

§ 12 Die Persönliche Steuerpflicht im Vereinigten Königreich

Anđela Milutinović

I. Einordnung

Kriterien zur Anknüpfung und Begründung der Besteuerung in einem Steuersystem gibt es zahlreiche. So wird in Deutschland für die Steuerpflicht natürlicher Personen in erster Linie auf Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt (§§ 1, 1a EStG), während für juristische Personen primär Sitz und Geschäftsleitung (§§ 1 ff. KStG) entscheidend sind. Das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs kennt zwei Formen der persönlichen Bindung zu einem Territorium: *Residence* und *Domicile*. Während vor 2013 noch ein weiterer Status von Relevanz war (*Ordinary Residence*), verlor dieser nach den Reformen durch den *Finance Act 2013* an Bedeutung,¹ während *Residence* und *Domicile* weiterhin als entscheidende Voraussetzung für den Steuerzugriff des Vereinigten Königreichs bei natürlichen Personen dienen. Anders als für die Pendants im deutschen Steuerrecht waren im Vereinigten Königreich bis 2013 lediglich die Rechtsfolgen der verschiedenen Status kodifiziert, während sich die Definitionen durch jahrhundertelange Rechtsprechung gebildet hatten. Der nachfolgende Aufsatz gibt einen kurzen Überblick über die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht natürlicher Personen im Steuerrecht des Vereinigten Königreichs und deren Bedeutung im internationalen Steuerrecht.

II. Die Status im Einzelnen

Residence und *Domicile* sind die entscheidenden Faktoren für die Steuerpflicht natürlicher Personen in Hinblick auf die Steuerarten *Income Tax*,

¹ Zum verbleibenden Anwendungsbereich: Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 4.01.

Corporate Tax, Capital Gains Tax und *Inheritance Tax*.² Dabei ist zu einem Großteil in erster Linie die *Residence* relevant, während das *Domicile* nur für die *Inheritance Tax* die Steuerbarkeit begründet und in den anderen Steuerarten modifizierend wirkt.³

1. Residence

Während für die Steuerjahre vor 2013 die *Residence* natürlicher Personen mithilfe von umfangreicher Rechtsprechung zu begründen war (s.u.), änderten sich durch den *Finance Act 2013* und die Einführung des *Statutory Residence Test* in Schedule 45 die Umstände. Ziel der Kodifikation war, eine erleichterte Handhabbarkeit und Verständlichkeit der Voraussetzungen zu erreichen, sodass Steuerpflichtige in simplen Fällen selbst ergründen können, welchen Status sie innehaben. Für komplizierte Fälle sollte der *Statutory Residence Test* als gerechte Methode zur Bestimmung des Status dienen.⁴

a. *Statutory Residence Test*

Bei Anwendung des *Statutory Residence Test* kann sich eines von folgenden vier Status ergeben: *UK Resident*, *Non-Resident*, *UK Resident with split-year Treatment*⁵ und *temporary Non-Resident*⁶. Während ein *UK resident* mit dem Welteinkommen der Besteuerung unterliegt, wird lediglich das im Vereinigten Königreich bezogene Einkommen eines *Non-Residents* besteuert.⁷ Dies gilt für die *Income Tax* und *Capital Gains Tax*.⁸ Für Personen, die den letzteren zwei Kategorien unterfallen, ist gesetzlich spezifisch unter

² Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 1.20.

³ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.01.

⁴ HM Revenue and Customs, *Statutory definition of tax residence: a consultation*, Juni 2011, 3.2 ff.; Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 1.19.

⁵ Schedule 45, Para. 39 ff.

⁶ Schedule 45, Para. 109 ff.

⁷ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 2.01.

⁸ *Ibid.*

Bezugnahme einzelner Positionen geregelt, welche Einkünfte steuerbar sind.⁹

Dem *Statutory Resident Test* nach gilt eine Person als *Resident*, wenn sie einen *Automatic Residence Test* besteht und keinen *Automatic Overseas Test* erfüllt.¹⁰ Ist weder ein *Automatic Residence Test* noch ein *Automatic Overseas Test* erfüllt, wird der *Sufficient Ties Test* angewendet.¹¹

Es gibt vier *Automatic Residence Tests*, von denen zumindest einer erfüllt sein muss, um den Status *Residence* zu begründen.¹² Gemäß dem ersten Test muss sich eine Person mindestens 183 Tage im Vereinigten Königreich aufgehalten haben.¹³ Nach dem zweiten Test muss eine Person ein Heim im Vereinigten Königreich innehaben, in dem ausreichend Zeit verbracht wurde und in einem Zeitraum von 91 Tagen – von denen mindestens 30 Tage in das betreffende Steuerjahr fallen müssen – kein Heim im Ausland innehaben oder für den Fall, dass eines vorliegt, in diesem nicht ausreichend Zeit verbracht haben.¹⁴ Der dritte Test setzt die Ausübung einer Beschäftigung im Vereinigten Königreich von ausreichendem Umfang über einen Zeitraum von 365 Tagen voraus.¹⁵ Der vierte Test bejaht die *Residence* für Personen, die während des Steuerjahrs verstorben sind, ein Heim im Vereinigten Königreich innehaben und in den letzten drei Steuerjahren nach dem *Automatic Residence Test* den Status *Resident* innehatten.¹⁶

