

Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter

Johanna Hey

- I. Konzeption der beschränkten Steuerpflicht
- II. Inhalt des Territorialitätsprinzips
 - 1. Nutzentheoretische Rechtfertigung der beschränkten Steuerpflicht
 - 2. Prinzip zwischenstaatlicher Aufkommensverteilung (inter-country-equity)
 - 3. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung
- III. Wettbewerbswirkungen des Territorialitätsprinzips
- IV. Maßstäblichkeit des Territorialitätsprinzips
 - 1. Fehlende Trennschärfe als Maßstab zur Feststellung des Inlandsbezugs
 - 2. Konkretisierung des Territorialitätsprinzips
 - 2.1. Belegenheitsprinzip
 - 2.2. Betriebsstättenprinzip
 - 2.3. Arbeitsortprinzip
 - 2.4. Wirkungsprinzip
 - 2.5. Kassenstaatsprinzip
 - 2.6. Abschirmwirkung
- V. Bedeutung und Reichweite der Isolationstheorie für die Bestimmung inländischer Einkünfte
- VI. Territorialitätsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip
- VII. Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht
 - 1. Bruttobesteuerung; Proportionalsteuersätze
 - 2. Rechtfertigung des Objektsteuercharakters
- VIII. Die Zukunft des Territorialitätsprinzips und der beschränkten Steuerpflicht
 - 1. Steuerwettbewerb und CFC-Legislation
 - 2. Internationaler Trend zum Abbau von Quellensteuern
 - 3. Der Einfluss des Electronic Commerce

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 dEStG, § 98 öEStG enumerierten¹ inländischen Einkünfte erfasst.

Dieses Grundkonzept erfährt Modifikationen, indem einerseits nichtansässigen Steuerpflichtigen mit wesentlichen Inlandseinkünften die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht eingeräumt wird (§ 1 Abs 4 öEStG [nur EU]; § 1 Abs 3 dEStG), andererseits der Besteuerungsanspruch – jedenfalls in Deutschland – im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (§ 2 AStG)² über die Inlandseinkünfte hinaus ausgeweitet wird.

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 Territorialitätsprinzip³ herangezogen⁴. Es ist *die* Rechtfertigung des Instituts der beschränkten Steuerpflicht.

Dabei sieht das Territorialitätsprinzip 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, wie auch seiner Limitierung. Zwar gibt es – von dem nicht justitiablen Gebot internationaler Rücksichtnahme einmal abgese-

¹ Abschließende Aufzählung vgl. *Roth* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 6; *Schrettl*, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht (1994) 107 ff.

² Hierzu grundlegend *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG Bd 8 (1985), 49 und 72 ff.

³ Dabei wird statt von Territorialitätsprinzip häufig von Quellenstaatsprinzip („source principle“) gesprochen. Es ist letztlich der präzisere Begriff. Denn auch die Anknüpfung an Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit im Rahmen des Totalitätsprinzips ist eine Anknüpfung an territoriale Merkmale. Der Unterschied liegt darin, dass das Territorialitätsprinzip als Quellenstaatsprinzip den Inlandsbezug aus objektiven Merkmalen ableitet, während die territoriale Anknüpfung im Rahmen des Totalitätsprinzips eine subjektive ist.

⁴ *Morgenthaler*, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1998, 258 (260 f); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998), Rz 5.119 ff; *Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, Einf ESt Rz 98.

hen⁵ – keinen allgemeinen Völkerrechtssatz, dass sich der Steueranspruch des Quellenstaates auf sein Staatsgebiet beschränken müsse.⁶ Die Steuerverwaltungshoheit und damit die Durchsetzungsmöglichkeiten enden jedoch an den Staatsgrenzen⁷. Ermitteln und vollstrecken kann der Staat den Steueranspruch 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 steuernden 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 Ansässigkeitsstaat⁸.

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**⁹ des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten entwickelt. 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.¹⁰

⁵ Hierzu zB *Ritter*, Das Prinzip Rücksicht, BB 1984, 1109; *Vogel*, Der Grundsatz der Rücksichtnahme im deutschen innerstaatlichen Recht und Völkerrecht, in FS Ritter, 1997, 771 ff.

⁶ *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern² (1967) (Abdruck der 1. Aufl. von 1936), 422; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG Bd 8 (1985), 49 und 72 ff.

⁷ *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern² (1967) (Abdruck der 1. Aufl. von 1936), 424.

⁸ *Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, StuW 1993, 221 (227); *Kleineidam*, Gerechtigkeits- und Kausalitätsgesichtspunkte bei der internationalen Einkünftezurechnung auf Betriebsstätten, in FS L. Fischer (1999) 691 (693 f) und (696 ff).

⁹ Zum Prinzip internationaler Verteilungsgerechtigkeit: *Flick*, Recht und Gerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht, FR 1961, 171; *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1997) 161 ff; *Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, StuW 1993, 221, (228 ff); vgl. ferner *Vogel*, Worldwide vs. source taxation of Income (Part I), Intertax 1988, 216, (223), der eine mangelnde Rationalität beklagt.

¹⁰ *Arndt*, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 364 (368).

