

Nadia Petersen

Staatsangehörigkeit im nationalen und internationalen Steuerrecht

Ein Beitrag zur Systematisierung



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Kapitel 1: Einleitung

§ 1 Problemstellung, Aktualität und Zielsetzung der Untersuchung

Die fortschreitende Globalisierung, die ständige Veränderung der Bevölkerungsstrukturen und neuerdings auch die Finanzkrise lösen eine merkbare Dynamik in der heutigen Denkweise der Gesetzgeber aus und werden von den Staatsregierungen als ein dringender Aufruf aber auch geeigneter Anlass zum Überdenken der bestehenden Besteuerungs- und Finanzierungsgrundsätze angesehen: Akademiker-¹, Luftverkehr-², Kernbrennstoff-³, Finanzmarktsteuer sowie der Feldzug gegen die Non-Dom-Parlamentsmitglieder⁴ sind als (teilweise rechtlich bedenkliche) Folge eines – nur auf den ersten Blick originellen und kreativen – Gesetzgebungsbrainstormings ins Leben gerufen worden.

Auch die Anknüpfung diverser steuerlicher Verpflichtungen an die Staatsangehörigkeit geriet dabei regelmäßig in den Mittelpunkt der (vorwiegend politischen) Diskussionen, bei denen es vor allem um die Verschaffung von Finanzierungsmitteln für die bzw. von den Diskutanten geht: sei es – wie neuerdings – die fiskalisch motivierte Anknüpfung der persönlichen Tatbestandsvoraussetzung der *domicile levy* an die Staatsangehörigkeit in Irland⁵, die Steueroasen-Debatte in den 1960/70-er Jahren⁶ oder aber auch in den Jahren 2003-2004⁷ und

1 Siehe hierzu *Thibaut, Matthias*, London knüpft sich Akademiker vor: Sondersteuer soll klammern Universitäten zugutekommen. Der Widerstand schmilzt, Handelsblatt vom 10.08.2010, S. 14 (14).

2 Siehe Luftverkehrsteuergesetz (LuftVStG) vom 09.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1885.

3 Siehe Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG) vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1804.

4 Siehe hierzu *Parillo, Kristen A.*, U. K. Conservative Donor Gives Up Non-Dom Status to Remain in House of Lords, taxanalysts: Doc 2010-15098 (Stand: 08.07.2010).

5 Siehe Section 141 des Financial Bill 2010, <http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?fn=/documents/Publications/Finance%20Bill%202010/Bill2010.pdf>.

6 Vgl. Bericht der Steuerreformkommission zum Außensteuerrecht, Schriftenreihe BMF, Band 16, Bonn 1970, S. 19 ff.

7 Siehe z. B. die Pressemitteilung Nr. 23 der SPD-Bundestagsfraktion vom 14.01.2004 bezüglich der Diskussion über die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit mit Blick auf den Fall „Müller-Milch“; ferner *Lehner, Moris/Reimer, Ekkehart*, Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert, IStR 2005, S. 542 (551), dort auch Fußnote 91.

zuletzt 2009 in Deutschland, die rechtswissenschaftlichen Vorschläge zur stärkeren Berücksichtigung der Staatsangehörigkeit bei der Besteuerung von Sportlern im Allgemeinen⁸ oder eine umfassende Studie von *Ayelet Shachar* und *Ran Hirschl* mit einem Konzept zur Behandlung der Staatsangehörigkeit als *inherited property (birthright privilege)*, die diese *vererbte* Tatsache der Besteuerung zugunsten jeweils weniger entwickelter Länder zu unterwerfen vermögen⁹. Unermüdlich leistet auch die Judikatur des EuGH ihren staatsangehörigkeitsbezogenen Diskussionsbeitrag und bietet – unter anderem mit dem Urteil in der Sache „van Hilten-van der Heijden“¹⁰ – den Gesetzgebern und den Wissenschaftlern eine günstige Gelegenheit, die Staatsangehörigkeit als Anknüpfungsmoment der Steuerpflicht ins Licht zu ziehen bzw. sie in einem neuen Licht zu betrachten.

„*To boost the [...] economy I'd tax all foreigners living abroad*“¹¹ – spekuliert man in Monty Python's Flying Circus. Einer derartigen – für den Haushalt eines Staates sicherlich durchaus reizvollen und fiskalisch erfreulichen – Alternative fehlt es jedoch sowohl an jeglicher befriedigender sinngebender Mindestrechtfertigung als auch an belastbaren Rechtsgrundsätzen und -mechanismen zur Durch- und Umsetzung eines solchen Vorhabens. Diese Arbeit fokussiert dagegen einen angrenzenden Rechtsgedanken, und zwar die Frage der rechtlichen Schranken einer grundsätzlichen Einbeziehung der Staatsangehörigen eines Staates in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Herkunftsland, unabhängig von deren territorialer Ansässigkeit.

