

Jörg-Thomas Knies  
Lars Micker

# Internationales Ertragsteuerrecht

Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte



Springer Gabler

---

# Internationales Ertragsteuerrecht

---

Jörg-Thomas Knies · Lars Micker

# Internationales Ertragsteuerrecht

Lösung grenzüberschreitender  
Sachverhalte

 Springer Gabler

Jörg-Thomas Knies  
Ludwigsburg, Deutschland

Lars Micker  
Nordkirchen, Deutschland

ISBN 978-3-658-01583-1  
DOI 10.1007/978-3-658-01584-8

ISBN 978-3-658-01584-8 (eBook)

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2013

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

*Lektorat:* Anna Pietras

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media  
[www.springer-gabler.de](http://www.springer-gabler.de)

---

## Vorwort

Ertragsteuerliche Fälle mit grenzüberschreitendem Bezug nehmen in der Unternehmenspraxis und folglich auch im Rahmen der steuerlichen Beratungsarbeit stetig zu.

Überwiegend anhand zahlreicher Beispielfälle werden vor allen Dingen die Besteuerung der Einkünfte von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern, die Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen in Gewinn- sowie in Verlustfällen, die Besteuerung der Gesellschafter von in- und ausländischen Personengesellschaften sowie besondere Probleme im Bereich der grenzüberschreitend tätigen Kapitalgesellschaften erläutert. Des Weiteren werden Probleme grenzüberschreitender Betriebsaufspaltungen und Organschaften besprochen. Besondere Berücksichtigung finden auch die Regelungen der sog. Hinzurechnungsbesteuerung und Probleme im Bereich der Einkunftsabgrenzung bei verbundenen Unternehmen.

Das vorliegende Werk soll den Praktiker helfen, die komplexen ertragsteuerlichen Fälle mit grenzüberschreitendem Bezug systematisch zu erfassen und fundierten Lösungen zu zuführen.

Da auch der Bereich des internationalen Steuerrechts von zahlreichen Änderungen durch den Gesetzgeber, aber auch die Rechtsprechung und Verwaltung betroffen ist, werden der Verlag und die Autoren stets um eine rasche und fortlaufende Aktualisierung bemüht sein. Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Literatur sind bis zum August 2013 und teilweise auch darüber hinaus berücksichtigt.

Düsseldorf und Stuttgart, August 2013

Die Autoren

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Grenzüberschreitende Arbeitnehmertätigkeit</b> .....	<b>1</b>
	Jörg-Thomas Knies	
1.1	Steuerinländer mit ausländischen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (Outbound-Fall) .....	2
1.1.1	Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht .....	3
1.1.2	Arbeitnehmertätigkeit im Nicht-DBA-Staat .....	5
1.1.3	Arbeitnehmer mit Tätigkeit im DBA-Ausland .....	9
1.2	Steuerausländer mit inländischen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (Inbound-Fall) .....	49
1.2.1	Inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG .....	49
1.2.2	Die 183-Tage-Regelung der DBA – diesmal aus umgekehrter Blickrichtung .....	50
1.2.3	Die Durchführung der Besteuerung .....	52
<b>2</b>	<b>Abfindungen</b> .....	<b>61</b>
	Jörg-Thomas Knies	
2.1	Steuerinländer mit ausländischen Einkünften (Outbound-Fall) .....	61
2.2	Steuerausländer mit inländischen Einkünften (Inbound-Fall) .....	62
<b>3</b>	<b>Immobilien im Privatvermögen</b> .....	<b>65</b>
	Jörg-Thomas Knies	
3.1	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien .....	65
3.1.1	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in nicht DBA-Staaten und positiven Vermietungseinkünften (Gewinnen) .	66
3.1.2	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in nicht DBA-Staaten und negativen Vermietungseinkünften (Verlusten) .	68
3.1.3	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in nicht DBA-Staaten bzgl. Veräußerungen der Immobilien .....	69
3.1.4	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in DBA-Staaten und positiven Vermietungseinkünften (Gewinnen) .....	70

