

Wohnsitzverlegung in die Schweiz

Rechtsanwalt Rüdiger BOCK, LL.M., Konstanz/Zürich

Stand Mai 2018

I. Vorwort	3
II. Wohnsitznahme in der Schweiz	3
1. Einleitende Bemerkung	3
2. Verfassungsänderung aufgrund der „Masseneinwanderungsinitiative“	3
3. Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen	4
4. Selbständige Erwerbstätigkeit	5
5. Arbeitssuche in der Schweiz	5
6. Nicht-Erwerbstätige	5
7. Familiennachzug	5
8. Verfahren der Bewilligungserteilung	5
9. Erwerb von Immobilien	6
10. Einbürgerung	6
III. Das schweizerische Steuersystem	6
1. Bundes-, Kantonal- und Gemeindesteuern	6
2. Die schweizerische Pauschal- oder Aufwandsbesteuerung	7
IV. Besteuerungsrecht der Staaten	8
1. Deutschland	8
2. Schweiz	8
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei doppelt unbeschränkter Steuerpflicht	9
V. Besteuerung der einzelnen Einkunftsquellen nach DBA	9
1. Unselbständige Tätigkeit	9
2. Ruhegehälter	12
3. Aus unbeweglichem Vermögen	12
4. Dividenden	12
5. Zinsen	12
6. Unternehmensgewinne, Selbständige Tätigkeit	12

VI. Aber: Evtl. keine Entlastung bei ständiger Wohnstätte / gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland	13
VII. Übergangsfrist für Einkünfte aus Deutschland	13
1. Besteuerung während der Übergangsfrist nach DBA	14
2. Erweitert beschränkte Steuerpflicht	14
3. Verlagerung von Einkünften	14
4. Ausnahme von der Übergangsfrist	15
VIII. Keine Freistellung bei Pauschalbesteuerung	15
IX. Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaftsanteilen	16
1. Aufdeckung der stillen Reserven	16
2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit	16
X. Erbschaft- und Schenkungsteuer	18
1. Deutsches Erbschaftsteuerrecht	18
2. Modifikationen durch das ErbSt-DBA	18
3. Überdachende Erbschaftsteuerpflicht	19
4. Schenkungen	20
XI. Zusammenfassung	20

I. Vorwort

Die Schweiz ist nicht nur aufgrund ihrer landschaftlichen Reize und ihres hohen Lebensstandards eines der beliebtesten Auswanderungsziele der Deutschen. Gerade, wer sich durch Erfolg mit dem eigenen Unternehmen bzw. im Beruf ein Vermögen erarbeitet hat, wird in Erwägung ziehen, die hohe Besteuerung Deutschlands hinter sich zu lassen und die steuerlichen Vorteile der Schweiz in Anspruch zu nehmen.

Ohne eine zweifellos notwendige Beratung hinsichtlich der individuellen Umstände vorwegzunehmen oder gar zu ersetzen wollen wir hier ein paar grundsätzliche Gegebenheiten beschreiben. Zunächst zeigen wir die Bewilligungen in der Schweiz auf (s. Abschn. II), danach geben wir einen kurzen Überblick über das schweizerische Steuersystem (s. Abschn. III). Daraus wird bereits deutlich, dass die eigentlichen Probleme auf der deutschen Seite liegen: Die Beibehaltung eines deutschen Wohnsitzes kann steuerschädlich sein (s. Abschn. VI). Wird dies vermieden, hat die Schweiz für einige Einkünfte auf deutscher Quelle dann das ausschließliche Besteuerungsrecht (s. Abschn. V). Selbst wenn ein deutscher Wohnsitz aufgegeben wird, greifen allerdings die Abkommensbefreiungen während Übergangsfristen nicht ein, falls die Ausnahmen nicht eingreifen (s. Abschn. VII). Besonderheiten gelten, wenn die Person in der Schweiz die Pauschalbesteuerung wählt (s. Abschn. VIII/VI). Insbesondere bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ergeben sich besondere Probleme mit der sog. „Wegzugsbesteuerung“ (s. Abschn. IX). Weitere Besonderheiten ergeben sich mit der Erbschaftsbesteuerung (s. Abschn. X).

