

---

---

# Steuerfolgen bei Doppelwohnsitz oder geschäftlichem Aufenthalt



Rolf Lüpke  
Rechtsanwalt, MAES  
Kanzlei Grenzenlos Recht  
rl@grenzenlos-recht.com

**Die geographische und kulturelle Nähe sowie die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Schweiz und Deutschland haben in den letzten Jahren viele Deutsche veranlasst, Arbeitsplatz und Wohnsitz in die Schweiz zu verlegen. Für Schweizer kann es aufgrund der hohen Immobilienpreise im Heimatland attraktiv sein, ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung in Deutschland zu erwerben. Um keine unliebsamen Überraschungen zu erleben, ist es ratsam, die rechtlichen und steuerlichen Konsequenzen im Voraus genau abzuklären.**

Für die Schweizer Wirtschaft ist Deutschland der bedeutendste Exportmarkt und wichtigste Investitionsstandort. Das bringt viele Geschäftsreisen und Mitarbeiterinsätze mit längeren Aufenthalten im nördlichen Nachbarland mit sich. Diese Aufenthalte (z. B. bei der deutschen Tochtergesellschaft oder im Rahmen eines grösseren Projektes) werden häufig durch die Anmietung eines Hotelzimmers oder einer kleinen Wohnung, die zur ständigen Verfügung steht, angenehmer gestaltet. Hieraus kann im Einzelfall eine persönliche Steuerpflicht der betreffenden Person in Deutschland entstehen, obwohl sich deren Hauptwohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt in der Schweiz befinden. Dieser negativen steuerlichen Folgen sind sich die Wenigsten bewusst.

Grund hierfür sind die Vorschriften im Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA) und im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30. November 1978 (DBA-E).

## **Wohnsitz in Deutschland als Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht**

Nach den genannten Vorschriften ist eine Person in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer die sog. «Inländer-eigenschaft» oder einen inländischen Wohnsitz besitzt. Als Inländer gelten Bürger, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Trotz Hauptwohnsitz in der Schweiz kann ein inländischer Wohnsitz in Form einer sog. «ständigen Wohnstätte» begründet werden, wenn ein möbliertes Zimmer zur ständigen Verfügung angemietet oder eine Ferienwohnung gekauft wird. Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 5. Juni 2007 (IR 22/06) folgende Kriterien für die Annahme einer «ständigen Wohnstätte» zu Art 4. Abs. 3 DBA aufgestellt:

### **Kriterien für eine «ständige Wohnstätte»**

Nach Auffassung des BFH setzt Art. 4 Abs. 3 DBA zunächst das Vorhandensein einer «Wohnstätte» voraus. Darunter fallen alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind. Eine Wohnstätte ist dann eine «ständige» im Sinne des genannten Artikels, wenn sie auf Grund einer langfristigen Rechtsposition ständig genutzt werden kann und tatsächlich regelmässig genutzt wird. Es muss sich dort nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen des betreffenden Steuerpflichtigen befinden. Andererseits reicht eine nur gelegentliche Nutzung nicht aus. Erforderlich ist vielmehr eine Art und Intensität der Nutzung, welche die Wohnung als eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus einbezogene Anlaufstelle des Steuerpflichtigen erscheinen lässt. Darin liegt die Qualifizierung der «ständigen Wohnstätte» gegenüber dem Wohnsitz.

Nach dem Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 zu Art. 4 Abs. 2 und 3 des DBA und gemäss Art. 4 Abs. 5 des DBA-E gelten nicht als «ständige Wohnstätte» eine Wohnung oder Räumlichkeit, die nach Charakter und Lage ausschliesslich Ferien-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken

dient und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zweck der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet wird. Wenige geschäftliche Besprechungen in einer nur gelegentlich (also beispielsweise zu Urlaubszwecken) genutzten Ferienwohnung sind auch unproblematisch.

In Grenzfällen ist letztlich zu werten, ob die Intensität der Nutzung bei objektiver Betrachtung auf eine Einbindung der Wohnung in das übliche (und damit auch das berufliche) Leben des Steuerpflichtigen hindeutet. Dabei kann auch auf seine persönliche Bindung zur Wohnung abgestellt werden. Schon ein und dasselbe Hotelzimmer, das dem Gast bei seinen Aufenthalten immer zur Verfügung steht, kann «ständige Wohnstätte» sein. Liegen diese Voraussetzungen vor, sind die steuerlichen Folgen zu beachten:

### **«Qualifizierte» unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland**

Eine natürliche Person unterliegt in Deutschland der sog. «qualifizierten» unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sie dort eine «ständige Wohnstätte» oder einen gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, obwohl sie gleichzeitig nach den allgemeinen Regeln (Mittelpunkt der Lebensinteressen) in der Schweiz als ansässig gilt («Doppelwohnsitzfall»).

Dieser ergänzende Besteuerungsanspruch gestattet es dem deutschen Fiskus, die Steuerbelastung der Person auf das deutsche Niveau anzuheben. Dabei werden die schweizerischen auf die deutschen Steuern angerechnet. Die konkurrierende deutsche Besteuerung darf mithin nicht zu einer Doppelbesteuerung führen. Soweit nach Art. 24 Absatz 1 Nr. 1 des DBA schweizerische Einkünfte oder Vermögenswerte, die der in Deutschland ansässigen Person zustehen, von den deutschen Steuern befreit sind, bleibt diese Steuerbefreiung unter sog. «Progressionsvorbehalt» bestehen. Deutschland bezieht diese Einkünfte jedoch bei der Festsetzung des Steuersatzes auf die Einkünfte, die die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer bilden, mit ein. Danach sind von der ergänzenden deutschen Besteuerung befreit:

- gewerbliche Gewinne (Art. 7 DBA), soweit sie aus in der Schweiz ausgeübten aktiven Tätigkeiten oder aus dem dazugehörigen unbeweglichen oder beweglichen Betriebsvermögen stammen;
- freiberufliche Einkünfte und Einkünfte aus unbeweglichem und beweglichem, dem freien Beruf dienenden Vermögen, soweit sie aus der Schweiz stammen;
- Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz, soweit es sich nicht um Einkünfte aus künstlerischer und sportlicher Tätigkeit handelt.

