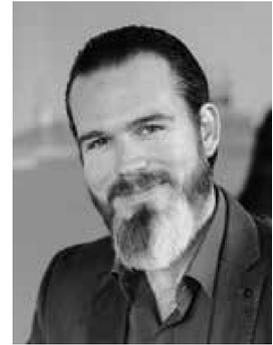


Ansässigkeitsfrage im Verhältnis Schweiz– Deutschland

Patrick Scherrer, Partner
M.A. HSG, dipl. Steuerexperte
E-Mail: patrick.scherrer@primetax.ch



Patrick Scherrer

Stefanie Gugger, Senior Managerin
lic. iur., dipl. Steuerexpertin
E-Mail: stefanie.gugger@primetax.ch



Stefanie Gugger

Die zunehmende Globalisierung der Wirtschafts- und Arbeitswelt kann zu steuerlich relevanten Bezugspunkten zu mehreren Staaten und damit zu potentiellen internationalen Doppelbesteuerungskonflikten führen. Bei bestehender staatsvertraglicher Grundlage können Doppelbesteuerungskonflikte durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) vermieden werden. Die DBA-Berechtigung knüpft dabei an die (steuerliche) Ansässigkeit an. Auch bei der Einkünftezuteilung wird bei gegebener DBA-Berechtigung vielfach das Besteuerungsrecht des Quellenstaates zugunsten des Ansässigkeitsstaates beschränkt. Dem

Begriff der Ansässigkeit kommt daher für die Anwendung eines DBA zentrale Bedeutung zu.

Ansässigkeit im internationalen Steuerrecht (OECD-MA)

Ansässigkeit

Da die von der Schweiz abgeschlossenen DBA in vielen Belangen dem Musterabkommen der OECD folgen¹, wird im Folgenden zunächst auf die Ansässigkeit auf der Grundlage des OECD-Musterabkommens (in der Fassung vom 21. November 2017; OECD-MA) eingegangen. Die DBA-Berechtigung knüpft gemäss Art. 1 OECD-MA an die Ansässigkeit an.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine Person² in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftstätigkeit oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Das OECD-MA definiert die Voraussetzungen der Ansässigkeit jedoch nicht selbst, sondern verweist auf die Merkmale, die nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten die unbeschränkte Steuerpflicht begründen.³ Die in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA aufgezählten Ansässigkeitsmerkmale sind nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht und nicht autonom auszulegen, weshalb es zu Qualifikationskonflikten kommen kann, wenn die Vertragsstaaten die unbeschränkte Steuerpflicht unterschiedlich beurteilen.⁴ Zusammen mit Art. 1 und Art. 3 Abs. 1 regelt Art. 4 OECD-MA den Kreis der abkommensberechtigten Personen und bestimmen gemeinsam den persönlichen Anwendungsbereich eines DBA sowie die abkommensrechtliche Ansässigkeit.⁵

Redaktionell können die Umschreibung der «ansässigen Person» in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA voneinander abweichen. Materiell stimmen sie weitgehend darin überein, dass die Person nach inner-

staatlichem Recht einen Wohnsitz oder Sitz haben muss, der eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet.⁶

Aus der Abkommensberechtigung ergibt sich letztlich die Funktion des Ansässigkeitsstaates als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat mit der Folge, dass ihm abstrakt und abkommensrechtlich gesehen ein umfassenderes Besteuerungsrecht zugestanden wird als dem anderen Vertragsstaat. Dem anderen Vertragsstaat steht als, wiederum abkommensrechtlich gesehen, Nichtansässigkeits- und Quellenstaat allenfalls ein Besteuerungsrecht an der Quelle zu, das auf die aus seinem Gebiet stammenden Einkünfte beschränkt ist.

Die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer Person legt somit fest, welcher Vertragsstaat als Quellenstaat die Art. 6 bis 22 des OECD-MA und welcher als Ansässigkeitsstaat den Methodenartikel (Art. 23A und 23B OECD-MA) anzuwenden hat.⁷ Zu beachten ist ausserdem, dass durch die abkommensrechtliche Ansässigkeit in einem Staat die nach innerstaatlichem Recht des anderen Staates allenfalls gegebene unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich nicht tangiert wird. Das Besteuerungsrecht des anderen Staates wird durch das DBA bloss beschränkt. Die mit der Begründung des Steuerrechtsverhältnisses zum anderen Staat auf-

grund dessen internen Steuerrechts bestehenden Pflichten bleiben grundsätzlich bestehen.