Während zB bei gewerblichen Einkünften oder Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch im Rahmen beschränkter Steuerpflicht eine Veranlagung stattfindet und somit grundsätzlich der reguläre Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt (§ 50 Abs 3 S 1 dEStG; § 102 Abs 3 öEStG), wird auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren lediglich ein niedrig-proportionaler Quellenabzug erhoben (§ 100 Abs 1 öEStG; § 50a Abs 4 S 2 dEStG), der regelmäßig in Doppelbesteuerungsabkommen weiter reduziert wird.

3. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

Häufig wird behauptet, die strikte Anwendung des Territorialitätsprinzips führe zu einer effizienten Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung¹¹. 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 ziehen¹². Andernfalls käme es auch unter ausschließlicher Anwendung des Quellenprinzips entweder zu Doppelbesteuerungen¹³ 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 böte 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 Doppelansässigkeit.

III. Wettbewerbswirkungen des Territorialitätsprinzips

Traditionell wird das Territorialitätsprinzip mit **Kapitalimportneutralität**¹⁴, das Totalitätsprinzip mit **Kapitalexportneutralität** gleichgesetzt. Die Wettbe-

¹¹ *Schulze-Brachmann*, Totalitäts- oder Territorialitätsprinzip?, StuW 1994, 589 (609 ff) und (623); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 13.5; *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung (1970) 85 f; *Lornsen*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei Einkommen- und Körperschaftsteuer (1987) 52.

¹² *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 13.5.

¹³ Nach *Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, Einf ESt Rz 98, eher ein Randproblem.

¹⁴ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 14.24; *Gandenberger*, Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftsströme, DStJG Bd 8 (1985), 33, 42 f; *Vogel*, DBA-Kommentar³ (1996) Einl Rz 13.

werbswirkungen 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 Quellenprinzip in der Weise als finanzwissenschaftliches Ordnungsprinzip wirkt, dass das auf dem Gebiet des Quellenstaates erwirtschaftete Einkommen **nur** dort besteuert wird¹⁵, das heißt, dass der Wohnsitzstaat ausländische Einkünfte freistellen muss. Dies entspricht dem traditionell in den lateinamerikanischen Staaten gepflegten Verständnis des Territorialitätsprinzips¹⁶, ist aber eine Verengung und wird der Bedeutung des Territorialitätsprinzips als Verteilungsprinzip für die Aufteilung einheitlicher Steuerquellen nicht gerecht.

Faktisch hat der Quellenstaat zwar den „**ersten Zugriff**“¹⁷, 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 sollen¹⁸. Im Zweifel profitiert hiervon nicht der Steuerpflichtige, sondern nur der Wohnsitzstaat. Würden etwa Österreich oder Deutschland das Halbsatz- bzw. Halbeinkünfteverfahren durch entsprechende Reduktion der abgeltenden Kapitalertragsteuer auch für Ausschüttungen an ausländische Steuerpflichtige zur Anwendung bringen, würde hiervon lediglich der anrechnungsverpflichtete Wohnsitzstaat profitieren.

Ob Kapitalimport- oder Kapitalexportneutralität der Vorzug zu geben ist, ist seit jeher umstritten.¹⁹ 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.²⁰

¹⁵ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 5.65; *Menck*, in Engelschalk/Flick, ua, Steuern auf ausländische Einkünfte, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7 (1985) 39, weist darauf hin, dass dies insbesondere die Sicht der Südamerikanischen Staaten ist.

¹⁶ *Vogel*, Worldwide vs. source taxation of Income (Part I), Intertax 1988, 216 (221).

¹⁷ *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1997) 163.

¹⁸ *J. Hey*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Rz 58; aus europarechtlicher Sicht *Raber*, Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland, in DStJG Sonderband Unternehmenssteuerreform (2001) 103 (108 f).

¹⁹ Ausführlich hierzu *Vogel*, Worldwide vs. source taxation of Income (Part II), Intertax 1988, 310 ff.

²⁰ So auch *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung, (1995) 30 f; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999) 30 f.

Diese Differenzierung findet ihren Niederschlag auch in der Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht und den sie flankierenden Doppelbesteuerungsabkommen²¹. Betriebsstättengewinne werden im Quellenstaat grundsätzlich voll besteuert, dh unter Anwendung des regulären Einkommen-/Körperschaftsteuertarifs. Hierbei handelt es sich um eine abschließende Besteuerung, denn in Doppelbesteuerungsabkommen 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 Aktivitätsvorbehalte²² den Übergang zur Anrechnungsmethode vor, wenn es nicht zur Entfaltung aktiver Tätigkeit kommt. Demgegenüber ist die Belastung von Dividenden und Lizenzeinnahmen 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 Kapitalexportneutralität. Dies entspricht der passiven Rolle des Dividendenempfängers bzw. Beziehers von Lizenzeinnahmen 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 Trennschärfe²³, 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 deutschen 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 S 2 Karlsruher-E²⁴) bieten demgegenüber keine ausreichende Rechtssicherheit.

²¹ *Dehatin*, Konzeptionen der Steuerpflicht, FR 1969, 277 (281).

²² *Vogel*, DBA-Kommentar³ (1996) Art 23 Rz 88 ff; zur Zulässigkeit unilateraler Switch-over-Klauseln vgl *Seer*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, 481 ff (520 ff).

²³ *Vogel*, Worldwide vs. source taxation of Income (Part I), Intertax 1988, 216 (223); *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern² (1967) (Abdruck der 1. Aufl von 1936), 423; *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl (1998) Rz. 5.121; *H. Flick*, in Engelschalk/Flick, ua, Steuern auf ausländische Einkünfte, Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7 (1985) 93 (96 f).