II. Wohnsitznahme in der Schweiz¹

1. Einleitende Bemerkung

Das zwischen der Schweiz und der EU abgeschlossene, am 1. Juni 2002 in Kraft getretene bilaterale Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden: FZA) vereinfacht für Angehörige der EU-Staaten die Bestimmungen betreffend Einreise, Aufenthalt und Ausübung einer Erwerbstätigkeit, jedoch benötigen die EU-Staatsangehörigen immer noch eine Aufenthalts- und eine Arbeitsbewilligung.²

2. Verfassungsänderung aufgrund der „Masseneinwanderungsinitiative“

Aufgrund einer mit Abstimmung vom 09. Februar 2014 angenommenen eidgenössischen Volksinitiative „Gegen Masseneinwanderung“ ist die schweizerische Bundesverfassung zu ändern.³ Demnach wird die Zahl der Bewilligungen für den Aufenthalt von Ausländerinnen und Ausländern in der Schweiz durch jährliche Höchstzahlen und Kontingente begrenzt. Der Anspruch auf dauerhaften Aufenthalt, auf Familiennachzug und auf Sozialleistungen kann beschränkt werden. Die jährlichen Höchstzahlen und Kontingente für erwerbstätige Ausländerinnen und Ausländer sind auf die gesamtwirtschaftlichen Interessen der Schweiz unter Berücksichtigung eines Vorranges für Schweizerinnen und Schweizer auszurichten; die Grenzgängerinnen

¹ Nähere Informationen: [Schweizerisches Staatssekretariat für Migration](#).

² [Abkommen](#) vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit.

³ [Abstimmungsergebnisse](#).

und Grenzgänger sind einzubeziehen. Maßgebende Kriterien für die Erteilung von Aufenthaltsbewilligungen sind insbesondere das Gesuch eines Arbeitgebers, die Integrationsfähigkeit und eine ausreichende, eigenständige Existenzgrundlage. Völkerrechtliche Verträge, die dem widersprechen, sind innerhalb von drei Jahren nach Annahme der Initiative neu zu verhandeln und anzupassen.⁴

Es bestand die Befürchtung, dass bei einer Umsetzung der Initiative das FZA gekündigt werden wird, da von Seiten der EU die Freizügigkeit als nicht verhandelbar angesehen wird und damit würden auch die anderen Abkommen des Pakets „Bilaterale Abkommen I“ dahinfliegen.⁵ Festzuhalten ist, dass im FZA vorgesehen ist, dass im Fall der Kündigung des Abkommens „erworbene Ansprüche von Einzelnen“ unberührt bleiben.⁶

Nationalrat und Bundesrat bemühten sich um eine FZA-kompatible Umsetzung. Am 28. Juni 2017 schickte der schweizerische Bundesrat die Verordnungsänderungen zur Umsetzung des Ausführungsgesetzes zu Artikel 121a der schweizerischen Bundesverfassung in die Vernehmlassung. Die Vernehmlassung lief bis 6. September 2017. Voraussichtlich Anfang 2018 wird der Bundesrat die Verordnungen verabschieden und über die Inkraftsetzung entscheiden.⁷

3. Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen

Das schweizerische Ausländerrecht sieht grundsätzlich eine Bewilligungspflicht für EU-Bürger vor, die sich in der Schweiz niederlassen wollen, sei es zur Aufnahme einer selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit oder aber auch ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz.⁸

Eine Kurzaufenthaltsbewilligung (Ausweis L EG/EFTA) für die Dauer des Arbeitsverhältnisses wird erteilt, sofern der Antragsteller einen Arbeitsvertrag vorweist, der auf weniger als ein Jahr befristet ist. Das Gesuch um eine Kurzaufenthaltsbewilligung muss vom Arbeitgeber bei der kantonalen Arbeitsmarktbehörde eingereicht werden. Um eine Kurzaufenthaltsbewilligung verlängern zu lassen, genügt es, dass man einen neuen Arbeitsvertrag vorweist. Unterschreitet dessen Gültigkeitsdauer ein Jahr, so erhält man die Bewilligung für die Dauer der beruflichen Tätigkeit. Dauert diese Tätigkeit ein Jahr oder länger, hat man ein Anrecht auf eine Aufenthaltsbewilligung.