Angesprochen wird damit insbesondere die Situation, in welcher eine Person nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig und damit als ansässig zu betrachten ist (sog. Doppelansässigkeit). Für die Anwendung eines DBA ist es aber notwendig, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit nur einem Vertragsstaat zugeordnet wird. Aus diesem Grund bestimmen Art. 4

Abs. 2 und 3 OECD-MA autonom die für die Abkommensanwendung massgebende Ansässigkeit.⁸

Doppelansässigkeit/Tie-Breaker-Regelungen

Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig und somit in beiden Staaten ansässig, ist nach den sog. Tie-Breaker-Regelungen in Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA zu beurteilen, welcher der beiden Vertragsstaaten abkommensrechtlich als Ansässigkeitsstaat bzw. Wohnsitzstaat und welcher als

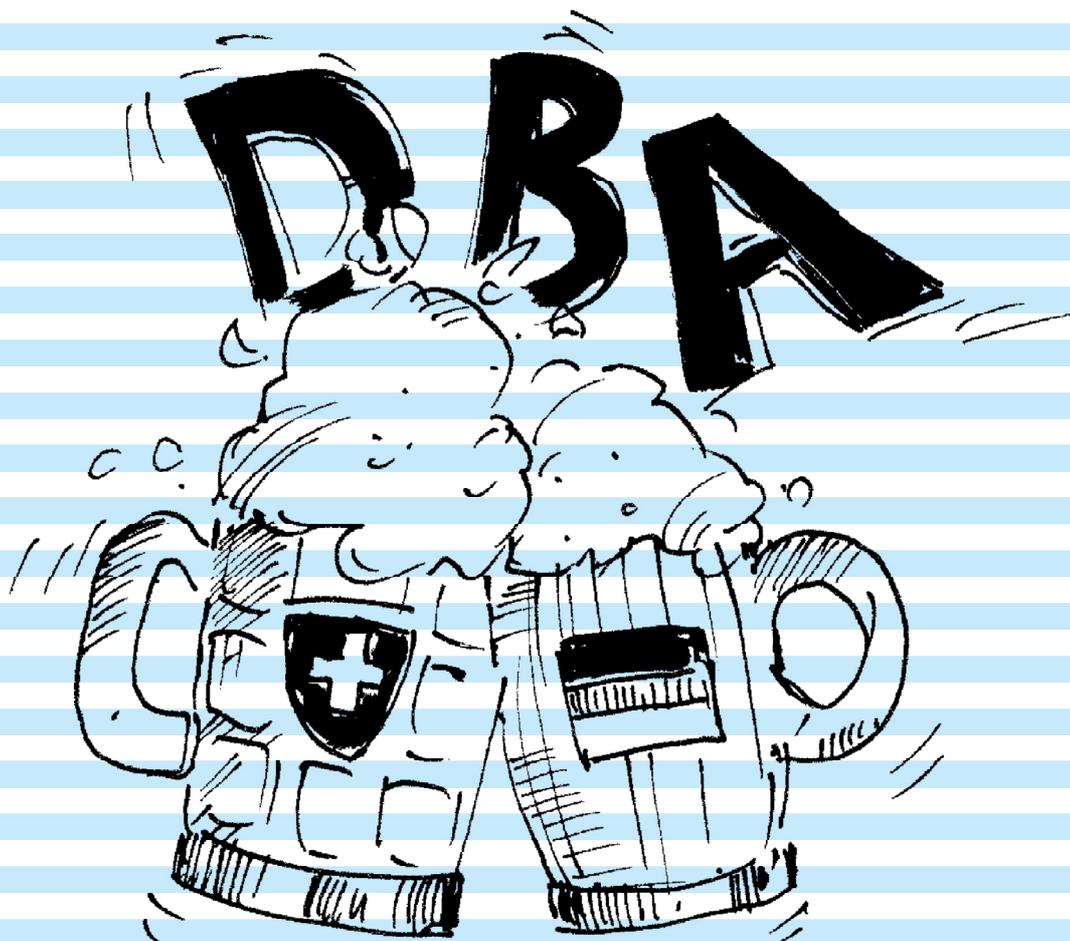


Nichtansässigkeits- und Quellenstaat zu behandeln ist. Nicht anzuwenden sind die Tie-Breaker-Regelungen, wenn eine Person im Sinne von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nur in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.⁹ Absatz 2 gilt dabei für natürliche Personen und Absatz 3 insbesondere für juristische Personen (bzw. nicht-natürliche Personen). Die Ansässigkeitsmerkmale für natürliche Perso-