Daneben finden sich fünf *Automatic Overseas Tests*. Nach dem ersten Test muss in mindestens einem der drei vorherigen Steuerjahre der Status *Residence* vorgelegen haben und es dürfen weniger als 16 Tage im Vereinigten Königreich verbracht worden sein.¹⁷ Nach dem zweiten Test darf der Status *Residence* in keinem der drei vorherigen Steuerjahre vorgelegen haben und weniger als 46 Tage dürfen im betreffenden Steuerjahr im Vereinigten Königreich verbracht worden sein.¹⁸ Der dritte Test setzt die ausreichende Ausübung einer Beschäftigung im Ausland ohne erhebliche Unterbrechung, einen Maximalaufenthalt von 31 Tagen im Vereinigten Königreich,

⁹ Schedule 45, Para. 57 ff.; Schedule 45, Para. 116 ff.

¹⁰ Schedule 45, Para. 5.

¹¹ Schedule 45, Para. 17 (1)(a).

¹² Schedule 45, Para. 5(a) und 6.

¹³ Schedule 45, Para. 7.

¹⁴ Schedule 45, Para. 8.

¹⁵ Schedule 45, Para. 9.

¹⁶ Schedule 45, Para. 10.

¹⁷ Schedule 45, Para. 12.

¹⁸ Schedule 45, Para. 13.

während dessen nicht mehr als drei Stunden Arbeit am Tag verrichtet werden, und einen maximalen Gesamtaufenthalt im Inland von 91 Tagen voraus.¹⁹ Der vierte und fünfte Test sind auf Fälle anwendbar, in denen der Steuerpflichtige im Steuerjahr verstirbt, wobei ein Rückbezug auf die zwei vorherigen Steuerjahre und den Status der betreffenden Person während dieser Zeit gemacht wird.²⁰

Zuletzt gibt es noch den *Sufficient Ties Test*. Dieser ist erfüllt, wenn eine gewisse Anzahl an Tagen im Vereinigten Königreich verbracht wurde und Beziehungen zum Inland vorliegen, bspw. familiäre und geschäftliche Beziehungen.²¹

Die verwendeten Grundbegriffe wie Heim, Beschäftigung oder im Inland verbrachte Tage werden in den Paragrafen 21 ff. von Schedule 45 erklärt.²² Alles in allem ist ersichtlich, dass neben der tatsächlichen Anwesenheit des Steuerpflichtigen im Inland, das Innehaben eines Heims und der Arbeitsplatz für die Bestimmung der *Residence* herangezogen werden.²³ Dabei wird wiederholt auf zurückliegende Steuerjahre Bezug genommen (s.o.). Da der *Statutory Residence Test* erst ab 2013 gilt,²⁴ in verschiedenen Punkten jedoch Bezug auf den Status einer Person in den davorliegenden Jahren nimmt, muss für die ersten Jahre nach 2013 auch die Rechtslage vor 2013 berücksichtigt werden.²⁵

b. *Residence vor 2013*

Vor dem Steuerjahr 2013 wurde die *Residence* nach Kriterien bestimmt, die in der Rechtsprechung festgelegt wurden. Zwar stellte die Steuerverwal-

¹⁹ Schedule 45, Para. 14.

²⁰ Schedule 45, Para. 15 und 16.

²¹ Schedule 45, Para. 18 ff.

²² In Anbetracht der SARS-CoV-2 Pandemie wurde im Hinblick auf außerplanmäßige Aufenthalte das interne Handbuch der HMRC mit Informationen zu außergewöhnlichen Umständen und deren korrekte Berücksichtigung in Bezug auf die *Residence Tests* ergänzt. In: *Residence, Domicile and Remittance Basis Manual* v. 9.03.2016, zuletzt aktualisiert am 19.10.2020, siehe RDRM13200 ff.

²³ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 2.02.

²⁴ Schedule 45, Para. 153.

