

März 2022

WANN KÖNNTE EINE IM AUSLAND ANSÄSSIGE NATÜRLICHE PERSON AUF GRUND IHRES VERLÄNGERTEN AUFENTHALTES IN DER SCHWEIZ UNBESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIG WERDEN?

Dieser Artikel bezweckt, die oben gestellte Frage generell zu beantworten, und zwar auf Grund der innerstaatlichen schweizerischen Steuergesetzgebung als auch der Rechtsprechung. Im Besonderen verweisen wir dazu auf das Bundesgerichtsurteil Nr. 2C-186/2020 vom 28. Dezember 2020.

Eine im Ausland ansässige natürliche Person (dies gilt für Schweizer Bürger und/oder ausländische Bürger), die sich innerhalb eines Jahres für längere Zeit in der Schweiz aufhält (mit oder ohne Erwerbstätigkeit), also ferienhalber, könnte unter gewissen Umständen und Dauer des Aufenthaltes in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig werden (begrenzt auf die steuerlich relevante Dauer des Aufenthalt).

In diesem Artikel werden die Sonderbestimmungen COVID-19 zwischen der Schweiz den angrenzenden Staaten nicht berücksichtigt.

1. Die Rechtsgrundlage auf Bundesebene

Artikel 3 des Bundesgesetzes über die Direkte Bundessteuer (DBG) führt aus, dass:

1. *Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.*
2. *Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.*
3. *Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung:*
 - a) *während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt;*
 - b) *während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt.*
4. *Keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründet eine Person, die ihren Wohnsitz im Ausland hat und sich in der Schweiz lediglich zum Besuch einer Lehranstalt oder zur Pflege in einer Heilstätte aufhält.*

Im Steuerharmonisierungsgesetz wird der Wortlaut aus Artikel 3 DBG sinngemäß übereinstimmend übernommen:

Artikel 3 StHG

1. *Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben oder wenn sie sich im Kanton, **ungeachtet vorübergehender Unterbrechung**, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tage, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tage aufhalten.*
2. *Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.*

Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung:

grundsätzlich gilt, dass ein Aufenthalt in der Schweiz mit oder ohne Erwerbstätigkeit ab 90 Tage mit einem Aufenthaltsausweis B geregelt werden muss. Arbeitsverhältnisse unter drei Monaten im Kalenderjahr bedürfen für EU/EFTA-Angehörige keiner Bewilligung, diese sind über das sogenannte Meldeverfahren zu regeln.

Für Drittstaatenangehörige gelten andere Regeln (siehe www.sem.admin.ch).

2. **Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthaltes** (Ausnahmen Aufenthalt zwecks Besuch einer Lehranstalt oder zur Pflege in einer Heilstätte)

Die Annahme zur Begründung eines **steuerrechtlichen Aufenthaltes** setzt einzig die effektive physische Anwesenheit in der Schweiz voraus, während die Begründung des **steuerrechtlichen Wohnsitzes** ebenfalls das subjektive Element der Absicht des dauernden Verbleibens voraussetzt.

Gemäß Lehre und Rechtsprechung muss die geforderte Mindestaufenthaltsdauer von 90 Tagen in der Schweiz bzw. im Kanton mehr oder weniger zusammenhängend sein, d.h. die 90 Tage müssen in einem Male bzw. in einer geringen Anzahl von Blöcken vorliegen.

Entscheidend für **die Berechnung** der unbeschränkten Steuerpflicht bei Vorliegen eines qualifizierten Steueraufenthaltes (bei Erreichen der geforderten Mindestaufenthaltsdauer) sind die effektiven Verweiltage in der Schweiz. Nach Auffassung des Bundesgerichts gelten als tatsächliche Verweiltage in der Schweiz die Tage, an welchen sich die Person während 24 Stunden auf dem Staatsgebiet der Schweiz aufgehalten hat, bzw. werden zusätzlich die angebrochenen Tage (Tage, welche an einen 24 Stunden Tag grenzen) mitgezählt.

Ob vorübergehende Aufenthaltsunterbrüche von Belang sind (bzw. die 90 Tage Mindestdauer unterbrechen), wird unter Würdigung der Gesamtumstände beurteilt. Besteht eine sachliche und räumliche Beziehung der Person zur Schweiz weiter, welche über die physische Anwesenheit hinausgeht, kann die Steuerpflicht grundsätzlich auch für die Tage weiterbestehen, während derer die Schweiz vorübergehend verlassen wird. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerpflicht grundsätzlich auch für die Tage fortbestehen könne, an denen man von der Schweiz vorübergehend abwesend ist.

