

ABKOMMENSRECHT

Die ständige Wohnstätte – ein ständiger Unsicherheitsfaktor

von RA Sigmund Perwein, Reichert & Reichert, Singen/Hohentwiel

| Die ständige Wohnstätte ist ein wichtiges Tatbestandsmerkmal im OECD-MA und in zahlreichen Einzel-DBA zur Klärung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit einer natürlichen Person. Immer wieder kommt es in der Praxis zu Problemen, wenn eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über einen Wohnsitz verfügt, sich dort längere Zeit aufhält und beruflich tätig ist. Die Voraussetzungen der ständigen Wohnstätte sind angesichts der geringen Anzahl von höchstrichterlich entschiedenen Fällen nach wie vor nicht abschließend geklärt. Der vorliegende Beitrag unternimmt den Versuch einer Systematisierung und Bildung von Fallgruppen. |

1. Bedeutung der ständigen Wohnstätte

Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA (und entsprechenden Regelungen in zahlreichen Einzel-DBA) ist eine natürliche Person in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie nach dem Recht dieses Staates unbeschränkt steuerpflichtig ist. Kommt es auf diese Weise zur Doppelansässigkeit, bestimmen Art. 4 Abs. 2 OECD-MA und die entsprechenden (zum Teil abweichenden) Regelungen in den Einzel-DBA, in welchem Vertragsstaat die natürliche Person als ansässig gilt, indem nacheinander verschiedene Kriterien (ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit) abgeprüft werden, wobei nicht alle Einzel-DBA alle Kriterien vorsehen bzw. nicht immer in derselben Reihenfolge. Die ständige Wohnstätte ist nach dem OECD-MA und zahlreichen Einzel-DBA das erste Prüfkriterium und deshalb von entsprechender Bedeutung. Dabei sind grundsätzlich vier Fallkonstellationen zu unterscheiden:

1. Besteht nur in einem Vertragsstaat eine ständige Wohnstätte, dann gilt der Steuerpflichtige in diesem Staat als ansässig.
2. Besteht in beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte, so gilt der Steuerpflichtige in dem Staat als ansässig, in dem der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt.
3. In manchen Fällen hat der andere Vertragsstaat gleichwohl ein Besteuerungsrecht (sog. überdachende Besteuerung), z.B. nach Art. 4 Abs. 3 DBA Schweiz.
4. Mitunter führt die ständige Wohnstätte zu Sonderanknüpfungen, z.B. nach Art. 4 Abs. 2 Nr. 5 DBA Belgien.

Bedeutung der ständigen Wohnstätte als erstes Prüfkriterium

Ständige Wohnstätte in einem ...

... oder in beiden Vertragsstaaten

2. Vom BFH entschiedene Fälle

- BFH 23.10.85, I R 274/82, BStBl II 86, 133: Der Steuerpflichtige zog mit seiner Familie für rund ein Jahr (von Ende Juni bis Anfang Juli des Folgejahres) nach Spanien und bekam dort von seinem Arbeitgeber eine möblierte Wohnung zur Verfügung gestellt, während sein Eigenheim in Deutschland in dieser Zeit voll möbliert und unvermietet blieb. Streitig war, ob (auch) die Wohnung in Spanien als ständige Wohnstätte anzusehen war. Der BFH hat dies – anders als das FG Köln – bejaht.
- BFH 16.12.98, I R 40/97, BStBl II 99, 207: Der Steuerpflichtige mit Familienwohnsitz in der Schweiz mietete in Deutschland zunächst ein möbliertes Zimmer und später eine Wohnung an, die er selbst ausstattete. Er hielt sich über einen Zeitraum von ca. vier Jahren an ca. 50 Tagen im Jahr in Deutschland zur Ausübung einer Beratertätigkeit auf. Der BFH hat das möblierte Zimmer und die spätere Wohnung – anders als das FG Köln – als ständige Wohnstätte angesehen.
- BFH 5.6.07, I R 22/06, BStBl II 07, 812: Der Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz besaß in Deutschland eine Eigentumswohnung, die er über einen Zeitraum von fünf Jahren (nach Behauptung des Finanzamtes an mindestens 50 Tagen im Jahr) zu Arztbesuchen, Bankgeschäften (es waren bei deutschen Kreditinstituten erhebliche Kapitalbeträge angelegt) und zu Reinigungszwecken aufsuchte. Der BFH hat eine ständige Wohnstätte in Deutschland – anders als das FG Baden-Württemberg – bejaht.

3. Definition ständige Wohnstätte und Abgrenzung vom Wohnsitz

Ständige Wohnstätte und Wohnsitz sind nicht identisch, was sich alleine daraus ergibt, dass ansonsten die gestufte Ansässigkeitsprüfung gemäß Art. 4 Abs. 2 OECD-MA keinen Sinn ergäbe. Die ständige Wohnstätte ist vielmehr ein qualifizierter Wohnsitz (BFH 23.10.85, I R 274/82, BStBl II 86, 133). Die ständige Wohnstätte ist weder in den Abkommen selbst noch im nationalen Recht definiert.