Im Schrifttum wurde das Nationalitätsprinzip als eines der „*largely unexplored problems of international fiscal jurisdiction*“¹² bezeichnet. Zu der von *Frederick Alexander Mann* angesprochenen grundsätzlichen Problematik der völkerrechtlichen Zulässigkeit einer Anknüpfung der unbeschränkten Einkommen-

8 Vgl. *Bazó, Andrés E.*, A Proposal for the Taxation of Athletes, *Tax Notes International* 2009, Vol. 56, No. 1, <http://ssrn.com/abstract=1483114>; kritisch zu derartigen Vorschlägen: *Ritter, Wolfgang*, Brauchen wir ein neues Steuerfluchtgesetz?, IIFS-Hefte zur Internationalen Besteuerung, Hamburg 1987, S. 24: „*Wollte man die deutsche Staatsangehörigkeit zum Anlaß weltweiter Besteuerung machen, brauchte man für die Förderung des deutschen Leistungssports oder deutscher Künstler keine Anstrengungen mehr zu unternehmen. Es käme einer Aufforderung gleich, die deutsche Staatsangehörigkeit und mit ihr ein unersättliches Steuernetz abzuwerfen, sobald man es geschafft hat, zur internationalen Spitze vorzustoßen*“.

9 Vgl. *Shachar, Ayelet/Hirschl, Ran*, Citizenship as Inherited Property, *Political Theory* 2007, S. 253 (279 ff.).

10 Vgl. EuGH, Urteil vom 23.02.2006 Rs. C-513/03 „van Hilten-van der Heijden“, Slg. 2006, I-1957.

11 *Chapman, Graham et al.*, The Complete Monty Python's Flying Circus: All the Words 196 (1989), zitiert in: *Kirsch, Michael S.*, The Tax Code as Nationality Law, *Harvard Journal on Legislation* 2006, S. 375 (377).

12 *Mann, Frederick A.*, *Studies in International Law*, Oxford 1973, S. 101.

steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person kamen in den letzten Jahrzehnten zahlreiche abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Schranken hinsichtlich der staatsangehörigkeitsbezogenen Differenzierung der Steuerpflichtigen hinzu. Soweit ersichtlich, wurden in diesem Zusammenhang in der deutschen Fachliteratur lediglich jeweils isolierte Problemstellungen ausführlich diskutiert und dabei (teilweise äußerst) kritisch gewürdigt. Eine umfassende Analyse dieser Bereiche mit den mannigfachen Elementen der vertikalen Rechtsvergleichung, inklusive einer grundsätzlichen Einschätzung des verfassungsrechtlichen Rahmens des Nationalitätsprinzips, bildet primär den Schwerpunkt der vorliegenden Untersuchung.

Es handelt sich dabei weder um ein Plädoyer für die Anknüpfung oder Nichtanknüpfung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht an die Staatsangehörigkeit noch um eine rechtsphilosophische Rechtfertigung einer solchen (Nicht-)Anknüpfung, sondern vielmehr um eine Untersuchung des aktuell bestehenden rechtlichen Rahmens zur Anwendung des Nationalitätsprinzips im deutschen Steuerrecht. Ob dieses einer volks- und betriebswirtschaftlich sowie rechtsphilosophisch ideell abgesteckten Steuerhoheit zu genügen vermag – darüber kann man offenbar trefflich streiten –, wird diese Arbeit nicht zu bestimmen versuchen.

§ 2 Gegenstand der Untersuchung: einschränkende Prämissen

I. Staatsangehörigkeit als Anknüpfungsmoment zur Aufteilung der Steuerhoheit

Die Staatsangehörigkeit kann in zweierlei Hinsicht betrachtet werden. Zum einen stellt sie ein Anknüpfungsmoment zur Aufteilung der Steuerhoheit¹³ zwischen den Ländern dar: ein rechtliches Merkmal, welches zur Bestimmung der anwendbaren, zuständigen Rechtsordnung im internationalen Kontext führt. Auf dem Gebiet des Steuerrechts handelt es sich dabei vordringlich um die primäre Entscheidung, ob ein Staat seine Abgabegewalt in Bezug auf den konkreten Sachverhalt dem Grunde nach erstrecken kann und will (Anknüpfungsmoment im engeren, eigentlichen Sinn). Eine eventuelle Überschneidung der zuständigen Rechtsordnungen wird dabei zunächst nicht ausgeschlossen.¹⁴ Die Staatsangehö-

13 Kritisch zur Verwendung des Begriffs „Steuerhoheit“ *Vogel, Klaus*, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, S. 427 (427 f.).

14 Zum (Quasi-)Kollisionscharakter des internationalen Steuerrechts siehe *Debatin, Helmut*, Steuerbelastungsangleichung als Neuorientierung des internationalen Steuerkollisionsrechts:

rigkeit als Anknüpfungsmoment zur Aufteilung der (Einkommen-)Steuerhoheit bildet den Kern der vorliegenden Arbeit.