3. Was wäre eine „vorübergehende Unterbrechung“?

Wie bereits im oben beschriebenen Kapitel 2. erwähnt, ist die Frage, was als vorübergehende Unterbrechung zu qualifizieren ist, unter Würdigung der Gesamtumstände zu beurteilen. Die Dauer der Unterbrechung im Verhältnis zur Verweildauer vor und nach der Unterbrechung scheint für das Bundesgericht entscheidend zu sein, wobei eine klare Grenze nicht erfasst wird.

Eine maximale Grenze der Dauer der Unterbrechung scheint zwischen einem und zwei Monaten zu liegen, während eine maßgebliche Unterbrechungsdauer (welche die 90 Tagesdauer unterbrechen könnte) zwischen 2 und 3 Monaten sein könnte.

Fallbeispiel der einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz begründen könnte: Aufenthalt in Ferienwohnung 60 Tage (ununterbrochen), Abwesenheit 15 Tage im Ausland, weiterer ununterbrochener Aufenthalt in der Ferienwohnung für 45 Tage.

4. Fallbeispiel aus dem Baselbieter Steuerbuch:

Beispiel aus der Rechtsprechung: Ein Ehepaar besaß in einer Gemeinde des Kantons Basel-Land, nahe der französischen Grenze ein herrschaftliches Anwesen. In einer französischen Gemeinde war ein ebenfalls stattliches Hofgut ihr Eigen, welches sie mehrheitlich bewohnten, ohne sich aber dort anzumelden. Das Anwesen in der Schweiz wurde nur sporadisch genutzt, war zum Verkauf geplant und später auch verkauft worden, wobei es dort als Familienwohntort im Sinne von Art. 169 ZGB bezeichnet wurde. Gemäß Sachverhaltsuntersuchung übernachtete das Ehepaar 60 Mal pro Jahr im schweizerischen Anwesen, um nach der Liegenschaft und dem Garten zu sehen. Falllösung: Die Anzahl Übernachtungen verteilt auf das ganze Jahr genügt dem Erfordernis eines mehr oder weniger zusammenhängenden Aufenthaltes an Tagen nicht (BGE vom 8. November 2007 Nr. 2C_303/2007, E 3).

5. Schlussfolgerungen nach innerstaatlichem Schweizer Recht:

hält sich eine im Ausland ansässige Person für mindestens 30 Tage mit Erwerbstätigkeit bzw. 90 Tage ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz auf, besteht das konkrete Risiko, dass in der Schweiz ein steuerrechtlicher Aufenthalt begründet wird, welcher eine unbeschränkte Besteuerung pro rata temporis gemäß Schweizer Steuerrecht auslösen kann.

Vorübergehende Unterbrüche können je nach Gesamtkontext ebenfalls als steuerrechtlicher Aufenthalt qualifiziert werden.

Besitzt die natürliche Person dazu noch eine eigene Ferienwohnung, besteht eine engere sachliche und räumliche Beziehung zur Schweiz.

Die Beweislast, dass kein steuerrechtlicher Aufenthalt vorliegt, obliegt der natürlichen Person.

Eine wesentlichen Limitierung der schweizerischen unbeschränkten Steuerpflicht während der Aufenthaltsdauer ergibt sich allerdings auf Grund der steuerlichen Ansässigkeit des „Aufenthalters“ in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Falls das vorrangige überstaatliche Abkommen beansprucht werden kann, wird in der Regel das Besteuerungsrecht der Schweiz durch das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates verdrängt.

Wesentliche Quelle dieses Artikels: Stefan Oesterhelt, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 in IFF Forum für Steuerrecht 2021

Für weitere Informationen über obigen Sachverhalt stehen wir gerne zur Verfügung

Der Inhalt dieses Dokumentes ist nicht als rechtliche Beratung zu betrachten, sondern dient ausschliesslich als allgemeine Informationen. Die Nutzung der Inhalte erfolgt auf eigene Gefahr und Verantwortung des Lesers und ersetzt insbesondere eine rechtliche Beratung in keinem Fall. **Steimle & Partners Consulting AG** schliesst jegliche Haftung und Verantwortung für die Vollständigkeit, Richtigkeit und Aktualität der Inhalte grundsätzlich aus. Bei Fragen betreffend den Haftungsausschluss bitten wir um Kontaktaufnahme.