

Doppelwohnsitz Deutschland-Schweiz – Rechtliche Fragen rund um die Ansässigkeit

Rüdiger Bock, LL.M. (Universität Zürich) Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner&Joos, Rechtsanwälte, Konstanz

In der Schweiz leben über 304 600 Deutsche.¹ In Deutschland wohnen immerhin auch 88 600 Schweizer, was angesichts der Bevölkerungszahlen den verhältnismäßig größeren Anteil darstellt.² Vereinfacht wurde die Wohnsitznahme im jeweils anderen Staat durch im Jahr 2002 in Kraft getretene Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden: FZA).³ Viele der Umziehenden behalten auch noch eine Wohnung in ihrem Herkunftsstaat. Das Wort „Doppelwohnsitz“ ist nach schweizerischer Terminologie eigentlich nicht nachvollziehbar, denn in der Schweiz gilt, daß „niemand an mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz“ haben kann.⁴ Nach deutschem Verständnis ist das aber umgekehrt, im Bürgerlichen Gesetzbuch ist ausdrücklich festgehalten, daß „der Wohnsitz gleichzeitig an mehreren Orten bestehen“ kann.⁵ Wenn im Folgenden ein Überblick über die Themengebiete und die rechtlichen Wirkungen gegeben wird, ist daher also eine Konstellation gemeint, in der eine Person zwei Wohnungen jeweils zur Nutzung bereithält.

I. Motivation

Die Gründe für die Wahl eines Doppelwohnsitzes sind so vielfältig wie die Lebensentwürfe. Arbeitnehmer wählen häufig den Status des „Wochenaufenthalters“. Typischerweise wird dann am Arbeitsort im Ausland nur eine kleine Wohnung gemietet, während im Herkunftsland etwa ein Haus besteht, das man nicht aufgeben möchte. Bei Nichterwerbstätigen steht eher die Freizeitnutzung im Vordergrund, so daß beispielsweise eine Wohnung an der Ostsee und eine im Tessin vorgehalten wird und beide Wohnungen dann jahreszeitlich genutzt werden. Wenn ein Deutscher seine Wohnung im Tessin für mehr als drei Monate im Jahr nutzen möchte, benötigt er hierfür in der Schweiz eine Bewilligung.⁶ Hat er aber seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland, wird ihm solch eine Bewilligung nicht erteilt werden, da die schweizerischen Behörden den Lebensmittelpunkt in der Schweiz fordern.⁷ Auch der Wunsch eines Immobilienerwerbs in der Schweiz kann dazu motivieren, hier einen Wohnsitz zu nehmen. Denn während ein Immobilienerwerb Ausländern mit Wohnsitz im Ausland nach der sogenannten „Lex Koller“ nur mit einer – de facto kaum zu erhaltenden – Bewilligung erlaubt ist, sind Deutsche mit Lebensmittelpunkt in der Schweiz von der Bewilligungspflicht befreit.⁸ In solchen Konstellationen wird dann aus Rechtsgründen – manchmal auch nur formal – der Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegt. Daneben finden

sich auch weniger offensichtliche Motive zur Beibehaltung eines Wohnsitzes im Herkunftsland, etwa eine Jagdpacht, damit zusammenhängend regelmäßig der Waffenbesitz oder schlicht laufende Leasingverträge für Fahrzeuge, die nur unter ungünstigen Bedingungen zu kündigen wären, eine Mitnahme ins Ausland aber nicht erlauben.

II. Vermeidung der Doppelbesteuerung

1. Ermittlung des Ansässigkeitsstaats

Ein Doppelwohnsitz führt im Regelfall in beiden Ländern zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, was bedeutet, daß das weltweite Einkommen der Person sowohl in der Schweiz also auch in Deutschland besteuert werden kann. Die daraus resultierende doppelte Inanspruchnahme soll durch das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz (DBA D-CH) vermieden werden. Im DBA wird zunächst für die steuerpflichtige Person der „Ansässigkeitsstaat“ bestimmt. Die Ermittlung des Ansässigkeitsstaats erfolgt in Stufen. Ergibt sich auf einer Stufe noch kein Ergebnis, wird die Prüfung auf der folgenden Stufe fortgesetzt.