3.1.5	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in DBA-Staaten und negativen Vermietungseinkünften (Verlusten) . . . . .	72
3.1.6	Steuerinländer mit ausländischen Immobilien in DBA-Staaten bzgl. Veräußerung der Immobilien . . . . .	75
3.2	Steuerausländer mit inländischen Immobilien . . . . .	76
<b>4</b>	<b>Die Wegzugsbesteuerung – § 6 AStG</b> . . . . .	<b>79</b>
	Jörg-Thomas Knies	
4.1	Gesetzgeberischer Hintergrund . . . . .	80
4.2	Der Tatbestand des § 6 AStG . . . . .	81
4.2.1	Wegzugsersatztatbestände . . . . .	81
4.2.2	Kurzzeitiger Wegzug . . . . .	82
4.3	Die Rechtsfolgen des § 6 AStG . . . . .	83
4.3.1	Gemeiner Wert der Anteile . . . . .	83
4.3.2	Stundungsmöglichkeiten . . . . .	84
4.4	Ausnahmeregelungen und Besonderheiten im EU/EWR-Raum . . . . .	85
4.5	Gestaltungsmöglichkeiten im Falle des Wegzugs . . . . .	88
<b>5</b>	<b>Besteuerung von Betriebsstätten</b> . . . . .	<b>91</b>
	Lars Micker	
5.1	Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen . . . . .	91
5.1.1	Steuerpflicht . . . . .	91
5.1.2	Laufende Besteuerung . . . . .	96
5.2	Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen . . . . .	107
5.2.1	Besteuerung im Gewinnfall . . . . .	107
5.2.2	Besteuerung im Verlustfall . . . . .	115
<b>6</b>	<b>Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften</b> . . . . .	<b>119</b>
	Lars Micker	
6.1	Inländische Personengesellschaften . . . . .	119
6.1.1	Gewinnfälle . . . . .	119
6.1.2	Verlustfälle . . . . .	127
6.2	Ausländische Personengesellschaften . . . . .	128
6.2.1	Qualifikation der Gesellschaft . . . . .	128
6.2.2	Qualifikation der Einkünfte . . . . .	129
6.2.3	Besteuerung der inländischen Gesellschafter . . . . .	130
6.3	Betriebsaufspaltung . . . . .	137
6.3.1	Besitzunternehmen im Ausland . . . . .	137
6.3.2	Wegzug des Besitzunternehmens . . . . .	140
6.3.3	Ausländische Betriebsgesellschaft . . . . .	141

<b>7</b>	<b>Besteuerung von Kapitalgesellschaften</b> . . . . .	143
	Lars Micker	
7.1	Inländische Kapitalgesellschaften . . . . .	143
7.1.1	Laufende Besteuerung der Gesellschaft . . . . .	143
7.1.2	Laufende Besteuerung der Gesellschafter . . . . .	145
7.2	Ausländische Kapitalgesellschaften . . . . .	158
7.2.1	Qualifikationsprobleme und Sitzverlegung . . . . .	158
7.2.2	Laufende Besteuerung der Gesellschaft . . . . .	159
7.2.3	Laufende Besteuerung der Gesellschafter . . . . .	159
7.3	Grenzüberschreitende Organschaft . . . . .	165
7.3.1	Inbound-Fall . . . . .	165
7.3.2	Outbound-Fall . . . . .	166
<b>8</b>	<b>Besonderheiten bei Basis- und Zwischengesellschaften</b> . . . . .	177
	Lars Micker	
8.1	Einführung und Systematik der gesetzlichen Regelungen . . . . .	177
8.2	Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung . . . . .	178
8.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht und Umfang der Beteiligung . . . . .	178
8.2.2	Ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft . . . . .	184
8.2.3	Motivtest bei EU-/EWR-Gesellschaften . . . . .	193
8.2.4	Niedrige Besteuerung . . . . .	195
8.2.5	Bagatellgrenze . . . . .	197
8.3	Rechtsfolgen . . . . .	197
8.3.1	Überblick . . . . .	197
8.3.2	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG . . . . .	198
8.3.3	Veräußerungsgewinne . . . . .	200
8.3.4	Steueranrechnung . . . . .	201
8.3.5	Vermeidung von Doppelbesteuerungen . . . . .	202
8.4	Anwendung auf Betriebsstätten und Personengesellschaften . . . . .	202
8.5	Anwendung bei mehrstufigen Strukturen . . . . .	204
8.6	Verfahren und Mitwirkungspflichten . . . . .	207
8.6.1	Feststellungsverfahren . . . . .	207
8.6.2	Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen . . . . .	207
8.7	Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	208
8.7.1	Vorrang vor DBA . . . . .	208
8.7.2	Vorrang des Investmentsteuergesetzes . . . . .	208
8.7.3	Verhältnis zu § 42 AO . . . . .	208
8.7.4	Verhältnis zu § 1 AStG . . . . .	209
<b>9</b>	<b>Erfolgs- und Vermögensabgrenzung</b> . . . . .	211
	Lars Micker	
9.1	Betriebsstätten und Personengesellschaften . . . . .	211