²⁴ Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001. In einer Weiterentwicklung des Karlsruher Entwurfs vom 4.2.2003 heißt es jetzt: „Inländische Einkünfte sind Erwerbsbezüge aus inländischem Erwerbshandeln abzüglich der Erwerbslasten“; im Internet unter <http://www.bundessteuergesetzbuch.de>.

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 muss²⁵.

Schaut man sich den Katalog der § 49 dEStG, § 98 öEStG 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 wird²⁶ 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 Betriebsstättenfordernis bei den gewerblichen Einkünften und der Anknüpfung an den Tätigkeitsort bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit²⁷. 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

²⁵ Dabei findet der allgemeine Gleichheitssatz sowohl im Verhältnis zwischen Steuerin- und Steuerausländern mit denselben Einkünften Anwendung (hierzu zB *Morgenthaler*, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1993, 258 ff) als auch beim Vergleich der unterschiedlichen territorialen Anknüpfungspunkte (Vergleichsgruppe Steuerausländer mit unterschiedlichen Einkünften). Dass einkunftsartenabhängig unterschiedlich intensive territoriale Bezüge gefordert werden, ist nach Ansicht der Mehrzahl der Autoren vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt, vgl. etwa *Roth*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 10; *Lüdicke*, in *Lademann*, EStG-Kommentar, § 49 Rz 63; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG Bd 8 (1985), 49 (58); kritisch dagegen *Gosch* in *Kirchhof*, EStG KompaktKommentar³ (2003) § 49 Rz 2; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 5.146 (ohne konkreten Bezug auf Art 3 Abs 1 GG). In der Tat ist es problematisch, wenn etwa anknüpfend an die Einteilung von selbständigen Tätigkeiten in solche nach §§ 15 und 18 dEStG unterschiedlich intensive Anknüpfungsmomente für eine nahezu gleiche Tätigkeit gefordert werden. Andererseits 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.

²⁶ *Crezelius*, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, StVj 1992, 322 (323).

²⁷ *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG Bd 8 (1985), 49 (58), hält die Differenzierung für nachvollziehbar, da selbständige Arbeit häufig außerhalb fester Betriebsstätten erbracht werde. Zu einer weiteren Unterdifferenzierung nach der Art der Tätigkeit sei der Gesetzgeber nicht verpflichtet.

Quellenstaat ansässigen Schuldner gezahlt werden, nur unter qualifizierten Voraussetzungen eine beschränkte Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Gläubigers²⁸. Die Differenzierungen werden mit dem aus dem Territorialitätsprinzip gewonnenen Kriterium der örtlich-wirtschaftlichen Belegenheit begründet²⁹. 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 unterscheiden. Dabei erscheint es mir gerade zweifelhaft, 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 Steuerländer ausgeschütteten Gewinns durch den Quellenstaat – obwohl auch von Staaten mit (Voll-)Entlastungssystemen praktiziert – ganz klar ein Denken in den Kategorien des klassischen Körperschaftsteuersystems zugrunde.

Wie wenig das Territorialitätsprinzip als Maßstab zur Aufteilung des Besteuerungsguts zwischen den beteiligten Staaten beiträgt, wird auch anhand der Ausgestaltung der Doppelbesteuerungsabkommen deutlich. So ist etwa die Reduzierung der Quellensteuersätze auf Lizenzgebühren³⁰ in den Doppelbesteuerungsabkommen 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 Quellenstaats 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-

²⁸ Für Hypothekenzinsen und Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen wird eine inländische dingliche Besicherung gefordert (§ 49 Abs 1 Nr 5 Buchst c, aa dEStG; § 98 Nr 5 Buchst b öEStG), so dass Einkünfte aus Sparbüchern und Festgeldkonten von Steuerausländern grundsätzlich nicht im Inland besteuert werden.

²⁹ *Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, StuW 1993, 221 (226).

³⁰ Vgl *Vogel*, DBA-Kommentar³ (1996) Art 12 Rz. 25.

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 Prinzipien³¹:

2.1. Belegenheitsprinzip

Die stärkste territoriale Bindung liegt dem **Belegenheitsprinzip** zugrunde (lex rei sitae)³². 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 dEStG; § 98 Nr 6, 7 öEStG), aber auch bei der Erfassung von Zinsen, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz besichert ist (§ 49 Nr 5 Buchst a cc dEStG; § 98 Nr 5b öEStG). Das Belegenheitsprinzip begründet darüber hinaus sowohl in Österreich als auch in Deutschland den inländischen Steueranspruch auch bezüglich im Quellenstaat belegener Sachinbegriffe und Rechte (§ 98 Nr 6 öEStG; § 49 Nr 6 dEStG). Ergänzt wird das Belegenheitsprinzip durch das **Registerprinzip**, der Eintragung etwa von Schiffen oder Flugzeugen in ein nationales Register (zB § 98 Nr 5b öEStG).

2.2. Betriebsstättenprinzip

Auch das **Betriebsstättenprinzip** ist Ausdruck der Belegenheit von (beweglichem)³³ 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 dEStG; § 98 Nr 3 S 1 öEStG).

2.3. 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 dEStG; § 98 Nr 3 öEStG). Das Arbeitsortprinzip fordert anders als das Betriebsstättenprinzip keine zeitliche oder

³¹ Darstellung dieser Prinzipien etwa bei *Koblenzer*, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, BB 1996, 933 (935).