2. Unbeschränkte Steuerpflicht

Auf der ersten Stufe kommt es darauf an, ob nach nationalem Einkommensteuerrecht unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt.⁹ In Deutschland reicht dafür neben dem gewöhnlichen Aufenthalt ein Wohnsitz aus.¹⁰ Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung bei-

1 Schweizerisches Bundesamt für Statistik, Ausländische Wohnbevölkerung am 31.12.2017, veröffentlicht am 31.08.2018.

2 Schweizerisches Bundesamt für Statistik, Medienmitteilung „Auslandsschweizer im Jahr 2017“ vom 05.04.2018.

3 Abkommen vom 21.06.1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (im Folgenden: „FZA“).

4 Art. 20 Abs. 2 S. 1 IPRG (CH), 23 Abs. 2 ZGB (CH).

5 § 7 Bürgerliches Gesetzbuch (D).

6 Art. 10 Ausländergesetz, AuG (CH).

7 Vgl. Art. 24 Anhang I FZA.

8 Art. 7 lit. f FZA, Art. 2 Bewilligungsgesetz, BewG (CH).

9 Art. 4 Abs. 1 DBA D-CH.

10 § 1 Einkommensteuergesetz, EStG (D).

behalten und benutzen wird.¹¹ Das im Gesetzestext vorgegebene Wort „Innehaben“ der Wohnung bedeutet, daß der Inhaber tatsächlich über sie verfügen kann. Es ist daher nicht erforderlich, daß die Person im Mietvertrag oder als Eigentümer eingetragen ist, sondern es kommt auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit an. Weiter wird vorausgesetzt, daß die Person die Wohnung als Bleibe entweder ständig benutzt oder sie doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufsucht. Ein nur gelegentliches, unregelmäßiges Verweilen zu Erholungszwecken reicht nicht aus, um einen Wohnsitz zu begründen.¹² Die im Gesetz vorgesehenen Umstände, die auf das „Beibehalten“ schließen lassen, liegen beispielsweise bei einer beruflichen Versetzung vom In- ins Ausland vor, wenn man eine Wohnung im Inland behält, deren Benutzung jederzeit möglich ist und die so ausgestattet ist, daß sie jederzeit als Bleibe dienen kann.¹³ Der Wohnsitzbegriff setzt nicht voraus, daß sich dort auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Daher kann man – gleich ob im In- und/oder im Ausland – mehrere Wohnungen und mehrere Wohnsitze im steuerrechtlichen Sinne haben.¹⁴ Eine inländische Wohnung eines Ehegatten/Lebenspartners, die auch vom anderen Partner gelegentlich zu Wohnzwecken genutzt wird, gilt auch dann als ein gemeinsamer Wohnsitz, wenn sich einer zeitlich überwiegend im Ausland aufhält.¹⁵ Auf die Anmeldung beim Einwohnermeldeamt kommt es dabei grundsätzlich nicht an, da der Wohnsitzbegriff im Steuerrecht selbständig auszulegen ist.¹⁶ In der Schweiz wird die unbeschränkte Steuerpflicht durch Wohnsitz oder Aufenthalt begründet. Der Wohnsitz wird dadurch bestimmt, daß sich eine Person in der Absicht dauernden Verbleibens niederläßt und dort den Lebensmittelpunkt begründet.¹⁷

3. Ständige Wohnstätte

Wenn unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach nationalem Recht beider Staaten vorliegt, ist die Prüfung auf der folgenden Stufe fortzusetzen. Auf der zweiten Stufe kommt es darauf an, ob die Person in einer der beiden Staaten eine „ständige Wohnstätte“ hat.¹⁸ Dieser – in der Praxis sehr bedeutsame – Begriff ist im Doppelbesteuerungsabkommen nicht definiert, so daß die Rechtsprechung ihn auszulegen hat. Der Bundesfinanzhof hält hierzu fest, daß man keine feste Anzahl an Tagen benennen kann, ab der eine Wohnung zu einer ständigen Wohnstätte wird. In einer Entscheidung wurde aber eine Wohnung, die an ca. 50 Tagen im Jahr genutzt wurde, als ständige Wohnstätte angesehen.¹⁹ Andererseits werde eine stets nur an wenigen Tagen im Jahr genutzte nicht zur ständigen Wohnstätte.²⁰ Hieraus läßt sich entnehmen, daß es zwar keine feste Tagesgrenze gibt, allerdings 50 Tage schon nicht mehr als „wenige Tage“ anzusehen sind.