²⁵ Schedule 45, Para. 154 (2). Wobei Para. 154 in Schedule 45 eine Wahlmöglichkeit in Absatz 3 gibt.

tung Leitfäden zur Bestimmung der Status zur Verfügung, die Rechtsprechung berücksichtigte diese Leitfäden mangels rechtlicher Verbindlichkeit jedoch nicht, sondern ging in ihrer Auslegung vom Wortsinn des Begriffs *Residence* aus.²⁶ Nicht *ausreichend* für die Begründung der *Residence* ist hiernach allein der tatsächliche Aufenthalt im Inland. Zwar dient die physische Anwesenheit als Indikator für eine anhaltende Bindung, jedoch wird *Residence* vielmehr als Attribut des Steuerpflichtigen verstanden, sodass Verhalten und äußere Umstände wie die Belegenheit von Eigentum entscheidend sind.²⁷ Dabei handelt es sich um keine rechtliche sondern eine faktische Frage.²⁸ Anhand einer Gesamtbetrachtung der Umstände ist eine fallabhängige Gewichtung vorzunehmen.²⁹ Die dabei relevanten Umstände sind: individuelle Verbindungen an einen Ort³⁰ sowie – wie bereits erwähnt – die physische Anwesenheit.³¹

2. Domicile

Der Status *Domicile* ist gesetzlich nicht definiert und beschreibt eine personenstandesrechtliche Verbindung einer Person zu einem Staat³². Dem Begriff liegen fünf Prinzipien zugrunde:³³ 1) Eine Person besitzt im Laufe ihres Lebens zu jeder Zeit ein *Domicile*.³⁴ 2) Eine Person kann nur ein aktives und damit entscheidendes *Domicile* haben.³⁵ 3) Das *Domicile* kann

²⁶ Lysaght v IRC [1928] A.C. 234, S. 247.

²⁷ Lysaght v IRC [1928] A.C. 234, S. 244.

²⁸ Reed v Clark [1986] Ch. 1, S. 6.

²⁹ Reed v Clark [1986] Ch. 1, S. 9.

³⁰ Dazu zählen Nationalität (s. Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 595), familiäre Bindungen (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 231; Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 595), geschäftliche Bindungen (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 226) und auch der Wohnort. Eine Person kann mehr als einen Wohnort haben (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 223).

³¹ Hier sind neben Länge (vgl. In Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 594 f.) und Häufigkeit der Aufenthalte (vgl. Lysaght v IRC [1928] A.C. 234) auch die vorherigen und nachlaufenden Steuerjahre zu betrachten (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 226 f.).

³² Henderson v Henderson [1967] P. 77, S. 79.

³³ Schwarz, in: Booth und Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.04.

³⁴ Udney v Udney (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 457.

³⁵ IRC v Bullock [1976] 1 W.L.R. 1178, S. 1184.

sich nur in einem Territorium befinden, welches einer Rechtsordnung unterliegt.³⁶ 4) Die Änderung des *Domicile* muss bewiesen werden.³⁷ 5) Das entscheidende Rechtsverständnis ist das Britische.³⁸

Es wird zwischen drei Arten von *Domicile* unterschieden: dem *Domicile of Origin*, dem *Domicile of Dependency* und dem *Domicile of Choice*.

Das *Domicile of Origin* erhält eine Person bei Geburt. Der Status richtet sich nach dem aktuellen *Domicile* des Vaters zum Zeitpunkt der Geburt. Dieses *Domicile* kann im Laufe des Lebens durch eine andere Art von *Domicile* überlagert werden und dadurch inaktiv werden. Es kann jedoch nicht verloren werden, sondern lebt nach Wegfall eines überlagernden *Domiciles* wieder auf.³⁹

Das *Domicile of Dependence*⁴⁰ können lediglich unzurechnungsfähige Personen⁴¹ oder Minderjährige bis zu einem Alter von 16 Jahren innehaben, da diese (noch) nicht fähig sind, ihr *Domicile* selbstständig zu ändern.⁴² Maßgebend für diese Personen ist das *Domicile* des Vormunds.⁴³

Mit dem *Domicile of Choice* hat eine Person die Möglichkeit, ihr *Domicile* zu verlegen. Dabei muss der Hauptwohnsitz (dieser Begriff ist nicht identisch mit der *Residence* im oben genannten Sinne, sondern meint schlicht den Aufenthalt als Einwohner)⁴⁴ freiwillig mit der Absicht, unbegrenzt am neuen Ort zu verweilen, verlegt werden.⁴⁵ Ob es sich bei dem Wohnsitz auch tatsächlich um den Hauptwohnsitz handelt, ist anhand einer Abwägung der Umstände zu ermitteln.⁴⁶ Neben äußerlichen Umständen wie der Dauer des Aufenthalts ist jedoch auch der Wille der betreffenden Person

³⁶ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.04.

³⁷ *Travers v Holley* (1953) P 246, S. 252.

³⁸ *Re Martin* (1900) P 211, S. 227.

³⁹ *Udny v Udny* (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 457 f.

⁴⁰ Das *Domicile of Dependence* galt bis 1974 auch noch für verheiratete Frauen und richtete sich nach dem des Ehemannes. Diese Regelung wurde mit *Section 1* des *Domicile and Matrimonial Proceedings Act 1973* aufgehoben.