³² Vgl auch *Burmester*, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, StuW 1993, 221 (226): „Steuergut des Vermögensbestandes“.

³³ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 16.495.

örtliche Verfestigung der Inlandsbeziehung³⁴. Sowohl Österreich als auch Deutschland ziehen den Inlandsbezug weit, indem sie auch gelegentliche und vorübergehende Tätigkeiten erfassen. Dies steht in deutlicher Diskrepanz zu den Anforderungen an den Inlandsbezug bei gewerblicher Tätigkeit³⁵.

2.4. 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, dh verwertet wird (§ 49 Abs 1 Nr 2 Buchst d, Nr 3 und Nr 4 dEStG). In der Praxis bereitet der Verwertungstatbestand erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten. Hieran dürfte wohl auch die in § 98 Nr 2 öEStG angeführte Definition inländischer Verwertung nichts ändern, wonach es darauf ankommen soll, ob der „wirtschaftliche Erfolg“ der im Inland nicht persönlich ausgeübten Tätigkeit „der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist“. Bedient sich der Gesetzgeber einer derartigen Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe, ist dies meist Zeichen mangelnder konzeptioneller Klarheit.

2.5. Kassenstaatsprinzip

Das **Kassenstaatsprinzip**³⁶ 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 (§ 98 Nr 4, 2. Spiegelstrich öEStG; § 49 Nr 4 Buchst. b dEStG). 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 dEStG³⁷ ver-

³⁴ *Koblenzer*, Grundlagen der „beschränkten“ Steuerpflicht, BB 1996, 933 (935).

³⁵ Zu Recht kritisch *Kumpf*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 654. Kritisch auch *Vogel*, Worldwide vs. source taxation of Income (Part I), Intertax 1988, 310 (319), der unter Neutralitätsgesichtspunkten fordert, die Besteuerung von Arbeitsleistungen durch den Quellenstaat auf längerfristige Tätigkeiten zu beschränken, da die kurzfristige Arbeitsausübung in einem anderen Staat regelmäßig mit höheren Kosten verbunden sei, und die Gefahr von Doppelbesteuerungen die Entscheidung der Arbeitsausübung im Ausland verzerren könne.

³⁶ Hierzu ausführlich *Rodi*, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, RIW 1992, 484 ff.

³⁷ Dagegen unterliegen in Österreich Altersbezüge, auch wenn sie von der gesetzlichen Sozialversicherung gezahlt werden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Nr 3 öEStG) gemäß § 98 Nr 4 öEStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

säumt es, auch für Sozialversicherungsrenten, die von einem inländischen Träger an einen im Ausland ansässigen Empfänger gezahlt werden, eine beschränkte Steuerpflicht anzuordnen. Aber selbst wenn – wie in Österreich – 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 in Deutschland vorgenommenen Übergangs zur nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften³⁸. 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 dEStG), schwerlich mit dem EG-Vertrag vereinbar sein³⁹.

2.6. Abschirmwirkung

Zu einer Konkretisierung des Territorialitätsprinzips und einer nicht unmaßgeblichen Einschränkung des Welteinkommensprinzips führt zudem die Anerkennung der **Abschirmwirkung juristischer Personen**⁴⁰. Solange Gewinne nicht repatriert, sondern in der ausländischen Kapitalgesellschaft thesauriert werden, wird das Territorialitätsprinzip in Reinform, nämlich als **ausschließliche** Besteuerung im Quellenstaat, verwirklicht.

V. Bedeutung und Reichweite der Isolationstheorie für die Bestimmung inländischer Einkünfte

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland erfolgt die Umsetzung dieser Konkretisierungen des Territorialitätsprinzips durch Anknüpfung an den Katalog der Einkunftsarten. Der Inlandsbezug wird einkunftsartenabhängig und nicht tätigkeitsbezogen definiert. § 49 Abs 1 EStG, § 98 öEStG stellen lediglich **zusätzliche** Bedingungen auf, die eine Besteuerung im Inland begründen⁴¹.

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

³⁸ Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung im Rahmen der so genannte „Riester-Rente“ (§§ 10a, 22 Nr 5 dEStG). Grundlegend zu diesem Themenkomplex *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss (in Druck), 5. Teil, Kap 9, D und 6. Teil, Kap 12, D.

³⁹ *Hügelschäffer*, Rückzahlung der Riesterförderung bei Wegzug, BetrAV 2002, 134 ff.; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss (im Druck), 5. Teil, Kap 9, D.1.4.b.

⁴⁰ *Mössner*, Selbständigkeit juristischer Personen und Kapitalgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, RIW 1986, 208 (209).

⁴¹ Im Verständnis von *Mössner*, Isolierende Betrachtungsweise, in FS Flick (1997) 939 (949).

Rechts. Dies wird zum Problem im Verhältnis der subsidiären Überschusseinkunftsarten zu den Gewinneinkünften, wenn keine Betriebsstätte begründet wird, wohl aber die Anknüpfungspunkte der subsidiären Überschusseinkunftsart verwirklicht sind. Da sowohl in Österreich als auch in Deutschland gewerbliche Einkünfte grundsätzlich nur unter der qualifizierten Voraussetzung einer inländischen Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters erfasst werden (§ 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a dEStG; § 98 Nr 3, 1. Teilstrich öEStG), 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 Isolationstheorie den Vorrang der Gewinneinkunftsarten. Grundsätzlich 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 Isolationstheorie auszublenden⁴².