4. Lebensmittelpunkt

Liegt in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte vor, bestimmt sich die Ansässigkeit auf der dritten Stufe nach dem

Mittelpunkt der Lebensinteressen, also dem Staat, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.²¹ Zu welchem Vertragsstaat jemand die engeren persönlichen Beziehungen unterhält, wird sich in der Regel anhand von familiären Bindungen, der Pflege des Freundes- und Bekanntenkreises sowie des Besuchs von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen feststellen lassen. Die wirtschaftlichen Interessen werden vornehmlich durch örtlich fixierte Einkunftsquellen gekennzeichnet, wobei der Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen stets eine große Bedeutung zukommt.²² Auch das Vorhandensein von Grundbesitz kann eine starke Bindung an den Ort der Belegenheit begründen. In der Praxis macht oft der Nachweis von persönlichen Interessen Schwierigkeiten, weshalb es zu empfehlen ist, beispielsweise Eintrittskarten aufzubewahren und auch einen Tageskalender zu führen, in dem Übernachtungsort und Aktivitäten notiert sind. Sofern beide Staaten davon ausgehen, daß der Lebensmittelpunkt bei ihnen liegt, ist in einem Verständigungsverfahren nach dem DBA eine Lösung zu suchen, was allerdings mehrere Jahre dauern kann, in denen dann zeitweise eine Doppelbesteuerung eintreten kann. In der Praxis der Verständigungsverfahren wird häufig angenommen, daß den persönlichen Interessen eine höhere Bedeutung zuzumessen sei, als den wirtschaftlichen. Dies ist allerdings weder durch den Abkommenswortlaut, noch durch die Rechtsprechung gedeckt.²³ Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß das Abkommen weitere Prüfungspunkte vorsieht, wenn der Lebensmittelpunkt nicht bestimmt werden kann oder in keinem der Staaten (Deutschland/Schweiz) eine ständige Wohnstätte besteht. Dann würde der gewöhnliche Aufenthalt oder – falls auch dies kein Ergebnis bringt – die Staatsangehörigkeit über die Ansässigkeit entscheiden. Der zu bestimmende Lebensmittelpunkt ist praktisch aber der bedeutsamste Fall.

11 § 8 Abgabenordnung, AO (D).

12 BFH-Urteile vom 23.11.1988 – III R 139/87, BStBl II 1989, 182 und vom 22.04.1994 – III R 22/92, BStBl II 1994, 887.

13 BFH, Urteil vom 08.05.2014 – III R 21/12, BStBl. II 2015, 135.

14 BFH-Beschluß vom 25.05.2016 – I B 139/11, BFH/NV 2016, 815.

15 BFH-Urteil vom 06.02.1985 – I R 23/82, BStBl II 1985, 331.

16 Ständige Rechtsprechung seit BFH, Urteil vom 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl II 1970, 153.

17 Art. 3 Abs. 2 Gesetz über die direkte Bundessteuer, DBG (CH).

18 Art. 4 Abs. 2 S. 1 DBA D-CH.

19 BFH, Urteil vom 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl II 1999, 207.

20 BFH, Urteil vom 05.06.2007 – I R 22/06, BStBl II 2007, 812.

21 Art. 4 Abs. 2 S. 2 DBA D-CH.

22 Hardt in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Schweiz Art. 4 Rz. 75.

23 Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 4 RN 45 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 23.07.1971 – III R 60/70, BStBl II 1971, 758.