---

9.1.1	Grundsätze der Aufteilung von Betriebsvermögen und Einkünften . . . . .	211
9.1.2	Methoden der Gewinnaufteilung . . . . .	212
9.1.3	Zuordnung der Wirtschaftsgüter . . . . .	214
9.1.4	Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital des Gesamtunternehmens . . . . .	216
9.1.5	Überführung von Wirtschaftsgütern . . . . .	218
9.1.6	Aufwands- und Ertragsaufteilung . . . . .	225
9.1.7	Umrechnung des Betriebsstättenergebnisses . . . . .	229
9.1.8	Gründung und Auflösung der Betriebsstätte . . . . .	231
9.1.9	Umstrukturierungen . . . . .	232
9.1.10	Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG . . . . .	234
9.2	Kapitalgesellschaften . . . . .	235
9.2.1	Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen . . . . .	235
9.2.2	Funktionsverlagerungen . . . . .	263
<b>10</b>	<b>Internationale Steuerplanung</b> . . . . .	<b>279</b>
	Lars Micker	
10.1	Rechtsformwahl . . . . .	279
10.2	Einsatz von Holdinggesellschaften . . . . .	280
10.3	Unternehmenskauf . . . . .	281
10.4	Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer . . . . .	282
10.5	Nutzung von Qualifikationskonflikten . . . . .	283
	<b>Literatur</b> . . . . .	<b>285</b>
	<b>Sachverzeichnis</b> . . . . .	<b>299</b>

Jörg-Thomas Knies

Auslandseinsätze deutscher Arbeitnehmer wie auch Inlandseinsätze ausländischer Arbeitnehmer haben in den vergangenen Jahren stets zugenommen. Durch Gesetze wie das Arbeitnehmer-Entsendungsgesetz (AEntG) und das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) sind vielfältige gesetzliche Regelungen auf den Gebieten Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht usw. geschaffen worden. Vorschriften bzgl. der Besteuerung der grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeit finden sich in diesen Gesetzen jedoch nicht. Hier sind die Regelungen des EStG und gegebenenfalls die der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>1</sup> zu beachten. Als Verwaltungsvorschriften sind noch die Regelungen des Auslandstätigkeits-Erlasses (ATE)<sup>2</sup> und des Pauschalierungserlasses<sup>3</sup> zu erwähnen. Die Finanzverwaltung hat auf die stetig steigende Zahl der im Ausland eingesetzten inländischen Arbeitnehmer jedoch auch reagiert. Seit dem Veranlagungszeitraum 2011 ist von Arbeitnehmern mit ausländischen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit die Anlage N-AUS beim Finanzamt einzureichen. Die Eintragungen auf dieser neuen Anlage N-AUS sollen der Finanzverwaltung die Ermittlung des Sachverhalts erleichtern. Der Bereich der ausländischen Arbeitnehmereinkünfte wurde somit von den anderen möglichen auf der Anlage AUS zu erfassenden Auslandssachverhalten abgekoppelt. Das teilweise veraltete aber derzeit zwingend zu beachtende BMF-Schreiben<sup>4</sup> zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn in DBA-Fällen, dessen Überarbeitung durch die Verwaltung schon mehrfach angekündigt wurde, wird soweit ersichtlich auch im Jahr 2013 noch nicht fertiggestellt sein, bzw. im BStBl. veröffentlicht werden können.