Ausgangspunkt der vom Reichsfinanzhof⁴³ entwickelten und später vom Bundesfinanzhof⁴⁴ und Verwaltungsgerichtshof⁴⁵ 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 Isolationsstheorie verhindert mit dem Gedanken der territorialen Erwirtschaftung nicht zu vereinbarende, willkürliche Wirkungen der innerstaatlichen Konkurrenzregeln.⁴⁶

Mittlerweile ist in Deutschland – anders als in Österreich⁴⁷ – die isolierende Betrachtungsweise kodifiziert. Nach § 49 Abs 2 EStG bleiben „im Ausland ge-

⁴² *Liedtke*, „Beschränkte Steuerpflicht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671, bezweifelt die Tatbestandsmäßigkeit der Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise, da er annimmt, hier werde der Tatbestand erst durch die Rechtsfolge definiert. Ausgeräumt wird dieser Einwand, wenn man die isolierende Betrachtungsweise als bloße Konkurrenzregel ansieht.

⁴³ RFH 7.2.1929, I A 377/28, RStBl 1929, 193; ferner RFH 12.11.1930, VI A 725/28, RStBl 1931, 234; RFH 28.11.1933, I A 456/31, RStBl 1934, 620.

⁴⁴ BFH 20.1.1959, I 112/57 S, BStBl III 1959, 133; BFH 30.11.1966, I 215/64, BStBl III 1967, 400; BFH 16.12.1970, I R 137/68, BStBl II 1971, 200.

⁴⁵ Vgl zB VwGH 22.9.1992, 88/14/0244, VwSlg 6712 F/1992.

⁴⁶ *Flies*, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DSz 1995, 431 (432).

⁴⁷ Partielle Normierung des Isolationsgedankens auch im österreichischen EStG: zB § 99 Abs 1 Z 3 öEStG, der einen Vorrang von Lizenzgebühren gegenüber anderen Einkunftsarten anordnet.

gebene Besteuerungsmerkmale ... außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Abs. 1 nicht angenommen werden könnten.“ Der Wortlaut ist wenig präzise gefasst⁴⁸, deshalb sind auch nach der Positivierung zentrale Fragen ungeklärt.

Unklar ist insbesondere, auf welcher Stufe die Isolationstheorie einsetzt. Meines Erachtens 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 ö/dEStG aufgeführten Einkunftsarten positiv festgestellt sein. Eine über den Verweis auf § 2 ö/dEStG hinausgehende steuerbegründende Wirkung kommt § 49 dEStG, § 98 öEStG nicht zu⁴⁹. Aufgabe der isolierenden Betrachtungsweise ist es lediglich, Konflikte zwischen territorialer Anknüpfung und innerstaatlichen Einkünftekonkurrenznormen aufzulösen, nicht aber Sachverhaltsfiktion⁵⁰.

So ist es beispielsweise nicht möglich, vermittels der Isolationstheorie im Ausland verwirklichte Sachverhaltsmomente auszublenden, die die Einkünfteerzielungsabsicht entfallen lassen würden⁵¹.

Ebenso wenig kann – auch wenn dies heftig umstritten ist – der Umstand ausgeblendet werden, dass eine Kapitalgesellschaft gehandelt hat⁵². Zwar findet, wenn die Kapitalgesellschaft im Inland keine Betriebsstätte hat, § 8 Abs 2 dKStG (§ 7 Abs 3 S 1 öKStG) keine Anwendung⁵³, weil handelsrechtlich keine Buchführungspflicht besteht, so dass die Kapitalgesellschaft grundsätzlich jede Einkunftsart verwirklichen kann⁵⁴. Insoweit bedarf es also der Isolationstheorie nicht. Eine Kapitalgesellschaft kann im Inland ohne weiteres mit Zins- oder Vermietungseinkünften zur Besteuerung herangezogen werden⁵⁵.

⁴⁸ Übereinstimmende Kritik zB von Mössner, Isolierende Betrachtungsweise, in FS Flick (1997) 939; Kluge, Das Internationale Steuerrecht⁴ (2000) Rz Q 15; Heinicke, in L. Schmidt, EStG²² (2003) § 49 Rz 11.

⁴⁹ BFH 20.2.1974, I R 217/71, BStBl II 1974, 511 (512).

⁵⁰ Clausen, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 Rz 1240.

⁵¹ HM vgl zB Wied, in Blümich, EStG/KStG-Kommentar, § 49 Rz 32.

⁵² Zum ebenfalls kontrovers diskutierten Fall der Wirkung der isolierenden Betrachtungsweise bei grenzüberschreitender Betriebsaufspaltung: Kluge, Das Internationale Steuerrecht⁴ (2000) Rz Q 20; Crezelius, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, StVj 1992, 322 (331 ff).

⁵³ Crezelius, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung StVj 1992, S. 322 (335); Mössner, Isolierende Betrachtungsweise, in FS Flick (1997) 939 (943).

⁵⁴ Auch für die Fälle, in denen die ausländische Kapitalgesellschaft im Inland eine Betriebsstätte begründet, für die dann Buchführungspflicht besteht, so dass § 8 Abs 2 dKStG zur Anwendung kommt, aber außerhalb dieser Betriebsstätte anderweitige Einkünfte bezogen werden, führt die isolierende Betrachtungsweise nicht weiter. Denn sie kann keine Einkünftezurechnung zu der inländischen Betriebsstätte fingieren und im Verhältnis zum ausländischen Stammhaus gilt § 8 Abs 2 dKStG nicht.