5. Ausnahme bei Pauschalbesteuerung

Die in einigen Kantonen der Schweiz noch mögliche Pauschalbesteuerung (Besteuerung nach dem Aufwand) würde dazu führen, daß Einkünfte aus deutschen Quellen in der Schweiz nicht in ihrer tatsächlich anfallenden Höhe besteuert werden, sondern nur ein fiktives Einkommen, ermittelt aus dem Lebenshaltungsaufwand, als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Um einen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat zu erreichen, ist im DBA D-CH die Sonderregelung enthalten, daß pauschal besteuerte Personen nicht als in der Schweiz ansässig im Sinne der DBA-Vorschriften gelten. Eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Pauschalsteuern findet in Deutschland nicht statt.²⁴ Diese Konsequenz kann vermieden werden, indem man die nach schweizerischem Recht mögliche sog. modifizierte Pauschalbesteuerung wählt. Danach werden neben der Pauschalbesteuerung die deutschen Einkünfte in der Schweiz normal besteuert. Dann greift das DBA wieder (bzw. gilt der Steuerpflichtige als in der Schweiz ansässig), da die Pauschalbesteuerung sich nun nicht mehr auf deutsche Einkünfte erstreckt.

6. Überdachende Besteuerung bei ständiger Wohnstätte

Eine Besonderheit des DBA D-CH besteht in der sogenannten „überdachenden“ Besteuerung. Demnach gilt eine Sonderregelung für natürliche Personen, deren Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist, die aber noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland besitzen oder hier gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr haben.²⁵ Die überdachende Besteuerung führt zu einer weitgehenden Verlagerung von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, so daß sich oftmals das höhere deutsche Steuerniveau durchsetzt.²⁶ Allerdings sind hiervon die im Methodenartikel genannten schweizerischen Einkünfte ausgenommen. Die praktisch relevanteste Ausnahme sind schweizerische Lohneinkünfte, sofern die Arbeit auch in der Schweiz ausgeübt wurde. Bei internationaler Tätigkeit findet eine tageweise Aufteilung statt.

7. Übergangsfrist für Einkünfte aus Deutschland

Um steuerlich motivierte Einkünfte abzufangen, wurde im DBA D-CH eine weitere Sonderregelung vorgesehen. Nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen die aus Deutschland stammenden Einkünfte eines Wegzüglers im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren weiterhin der deutschen Besteuerung, auch wenn diese grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat Schweiz zustehen würde.²⁷ Diese Regelung gilt nicht, wenn der Wegziehende in der Schweiz ansässig geworden ist, um dort eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem er weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder

in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist. Bemerkenswerterweise reicht hierfür bereits der Nachweis aus, daß man sich um eine Anstellung in der Schweiz bemüht hat.²⁸ Eine weitere Ausnahme gilt für Personen, die beim Wegzug die schweizerische Staatsangehörigkeit hatten. Ferner kommt aus Billigkeitserwägungen eine Nichtanwendung in Betracht, wenn der Umzug zeitnah zu der Heirat einer Person mit schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt.²⁹ Bei einem Doppelwohnsitz wird allerdings in der Regel auch eine unbeschränkte Steuerpflicht bestehen bleiben, so daß diese Übergangsfrist normalerweise nicht einschlägig sein wird, jedoch beispielsweise bei einer reinen Feriennutzung einer Wohnung in Deutschland anzuwenden sein kann.

III. Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaftsanteilen

1. Ersatztatbestand bei Ansässigkeitsverlagerung

Die im Außensteuergesetz vorgesehene Wegzugsbesteuerung für im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile kann auch bei einem Doppelwohnsitz eingreifen, wenn die Ansässigkeit nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in die Schweiz verlegt wird (Ersatztatbestand).³⁰ Wie im Grundfall setzt die Wegzugsbesteuerung voraus, daß die wegziehende Person während zehn Jahren unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und innerhalb der letzten fünf Jahre an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Damit wird der Wegzug steuerlich einer Veräußerung des Gesellschaftsanteils gleichgestellt, ohne daß tatsächlich eine Veräußerung stattgefunden hat (Veräußerungsfiktion). Der Gewinn wird nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60% der Einkommensteuer unterworfen.³¹ Hintergrund des Ersatztatbestands ist, daß nach dem OECD-Musterabkommen das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen dem Ansässigkeitsstaat zusteht und damit eine steuerliche „Entstrickung“ in Deutschland einhergeht.³²

Der Gesetzgeber hat aber offenbar den Fall nicht bedacht, daß aufgrund der Besonderheiten des DBA D-CH

24 Art. 4 Abs. 6 DBA D-CH.

25 Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH.