In Abschnitt II. des OECD-Musterkommentars finden sich zu Art. 4 Abs. 2 OECD-MA folgende Definitionen:

■ Abschn. II OECD-MK

Ziffer 12 (Dauernde Nutzung)

„[...] es muss sich um eine ständige Wohnstätte handeln, d.h. die natürliche Person muss sie zur dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten haben, im Gegensatz zu einem Aufenthalt an einem bestimmten Ort unter Umständen, die eindeutig erkennen lassen, dass der Aufenthalt von kurzer Dauer sein soll.“

Dauerhafte und regelmäßige Anlaufstelle

Ständige Wohnstätte als qualifizierter Wohnsitz

OECD-MK setzt dauernde Nutzung und ständige Verfügbarkeit voraus

Ziffer 13 (Ständige Verfügbarkeit)

„Zum Begriff der ständigen Wohnstätte sei bemerkt, dass jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, dass es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, dass ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlass nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u.Ä.).“

Der BFH definiert die ständige Wohnstätte als Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind, über die der Steuerpflichtige verfügen kann und die er regelmäßig nutzt, wobei dies nicht ständiges Bewohnen der Wohnung oder ein Mindestmaß an Nutzung in einem Veranlagungszeitraum voraussetzt (BFH 16.12.1998, I R 40/97, BStBl II 99, 207). Dabei stellt der BFH auf eine langfristige Rechtsposition ab, ob die Intensität der Nutzung objektiv auf eine Einbindung der Wohnung in das übliche Leben des Steuerpflichtigen hindeutet, auf die Häufigkeit der Nutzung und darauf, ob die Aufenthalte jeweils gleichmäßig auf das Jahr verteilt sind (BFH 5.6.07, I R 22/06, BStBl II 07, 812).

Demgegenüber liegt nur ein Wohnsitz vor, wenn die Wohnung unter Umständen innegehalten wird, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird. Eine ständige tatsächliche Nutzung ist aber nicht Begriffsmerkmal eines Wohnsitzes (BFH 16.12.98, I R 40/97, BStBl II 99, 207).

Das Verhandlungsprotokoll zum DBA Schweiz vom 11.8.71 (BStBl I 75, 479) enthält eine Negativdefinition der ständigen Wohnstätte. Darin heißt es:

■ **Auszug Verhandlungsprotokoll zum DBA Schweiz vom 11.8.71**

... „Als ständige Wohnstätte gelten nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die nach Charakter und Lage ausschließlich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zwecke der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden. ...“

Daraus hat der BFH einige allgemeine Aussagen abgeleitet (BFH 5.6.07, I R 22/06, BStBl II 07, 812):

- So ist eine Wohnung nicht dann bereits ständige Wohnstätte, wenn sie anlässlich der Erledigung wirtschaftlicher Angelegenheiten genutzt wird.
- Andererseits führt danach die regelmäßige Nutzung einer Wohnung im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Begründung einer ständigen Wohnstätte.
- Bei einer stets nur an wenigen Tagen genutzten Wohnung kommt es auch dann nicht zur Begründung einer ständigen Wohnstätte, wenn sie aus Anlass wirtschaftlicher Betätigung genutzt wird.

BFH: Langfristige Rechtsposition und Intensität der Nutzung maßgeblich

Ständige tatsächliche Nutzung für Wohnsitz nicht erforderlich

Regelmäßige Nutzung + wirtschaftliche Interessen = ständige Wohnstätte

4. Systematisierung und Versuch einer Fallgruppen-Bildung

Für die Annahme einer ständigen Wohnstätte lassen sich aus der Rechtsprechung des BFH folgende Tatbestandsmerkmale identifizieren

- zum Wohnen geeignete Räume,
- die der Steuerpflichtige aufgrund einer Rechtsposition (tatsächliche Verfügungsmacht genügt nicht) längerfristig ständig nutzen kann,
- und die er gleichmäßig verteilt auf das Jahr tatsächlich aufsucht.

