzip gerechtfertigt sind. Dass auch die beschränkte Steuerpflicht am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgerichtet werden muss, ist unzweifelhaft (Debatin, FR 1969, S. 277, 279). Hieran ändert auch die äquivalenztheoretische Fundierung der beschränkten Steuerpflicht nichts. Abgesehen davon, dass das Steuerrecht zur Abbildung einer konkreten Kosten-/Nutzenäquivalenz ungeeignet ist, wäre Folge

einer äquivalenztheoretischen Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht die Ungleichbehandlung zwischen ausländischen Steuerpflichtigen und inländischen Steuerpflichtigen, die nach den Grundsätzen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert werden. Soll eine derartige Ungleichbehandlung vermieden werden, kann das Territorialitätsprinzip als spezielle Ausprägung des Äquivalenzprinzips nur der Abgrenzung der Steuerhoheiten dienen (Hey, StuW 2002, S. 314, 319 f.) und damit der Festlegung des Ausgangsstatbestands der beschränkten Steuerpflicht.

Gleichwohl ergeben sich aus der Natur der beschränkten Steuerpflicht als einer ausschnitthaften Betrachtung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gewisse Einschränkungen. Dabei muss m. E. aber unterschieden werden zwischen dem unvermeidbaren, sich aus der Natur der beschränkten Steuerpflicht ergebenden Objektsteuercharakter sowie vermeidbaren Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Vermeidbar sind Überbesteuerungen, die sich aus der Versagung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen ergeben und zwar auch dann, wenn die Bruttobesteuerung mit einem niedrigen Abgeltungssteuersatz einhergeht. Zwar besteht dann die Chance, dass sich die Aufwendungen noch im Wohnsitzstaat auswirken können, wenn dort die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. Je schlechter die Relation zwischen Bruttoertrag und Gewinn, desto eher kommt es jedoch zu Überbelastungen. Zudem ist es unter dem Gesichtspunkt der *inter-country-equity* nicht gerechtfertigt, dem Wohnsitzstaat die Aufgabe zuzuweisen, die durch die Erwerbsaufwendungen von Einkünften im Quellenstaat veranlassten Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen, während sich der Quellenstaat am Bruttoertrag gütlich tut. Aus dem nutzen-theoretischen Verständnis des Territorialitätsprinzips folgt dies jedenfalls nicht. Zur Vorteilsabschöpfung müssen Nettogrößen herangezogen werden.

Soweit die Besteuerung durch Quellenabzüge sichergestellt wird, muss daher ein **Veranlagungswahlrecht** vorgesehen werden, das es uneingeschränkt ermöglicht, Erwerbsaufwendungen, die mit den inländischen Einkünften in Zusammenhang stehen, zum Abzug zu bringen. Nur auf diese Weise wird die Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dem Neutralitätsanspruch des Territorialitätsprinzips gerecht. Denn Wettbewerbsneutralität zwischen in- und ausländischen Wettbewerbern im Quellenstaat lässt sich mit einem Nebeneinander von Netto- und Bruttobesteuerung gerade nicht verwirklichen. Damit lässt sich festhalten, dass das objektive Nettoprinzip auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht **vollumfänglich** verwirklicht werden muss (ebenso Kluge, a. a. O., Rn. M 31; Kumpf, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 50 EStG Anm. 152; Schaumburg, a. a. O., Rn. 5.133). Insofern ist der Objektsteuercharakter also nicht Wesen der beschränkten Steuerpflicht, sondern mit den ihr zugrunde liegenden Prinzipien geradezu unvereinbar.

Dagegen ist die Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit nur im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der persönlichen Verhältnisse möglich und in die ausschnitthafte Quellenbesteuerung nicht zu integrieren. Insofern sind Ansässige und Nichtansässige in der Tat nicht in der gleichen Situation, so dass auch im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz keine Bedenken bestehen (Debatin, FR 1969, S. 277, 280). Deshalb ist es nicht grundsätzlich zu beanstanden, wenn persönliche Verhältnisse nicht berücksichtigt werden. Etwas anderes gilt bei nahezu ausschließlicher Einkünfteerwirtschaftung im Quellenstaat. Dem trägt die Grenzgängerbesteuerung Rechnung.

Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die Anwendung proportionaler Sondersteuersätze. Der progressive Tarif knüpft an das Gesamteinkommen der natürlichen Person und lässt sich auf eine quellentheoretisch segmentierte

Bemessungsgrundlage nicht anwenden, solange der Quellenstaat keine Kenntnis über das Gesamteinkommen des jeweiligen Steuerpflichtigen hat. Auch zur nutzentheoretischen Rechtfertigung der beschränkten Steuerpflicht passt die Progression als Ausdruck der Opfertheorie nicht.

Soweit aber im Rahmen der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger – etwa mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit inländischen Arbeitseinkünften – der progressive Tarif zur Anwendung gebracht wird, lassen sich Mindeststeuersätze, wie sie § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG für Betriebsstättengewinne vorsieht, nicht rechtfertigen. In diesem Fall darf der progressive Tarif nicht nur nach oben, sondern er muss auch nach unten voll ausgeschöpft werden. Zumindest muss dem Steuerpflichtigen der Nachweis ermöglicht werden, dass er in keinem anderen Staat weitere Einkünfte erwirtschaftet.

VIII. Die Zukunft des Territorialitätsprinzips und der beschränkten Steuerpflicht

Das internationale Steuerrecht und damit auch die beschränkte Steuerpflicht unterliegen in besonderem Maße einem sich aus Europäisierung und Globalisierung ergebenden Anpassungsdruck. Den stärksten Einfluss auf die weitere Entwicklung der beschränkten Steuerpflicht hat dabei sicherlich das Europarecht (hierzu aktuell: Scer, IWB 2003, F. 11 Gr. 2 S. 573 ff.). Daneben wirken der internationale Steuerwettbewerb, der Trend zum Abbau von Quellensteuern sowie das Phänomen des e-commerce auf die beschränkte Steuerpflicht ein.

1. Steuerwettbewerb und CFC-Legislation

Der internationale Steuerwettbewerb führt dazu, dass der Quellenstaat seinen Besteuerungsanspruch zurücknimmt, indem er ausländischen Steuerpflichtigen bzw. deren Tochtergesellschaften präferentielle Regelungen anbietet, um auf diese Weise Kapital ins Land zu holen (hierzu vgl. den Primarolo-Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ [Unternehmensbesteuerung] an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“ v. 29. 11. 1999, europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_de.pdf; Kurzwiedergabe in *SteuerRevue* 2000, S. 370 ff.).

Dieser Verzicht fügt sich durchaus in das äquivalenztheoretische Grundkonzept des Territorialitätsprinzips, denn i. d. R. beschränken sich die Angebote auf solche ausländischen Steuerpflichtigen, die die einheimische Infrastruktur nur in geringem Maße belasten, etwa nur vermögensverwaltend tätig sind. Nichtsdestotrotz führen derartige Maßnahmen zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen.

Zugleich zeigt sich aber im Rahmen der sog. *CFC-Legislation*, dass der Wohnsitzstaat tatsächlich das letzte Wort über die Verwirklichung des Territorialitätsprinzips hat (Burmester, in: *Festschrift für Debatin*, a. a. O., S. 55 ff.). Überzieht der Quellenstaat nämlich seine Lockangebote, kann es ihm passieren, dass der Sitzstaat im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie das deutsche AStG in §§ 7 ff. vorsieht, die Quellenzugehörigkeit überwindet, selbst wenn sich der Steuerpflichtige der Abschirmwirkung einer ausländischen Kapitalgesellschaft bedient (Flick, in: *Engelschalk/Flick u. a., a. a. O.*, S. 93, 94 f.). Damit ist – jedenfalls dann, wenn die Niedrigbesteuerung dem regulären Steuerniveau des Quellenstaates entspricht und nicht auf präferentielle Sonderregeln für Steuerausländer zurückzuführen ist – Wettbewerbsneutralität innerhalb des Marktes des Quellenstaates nicht mehr gewährleistet (kritisch zur Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag: Schön, *DB* 2001, S. 940 f.; a. A. Menck, *IStR* 2001, S. 279).