Wenn man einen Arbeitsvertrag besitzt, der eine Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr hat oder der unbefristet ist, erhält man eine Aufenthaltsbewilligung (Ausweis B EG/EFTA) mit einer Gültigkeitsdauer von 5 Jahren. Diese Bewilligung hat den Vorteil, dass sie einem ermöglicht, Beruf oder Arbeitsplatz zu wechseln bzw. eine selbständige Erwerbstätigkeit auszuüben. Für den Erwerb einer solchen Bewilligung sind dieselben Schritte notwendig wie im Falle einer Kurzaufenthaltsbewilligung.

Wenn man einen Arbeitsvertrag mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr vorweist, wird die Aufenthaltsbewilligung für eine neue Fünfjahresperiode verlängert. Die Verlängerung kann indessen auf ein Jahr beschränkt werden, wenn man unfreiwillig seit über zwölf Monaten ununterbrochen arbeitslos ist.

⁴ [Wortlaut](#) der Initiative.

⁵ [Art. 25 Abs. 4 FZA](#), sog. Guillotine-Klausel.

⁶ [Art. 23 FZA](#).

⁷ [Pressemitteilung des EJPD](#).

⁸ Art. 10 ff. [AuG \(CH\)](#).

Nach 5 Jahren Aufenthalt in der Schweiz, also nach Ausschöpfung der Aufenthaltsbewilligung (B), kann EU-Staatsangehörigen die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C EG/EFTA) erteilt werden. Diese hat unbeschränkt Gültigkeit, es besteht aber eine Kontrollfrist von 5 Jahren. Das Freizügigkeitsabkommen ändert die Niederlassungsbewilligung nicht.

Unselbständige Grenzgänger erhalten eine Grenzgängerbewilligung (Ausweis G EG/EFTA) und müssen einmal wöchentlich an den ausländischen Wohnsitz heimkehren.

4. Selbständige Erwerbstätigkeit

Als Staatsangehöriger der EU hat man grundsätzlich das Recht, sich in der Schweiz niederzulassen und auf eigene Rechnung zu arbeiten, sofern diese Tätigkeit auf eigene Verantwortung und eigenes Risiko ausgeübt wird. Es besteht eine Einrichtungszeit von in der Regel 6-8 Monaten. Danach muss der Nachweis der selbständigen Erwerbstätigkeit erbracht werden. Konkret heißt das, dass eine existenzsichernde Aktivität dokumentiert werden muss.

5. Arbeitssuche in der Schweiz

Während der ersten drei Monate der Stellensuche benötigt man keine Aufenthaltsbewilligung. Dauert die Suche länger, muss bei der Wohngemeinde vor Ablauf der Frist ein Gesuch um eine Aufenthaltsbewilligung für weitere drei Monate zum Zweck der Stellensuche eingereicht werden.

6. Nicht-Erwerbstätige

Die Aufenthaltsbewilligung für Nichterwerbstätige gilt für das ganze Territorium der Schweiz. Grundsätzlich müssen zwei Bedingungen erfüllt sein, damit man solch eine Aufenthaltsbewilligung erhält: Zum einen muss die Person über ausreichende Finanzmittel verfügen, um für den eigenen und den Lebensunterhalt der Familie aufzukommen. Zudem muss ein Versicherungsschutz gegen Krankheit und Unfall vorgewiesen werden. Die erstmalige Aufenthaltsbewilligung als nichterwerbstätige Person wird mit einer Gültigkeitsdauer von fünf Jahren ausgestellt.

7. Familiennachzug

Nachziehen können Ehegatten, Kinder oder Enkel, die unter 21 Jahre alt sind oder, sofern ihnen Unterhalt gewährt wird, Eltern, Großeltern und ältere Kinder. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Familienmitglieder EU/EFTA-Staatsangehörige oder Drittstaatsangehörige sind.