Im folgenden Kapitel werden zunächst die einkommensteuerlichen Probleme der Arbeitnehmer behandelt, die von Deutschland aus zur Arbeitnehmertätigkeit ins Ausland entsendet/geschickt werden. Im Rahmen dieser sog. Outbound-Gestaltungen (Steuerin-

<sup>1</sup> Vgl. dazu Abschn. 1.1.3.

<sup>2</sup> Vgl. dazu Abschn. 1.1.2.

<sup>3</sup> Vgl. dazu Abschn. 1.1.2.

<sup>4</sup> BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06 abgedruckt in BStBl I 2006, 532.

länder mit ausländischen Einkünften) werden vor allen Dingen Probleme aus den Bereichen

- Verteilung der Besteuerungsrechte bzgl. der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) zwischen den beteiligten Staaten
  - Anwendung der sog. 183-Tage-Regelung der DBA,
  - Rückfallklauseln,
- Ermittlung der Einkünfte aus § 19 EStG – Einnahmen und Werbungskosten
  - Besondere Hinweise zu Eintragungen auf der Anlage N-AUS,
- Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

besprochen.

Im Anschluss daran werden – ganz überwiegend aus Arbeitgebersicht – die steuerlichen Probleme und vor allen Dingen Pflichten der inländischen Arbeitgeber dargestellt, die vom Ausland entsandte Arbeitnehmer in ihren inländischen Betrieben beschäftigen. Im Fokus stehen hier

- Lohnsteuerabzugsverpflichtungen bzgl. vom Ausland entsandter Arbeitnehmer
  - Steuerklassenwahl – Höhe des Steuereinbehalts,
  - Haftungsfragen.

Wobei in diesem Rahmen noch typische Probleme aus dem Bereich der sog. Grenzpendler/Grenzgänger aus dem Bereich der Normen des § 1 Abs. 3 EStG und § 1a EStG dargestellt werden.

---

## **1.1 Steuerinländer mit ausländischen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (Outbound-Fall)**

Bei sog. Outbound-Gestaltungen ist zunächst festzustellen, ob der Steuerpflichtige als sog. Steuerinländer angesehen werden kann. Dies ist bei natürlichen Personen der Fall, soweit sie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Im Fall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht besteuert die BRD dann zunächst die weltweit erzielten Einkünfte des unbeschränkt Steuerpflichtigen (sog. Welteinkommensprinzip).

In einem zweiten Schritt ist dann zu unterscheiden, ob die Auslandsbeziehungen zu einem Staat bestehen, mit dem die BRD ein gültiges Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, oder ob die § 19 EStG Einkünfte in sog. Nicht-DBA-Staaten erzielt werden. Im Anschluss daran ist zu untersuchen wie eine mögliche Doppelbesteuerung der Einkünfte durch die beteiligten Staaten vermieden oder zumindest abgemildert werden kann.

## 1.1.1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Nach § 1 Abs. 1 EStG ist jede natürliche Person, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wobei der Bereich des Inlands durch § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG etwas über das reine Gebiet der Bundesrepublik Deutschland erweitert wird. Fragen der Staatsangehörigkeit sind für die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG unbedeutend. Eine davon abweichende Regelung enthält jedoch § 1 Abs. 2 EStG. Danach unterliegen deutsche Staatsangehörige, die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und hierfür Lohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen und in dem Staat, in dem sie gerade leben, nur zu einer der beschränkten Steuerpflicht entsprechenden Steuer herangezogen werden, der sog. erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht.

Darunter fallen z. B. aktive Staatsbedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status aber auch Lehrer, die gerade im Ausland unterrichten oder im Ausland leben und ihre Pensionen bekommen. Auch bei Soldaten der Bundeswehr kann an § 1 Abs. 2 EStG zu denken sein.