26 Art. 4 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA D-CH.

27 Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH.

28 BFH, Urteil vom 02.09.2009 – I R 111/08, BFH/NV 2009, 2044.

29 BFH, Beschluß vom 27.07.2011 – I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005.

30 § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AstG (D).

31 § 3 Nr. 40 lit. c EStG (D).

32 Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017; Häck in Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, § 6 Rn. 1.

unter den Voraussetzungen der überdachenden Besteuerung das Besteuerungsrecht für diese Gewinne weiterhin in Deutschland verbleibt und sich nicht in den Ansässigkeitsstaat Schweiz verlagert. Die dann eintretende Rechtsfolge widerspricht dem Telos der Norm, denn der will die Wegzugsbesteuerung dann auslösen, wenn aufgrund der Ansässigkeitsverlagerung das Besteuerungsrecht für im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile dem neuen DBA-Staat zugewiesen ist, wie es im Regelfall des OECD-Musterabkommens auch der Fall wäre. In der Kommentarliteratur wird daher folgerichtig vertreten, daß der Ersatztatbestand in diesem Fall keine Anwendung finden sollte, da es zu keiner Entstrickung kommt.³³ Dieser Rechtsansicht ist zu folgen. Aus dem Sinn und Zweck der Norm ergibt sich, daß der Ersatztatbestand dann eingreifen soll, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands beschränkt oder zumindest eingeschränkt wird, nicht wenn es vollumfänglich bestehen bleibt (teleologische Reduktion). Die Rechtsprechung hat sich – soweit ersichtlich – noch nicht mit dieser Frage beschäftigt, während sich die Finanzverwaltung bisher weiterhin auf den Gesetzeswortlaut beruft und die Wegzugsbesteuerung auch bei überdachender Besteuerung anwenden will.³⁴

2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit

Der Europäische Gerichtshof beschäftigt sich derzeit mit der Frage, ob die Erhebung der Wegzugsbesteuerung gegen die im FZA garantierte Niederlassungsfreiheit verstößt.³⁵ Anders als bei Wegzugsfällen in einen EU-/EWR-Staat ist für Wegzugsfälle in die Schweiz keine zinslose Stundung der Steuer vorgesehen, bis die Anteile veräußert werden oder der Wohnsitz aus der EU/EWR verlegt wird. Damit wird ein Wegzugshindernis geschaffen, insbesondere da ohne tatsächliche Veräußerung vielfach auch keine Liquidität für die zu zahlende Steuerlast vorhanden ist. Eine Rechtfertigung – beispielsweise die Notwendigkeit der Sicherstellung der tatsächlichen Erhebung der Steuer – wird daran scheitern, daß hierfür auch eine Stundung mit Stellung einer Bankgarantie ausreichend wäre.³⁶ In den Schlußanträgen des Generalanwalts *Melchior Wathelet* vom 27.09.2018 hat dieser sich bereits dafür ausgesprochen, daß die Bestimmungen des FZA der bisherigen deutschen Regelung entgegenstehen, wonach bei einem Wegzug in die Schweiz noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten ohne Aufschub besteuert werden. Das allerdings nur im Anwendungsbereich der Freizügigkeit, also bei Personen, die eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben oder ausüben wollen.³⁷ Erfolgt der Umzug bzw. die Ansässigkeitsverlagerung in die Schweiz aus privaten Zwecken oder besteht die Tätigkeit dort lediglich in der Verwaltung von Beteiligungen an Gesellschaften im Herkunftsstaat, kann man sich nach einer aktuellen EuGH-Entscheidung hingegen nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen.³⁸

