

Steuerliche Hürden eines Wohnsitzwechsels von Deutschland in die Schweiz

Seit Inkrafttreten der 3. Phase des sog. Freizügigkeitsabkommens am 1. Juni 2007 gibt es unter Vorbehalt einer besonderen Schutzklausel für die Schweiz keine Höchstzahlen für Aufenthaltsbewilligungen in der Schweiz. Es zeichnet sich ab, dass die Schweiz als Zuzugsstaat für die Deutschen weiter an Bedeutung gewinnt sehr zum Leidwesen des deutschen Fiskus. Dieser hat bereits in dem aus dem Jahr 1971 stammenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz (DBA D-CH) besondere Regelungen vorbehalten, den Wegzug in die Schweiz unattraktiv zu gestalten oder zumindest zu erschweren. Einige Bestimmungen weichen dabei auf Betreiben Deutschlands erheblich vom Text des OECD-Musterabkommens ab und finden sich keinem anderen Doppelbesteuerungsabkommen.

Ansässigkeit

Entscheidendes Kriterium für den persönlichen Geltungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens ist die Ansässigkeit, die im Abkommen selbst nicht näher definiert wird. Die Ansässigkeit knüpft zunächst an die innerstaatliche unbeschränkte Steuerpflicht an, die in den Fällen der Doppelansässigkeit gesondert bestimmt werden muss. Kriterium ist jeweils der nationale Wohnsitz- als auch der nationale Aufenthaltsbegriff. Bei Wegzug aus Deutschland anerkennt die deutsche Finanzverwaltung die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes nur, wenn die bestehende Wohnung endgültig aufgegeben wird. Wer also seine Wohnung beibehält und sie nur für die Dauer eines zum vorneherein befristeten Auslandsaufenthalts (unter-) vermietet oder unentgeltlich überlässt, behält die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung. Liegt danach eine Doppelansässigkeit vor, gilt abkommensrechtlich eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. An eine ständige Wohnstätte sind höhere Anforderungen gestellt als an einen Wohnsitz. Eine Wohnstätte sind alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind. Des Weiteren sind diese auch „ständig“, wenn eine Person beispielsweise aufgrund längerfristiger Mietverträge über diese ständig verfügen kann und diese auch regelmäßig nutzt. Danach ist eine Wohnung „ständige Wohnstätte“, wenn sie nach Art und Intensität ihrer Nutzung eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus des Auswanderers einbezogene Anlaufstelle darstellt. Verfügt danach die Person sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat. Gelangt man auch über dieses Kriterium zu keinem eindeutigen Ergebnis, so gilt die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Falls auch dieses Kriterium ebenso kein eindeutiges Ergebnis liefert, so gilt die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt. Diese Bestimmung kommt jedoch nur in Betracht, wenn die Person entweder die deutsche oder die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

Überdachende Besteuerung bei doppelter Ansässigkeit

In der Konstellation, in der eine Person danach als in der Schweiz ansässig gilt und in Deutschland ebenso aufgrund einer ständigen Wohnstätte oder eines gewöhnlichen Aufenthaltes von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr die Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt, wird Deutschland neben dem schweizerischen Besteuerungsrecht ein weiteres ergänzendes Besteuerungsrecht zugebilligt (überdachende Besteuerung). Jedoch löst nicht jeder Unterhalt eines Wohnsitzes in Deutschland (z.B. Ferienwohnung) zwangsläufig die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht aus, soweit nicht die Kriterien einer ständigen Wohnstätte erfüllt sind. Folge der überdachenden Besteuerung ist, dass im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht alle Einkünfte anzusetzen ist, als wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen bestehen würde. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Begrenzung der Gesamtsteuer auf das Niveau der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht sieht das Abkommen ein Entlastungsmechanismus auf deutscher Seite vor.

Abwanderregelung

Verlegt eine Person ihren Wohnsitz ins Ausland unter Kappung jeglicher steuerschädlicher Anknüpfungspunkte zu Deutschland, endet normalerweise ihre das Welteinkommen umfassende unbeschränkte deutsche Steuerpflicht. Durch den Wegzug in die Schweiz unter Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes endet somit die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Damit ist diese Person in Deutschland grundsätzlich nur noch mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Entsprechend wird in der Schweiz die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit begründet. Da die Person jedoch in die Schweiz ausgewandert ist, wird wegen des DBA D-CH der Besteuerungsumfang der Einkünfte seitens Deutschlands im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erhöht. Der deutsche Fiskus sichert sich danach für das Wegzugsjahr und den folgenden fünf Jahren, also für sechs Jahre, das Recht, die aus Deutschland stammenden Einkünfte weiterhin so zu besteuern, als ob kein Doppelbesteuerungsabkommen existieren würde. Um die Voraussetzung dieser sog. Abwanderregelung zu erfüllen, muss die betreffende Person in Deutschland mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sein.