nen gemäss Art. 4 Abs. 2 OECD-MA sind in einer bestimmten Reihenfolge anzuwenden. Hierbei schliesst die Anwendung eines vorrangigen Ansässigkeitsmerkmals die Anwendung eines nachrangigen Merkmales aus.¹⁰

Tabellarisch kann die Reihenfolge der Ansässigkeitsmerkmale für natürliche Personen wie folgt dargestellt werden¹¹:

Voraussetzung	Buchstabe in Art 4 Abs. 2	Anknüpfungsmerkmal
Doppelansässigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 1	a	Ständige Wohnstätte
Doppelansässigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 1 und ständige Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten	a	Mittelpunkt der Lebensinteressen
Doppelansässigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 1 und a) Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmbar oder b) keine ständige Wohnstätte in einem der beiden Vertragsstaaten	b	Gewöhnlicher Aufenthalt
Doppelansässigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 1 und a) Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmbar oder b) keine ständige Wohnstätte in einem der beiden Vertragsstaaten <i>und</i> a) gewöhnlicher Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder b) in keinem Vertragsstaat	c	Staatsangehörigkeit
Doppelansässigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 1 und a) Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmbar oder b) keine ständige Wohnstätte in einem der beiden Vertragsstaaten <i>und</i> a) gewöhnlicher Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder b) in keinem Vertragsstaat <i>und</i> a) Staatsangehörigkeit in beiden Vertragsstaaten oder b) in keinem Vertragsstaat	d	Verständigungsverfahren



Für andere als natürliche Personen, d.h. insbesondere für juristische Personen, gilt im Falle einer Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA (in der Fassung des Updates von 2017), dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einvernehmlich bestimmt wird. Ohne eine solche Verständigung können Abkommensvorteile verweigert werden.¹² Hierbei handelt es sich um eine einschneidende Änderung im Vergleich zur bisherigen Regelung im OECD-MA, in der noch

der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung die Funktion als Tie-Breaker-Kriterium erfüllte.¹³

Ansässigkeit im DBA Schweiz-Deutschland

Ansässigkeit – Grundsatz

Artikel 4 des DBA Schweiz-Deutschland (DBA-D)¹⁴ regelt – wie Art. 4 des OECD-MA – die Abkommensberechtigung anhand der Ansässigkeit einer Person in einem der beiden Vertragsstaaten. Die Ansässigkeit knüpft im Grundsatz an die innerstaatli-

che unbeschränkte Steuerpflicht an (Abs. 1)¹⁵ und muss in den Fällen der Doppelansässigkeit von natürlichen Personen (Abs. 2) bzw. Gesellschaften (Abs. 8) besonders bestimmt werden. Im Übrigen geht die Bestimmung weit über das OECD-MA hinaus. In Sondervorschriften behält sich Deutschland ein «überdachendes» Besteuerungsrecht bei der Ansässigkeit einer Person in der Schweiz vor (Abs. 3, 4 und 9). Verschiedene Klarstellungen erfolgen ausserdem hinsichtlich der pro-rata Besteuerung bei einem Wohnsitzwechsel (Abs. 5), der Abkommensberechtigung bevormundeter Personen (Abs. 7) und dem Verhältnis zur Quellenbesteuerung (Abs. 10). Als nicht ansässig und damit nicht abkommensberechtigt gelten aufwandbesteuerte natürliche Personen (Abs. 6) und vorgeschobene Personen (Abs. 11).¹⁶

Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen knüpft nach dem internen Steuerrecht von Deutschland (vgl. § 1 Abs. 1 des Einkommenssteuergesetzes [EStG] sowie §§ 8 und 9 der Abgabeordnung [AO]) und der Schweiz (Art. 3 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG]; Art. 3 Abs. 1 und 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG]) jeweils entwe-

der am Wohnsitz oder dem gewöhnlichen Aufenthalt an.¹⁷

Bei Gesellschaften knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Staaten entweder an Sitz der Gesellschaft oder an Ort der Geschäftsleitung bzw. tatsächlichen Verwaltung (Deutschland: § 1 Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes [KStG] sowie §§ 10 und 11 AO; Schweiz: Art. 50 DBG und Art. 24 StHG). Der deutsche Begriff der «Geschäftsleitung» und der Schweizer Begriff der «tatsächlichen Verwaltung» unterscheiden sich praktisch nicht.¹⁸