8. Verfahren der Bewilligungserteilung

Den Antrag stellt im Fall der Erwerbstätigkeit in der Schweiz der Arbeitgeber, ansonsten der Zuziehende bei der zuständigen kantonalen Behörde.⁹

⁹ [Adressenliste Kantonale Migrations- und Arbeitsmarktbehörden.](#)

9. Erwerb von Immobilien

Wer ein Aufenthaltsrecht (Bewilligung) in der Schweiz hat und dort seinen Hauptwohnsitz nehmen will, ist bezüglich des Erwerbs von Immobilien den Inländern gleichgestellt.¹⁰ Bezüglich des Erwerbs durch Personen im Ausland hat das schweizerische Bundesamt für Justiz ein Merkblatt bereitgestellt.¹¹

10. Einbürgerung

In Einbürgerungsgesuch kann erst nach 12 Jahren nach dem Zuzug in die Schweiz gestellt werden, es sei denn, man ist mit einer/einem Schweizer/-in verheiratet. Dann muss man seit mindestens drei Jahren in einer stabilen ehelichen Gemeinschaft mit dem schweizerischen Ehepartner leben, insgesamt fünf Jahre in der Schweiz gewohnt haben und seit mindestens einem Jahr ununterbrochen in der Schweiz wohnen. Lebt man im Ausland, muss man seit mindestens sechs Jahren in einer stabilen ehelichen Gemeinschaft leben und mit der Schweiz eng verbunden sein. Unabhängig vom Wohnsitz wird verlangt, dass man zumindest sinngemäß in die schweizerischen Verhältnisse eingegliedert ist, die schweizerische Rechtsordnung beachtet und die innere oder äußere Sicherheit der Schweiz nicht gefährdet. In der Schweiz ist das Doppelbürgerrecht ohne jede Einschränkung erlaubt.

III. Das schweizerische Steuersystem

1. Bundes-, Kantonal- und Gemeindesteuern

Sowohl der Bund, als auch die 26 Kantone und die Gemeinden verfügen jeweils über ein selbstständiges Besteuerungsrecht. Die Bundessteuern sind überall einheitlich, allerdings kommen durch die verschiedenen kantonalen und gemeindlichen Steuersätze erhebliche Abweichungen zustande. Je nach Kanton und Gemeinde variiert die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung daher erheblich.¹²

Der Steuersatz wird bei in der Schweiz ansässigen Personen ermittelt, indem das gesamte Einkommen herangezogen wird, egal aus welchem Land diese Einkünfte stammen (Welteinkommensprinzip). Besteuert wird das Welteinkommen allerdings nur insoweit, als es nicht im Wege der Freistellung bzw. durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ausgenommen wird.¹³

Erbschaft- und Schenkungsteuer wird nicht vom Bund erhoben, sondern durch die Kantone.¹⁴ Die Belastung richtet sich i.d.R. nach der Höhe der Erbschaft/Schenkung und nach dem Verwandtschaftsgrad. Erbanfälle und Schenkungen an Ehegatten sind in allen Kantonen steuerfrei, in den meisten Kantonen gilt dies auch für Kinder.¹⁵ Sonderregelungen bestehen für Vermächtnisse.

¹⁰ Art. 7 lit. f [FZA](#), Art. 2 [BewG](#) (CH).

¹¹ Bundesamt für Justiz, [Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland](#).

¹² Vgl. Publikation der ESTV: [Steuerbelastung in der Schweiz - Kantonshauptorte – Kantonsziffern 2016](#).

¹³ Die Schweiz verwendet hierfür den Begriff der „Internationalen Steuerauscheidung“.

¹⁴ Der Kanton Schwyz erhebt weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer, der Kanton Luzern befreit einen Großteil der Schenkungen.

¹⁵ [Weigell/Brand/Safarik](#), Investitions- und Steuerstandort Schweiz, E II 6. Ausnahme bzgl. der Nachlasssteuer in Solothurn.

Die Kantone und Gemeinden erheben zusätzlich Vermögensteuern auf das weltweite Vermögen. Ausgenommen sind dabei das im Ausland belegene unbewegliche Vermögen (Immobilien) und die Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte, welche aber für die Bemessung des Steuersatzes relevant sein können (Progressionsvorbehalt). Auch hier kann es teilweise zu erheblichen Unterschieden in der Steuerbelastung kommen.