Bei der Erbschaftssteuer kann Deutschland in diesen «Doppelwohnsitzfällen» nach Art. 4 Abs. 3 DBA-E das Nachlassvermögen besteuern, wenn der Erblasser mit abkommensrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in Deutschland über eine «ständige Wohnstätte» verfügte. Diese Regelung gilt auch für Schweizer Bürger, die in Deutschland eine «ständige Wohnstätte» besitzen, welche nicht nur ferienhalber genutzt wird (Art. 4 Abs. 5 DBA-E). Allerdings wird in diesem Fall der in der Schweiz gelegene Grundbesitz von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt ausgenommen.

#### Wegzug aus Deutschland

Auch für deutsche Staatsangehörige kann der Wegzug aus Deutschland in die Schweiz noch Jahre später einkommenssteuerliche und erbschaftssteuerliche Folgen auslösen.

Nach Art. 4 Abs. 4 DBA darf unter bestimmten Voraussetzungen (fünf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig) eine von Deutschland in die Schweiz verzogene Person im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren mit ihren aus Deutschland stammenden Einkünften in Deutschland besteuert werden. Durch diese Regelung soll der Wegzug unattraktiv gestaltet werden. Eine Ausnahme gilt, wenn der Wegzug erfolgte, um eine echte unselbständige Arbeit für einen «fremden» Arbeitgeber auszuüben. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden die in der Schweiz bezahlten Steuern in Deutschland angerechnet.

Im Erbschaftssteuerrecht besitzt Deutschland bei «Wegzügern» ein sog. «nachhängendes Besteuerungsrecht», wonach der deutsche Fiskus den Nachlass bis zu sechs Jahre nach dem Wegzug weiter besteuern kann (Art. 4. Abs. 4 DBA). Die Wegzugsbesteuerung greift dann nicht, wenn der Erblasser in die Schweiz gezogen ist, um dort eine echte unselbständige Tätigkeit auszuüben, ohne über das Arbeitsverhältnis hinaus am Unternehmen des schweizerischen Arbeitgebers beteiligt oder wirtschaftlich interessiert zu sein. Sie greift auch nicht, wenn der Erblasser in die Schweiz zieht, um mit einer schweizerischen Staatsangehörigen die Ehe zu schliessen oder er bereits als Schweizer Staatsangehöriger in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte.

#### Steuerliche Folgen beim Personaleinsatz in Deutschland

Aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der Schweiz und Deutschland werden häufig Mitarbeiter im Rahmen von Projekten für eine bestimmte Zeit ins Nachbarland entsandt. Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA ist grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit befugt. Damit steht z.B. der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zu, wenn solche Mitarbeiter aus der Schweiz ihren Wohnsitz in Deutschland nehmen und ein Anstellungsverhältnis beispielsweise bei einem deutschen Tochterunternehmen begründet wird.

Einkünfte, die in der Schweiz ansässige Arbeitnehmer für die in Deutschland ausgeübte unselbständige Tätigkeit beziehen, können in Deutschland besteuert werden, wenn

- der Empfänger der Vergütung sich länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Deutschland aufhält oder
- die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird, der in Deutschland ansässig ist oder
- die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Deutschland hat.

Um eine Besteuerung des Arbeitslohnes dieser Mitarbeiter in Deutschland zu vermeiden, sind die Voraussetzungen hinsichtlich der 183 Tage-Frist unbedingt zu beachten. Auch muss das entsendende Unternehmen bedacht sein, nicht selbst eine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland gemäss Art. 5 DBA im Rahmen eines Projektes zu begründen, um nicht selbst direkt in Deutschland steuerpflichtig zu werden.

#### Fazit

Die Sonderregeln zum Wohnsitz in den Art. 4 DBA und DBA-E sind überholt. Zweck der Regelungen war es damals, den Wegzug unattraktiv zu gestalten. Dass davon auch Schweizer betroffen sein können, war eine Nebenwirkung und nicht beabsichtigt. Die Vorschriften stellen eine Einschränkung der Freizügigkeit dar, weil sie den Entscheid zum Wegzug durch Abgaben erschweren und damit die freie Willensentscheidung negativ beeinflussen. Mit Urteil vom 11. März 2004 (Lasteyrie du Saillant) hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) schon die französischen Regeln zur Wegzugsbesteuerung für gemeinschaftsrechtswidrig erachtet, was auch Deutschland zur gesetzlichen Anpassung im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten zwang. Die Personen- und Kapitalverkehrsfreiheit gilt auch im Verhältnis Schweiz – EU. Ausserdem gibt es mit der neuen Amtshilfebestimmung in Art. 26 DBA einen erweiterten steuerlichen Informationsaustausch zwischen der Schweiz und Deutschland. Damit wird es höchste Zeit, die Abkommen mit Deutschland anzupassen.

#### Rolf Lüpke

Rechtsanwalt, Master of Advanced European Studies (MAES), ist deutsch-schweizerischer Doppelbürger und betreibt eine eigene Kanzlei in Basel. Er berät Unternehmen und Privatpersonen in ihrer Rechts- und Steuerplanung zwischen der Schweiz und Deutschland.