Grenzgänger

Die überdachende Besteuerung geht auch der Grenzgängerregelung vor. Als Grenzgänger gilt die Person, die regelmäßig an den Arbeitsort im anderen Vertragsstaat fahren und nach der Arbeit an ihren Wohnort zurückkehrt. Der typische Grenzgänger kehrt täglich vom Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurück. Deutschland hat sich in dem DBA D-CH das Recht vorbehalten, die in der Schweiz ansässigen werdende Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und insgesamt fünf Jahre lang in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, auch nach Wegzug in die Schweiz nach den Grundsätzen der überdachten Besteuerung zu behandeln. Obwohl sie die Voraussetzungen eines Grenzgängers erfüllt, kann sich diese Person im Jahr des Wegzugs und den fünf nachfolgenden Jahren nicht auf die Begrenzung des deutschen Rechts zur Quellenbesteuerung von 4,5 % berufen.

Ausnahmen der Abwanderregelung

Die Abwanderregelung gilt nur für die Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit hat. Voraussetzung ist jedoch nicht, dass ausschließlich die schweizerische Staatsangehörigkeit vorliegt, d.h. es ist unerheblich, ob neben der schweizerischen noch eine andere

Staatsangehörigkeit vorliegt. Wird die schweizerische Staatsangehörigkeit zu einem späteren Zeitpunkt erlangt, so greift die Abwanderregelung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr.

Die überdachende Besteuerung ist auch dann nicht anzuwenden, wenn der Umzug erfolgt, um eine unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem die Person über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist. Eine wesentliche Beteiligung liegt dann vor, wenn diese beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft verleiht. Die Absicht eine unselbständige Tätigkeit auszuüben muss Ursache für den Umzug in die Schweiz gewesen sein. Die deutsche Finanzverwaltung schränkt in der Praxis diese Ausnahme dahingehend ein, dass sie nur dann gelten soll, wenn ein neues Arbeitsverhältnis in der Schweiz aufgenommen wird. Für Unternehmer, die im Rahmen einer ihnen gehörenden Kapitalgesellschaft in der Schweiz tätig werden, besteht demnach keine Möglichkeit, der deutschen Besteuerung zu entgehen.

Eine weitere Ausnahme von der überdachenden Besteuerung gilt für die Fälle, in denen der Wegzug aufgrund einer Heirat mit einer Person erfolgt, die die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Ebenso ist die Abwanderregelung nicht anzuwenden, wenn die Person vor Wegzug aus Deutschland weniger als fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war.

Zeitliche Aufteilung bei Wohnsitzwechsel

Wechselt eine Person während des laufenden Kalenderjahres ihren Wohnsitz in den jeweils anderen Staat, so können in jedem Staat die Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht (Welteinkommensprinzip) nur nach Maßgabe der Zeit erhoben werden, während welcher diese Person als in diesem Staat ansässig gilt..

Keine Anwendung bei Pauschalbesteuerung

Die steuerliche Ansässigkeit einer Person ist das entscheidende Kriterium für den persönlichen Geltungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens. Das DBA D-CH sieht hierzu eine Ausnahmeregelung vor, indem es die Abkommensentlastung aufgrund einer Aberkennung der Ansässigkeit derjenigen Personen vorsieht, die im anderen Vertragsstaat einer Pauschal- bzw. Vorzugsbesteuerung unterliegt. Eine Vorzugsbesteuerung liegt dann vor, wenn die Person nicht mit allen, nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt (Pauschalbesteuerung) und betrifft praktisch nur die pauschale Aufwandsbesteuerung in der Schweiz. Da in der Schweiz jedoch sowohl für die Bundessteuern als auch für die kantonalen Steuern die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer modifizierten Pauschalbesteuerung besteht, nach der die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, hier also Deutschland, normal zu besteuern, während für die anderen Einkünfte eine Aufwandsbesteuerung möglich ist, können so die Abkommensnachteile aus der Pauschalbesteuerung umgangen werden.

Jörg Gössler LL.M. (Steuerrecht)

Rechtsanwalt (Deutschland) und Fachanwalt für Steuerrecht

Tuttlingen, Zürich und Berlin

jg@goessler.eu

www.goessler.eu