Andererseits tritt die Staatsangehörigkeit aber auch als ein Tatbestandsmerkmal auf, an das die steuerrechtlichen Normen einer – bereits als steuerlich zuständig eingestuft – Rechtsordnung ihre rechtlichen Folgen anzuknüpfen pflegen (Anknüpfungsmoment im weiteren Sinn). Die (Folge-)Frage der staatsangehörigkeitsabhängigen Ausübung der aufgeteilten Steuerhoheit gehört zum Gegenstand dieser Untersuchung freilich nur insoweit, als die dadurch erlangten Erkenntnisse eine Entscheidungsgrundlage oder Erfahrungswerte für die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit zur Aufteilung der Einkommensteuerhoheit bieten können.¹⁵

II. Staatsangehörigkeit als persönliches Merkmal einer natürlichen Person

Der Begriff der Staatsangehörigkeit wird regelmäßig in Bezug auf eine natürliche Person verwendet. Je nach der Herkunft oder den spezifischen Merkmalen eines Gegenstandes, einer Dienstleistung oder Kapitals kann man von deren (zumindest wirtschaftlicher) Zugehörigkeit zu einem Land sprechen.¹⁶ Auch juristische Personen können als einem Staat zugehörig bezeichnet werden¹⁷ (in der englischsprachigen Literatur wird sogar grundsätzlich von der *nationality* einer

Neugestaltung der deutsch-französischen Steuerbeziehungen, DStZ/A 1969, S. 305 (305); daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass das internationale Steuerrecht Kollisionsnormen im eigentlichen Sinne beinhaltet, siehe hierzu *Vogel, Klaus*, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, S. 269 (271).

- 15 Zur grundsätzlichen Unterscheidung der Problematik der *Reichweite des Steuerzugriffs* (Aufteilung der Steuerhoheit) von den Fragen zu der *Ausgestaltung der Steuerpflicht* (Ausübung der Steuerhoheit) vgl. *Lehner, Moris/Waldhoff, Christian*, in: Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz: Kommentar, Loseblattwerk, Heidelberg 1986 ff., § 1 EStG, Rz. A 4 (Stand: Juli 2000) sowie A 488 (Stand: November 2003).
- 16 Z. B. zur *Staatsangehörigkeit* eines Kulturguts siehe *Mussnug, Reinhard*, Die Staatsangehörigkeit des Kulturguts, in: Bröhmer, Jürgen (Hrsg.), Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress zum 70. Geburtstag am 21. Januar 2005, Köln u. a. 2005, S. 1531 (1531 ff.); zu der Staatsangehörigkeit von Schiffen und Luftfahrzeugen siehe *Greig, D. W.*, International Law, London 1970, S. 307 ff.; *Wengler, Wilhelm*, in: Mitglieder des Bundesgerichtshofes (Hrsg.), Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Kommentar, Band VI: Internationales Privatrecht, 1. Teilband, 12. Auflage, Berlin u. a. 1981, S. 262 f. und *Akehrst, Michael*, A Modern Introduction to International Law, 5. Auflage, London 1984, S. 83.
- 17 Siehe hierzu *Wengler, Wilhelm*, a. a. O., 1. Teilband, S. 258 ff.

juristischen Person gesprochen)^{18, 19} Den Gegenstand dieser Arbeit stellt dennoch die Staatsangehörigkeit im eigentlichen Sinne dar, also die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person.

III. Staatsangehörigkeit als Anknüpfungsmerkmal im Einkommensteuerrecht

Wenngleich die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person auch im Kontext der Körperschaftsteuer²⁰ (dagegen kaum im Umwandlungssteuerrecht)²¹, der Grunderwerbsteuer²², der Umsatzsteuer²³ oder der Vermögensteuer²⁴ als Anknüp-