2. Die schweizerische Pauschal- oder Aufwandsbesteuerung

Anstelle der Besteuerung des Einkommens ist es unter bestimmten Voraussetzungen möglich, ein vereinfachtes Steuerverfahren zu wählen, die sogenannte Besteuerung nach dem Aufwand (Aufwandsbesteuerung).¹⁶ Der Kanton Zürich hat sich in einer Volksabstimmung 2009 aus Gründen der Steuergerechtigkeit gegen die Besteuerung nach dem Aufwand ausgesprochen und diese per Anfang Januar 2010 abgeschafft. Die Kantone Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Baselland und Baselstadt sind dem Beispiel Zürichs gefolgt. Die Kantone Thurgau, St. Gallen, Luzern und Bern haben sich für die Beibehaltung der Pauschalbesteuerung entschieden, gleichzeitig jedoch die Regeln verschärft.

Nichtschweizer, die in der Schweiz - erstmals oder nach mindestens 10-jähriger Landesabwesenheit - ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, können unter Nachweis ausreichenden Vermögens mit den Finanzbehörden vereinbaren, nach dem Lebenshaltungsaufwand besteuert zu werden. In der Praxis wird der Mietzins (bzw. bei Eigentum der amtliche Mietwert) zugrunde gelegt und mit einem bestimmten Faktor multipliziert.¹⁷ Durch Gesetzesänderungen zum 01. Januar 2016 gilt nun für die verbleibenden Kantone folgende Mindestregelung:

- Der weltweite Aufwand soll mindestens dem Siebenfachen der Wohnkosten entsprechen.
- Bei der direkten Bundessteuer muss zusätzlich eine Mindestbemessungsgrundlage von 400 000 Franken gelten. Die Kantone müssen ebenfalls einen Mindestbetrag für die Bemessungsgrundlage festsetzen, den sie frei wählen können.
- Bei Ehegatten, die nach dem Aufwand besteuert werden wollen, müssen beide Partner sämtliche Voraussetzungen zur Aufwandsbesteuerung erfüllen.
- Für Personen, die zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung nach dem Aufwand besteuert wurden, gilt während fünf Jahren, das heißt bis zum 31. Dezember 2020, weiterhin das bisherige Recht.

Letztlich müssen die Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand mit denjenigen für die Erteilung der Aufenthaltsbewilligung koordiniert werden, was gesetzlich möglich, in der Praxis aber nicht ganz einfach ist.¹⁸

¹⁶ [Art. 14 DBG \(CH\)](#); [Art. 6 StHG \(CH\)](#); [Verordnung](#) über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 15. März 1993.

¹⁷ Aus der in [Art. 14 Abs. 3 DBG](#) vorgesehenen Kontrollrechnung kann sich ein höherer Betrag ergeben.

¹⁸ *Wagner/Plüss*, Entwicklungen im schweizerischen Gesellschafts- und Steuerrecht, RIW 2004, 416 ff.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Pauschalsteuer, so muss er lediglich sein Bruttovermögen in der Schweiz und die Bruttoeinkünfte aus schweizerischen Quellen angeben. Keine Angabepflicht besteht hingegen für sein ausländisches Vermögen und seine ausländischen Einkünfte.

Bei Beibehaltung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland kommt es regelmäßig dazu, dass die Vergünstigungen des DBA keine Anwendung finden, sofern die Pauschalbesteuerung gewählt wird. Darauf wird im Folgenden unter Ziffer VI und VIII eingegangen.

IV. Besteuerungsrecht der Staaten

Die unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige seine gesamten Welteinkünfte in diesem Staat zu versteuern hat. Beschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige nur die aus diesem Staat stammenden Einkünfte zu versteuern hat.

Die Voraussetzungen, nach denen eine natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig wird, sind in der Schweiz und in Deutschland etwas unterschiedlich gestaltet, auch wenn die Begriffe fast dieselben sind.