⁴¹ *Sharpe v Crispin* (1869) LR 1 P & D 611, S. 618.

⁴² Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.08.

⁴³ *Ibd.*

⁴⁴ *IRC v Duchess of Portland* [1982] Ch. 314, S. 318 f.

⁴⁵ *Udny v Udny* (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 458; *Bell v Kennedy* (1866-69) L.R. 1 Sc. 307, S. 319.

⁴⁶ *Re Fuld's Estate (No 3)* [1968] P. 675, S. 682.

von Bedeutung.⁴⁷ Diese muss beabsichtigen, den neuen Wohnsitz auch tatsächlich zur neuen ständigen Wohnstätte zu machen.⁴⁸ Gehindert wird die Entstehung des *Domicile of Choice* nicht durch die unsichere Möglichkeit, in der Zukunft wieder an den ursprünglichen Wohnsitz zurückzukehren.⁴⁹

III. Bedeutung im Internationalen Steuerrecht

Die oben aufgeführten Status sind auch bei internationalen Sachverhalten von Bedeutung. Grundvoraussetzung der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist, dass die Person, auf deren Sachverhalt das Abkommen angewendet wird, in zumindest einem der Vertragsstaaten aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Nun kennt das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs eine *Remittance Basis Taxation*.⁵⁰ Hiernach sind vereinfacht gesagt ausländische Einkünfte von *Residents non-domiciled* dann nicht im Vereinigten Königreich zu besteuern, wenn sie nicht in das Inland verbracht wurden.⁵¹ Während ihre Abschaffung immer wieder diskutiert wird⁵² und die Regelungen wiederholt verändert wurden, u.a. auch um Missbräuche zu vermeiden,⁵³ gilt sie weiterhin fort.⁵⁴ Um eine Nichtbesteuerung in solchen Fällen zu vermeiden, enthält das deutsch-britische DBA in Art. 24 eine Überweisungsklausel.⁵⁵ Jedoch enthält nicht jedes von Großbritannien geschlossene DBA eine solche Regelung. Eine solche findet sich etwa nicht im Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Die italienische Steuerbehörde entschied daher in

⁴⁷ Ramsay v Liverpool Royal Infirmary [1930] A.C. 588, S. 598.

⁴⁸ Re Fuld's Estate (No 3) [1968] P. 675, S. 682.

⁴⁹ IRC v Bullock [1976] 1 W.L.R. 1178, S. 1184.

⁵⁰ Income Tax Act 2007, Part 14.

⁵¹ Income Tax Act 2007, Sec. 809B ff.

⁵² *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu Art. 6 – 22, Rn. 18.

⁵³ *Schwibinger/Anzinger*, Die britische Remittance-Basis-Besteuerung nach dem Finance Act 2014 als Vorzugsbesteuerung i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG – Großbritannien bleibt ein „Niedrigsteuerstaat“, ISR 2014, 225, 226.

⁵⁴ Für Details zur *Remittance Basis Taxation* siehe *Tiley*, in: *Tiley's Revenue Law*, Oxford, 9. Auflage 2019, Kap. 71.4.

⁵⁵ Zum Begriff Überweisungsklausel in diesem Zusammenhang siehe *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu Art. 6 – 22, Rn. 18 f.

einem Fall, dass der *Resident non-domiciled* nicht als im Vereinigten Königreich ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens gilt.⁵⁶ Dadurch entging dem Steuerpflichtigen ein wirtschaftlicher Vorteil. Auch im deutschen Außensteuerrecht werden die Vorteile eines Steuerpflichtigen, der die *Remittance Basis Taxation* in Anspruch nehmen kann, im Rahmen der Frage, ob darin eine Vorzugsbesteuerung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG vorliegt, diskutiert.⁵⁷

IV. Fazit

Der erste Schritt bei der Betrachtung von internationalen Sachverhalten ist die Begründung des Steuerzugriffs anhand von im nationalen Recht aufgestellten Kriterien. In Anbetracht der Vielzahl an internationalen Verbindungen und Bewegungen in der heutigen Zeit wird die Bedeutung dieser Kriterien nicht abnehmen. Dabei gilt, wer im internationalen Steuerrecht unterwegs ist, darf immer wieder in nationale Steuerbestimmungen eintauchen.

⁵⁶ So in einer Veröffentlichung der Kanzlei Ludovici Piccone & Partners Mailand v. 15. Juni 2020. Internet-Ressource: <https://ludoviciandpartners.us11.list-manage.com/track/click?u=a391a7399c8484ae3bbdc3b27&id=42dabd3eb8&e=625cef0d76> (zuletzt abgerufen am 21.10.2020).

⁵⁷ Siehe dazu mwN: Beckmann, in: Wassermeyer, DBA Großbritannien, 150. EL Juli 2020, Art. 24 Rn. 9.