Nicht zum Kreis der erweitert unbeschränkt Steuerpflichtigen gehören deutsche Staatsangehörige, die beispielsweise für das Goethe-Institut im Ausland arbeiten und dort auch ihren Wohnsitz begründen. Das Goethe-Institut ist nämlich keine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts sondern eine juristische Person des privaten Rechts<sup>5</sup>.

### 1.1.1.1 Wohnsitz

Wohnsitz bedeutet nach § 8 AO das Innehaben einer Wohnung. Es muss für einen gewissen Zeitraum eine Nutzung möglich sein. Objektiv muss die Wohnung ihrem Inhaber – wann immer er/sie es wünscht – als Bleibe zur Verfügung steht und von ihm/ihr subjektiv zur entsprechenden Nutzung bestimmt sein<sup>6</sup>.

Diese Linie bestätigte der BFH<sup>7</sup>. Danach ist unter einer „ständigen Wohnstätte“ eine Wohnung zu verstehen, die dem Steuerpflichtigen nach Größe und Ausstattung ein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bietet, das er nicht nur gelegentlich zu vorübergehenden Zwecken verwendet. Auch in diesem Urteil stellte der BFH wesentlich auf das zeitliche Moment ab. Der BFH definierte dieses wie im vorgenannten Urteil allerdings nicht durch Festlegung einer starren Zeitspanne, nach deren Ablauf von einer „Ständigkeit“ auszugehen ist, sondern er stellte fest, dass das Innehaben einer Ferienwohnung für fünf bis sechs Wochen keinen Wohnsitz begründe. Unter Hinweis auf § 9 AO<sup>8</sup> führte er aus, dass bei Überschreiten eines Zeitraumes von sechs Monaten ein bisher vorübergehender Zustand zu einem gewöhnlichen und damit ständigen werde.

<sup>5</sup> BFH, BStBl II 2007, 106.

<sup>6</sup> Vgl. dazu AEAO zu § 8 AO.

<sup>7</sup> BFH, Urteil v. 23.10.1985 – I R 274/82.

<sup>8</sup> Vgl. Abschn. 1.1.1.2.

In einem Urteil<sup>9</sup> sah der BFH dagegen die steuerrechtlichen Voraussetzungen einer Wohnung als dauerhafte Bleibe als erfüllt an. Der BFH vertrat zwar weiterhin die Auffassung, ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken mache eine Wohnung nicht zum Wohnsitz. Die regelmäßige Nutzung der teilweise mit antiken Möbeln ausgestatteten Doppelhaushälfte zweimal jährlich zu bestimmten Zeiten über einige Wochen reichte dem BFH allerdings für die Annahme eines Wohnsitzes aus. Aus weiteren äußeren Umständen – z. B. der Ortsansässigkeit von Geschwistern der Klägerin – schloss der BFH, dass die Klägerin die Wohnung beibehalten und weiterhin benutzen werde.

Das Erfordernis eines Mindestaufenthaltes in einer Wohnung für die Annahme eines Wohnsitzes lehnte das Gericht ab<sup>10</sup>. Auch eine regelmäßige tägliche Arbeit sei kein Kriterium, das für die Begründung eines Wohnsitzes zwingend sei. Im Streitfall ging es um einen in Saudi Arabien tätigen Arbeitnehmer, der seine Wohnung in Deutschland beibehielt und diese jährlich für drei bis acht Wochen nutzte. Der BFH entschied, der Kläger habe die Wohnung im Inland dennoch für eigene Wohnzwecke beibehalten. Das Gericht hielt eine an der Lebenserfahrung ausgerichtete Einzelfallbetrachtung anhand objektiv erkennbarer Umstände für notwendig; sie müsse den Schluss erlauben, dass der Steuerpflichtige die Wohnung hält, um sie als solche zu nutzen. Für den Charakter der Wohnung als Wohnsitz könne auch die Wohnungsausstattung sprechen sowie, ob sie vor und nach einem Auslandsaufenthalt einziger Wohnsitz gewesen sei und bleibe.