IV. Doppelwohnsitz im Erbfall

Zwischen Deutschland und der Schweiz besteht ein weiteres Doppelbesteuerungsabkommen betreffend Erbschaftsteuer (nicht jedoch für Schenkungsteuer).³⁹ Die Systematik des ErbSt-DBA ist dabei mit dem des Einkommensteuer-DBA vergleichbar. Allerdings verwendet das ErbSt-DBA D-CH statt dem Begriff der „Ansässigkeit“ den des „Wohnsitzes“ des Erblassers. Die Bestimmung des „Wohnsitzes“ erfolgt nach einem vergleichbaren Muster in einer Stufenprüfung (unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, ständige Wohnstätte, Lebensmittelpunkt, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit). Auch im ErbSt-DBA ist dann eine überdachende Besteuerung vorgesehen, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte.⁴⁰ Das selbe gilt, wenn der Erwerber des Nachlasses zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.⁴¹ Auch hier ist die Folge, daß die sonstigen Zuweisungsnormen des ErbSt-DBA überlagert werden und somit das deutsche Steuerniveau unter Anrechnung schweizerischer Steuer erreicht wird.

V. Fahrzeuge im Privatbesitz

Bei einem Doppelwohnsitz stellen sich für private Kraftfahrzeuge im Wesentlichen die Fragen der Verzollung, der Zulassung (Fahrzeugausweis), der Versteuerung (Kraftfahrzeugsteuer) und des Führerscheins.

Nach den schweizerischen Vorschriften benötigen Fahrzeugführer aus Deutschland, die seit zwölf Monaten in der Schweiz wohnen und sich in dieser Zeit nicht länger als drei Monate ununterbrochen im Ausland aufgehalten haben, einen schweizerischen Führerausweis.⁴² Unter denselben Voraussetzungen müssen auch ausländische Motorfahrzeuge mit schweizerischem Fahrzeugausweis und

33 Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuergesetz, § 6 Rn. 237; Häck, a.a.O., § 6 Rn. 97; Häck, IStR 2011, 521.

34 Gemäß dem Unterzeichner vorliegender Verbindlicher Auskunft nach § 89 AO (D).

35 EuGH, anhängiges Verfahren – C-581/17, Rechtssache Wächtler; vgl. Bock, steueranwaltsmagazin 2017, 195.

36 EuGH, Urteil vom 15.03.2018 – C-355/16, IStR 2018, 278.

37 Art. 12 und 15 des Anhang I zum FZA.

38 EuGH, Urteil vom 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, IStR 2012, 27.

39 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30.11.1978 (ErbSt-DBA).

40 Art. 4 Abs. 3 ErbSt-DBA D-CH.

41 Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA D-CH.

42 Art. 43 Abs. 3^{bis} lit. a Verkehrszulassungsverordnung, VZV (CH).

schweizerischen Kontrollschildern versehen werden.⁴³ Allerdings gibt es Ausnahmen für Wochenaufenthalter, die ihren Familienwohnsitz in Deutschland beibehalten und regelmäßig durchschnittlich zwei Mal im Monat zwei aufeinanderfolgende Tage mit dem Fahrzeug dorthin zurückkehren. Diese können auch eine zeitlich befristete Bewilligung für die Benützung eines unverzollten Fahrzeugs mit ausländischem Kontrollschild und Führerschein beantragen.⁴⁴ Im Übrigen kann bei Begründung des Lebensmittelpunkts in der Schweiz ein Antrag gestellt werden, das Fahrzeug abgabefrei als Übersiedlungsgut zu überführen.⁴⁵ Voraussetzung ist aber, daß es vom Zuziehenden während mindestens sechs Monaten im Zollaussland (Deutschland) benutzt worden war.