-
- 18 Zur *nationality* einer juristischen Person im Steuerrecht einzelner Staaten vgl. *Rivier, Jean-Marc*, The fiscal residence of companies: General Report, Cahiers de droit fiscal international 1987, Vol. 72a, S. 77 (80 ff.).
- 19 *Jean Rothstein* macht darauf aufmerksam, dass *Bühler* in seiner Studie über die Beziehungen des internationalen Steuerrechts und des Internationalen Privatrechts die Frage der Zugehörigkeit einer juristischen Person behandelt, „ohne auch nur ein einziges Mal die Worte ‚Staatsangehörigkeit‘ oder ‚Nationalität‘ zu gebrauchen“, was „sicherlich kein Zufall“ sei, *Rothstein, Jean*, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit im Steuerrecht Frankreichs, *StuW* 1964, S. 565 (574). Rechtlich genau ist die Wortkombination *Staatsangehörigkeit einer juristischen Person* tatsächlich nicht. Letztendlich ist es aber „eine im wesentlichen terminologische Frage, [...] so lange man sich der übertragenen Bedeutung des Begriffs bewusst bleibt“, *Berber, Friedrich*, Lehrbuch des Völkerrechts, Band I: Allgemeines Friedensrecht, Berlin 1960, S. 366; zur allgemeinen Diskussion, ob eine juristische Person eine Staatsangehörigkeit besitzt, siehe statt vieler *Maienfisch, Andreas*, Die Staatsangehörigkeit der juristischen Personen, *Wertheim am Main* 1933, S. 14 ff.; zur grundsätzlichen Notwendigkeit der staatsrechtlichen Einordnung der juristischen Personen siehe *Mann, Frederick A.*, Beiträge zum Internationalen Privatrecht, Berlin 1976, S. 56.
- 20 Vgl. *Rivier, Jean-Marc*, a. a. O., S. 77 (89), dort zum Rechtsstand 1987 (Schweden).
- 21 Zu den EU-Ländern siehe *Ernst & Young*, Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended), http://ec.europa.eu/taxati-on_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf (Stand: 22.01.2009).
- 22 Vgl. *Demirović, Dragan/Popović, Tomislav*, Branch Report: Serbia, Cahiers de droit fiscal international 2008, Vol. 93a, S. 519 (523); Pressemitteilung des EuGH vom 20.01.2011 Nr. 1/11 zum EuGH-Urteil vom 20.01.2011 Rs. C-155/09 „Kommission/Griechenland“, <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-01/cp110001de.pdf>.
- 23 Vgl. *Demirović, Dragan/Popović, Tomislav*, a. a. O., S. 519 (523).
- 24 Siehe § 1 Abs. 2 Vermögensteuergesetz (VStG) vom 17.04.1974 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.11.1990, BGBl. I 1990, S. 2467, zuletzt geändert durch Art. 107 der Verordnung vom 29.10.2001, BGBl. I 2001, S. 2785 (keine Erhebung ab 1997); § 3 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 08.09.1972, BGBl. I 1972, S. 1713, zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768 (§ 3

fungsmerkmal dienen kann, werden diese Steuerarten in der vorliegenden Analyse nicht erfasst.

§ 3 Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in fünf Teile. **Kapitel 1** (§§ 4 bis 6) der Untersuchung skizziert die dogmatischen Grundlagen des innerstaatlichen Rechtsinstituts der Staatsangehörigkeit und der völkerrechtlichen Bedeutung der Staatsangehörigkeit, geht auf die Fragen der Anknüpfungsmomente der Staatsangehörigkeit ein und zeigt die grundsätzlichen Zusammenhänge zwischen der Staatsangehörigkeit und der Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland – auch in historischer Perspektive – auf. Relevante Erfahrungen anderer Länder werden dabei im Rahmen der horizontalen (Mikro-)Rechtsvergleichung *de lege lata* in die bevorstehende Untersuchung komprimiert einbezogen.

An die Ergebnisse des Kapitels 1 anschließend, bildet die Untersuchung der völkerrechtlichen Rahmenbestimmungen einer Anknüpfung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht an die Staatsangehörigkeit sowie eine Darstellung der rechtlichen Bedeutung der Staatsangehörigkeit im Völkerrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts den Schwerpunkt des **Kapitels 2** (§§ 7 bis 11). Um dem Forschungsgegenstand dieser Arbeit gerecht zu werden, beschäftigt sich das Kapitel dabei sowohl mit den allgemeinen Regeln des Völkerrechts als auch mit konkreten Fragen der Vereinbarkeit des Nationalitätsprinzips mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und dem Gemeinschaftsrecht, die eine eventuelle Neutralisierung der Umsetzung des Nationalitätsprinzips in das innerstaatliche Steuerrecht herbeiführen könnten. Eine Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Schranken des Nationalitätsprinzips im deutschen Steuerrecht erfolgt im **Kapitel 3** (§§ 12 bis 17) dieser Arbeit.

Mit einer kritischen Prüfung der Aktualität der von *Georg von Schanz* dargestellten Problemfelder des Nationalitätsprinzips im Steuerrecht und der möglichen Lösungsansätze zur deren Überwindung befasst sich **Kapitel 4** (§§ 18 bis 20). Die rechtlich-philosophischen Aspekte der Steuerrechtfertigung können in diesem Zusammenhang und im Kontext der gesamten Arbeit nur *en passant* angesprochen werden.

Abschließend münden die zentralen Thesen der erfolgten Untersuchung in einer komprimierten Form zusammengefasst und systematisiert in das **Kapitel 5** ein.

ASStG aufgehoben mit Wirkung zum 01.01.1997 durch Art. 12 des Jahressteuergesetzes 1997 [JStG 1997] vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049).