Darüber hinaus ist ein Urteil des BFH<sup>11</sup> aufschlussreich. Es beschäftigt sich mit dem Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes als Voraussetzung für die Begründung des Anspruchs auf Kindergeld. Im Streitfall hatte sich die Klägerin mit ihren Söhnen zu Ostern, in den Sommerferien sowie gelegentlich über Weihnachten in einem Haus ihrer Eltern in Deutschland aufgehalten. Dabei handelte es sich regelmäßig um zwei Wochen im April sowie drei Wochen im August. Der BFH stufte dies in der Gesamtschau als kurzfristigen Aufenthalt ein, der nicht genügt, um einen Wohnsitz zu begründen oder beizubehalten. Dass die Klägerin während ihrer Aufenthalte Ärzte aufsuchte und ihren Eltern im Betrieb half, rechtfertigte aus Sicht des BFH keine andere Beurteilung.

In einem Urteil<sup>12</sup> beschäftigte sich der BFH abermals mit dem Begriff der ständigen Wohnstätte. Der Fall betraf einen in der Schweiz wohnhaften Kläger, der seinen Lebensunterhalt überwiegend aus Kapitalerträgen bestritt. Er besaß in Deutschland eine Eigentumswohnung, die er anlässlich von Arztbesuchen und Bankgeschäften nutzte sowie um zu duschen oder baden. Der BFH definiert in diesem Urteil als Wohnstätte alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind. Als „ständig“ sieht er eine Wohnstätte an, wenn sie aufgrund einer langfristigen Rechtsposition ständig genutzt werden kann und auch tatsächlich regelmäßig genutzt wird.

---

<sup>9</sup> BFH, Urteil v. 23.11.1988 – II R 139/87.

<sup>10</sup> Vgl. BFH v. 19.03.1997 – I R 69/96.

<sup>11</sup> BFH, Urteil v. 12.01.2001 – VI R 64/98.

<sup>12</sup> BFH, Urteil v. 05.06.2007 – I R 22/06.

Das „zwingende“ Vorliegen einer ständigen Wohnstätte erfordert nach Ansicht des BFH weder ein ständiges Bewohnen, noch eine präzisierte Dauer des Bewohnens als Mindestmaß einer Nutzung. Als zentrales Kriterium zieht das Gericht stattdessen die Art und Intensität der Nutzung heran, ob die Wohnung also als eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus einbezogene Anlaufstelle des Steuerpflichtigen erscheine. Für die Begründung des Wohnsitzes soll es ausreichen, dass eine Wohnung ständig zur Nutzung bereitgehalten wird und tatsächlich nur gelegentlich genutzt wird, wobei eine Einbeziehung in den Lebensrhythmus gerade nicht verlangt wird. Ein voll möbliertes Stand-By-Zimmer in einer Wohnung mit Küche und Bad, das ein Pilot zur alleinigen Nutzung angemietet hat, stellt einen Inländischen Wohnsitz i. S. d. § 8 AO dar, wenn er dieses Zimmer in Abhängigkeit von seinen Dienstplänen mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufsucht.<sup>13</sup>

### 1.1.1.2 Gewöhnlicher Aufenthalt

Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts ist in § 9 AO geregelt. Unter einem gewöhnlichen Aufenthalt wird ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Inland verstanden. Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten i. S. d. § 9 Satz 2 AO ist gegeben, wenn der Aufenthalt über diese Zeitspanne erfolgt; dabei werden kurzfristige Unterbrechungen bei der Berechnung der Frist mitgerechnet. Zur Frage der kurzfristigen Unterbrechung in diesem Sinne hat das FG Köln<sup>14</sup> und im Anschluss daran der BFH entschieden, dass bei einer beruflich bedingten und auf die Vertragslaufzeit von vier Jahren bezogenen langfristigen Anwesenheitsplanung auch eine vertraglich vereinbarte Sommerpause von ca. sechs Wochen eine „kurzfristige Unterbrechung“ im Rahmen des § 9 Satz 2 AO darstellen kann.<sup>15</sup>