⁵⁵ VwGH 14.3.1990, 86/13/0177, VwSlg 6486 F/1990; BFH 6.2.1985, I R 87/84, BFH/NV 1985, 104; vgl etwa auch Klein, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 805.

Darüber hinaus wird aber zum Teil aus der Isolationstheorie 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 unterliegen⁵⁶. 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 würden⁵⁷. 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 Bundesfinanzhof zuzustimmen, dass die isolierende Betrachtung nur bezogen auf den jeweiligen Steuerpflichtigen zur Anwendung gebracht werden kann⁵⁸. Der beschränkt Steuerpflichtige muss den Tatbestand erfüllen, in seiner Person muss die Steuerbarkeit gegeben sein. Die Isolationstheorie setzt erst auf der Konkurrenzenebene an, führt aber nicht zu einer Modifikation des Einkünfteerzielungsbestandes. 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 anerkannt⁵⁹ und kann nicht durch die Isolationstheorie durchbrochen

⁵⁶ VwGH 8.10.1954, VwSlg 1013/F; VwGH 14.3.1990, 86/13/0177, VwSlg 6486 F/1990; aus dem Schrifttum etwa Kluge, Das internationale Steuerrecht⁴ (2000) Q 20; Würster, Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften aus selbständiger Arbeit, RIW 1982, 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, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 1250 (Differenzierung zwischen höchstpersönlichen und sonstigen Tätigkeiten), der aber im Fall einer grenzüberschreitend tätigen Freiberufler-Kapitalgesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit annimmt; aA der Bundesfinanzhof, vgl BFH 4.3.1970, I R 140/66, BStBl II 1970, 428; BFH 23.5.1973, I R 163/71, BStBl II 1974, 287; BFH 20.2.1974, I R 217/71, BStBl II 1974, 511; BFH 1.12.1982, I R 238/81, BStBl II 1983, 213; BFH 20.6.1984, BStBl II 1984, 828; ebenso H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 5.150; unklar Crezelius, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung StVj 1992, 322 (329); Clausen, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 1256.

⁵⁷ Für diese Beurteilung sprechen auch die nachträglich in § 49 dEStG eingefügten Sonderregeln der § 49 Abs. 1 Nr. 2 d, f und Nr. 9, deren es nicht bedürfte, wenn die isolierende Betrachtung selbst den Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft ermöglichen würde.

⁵⁸ BFH 1.12.1982, I R 238/81, BStBl II 1983, 213 ff, der an dieser Auffassung gerade auch nach Einfügung von § 49 Abs 2 dEStG festhält und sich ferner durch die Einfügung von § 49 Abs 1 Nr 2d dEStG bestätigt sieht. Dagegen wird im Schrifttum die Funktion von § 49 Abs 2 dEStG gerade darin gesehen, die Rechtsprechung des BFH zu korrigieren und insbesondere auch den Fall der selbständigen Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft im Inland zu erfassen, vgl etwa Flies, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995, 431 (433).

⁵⁹ Vgl oben unter IV.2.

werden. Der deutsche Gesetzgeber hat sich über dieses Verständnis der isolierenden Betrachtungsweise partiell hinweggesetzt, indem er in § 49 Abs. 1 Nr. 2 d, f und Nr. 9 dEStG Tatbestände eingefügt hat, die eine Besteuerung im Inland auch dann ermöglichen, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft gehandelt hat.

Unklar ist des Weiteren, welchen Einfluss die Isolationstheorie auf die zur Anwendung zu bringende Einkünfteermittlungsmethode ausübt. Versteht man die Isolationstheorie als Methode zur Lösung von Konkurrenzkonflikten bei der Einkünftequalifikation, dann müssen Zinsen und Mieten eines ausländischen Unternehmers im Wege der Überschussrechnung ermittelt werden⁶⁰, 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** aus der Markteinkommenstheorie ableitet, dass es dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche, die Besteuerung auf das am Markt des jeweiligen Staates erzielte Einkommen zu beschränken⁶¹, werfen die Gegner des Territorialitätsprinzips diesem vor, das schedulenhafte⁶² Quellendenken sei mit der synthetischen Einkommensteuer nicht vereinbar.

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. Ich möchte mich auf Letzteres beschränken.

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 vom Proportionalsteuersätzen, die vom progressiven Einkommensteuertarif abweichen.

⁶⁰ *Clausen*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 49 EStG Rz 1210; aA *Wasermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DSuJG, Bd 8 (1985), 49 (61 f).

⁶¹ *Beiser*, Steuern. Ein systematischer Grundriß (2001) 34; *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in Festschrift für Klein (1994) 361 (371 ff).

⁶² *Debatin*, Konzeptionen der Steuerpflicht, FR 1969, 277 (278).