Doppelansässigkeit natürlicher Personen

Die Tie-Breaker-Kriterien für natürliche Personen in Art. 4 Abs. 2 DBA-D beruhen auf dem OECD-Musterabkommen 1963 und gelten unverändert seit 1972.¹⁹ Die Unterschiede gegenüber dem heutigen Musterabkommen sind rein redaktioneller Natur.²⁰

Doppelansässigkeit nicht-natürlicher Personen

Bei nicht-natürlichen Personen, d.h. insb. bei Kapitalgesellschaften, wird in Art. 4 Abs. 8 DBA-D auf den Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker-Kriterium abgestellt. Materiell beruht diese Bestimmung noch auf dem OECD-Musterabkommen 1963 und weicht daher

von der heutigen Regelung im OECD-Musterabkommen 2017 ab.²¹

Besonderheiten

Überdachendes bzw. konkurrierendes Besteuerungsrecht Deutschlands bei natürlichen Personen

Artikel 4 Abs. 3 DBA-D räumt Deutschland ein unbeschränktes (ergänzendes) Besteuerungsrecht ein, wenn eine natürliche Person, die zwar nach Art. 4 Abs. 2 DBA als in der Schweiz ansässig gilt, in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat (qualifizierte Doppelansässigkeit). Das primäre Besteuerungsrecht der Schweiz wird durch diese Sondervorschrift nicht berührt. Diese Bestimmung soll insbesondere dem Steuergefälle zwischen Deutschland und der Schweiz entgegenwirken, indem im Ergebnis die gesamte Steuerbelastung der unter diese Sondervorschrift fallenden Personen auf das Niveau der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht angehoben wird.²² Die überdachende Besteuerung gilt es aus deutscher Sicht insbesondere bei Aufrechterhaltung eines sog. Doppelwohnsitzes zu beachten. Im Gegensatz zum Schweizer Recht (Art. 23 Abs. 2 des Schweizer Zivilgesetzbuchs [ZGB])

ist es gemäss deutschem Bürgerlichem Gesetzbuch (BGB) nämlich ausdrücklich vorgesehen, dass der Wohnsitz einer Person gleichzeitig an mehreren Orten bestehen kann (§ 7 Abs. 2 BGB).

Artikel 4 Abs. 4 DBA-D besagt, dass Deutschland bei einer steuerpflichtigen Person, die ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegt, im Wegzugsjahr sowie in den darauffolgenden fünf Jahren alle aus Deutschland stammenden Einkünfte und dort belegenen Vermögenswerte voll besteuern darf.²³ Die Besteuerung greift trotz Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person gemäss Art. 4 Abs. 1 oder 2 DBA-D in der Schweiz. Vorausgesetzt wird jedoch, dass die Person vor dem Wegzug in die Schweiz in Deutschland während mindestens fünf Jahren unbeschränkt steuerpflichtig war und nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Eine Doppelansässigkeit wie bei der Besteuerung nach Massgabe von Abs. 3 ist gerade nicht Voraussetzung, da für die Anwendung von Abs. 4 die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland geendet haben muss. Im Ergebnis begründet diese Bestimmung eine Sperrfrist für Abkommensvorteile bei Wegzug. Die Besteuerung in Deutschland erfolgt auf Grundlage von §§ 2 ff. des deutschen Aussensteuergesetzes (AStG).²⁴ Nach Auffassung des EuGH

verstösst Art. 4 Abs. 4 DBA-D nicht gegen das Diskriminierungsverbot unter dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU.²⁵ Ausserdem gilt Art. 4 Abs. 4 DBA-D nicht, wenn die Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbstständige Erwerbstätigkeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.²⁶

