

§ 2*
Begriffsbestimmungen

- (1) Ein Staat oder ein Gebiet (Steuerhoheitsgebiet) ist im Sinne dieses Gesetzes nicht kooperativ, wenn das Steuerhoheitsgebiet eine der Voraussetzungen des § 4 Absatz 1, des § 5 Absatz 1 oder des § 6 erfüllt.
- (2) Ansässig in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne dieses Gesetzes sind
1. natürliche Personen, wenn sie einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 der Abgabenordnung);
 2. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wenn sie einen Sitz (§ 11 der Abgabenordnung) oder ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben.

Erläuterungen

	Übersicht	Anm.
I.	Allgemeines	1–10
1.	Regelungsgehalt der Norm	1–4
2.	Rechtsentwicklung	5–10
II.	Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet (§ 2 Abs. 1 StAbwG).	11–19
III.	Ansässigkeit (§ 2 Abs. 2 StAbwG).	20–23

Schrifttum: *Benz/Böhmer*, Das Steueroasen-Abwehrgesetz, DB 2021 S.1630; *Euler/Maier/Schanz*, Der Regierungsentwurf des Steueroasen-Abwehrgesetzes, DStR 2021 S. 1257; *Loose*, Gesetzgebung: Zentrale Praxiseffekte des Steueroasen-Abwehrgesetzes, PISb 2021 S. 217

I. Allgemeines

1. Regelungsgehalt der Norm

In der Regelung des § 2 werden die **zentralen Begriffe** des StAbwG „**nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet**“ und „**Ansässigkeit** in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“ vorab definiert. Dabei ist das Merkmal des nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiets **wesentliches Kernelement** des Steueroasen-Abwehrgesetzes. So wird dieser Begriff in nahezu jeder Norm des Gesetzes verwendet. Einzige Ausnahme ist § 8, bei dem das Merkmal des nicht kooperativen Steuerhoheitsgebietes jedoch über den Verweis auf § 7 ebenfalls einzubeziehen ist (vgl. *Benecke* § 7 StAbwG, Anm. 37 ff.). Die Definition des § 2 Abs. 1 ist zudem auch für die vorstehende Regelung zum Verhältnis des StAbwG zum Abkommens-

* Eingefügt durch Artikel 1 des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021, BGBl I 2021 S. 2056.

recht in § 1 Abs. 3 (vgl. hierzu *Benecke*, § 1 StAbwG, Anm. 20 ff.) zu beachten, da der Begriff des nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiets im dortigen Satz 2 bereits vorgehend verwendet wird.

2 bis 4 (einstweilen frei)

2. Rechtsentwicklung

- 5 § 2 wurde in dieser Fassung erstmals durch Artikel 1 des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021 (StAbwG, BGBl I 2021 S. 2056) geregelt. Der am 15.2.2021 veröffentlichte **Referentenentwurf** des BMF (Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 12.2.2021) enthielt **noch keine Begriffsdefinitionen**; vielmehr beinhaltete der damalige § 2 Regelungen zum sachlichen Anwendungsbereich. Mit dem **Gesetzesentwurf der Bundesregierung** (BT-Drs. 19/28901 S. 8 f.) wurden die Bestimmungen zum Anwendungsbereich des Gesetzes einheitlich in § 1 zusammengefasst und ein neuer § 2 **Begriffsbestimmungen** geschaffen, welcher in Folge unverändert in die geltende Gesetzesfassung übernommen wurde.

6 bis 10 (einstweilen frei)

II. Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet (§ 2 Abs. 1 StAbwG)

- 11 Der Begriff des **nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiets** setzt sich nach der Konzeption des Gesetzes aus zwei Elementen zusammen. Zunächst hat der Gesetzgeber den Begriff **Steuerhoheitsgebiet** durch den Klammereinschub hinter „Ein Staat oder ein Gebiet“ legaldefiniert. Durch die **Legaldefinition** in § 2 Abs. 1 wird für das StAbwG ausdrücklich festgeschrieben, dass **nicht nur Staaten**, sondern **auch einzelne (Hoheits-)Gebiete** hierunter erfasst werden. Von den aktuell gelisteten Steuerhoheitsgebieten fallen Amerikanisch-Samoa, Guam und die Amerikanischen Jungferninseln in diese zuletzt genannte Kategorie (vgl. Tabelle bei *Benecke*, § 1 StAbwG Anm. 21). Auch Anguilla, welches ursprünglich noch im Februar 2021 in der EU-Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete aufgenommen war, aber im Oktober 2021 von dieser Liste wieder gestrichen wurde (vgl. hierzu *Buszewski*, § 3 StAbwG Anm. 44), ist ein solches Hoheitsgebiet ohne Selbstregierung.
- 12 Es ist zu beachten, dass der Begriff des Steuerhoheitsgebiets aus dem **Unionsrecht** stammt. Eine Definition lässt sich den Ausführungen in Anlage III der EU-Richtlinie 2016/881 vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung entnehmen. Danach handelt es sich bei einem Steuerhoheitsgebiet um ein Gebiet, das über **fiskalische Autonomie** verfügt, **sei es ein Staat oder nicht** (vgl. Richtlinie (EU) 2016/881 vom 25.5.2016, ABl L 146 vom 3.6.2016 S. 19). Vor diesem Hintergrund erklärt sich die weit gefasste Legaldefinition des § 2 Abs. 1.
- 13 Der Begriff des Steuerhoheitsgebiets wird ebenfalls in der **Abgabenordnung** bei den Regelungen zum **Country-by-Country Reporting** nach § 138a AO (eingeführt durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz vom 23.6.2017, BGBl I 2017

S. 1682) sowie zu den **Anzeigepflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen** nach § 138d AO (eingeführt durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl I 2019 S. 2875) verwendet. In der AO ist jedoch im Gegensatz zum StAbwG keine eigenständige Legaldefinition des Begriffs aufgenommen worden.