Ursache von Bruttobesteuerung und Sondersteuersätzen ist ua, dass die beschränkte Steuerpflicht als Konsequenz der durch das Territorialitätsprinzip völkerrechtlich auf das jeweilige Staatsgebiet beschränkten Steuerverwaltungshoheit vielfach von Quellenabzugsverfahren flankiert wird, indem ein Inländer⁶³ 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 S 1 dEStG; § 102 Abs 4 öEStG). Aber auch wenn der beschränkt Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt wird, bleiben seine persönlichen Verhältnisse weitgehend unberücksichtigt, indem Sonderausgabenabzug, persönliche Freibeträge oder – in Deutschland – das Ehegattensplitting⁶⁴ 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 unzweifelhaft⁶⁵. Hieran ändert auch die äquivalenztheoretische Fundierung der beschränkten Steuerpflicht nichts⁶⁶. Abgesehen davon, dass das Steuerrecht zur Abbildung einer konkreten Kosten-/Nutzenäquivalenz ungeeignet ist, wäre Folge einer äquivalenztheoretischen Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht die Ungleichbehandlung von ausländischen Steuerpflichtigen gegenüber inländischen Steuerpflichtigen, die nach den Grundsätzen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit besteuert werden. Dies würde aber gerade dem Ziel des Territorialitätsprinzips, Wettbewerbsneutralität im Quellenstaat zu gewährleisten, zuwiderlaufen. Das Territorialitätsprinzip kann folglich als spezielle Ausprägung des Äquivalenzprinzips nur der Abgrenzung der Steuerhoheiten dienen, und damit der Festlegung des Ausgangstatbestandes der beschränkten Steuerpflicht⁶⁷.

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

⁶³ Zu § 50 Abs 4 Nr 1 dEStG, der anders als der Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerabzug nicht die unbeschränkte Steuerpflicht des Entrichtungspflichtigen zur Voraussetzung hat in diesem Band *Toifl*, Der Durchgriff nach § 50a Abs 4 Nr 1 dEStG und § 99 Abs 1 Z 1 öEStG, in diesem Band

⁶⁴ § 50 Abs 3 S 1 dEStG, der nur auf § 32a Abs 1 dEStG und nicht auch auf Absatz 5 verweist.

⁶⁵ BVerfG 12.10.1976, 1 BvR 2328/73, BStBl II 1977, 190 (192 f); zu der Frage, ob sich aus dem Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht etwas anderes ergibt: *Arndt*, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 364 (365).

⁶⁶ *Debatin*, Konzeptionen der Steuerpflicht, FR 1969, 277 (279).

⁶⁷ Siehe hierzu auch *Hey*, Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, StuW 2002, 314 (319 f).

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 intercountry-equity nicht gerechtfertigt, dem Wohnsitzstaat die Aufgabe zuzuweisen, die durch die Erwirtschaftung von Einkünften im Quellenstaat veranlassten Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen, während sich der Quellenstaat am Bruttoertrag gütlich tut. Aus dem nutzentheoretischen 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 muss⁶⁸. Insofern ist der Objektsteuercharakter also nicht Wesen der beschränkten Steuerpflicht, sondern mit den ihr zugrundeliegenden Prinzipien geradezu unvereinbar.

Dagegen ist die Berücksichtigung der **subjektiven Leistungsfähigkeit** nur im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der persönlichen Verhältnisse möglich und in die ausschnittshafte 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 bestehen⁶⁹. 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.

⁶⁸ Ebenso Kluge, Das Internationale Steuerrecht⁴ (2000) Rz M 31; Kumpf, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, § 50 EStG Rz 152; Schaumburg, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz 5.133.

⁶⁹ Debatin, Konzeptionen der Steuerpflicht, FR 1969, 277 (280).

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 S 2 dEStG 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

Die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht ist ein dynamischer Prozess. Den stärksten Einfluss auf die weitere Entwicklung der beschränkten Steuerpflicht hat dabei sicherlich das Europarecht⁷⁰. Daneben wirken der internationale Steuerwettbewerb, der Trend zum Abbau von Quellensteuern sowie das Phänomen des Electronic 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 holen⁷¹. Dieser Verzicht fügt sich durchaus in das äquivalenztheoretische Grundkonzept des Territorialitätsprinzips, denn in der Regel 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 so genannten CFC-legislation, dass der Wohnsitzstaat tatsächlich das letzte Wort über die Verwirklichung des Territorialitätsprinzips hat⁷². Überzieht der Quellenstaat nämlich seine Lockangebote, kann es ihm passieren, dass der Sitzstaat im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie das deutsche Außensteuergesetz in §§ 7 ff AStG vorsieht, die Quellenzugehörigkeit überwindet, selbst wenn sich der Steuerpflichtige der Abschirmwirkung einer ausländischen Kapitalgesellschaft bedient⁷³. Damit ist – je-

⁷⁰ Siehe hierzu Seer, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in diesem Band.

⁷¹ Vgl die im Primarolo-Bericht angeprangerten Maßnahmen (Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“ vom 29.11.1999, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_de.pdf); Kurzwiedergabe in Steuer Revue 2000, 370 ff.

⁷² Hierzu zB Burmester, Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, in FS Debatin (1997) 55 ff.

⁷³ Kritisch hierzu Flick, in Engelschalk/Flick, ua, Steuern auf ausländische Einkünfte, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7 (1985) 93 (94 f).

denfalls dann, wenn die Niedrigbesteuerung dem regulären Steuerniveau des Quellenstaates entspricht und nicht auf präferentielle Sonderregeln für Steuer- ausländer zurückzuführen ist – Wettbewerbsneutralität innerhalb des Marktes des Quellenstaates nicht mehr gewährleistet⁷⁴.