2. Internationaler Trend zum Abbau von Quellensteuern

Ins Wanken gerät das traditionelle Konzept der Aufteilung einheitlicher Steuerquellen durch den Trend zur Reduktion oder Abschaffung von Quellenabzügen.

Bei Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren partizipiert der Quellenstaat nur über die Erhebung von Quellensteuern am Steueraufkommen. Auf diese Weise wird regelmäßig eine Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat erreicht. In dem Maße, in dem es zum Abbau von Quellensteuern kommt, entweder in DBA – oder noch sehr viel signifikanter – auf EU-Ebene, zu nennen sind die Mutter-/Tochter-Richtlinie sowie die Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Richtlinie 2003/49/EG v. 3. 6. 2003, ABl EU Nr. L 157/49 v. 26. 6. 2003), geht der Quellenstaat leer aus.

3. Der Einfluss des e-commerce

Noch grundsätzlicher in Frage gestellt wird das Territorialitätsprinzip durch den e-commerce (s. hierzu auch die Überarbeitung des Kommentars zum OECD-MA v. 28. 1. 2003). Zwar erreicht der elektronische Handel bisher nicht die Dimensionen, die in Zeiten des Internet-Hype heraufbeschworen wurden. Die dogmatischen Probleme sind jedoch unabhängig von den Fallzahlen ernst zu nehmen.

Das Internet ermöglicht die Erschließung ausländischer Märkte ohne die Notwendigkeit physischer Präsenz vor Ort. In diesem Zusammenhang wird etwa darüber gestritten, ob der bloße Server im Inland zur Begründung einer Betriebsstätte ausreicht. Die h. M. bejaht dies grundsätzlich, da es für die Begründung einer Betriebsstätte keines Personals bedürfe (s. das sog. Pipeline-Urt. des BFH v. 30. 10. 1996 – II R 12/92, BStBl II 1997, S. 12, 14; ebenso OECD, MK Art. 5 Tz. 42.2, 42.6). Doch ist es keineswegs erforderlich, im Staat des Absatzes einen eigenen Server zu installieren. Lösungsversuche, die sich allzu sehr in die computertechnischen Gestaltungsvarianten verbeißen, werden dem Problem ohnehin nicht gerecht. Vielmehr geht es sehr viel grundsätzlicher darum, ob auch für die internationale Besteuerung unternehmerischer Gewinne im Bereich des e-commerce am traditionellen Betriebsstättenkonzept festgehalten werden kann. Eine Erfassung des e-commerce im Quellenstaat ist letztlich nur möglich, wenn man an den Absatzakt im Inland anknüpft. Dies würde aber erhebliche Vollzugsschwierigkeiten mit sich bringen, denen mit zum Teil recht exotischen Vorschlägen neuer Steuern (s. etwa einer BIT-Steuer) kaum Rechnung getragen werden kann. Realitätsnäher wäre es, in diesem Bereich zum (Wohn-)sitzprinzip zu wechseln und auf den Versuch einer Erfassung im Quellenstaat zu verzichten (Pinkernell, StuW 1999, S. 281, 294). Der BFH kommt über eine extensive Anwendung der DBA-Aktivitätsvorbehalte in seinem jüngsten Urteil zum Electronic Commerce (BFH v. 5. 6. 2002 – I R 86/01, BB 2002, S. 1846) letztlich zu einem ähnlichen Ergebnis. Indem die Freistellungs- von der Anrechnungsmethode verdrängt wird, kommt wenigstens das Besteuerungsniveau des Wohnsitzstaates zur Anwendung. ◇