Hinsichtlich des zweiten Elements **nicht kooperativ** verweist § 2 Abs. 1 auf die drei nachfolgenden Vorschriften. Insoweit ist darauf abzustellen, ob das betreffende Steuerhoheitsgebiet mindestens eines der drei Merkmale **Intransparenz** in Steuersachen nach § 4 Abs. 1 (vgl. hierzu *Buszewski*, § 4 StAbwG, Anm. 78 ff.), **unfairer Steuerwettbewerb** nach § 5 Abs. 1 (vgl. hierzu *Walz*, § 5 StAbwG, Anm. 55 ff.) oder **Nichterfüllung von BEPS-Mindeststandards** nach § 6 aufweist (vgl. hierzu *Buszewski*, § 6 StAbwG, Anm. 70 ff.).

(einstweilen frei)

15 bis
19

III. Ansässigkeit (§ 2 Abs. 2 StAbwG)

Für das Merkmal der Ansässigkeit in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet knüpft das StAbwG an die üblichen **territorialen steuerlichen Anknüpfungspunkte** der AO an.

Für **natürliche Personen** ist es nach der ersten Alternative des § 2 Abs. 2 Nr. 1 maßgeblich, ob sie einen **Wohnsitz** im Sinne des § 8 AO in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben. Die Ansässigkeit ist nach dieser Alternative stets zu bejahen, wenn die natürliche Person eine Wohnung nach Maßgabe des § 8 AO in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet innehat, unabhängig davon, ob sich dort auch ihr Lebensmittelpunkt oder ein qualitativer Schwerpunkt befindet. Denn nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Meinung in der Literatur kann ein Steuerpflichtiger gleichzeitig mehrere Wohnsitze im Sinne des § 8 AO haben, zumal der Wohnsitzbegriff **nicht voraussetzt**, dass sich dort auch der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** befindet (vgl. BFH, Urteil vom 19.3.1997 I R 69/96, BStBl II 1997 S. 447 sowie statt vieler *Drüen* in Tipke/Kruse, 167. Lieferung 8/2021, § 8 AO, Rn. 4). Die Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 1 verlangt – wie auch die Vorschrift zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG – ohne weitere Unterscheidung oder Einschränkung lediglich das Vorliegen „eines“ Wohnsitzes, so dass erkennbar von der **Gleichwertigkeit aller Wohnsitze** einer Person auszugehen ist (vgl. zum Wohnsitzbegriff bei § 1 EStG: BFH, Urteil vom 28.1.2004 I R 56/02, BFH/NV 2004 S. 917). Dementsprechend **genügt** insbesondere bereits die bloße Begründung eines **Zweitwohnsitzes** in einem nicht kooperativen Steuergebiet, damit die natürliche Person für Zwecke der Anwendung des StAbwG als dort ansässig zu behandeln ist (vgl. *Euler/Maier/Schanz*, DStR 2021 S. 1257, 1258 f.).

Die Ansässigkeit einer **natürlichen Person** in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet kann sich nach der zweiten Alternative des § 2 Abs. 2 Nr. 1 auch daraus ergeben, dass ihr **gewöhnlicher Aufenthalt** im Sinne des § 9 AO dort liegt. Diese zweite Alternative ist bei einem Aufenthalt in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet erfüllt, wenn nach den Umständen erkennbar ist, dass die Person an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt

(vgl. § 9 AO). Im Gegensatz zum Wohnsitz kann ein Steuerpflichtiger nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben (vgl. BFH, Urteil vom 10.8.1983 I R 241/82, BStBl II 1984, 11).

- 23** Für **Körperschaften, Personenvereinigungen** und **Vermögensmassen** wird für die Ansässigkeit gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 daran angeknüpft, dass sie einen Sitz im Sinne des § 11 AO oder den Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben. Den **Sitz** hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Insoweit erfolgt die Sitzbestimmung allein nach rechtlichen Kriterien, während es auf die tatsächlichen Verhältnisse nicht ankommt (vgl. *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung 11.2021, § 11 AO, Rz. 16). Der **Ort der Geschäftsleitung** bestimmt sich demgegenüber ausschließlich nach tatsächlichen Umständen und liegt gemäß § 10 AO beim Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Maßgeblich ist der Ort, an dem der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird bzw. an dem sich bei einer an mehreren Orten tätigen Geschäftsführung, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet (vgl. BFH, Urteil vom 23.1.1991 I R 22/90, BStBl II 1991, 554).