Überdachende Besteuerung

Deutschlands bei doppelansässigen Gesellschaften

Artikel 4 Abs. 9 DBA-D räumt Deutschland auch bei doppelansässigen Gesellschaften ein unbeschränktes (ergänzendes) Besteuerungsrecht ein. Die Bestimmung bezieht sich namentlich auf Situationen, in denen eine Gesellschaft aufgrund ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit in der Schweiz gestützt auf Art. 4 Abs. 8 DBA-D abkommensrechtlich als in der Schweiz ansässig gilt, in Deutschland aufgrund ihres Sitzes nach internem Recht aber ebenfalls der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht unterliegt (sog. doppelansässige Gesellschaft). Wiederum bleibt das abkommensrechtlich gewährleistete vorrangige Besteuerungsrecht der Schweiz unberührt.²⁷

Fazit

Die Ansässigkeit ist für die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens von zentraler Bedeutung. Da die Bestimmung über die Ansässigkeit im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland zahlreiche Spezialitäten aufweist, ist zu empfehlen, insbesondere im Falle des Zuzuges von Deutschland in die Schweiz, eine Fachperson beizuziehen, um unerwünschte Doppel- oder Höherbesteuerungen zu vermeiden.

- ¹ Siehe hierzu MATTEOTTI/KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Einleitung N 51-198, N 70, 87.
- ² Der Ausdruck «Person» umfasst gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen.
- ³ ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N 1-146, N 11, 14.
- ⁴ KAESER/WASSERMEYER, in: Wassermeyer, DBA, 144. EL, Art. 4 OECD-MA 2017, N 1.; MÄUSLI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 4 OECD-MA N 147-196, N 157 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 14.
- ⁵ KAESER/WASSERMEYER, FN 4, N 1.
- ⁶ Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Voraussetzungen für die Steuerentlastungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen, Stand Ende 2017, Ziff. 2.1.2 (abrufbar unter: <https://www.sif.admin.ch/dam/sif/de/dokumente/DBA-Missbrauch.html>; besucht am 23.06.2019). Siehe auch ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 18.
- ⁷ Zum Ganzen KAESER/WASSERMEYER, FN 4, N 2.
- ⁸ ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 12.
- ⁹ ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 12.
- ¹⁰ KAESER/WASSERMEYER, FN 4, N 52; ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 100.
- ¹¹ KAESER/WASSERMEYER, FN 4, N 52.
- ¹² Siehe hierzu, OECD, Kommentar zum OECD-Musterabkommen 2017, Art. 4 OECD-MA N 23 ff.
- ¹³ Siehe hierzu MÄUSLI, FN 4, N 162 ff.
- ¹⁴ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, Stand 28. Dezember 2016 (SR 0.372.913.62).
- ¹⁵ Siehe hierzu auch StE 2000 A 31.1 Nr. 6; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Deutschland, Lief. 49, 2018, B 4.1 Nr. 1.
- ¹⁶ Zum Ganzen HARDT/HAMMINGER, in: Wassermeyer, DBA, 144. EL, Art. 4 DBA Schweiz, N 1.
- ¹⁷ Siehe dazu HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 23 ff.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.1 Nr. 1 ff.
- ¹⁸ HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 57.
- ¹⁹ HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 2 f.
- ²⁰ Ausführlich zu den Tie-Breaker-Kriterien für natürliche Personen im DBA-D siehe insbesondere HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 66 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 96 ff.;
- ²¹ Ausführlich zu den Tie-Breaker-Kriterien für nicht-natürliche Personen im DBA-D siehe insbesondere HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 241 ff.; MÄUSLI, FN 4, N 165 ff.
- ²² Siehe hierzu ausführlich HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 95; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.3 Nr. 1 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 146.
- ²³ Das betrifft insbesondere den Arbeitslohn, der nach dem Wegzug in die Schweiz als Grenzgänger für eine Tätigkeit bei einem deutschen Arbeitgeber bezogen wird.
- ²⁴ Siehe zum Ganzen ausführlich HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 124 ff.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.4 Nr. 1 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, FN 3, N 146.
- ²⁵ EuGH-Urteil vom 19. November 2015 (C-241/14) i.S. Bukovansky. Siehe auch LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.4 Nr. 35.
- ²⁶ Siehe hierzu auch die Kasuistik bei LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.4 Nr. 25 ff.
- ²⁷ Siehe hierzu ausführlich HARDT/HAMMINGER, FN 16, N 281 ff.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, FN 15, B 4.4 Nr. 1 ff.; MÄUSLI, FN 4, N 189 ff.