Nach deutschem Recht dürfen in der Schweiz zugelassene Fahrzeuge mit ihren schweizerischen Kennzeichen fahren, wenn sie nur vorübergehend am Verkehr im Inland teilnehmen und im Inland kein regelmäßiger Standort begründet ist.⁴⁶ Hat der Fahrzeughalter den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland oder nutzt das Fahrzeug hauptsächlich im Inland, so muß das Fahrzeug also hier zugelassen werden. Kommt er der Pflicht nicht nach, begeht er eine Ordnungswidrigkeit.⁴⁷ In diesen Fällen muß er auch Kfz-Steuer bezahlen.⁴⁸ Wurden die Steuern nicht dementsprechend entrichtet, so liegt eine strafbare Steuerrückzahlung vor.⁴⁹ Mit dem schweizerischen Führerschein darf in Deutschland fahren, wer keinen „ordentlichen Wohnsitz“ im Sinne der Fahrerlaubnis-Verordnung in Deutschland hat.⁵⁰ Dies wird angenommen, wenn man während mindestens 185 Tagen im Jahr in Deutschland wohnt und hier enge persönliche und/oder berufliche Bindungen bestehen.⁵¹

Für die Verzollung gilt eine ähnliche Regelung wie in der Schweiz: Als Umzugsgut ist ein Kraftfahrzeug abgabefrei, wenn der „gewöhnliche Wohnsitz“ in der Schweiz mindestens zwölf Monate bestanden hat und das Umzugsgut seit mindestens sechs Monaten in der Schweiz vor der Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes in die EU benutzt worden ist. Das Umzugsgut unterliegt dann aber weiterhin der zollamtlichen Überwachung, das heißt es darf zwölf Monate lang keiner anderen Person überlassen werden.⁵²

Zu beachten ist, daß die Zollbefreiung nur gewährt wird, wenn bei der Übersiedlung der Antrag auf dem entsprechenden Formular gestellt wird. In den übrigen Fällen muß daher eine doppelte Verzollung vorgenommen werden.

VI. Zusammenfassung und Ausblick

Da die verschiedenen Gesetze und Abkommen nicht aufeinander abgestimmt sind, finden sich die Begriffe „Wohnen“, „Wohnsitz“, „ständige Wohnstätte“, „ordentlicher Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Wohnsitz“ – und jedes Mal ist etwas anderes gemeint. Daher stellt ein Doppelwohnsitz im internationalen Verhältnis eine erhebliche Herausforderung dar, die eine sorgfältige Beratung und Planung im Vorfeld erfordert, insbesondere auch um die steuerlichen Normen richtig und in günstiger Weise anwenden zu können und nicht unerwartet mit dem Steuerstrafrecht konfrontiert zu werden.

Die Wegzugsbesteuerung bei bloßer Ansässigkeitsverlagerung ist überraschend und nicht zu rechtfertigen, soweit sie nicht mit einer Entstrickung des Besteuerungsrechts für die jeweiligen Kapitalgesellschaftsanteile einhergeht. Wenn der steuerpflichtige Anteilinhaber hier noch der überdachten Besteuerung unterliegt, sollte die resultierende Besteuerung einer gerichtlichen Prüfung unterzogen werden. Hier ist eine gesetzgeberische Korrektur der Vorschrift beziehungsweise eine teleologische Reduktion vonnöten.

Mit Spannung darf die Entscheidung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit im Freizügigkeitsabkommen erwartet werden. Wenn dieser den Schlußanträgen des Generalanwalts folgt, wird der Gesetzgeber voraussichtlich damit reagieren, die Schweiz in die Stundungsregelung aufzunehmen, wie sie bisher für EU/EWR-Fälle gilt.

43 Art. 115 Abs. 1 lit. b VZV (CH).

44 Art. 5a Abs. 2 VZV (CH); Formular 15.20; VerwG Thurgau, Entscheid vom 12.06.2013, VG.2012.210/E.

45 Art. 14 Zollverordnung, ZV (CH); Formular 18.44.

46 § 20 Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, FZV (D).

47 §§ 3, 48 FZV (D), 24 Straßenverkehrsgesetz, StVG (D)

48 § 3 Nr. 13 Kraftfahrzeugsteuergesetz, KraftStG (D); *Strodthoff*, Kommentar zum KraftStG, § 3 Rn. 157; FG Hamburg, Urteil vom 14.04.2011 – 2 K 246/10.

49 § 370 AO (D).

50 § 29 Fahrerlaubnis-Verordnung – FeV (D).

51 § 7 FeV (D).

52 Art. 3 ff. Zollbefreiungsverordnung (EU); Formular 0350.