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-/Tochterrichtlinie sowie die Richtlinie zur Beseitigung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren⁷⁵, geht der Quellenstaat leer aus.

3. Der Einfluss des Electronic Commerce

Noch grundsätzlicher in Frage gestellt wird das Territorialitätsprinzip durch den E-Commerce⁷⁶. Zwar erreicht der elektronische Handel bisher nicht die Dimensionen, die in Zeiten des Internet-Hype hinaufbeschworen 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 Server⁷⁷ im Inland zur Begründung einer Betriebsstätte ausreicht⁷⁸. Doch ist es keineswegs erforderlich, im Staat des Absatzes ei-

⁷⁴ Kritisch zur Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag: Schön, Hinzurechnungsbesteuerung und Europarecht, DB 2001, 940 (941); Menck, Die (un)verborgene Krise des Internationalen Steuerrechts, IStR 2001, 279, hält die Maßnahmen gleichwohl für gerechtfertigt.

⁷⁵ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten vom 4.3.1998, KOM (98) 67 endg. EG, ABl C 123 22.4.1998, 9 (BR-Drucks 256/98); angenommen am 3.6.2003, ABl. L 157 26.6.1993, 49.

⁷⁶ Siehe hierzu auch die Überarbeitung des OECD-MK vom 28.1.2003.

⁷⁷ Nach hM bedarf es für die Begründung einer Betriebsstätte keines Personals, vgl das so genannte Pipeline-Urteil des BFH 30.10.1996, II R 12/92, BStBl II 1997, 12 (14); ebenso OECD-MK Art 5 Rz 42.2 und 42.6.

⁷⁸ Die OECD stellt darauf ab, welche Funktion der Server im Gesamtunternehmen hat, um eine Abgrenzung zwischen keine Betriebsstätte begründenden Hilfs- und Nebentätigkeiten und der Haupttätigkeit zu erreichen. Dies führt grob gesprochen zu einer Differenzierung zwischen Offline-Geschäften, bei denen lediglich die Bestellung einer physischen Ware über das Internet aufgegeben wird, und Online-Geschäften, bei denen die gesamte Abwicklung über das Internet geschieht, OECD, MK Art 5 Rz 42.7 f.

nen 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 (etwa die 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 verzichten⁷⁹.

⁷⁹ Pinkernell, Ertrags- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet StuW 1999, 281 (294). Der BFH kommt über eine extensive Anwendung der DBA-Aktivitätsvorbehalte in seinem jüngsten Urteil zum Electronic Commerce, BFH 5. 6. 2002, I R 86/01, BB 2002, 1846, letztlich zu einem ähnlichen Ergebnis. Indem die Freistellungs- von der Anrechnungsmethode verdrängt wird, kommt wenigstens das Besteuerungsniveau des Wohnsitzstaates zur Anwendung.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und die Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

ISBN 3-7073-0552-X – www.lindeverlag.at
ISBN 3-406-51971-7 – www.beck.de

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

© LINDE VERLAG WIEN Ges. m. b. H., Wien 2004
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01 / 278 05 26

Druck: Hans Jentzsch & Co. Ges. m. b. H., 1210 Wien, Scheydgasse 31

Vorwort

Seit 1994 führen wir an der Wirtschaftsuniversität Wien jährlich Symposien zu Themen des Internationalen Steuerrechts durch. In jedem Jahr nahmen bis zu 600 Wissenschaftler/innen und Praktiker/innen aus Deutschland, der Schweiz und Österreich sowie anderen benachbarten Staaten teil. Die Vorträge, die im Rahmen dieser Symposien gehalten wurden, haben wir in vertiefter und mit Anmerkungen versehener Form in den von uns herausgegebenen Büchern „Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht“ (1994), „Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ (1995), „Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht“ (1996), „Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA“ (1997), „Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“ (1998), „Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland“ (1999), „Die Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“ (2000), „Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes“ (2001) und „Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“ (2003) im Linde Verlag veröffentlicht.

Heuer haben wir uns der beschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland und Österreich gewidmet: Am 16. Mai 2003 haben wir an der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam mit der Landesgruppe Österreich der International Fiscal Association (IFA) dazu ein Seminar abgehalten. Wiederum konnten wir weit mehr als 300 in- und ausländische Wissenschaftler/innen und wissenschaftlich interessierte Praktiker/innen begrüßen. Die dabei gehaltenen Vorträge sind die Grundlage für dieses Buch. Die Autor/inn/en haben ihre mündlich vorgetragenen Thesen vertieft und ausführlich begründet sowie mit einem Anmerkungsapparat versehen. Daher übersteigen die Beiträge dieses Buches den Umfang der einzelnen Vorträge erheblich.

Für die Unterstützung bei der Organisation des Seminars und bei der Herausgabe dieses Buches bedanken wir uns sehr herzlich bei den Assistent/inn/en des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Federführend war diesmal aus dem Kreis der Assistent/inn/en Frau MMag. Eva Burgstaller. Ebenso sind wir den Damen Gabriele Bergmann, Alexandra Grabmayer, Monja Höffle und Elisabeth Rossek für ihre tatkräftige Hilfe sehr dankbar.

Der Linde Verlag hat sich wiederum dieses Publikationsvorhabens angenommen. Wir sind sehr froh, in guten und bewährten Händen zu sein.

Wolfgang Gassner Michael Lang Eduard Lechner Josef Schuch Claus Staringer