Der BFH lehnt es ab, ein Mindestmaß an Nutzung als Kriterium für eine ständige Wohnstätte anzusehen (BFH 16.12.98, I R 40/97, BStBl II 99, 207). Da er aber gleichzeitig eine regelmäßige, gleichmäßig über das Jahr verteilte Nutzung für das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte verlangt (BFH 5.6.07, I R 22/06, BStBl II 07, 812), muss es ein Mindestmaß an Nutzung geben, weil sonst das Erfordernis der gleichmäßigen Verteilung auf das Jahr inhaltsleer wäre. Berücksichtigt man ferner, dass die Wohnung in das übliche Leben des Steuerpflichtigen eingebunden sein muss, was aus der Intensivität der Nutzung abzulesen sein soll (BFH 5.6.07, I R 22/06, BStBl II 07, 812), so ist m.E. schwer vorstellbar, dass die Nutzung einer Wohnung an max. 36 Tagen im Jahr (das sind gerade mal ca. 10 % des Jahres) zur Begründung einer ständigen Wohnstätte führen kann, jedenfalls dann nicht, wenn die Nutzung ungleichmäßig aufs Jahr verteilt ist, also z.B. 20 Tage im Juli, 10 Tage im August und 6 Tage im Dezember.

Achtung | Unklar ist, ob die Nutzung einer Wohnung im Zusammenhang mit wirtschaftlichen oder beruflichen Interessen im Belegenheitsstaat ein echtes Tatbestandsmerkmal der ständigen Wohnstätte ist. Man wird dies aus Vorichtsgründen wohl unterstellen müssen.

Hiervon ausgehend lassen sich ganz grob folgende Fallgruppen bilden:

■ Systematisierung „Ständige Wohnstätte“

<p>Fallgruppe 1</p>	<p>Nutzung der Wohnung an max. 36 Tagen/Jahr (rund 10 % des Jahres); keine erheblichen wirtschaftlichen oder beruflichen Interessen im Belegenheitsstaat (keine Erwerbstätigkeit; allenfalls übliches Girokonto, sonst kein Vermögen oder Einkommen)</p>	<p>m.E. keine ständige Wohnstätte gegeben</p>
<p>Fallgruppe 2</p>	<p>Nutzung der Wohnung an max. 73 Tagen/Jahr (20 % des Jahres); keine erheblichen wirtschaftlichen oder beruflichen Interessen im Belegenheitsstaat (keine Erwerbstätigkeit; allenfalls übliches Girokonto, sonst kein Vermögen oder Einkommen); Nutzung erfolgt ungleichmäßig (z.B. in nur einem Kalenderhalbjahr oder z.B. im Januar, im Februar, im Juni und im Dezember)</p>	<p>m.E. keine ständige Wohnstätte gegeben</p>

Tatbestandsmerkmale für die ständige Wohnstätte

Kein konkretes Mindestmaß an Nutzung vorgegeben

Zu geringe Nutzung im Jahr

Unregelmäßige Nutzung und ohne wirtschaftliches/berufliches Interesse

Fallgruppe 3	Nutzung der Wohnung an jedenfalls 50 Tagen/Jahr bei gleichzeitig erheblichen wirtschaftlichen oder beruflichen Interessen im Belegenheitsstaat (Erwerbstätigkeit; größeres Vermögen und Einkommen hieraus)	nach dem BFH ständige Wohnstätte gegeben
Fallgruppe 4	Nutzung der Wohnung an mehr als 73 Tagen/Jahr	ständige Wohnstätte unabhängig von sonstigen Kriterien gegeben

Ausreichende Nutzung und wirtschaftliches/berufliches Interesse

Intensive Nutzung

PRAXISHINWEISE |

1. In Fällen, in denen ein Problem mit der ständigen Wohnstätte bereits besteht, mag die vorstehende Fallgruppen-Betrachtung ggf. als Argumentation gegen die gegenteilige Auffassung des Finanzamtes dienen.
2. Kommt es erst durch den Erwerb oder die Anmietung von Räumen zur Frage der Begründung oder Nichtbegründung einer ständigen Wohnstätte, sollte der Mandant selbst dann, wenn Fallgruppe 1 gegeben wäre, vor dem Erwerb/der Anmietung einer Wohnung eindringlich gewarnt und aufgeklärt werden.
3. Ratsam ist es – jedenfalls wenn das DBA Schweiz zur Anwendung kommt – vor dem Erwerb oder der Anmietung von Räumen eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes einzuholen. Die Schwierigkeit besteht dabei darin, dass die zukünftige (zumeist private) praktische Lebensführung des Mandanten durch den (positiv beschiedenen) Bescheid determiniert wird. Die Herausforderung besteht dann darin, mit dem Mandanten ein realistisches und praktikables zukünftiges Nutzungsverhalten festzulegen und dem Antrag zugrunde zu legen.

Verbindliche Auskunft beim Finanzamt einholen

5. Fazit

Die ständige Wohnstätte ist ein Minenfeld und sollte in der Praxis in geeigneten Fällen nur mit dem „Schutzanzug“ der verbindlichen Auskunft des Finanzamtes betreten werden. Die vorstehenden Fallgruppen mögen dazu als Entscheidungs- und Argumentationshilfe dienen.

ZUM AUTOR | Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Zertifizierter Berater für Internationales Steuerrecht (DAA) bei der Reichert & Reichert Steuerberater & Rechtsanwaltskanzlei in Singen.