## 1.1.2 Arbeitnehmertätigkeit im Nicht-DBA-Staat

Die Bundesrepublik Deutschland hat natürlich nicht mit allen anderen Staaten weltweit „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ ganz überwiegend kurz als Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezeichnet abgeschlossen. Solche bilateralen völkerrechtliche Verträge bestehen derzeit z. B. nicht mit Afghanistan, Albanien, Brasilien, Chile, Paraguay, Monaco oder auch Saudi-Arabien. Zum Stand der jeweils aktuellen DBA-Situation findet sich stets im ersten BStBl I jedes Jahres eine Übersicht. Auch auf der Internetseite des BMF, vgl. [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) findet sich stets eine aktuelle Übersicht der Staaten mit denen derzeit eine DBA besteht.

<sup>13</sup> Vgl. FG-Hamburg, Urteil v. 31.01.2013 AZ.: GK 224/12 Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt AZ.-BFH: I B 45/13.

<sup>14</sup> FG Köln v. 02.03.2010 – 15 K 4135/05.

<sup>15</sup> Vgl. dazu BFH, Urteil v. 22.06.2011 – I R 26/10 zu weiteren Einzelheiten auch AEAO zu § 9 AO.

Soweit der ausländische Staat die Einkünfte des unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers besteuert und die BRD im Rahmen des Welteinkommensprinzips beim unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer die Einkünfte ebenfalls der Besteuerung unterwirft, besteht die Situation der Doppelbesteuerung. Diese kann beim Fehlen völkerrechtlicher Verträge nur durch rein innerstaatliche sog. unilaterale Maßnahmen vermieden oder abgemildert werden.

§ 34c Abs. 1 EStG bietet grundsätzlich die Möglichkeit die ausländische Steuer auf die inländische Steuer anzurechnen, soweit die Voraussetzungen der Norm erfüllt sind.

Nach § 34c Abs. 2 EStG könnten unter den selben Voraussetzungen die ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte gleichsam wie Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) abgezogen werden.

Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit ist allerdings die Vorschrift des § 34c Abs. 5 EStG zu beachten. § 34c Abs. 5 EStG bietet der Verwaltung weitere Möglichkeiten zur Beseitigung oder zumindest Abmilderung von Doppelbesteuerungen. Durch den sog. Auslandstätigkeitserlass<sup>16</sup> hat die Verwaltung davon Gebrauch gemacht.

Danach wird bei Arbeitnehmern eines inländischen Arbeitgebers von der Besteuerung des Arbeitslohns abgesehen, den der Arbeitnehmer auf Grund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält.

Begünstigt ist die Auslandstätigkeit für einen inländischen Lieferanten, Hersteller, Auftragnehmer oder Inhaber ausländischer Mineralaufsuchungs- oder -gewinnungsrechte im Zusammenhang mit der Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie dem Einbau, der Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter; außerdem ist das Betreiben der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber begünstigt, dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen, der Beratung (Consulting) ausländischer Auftraggeber oder Organisationen im Hinblick auf Vorhaben i. S. d. Nr. 1 oder 2 oder der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit.

Nicht begünstigt sind die Tätigkeit des Bordpersonals auf Seeschiffen und die Tätigkeit von Leiharbeitnehmern, für deren Arbeitgeber die Arbeitnehmerüberlassung Unternehmenszweck ist, sowie die finanzielle Beratung. Nicht begünstigt ist ferner das Einholen von Aufträgen (Akquisition), ausgenommen die Beteiligung an Ausschreibungen.

Die Auslandstätigkeit muss mindestens drei Monate ununterbrochen in Staaten ausgeübt werden, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, in das Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit einbezogen sind.

Sie beginnt mit Antritt der Reise ins Ausland und endet mit der endgültigen Rückkehr ins Inland. Eine vorübergehende Rückkehr ins Inland oder ein kurzer Aufenthalt in einem Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, in das Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit einbezogen sind, gelten bis zu einer Gesamtaufenthaltsdauer von zehn vollen Kalendertagen innerhalb der Mindestfrist nicht als Unter-

---

<sup>16</sup> BStBl I 1983, 470.