1. Deutschland

In Deutschland reicht ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aus.¹⁹ Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.²⁰ Auf die Anmeldung beim Einwohnermeldeamt kommt es dabei grundsätzlich nicht an, da der Wohnsitzbegriff ein steuerrechtlicher ist.²¹ Ein Steuerpflichtiger kann mehrere Wohnsitze haben. Kennzeichen einer Wohnung ist, dass es sich - im Sinne einer bescheidenen Bleibe - um Räume handelt, die zum Bewohnen geeignet sind.²² Möblierte Zimmer oder Hotelunterkünfte können unter besonderen Umständen ebenso als Wohnsitz angesehen werden wie die Benutzung einer Wohnung von Familienangehörigen. Nicht erforderlich ist, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Ort der Wohnung befindet.²³

Ein gewöhnlicher Aufenthalt setzt eine langfristige Verweildauer voraus. Wenn sich eine Person zeitlich zusammenhängend an mehr als 6 Monaten - ungeachtet kurzfristiger Unterbrechungen - in Deutschland aufhält, wird der gewöhnliche Aufenthalt unwiderleglich angenommen.²⁴

2. Schweiz

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

¹⁹ [§ 1 EStG](#).

²⁰ [§ 8 AO](#).

²¹ BFH, Urteil vom 14. November 1969, III R 95/68, BStBI II 1970, 153.

²² BFH, Urteil vom 10. April 2013, I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909-1911.

²³ BFH, Urteil vom 19. März 1997, I R 69/96, BStBI II 1997, 447.

²⁴ [§ 9 AO](#).

dort den Lebensmittelpunkt begründet.²⁵ Für einen steuerrechtliche Aufenthalt reichen anders als in Deutschland bereits 30 Tage mit oder 90 Tage ohne Erwerbstätigkeit.²⁶

3. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei doppelt unbeschränkter Steuerpflicht

Besteht nach diesen Regeln in beiden Ländern eine unbeschränkte Steuerpflicht, soll die daraus resultierende doppelte Steuerpflicht durch das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Schweiz vermeiden werden, indem einer der Staaten als „Ansässigkeitsstaat“ bestimmt wird.²⁷ Bei einem in die Schweiz Ziehenden ist in der Regel die Schweiz das Land, der sich als Ansässigkeitsstaat durchsetzt, wenn dort der Lebensmittelpunkt begründet wird. Im Einzelnen muss dies aber genau geprüft werden, insbesondere wenn noch eine Wohnung in Deutschland beibehalten wird. In solchen Fällen sollte in einer vorhergehenden individuellen Beratung abgeklärt werden, welche Folgen dies hat.

V. Besteuerung der einzelnen Einkunftsquellen nach DBA

Auch wenn der Ansässigkeitsstaat hiernach bestimmt ist, hat der andere Staat möglicherweise noch ein Besteuerungsrecht für diejenigen Einkünfte, für die dieser der Quellenstaat ist (Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht). Der Ansässigkeitsstaat stellt die Einkünfte nach Besteuerung im Quellenstaat entweder von seiner Besteuerung frei (Freistellungsmethode) oder er rechnet die im Quellenstaat bezahlte Steuer an (Anrechnungsmethode).²⁸ Falls die Schweiz der Ansässigkeitsstaat ist, können noch Sonderregelungen zugunsten Deutschlands zu beachten, welche dennoch eine Besteuerung erlauben (vgl. unten Ziff. VI und VII).

1. Unselbständige Tätigkeit

Einkünfte aus *unselbständiger Tätigkeit* sind grundsätzlich nur im Tätigkeitsstaat zu besteuern.²⁹ Im Einzelnen existieren hier viele Detailregelungen mit Ausnahmen:

a) Grenzgänger

Grenzgänger ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (60-Tage-Regelung).³⁰

²⁵ [Art. 3 Abs. 2 DBG \(CH\)](#).

²⁶ [Art. 3 Abs. 3 DBG \(CH\)](#).

²⁷ [Art. 4 Abs. 2 DBA D-CH](#).

²⁸ Der Ansässigkeitsstaat wird die Einkünfte allerdings für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigen, sog. Progressionsvorbehalt, [Art. 24 DBA D-CH](#).

²⁹ [Art. 15 DBA D-CH](#).

³⁰ [Art. 15](#) Abs. 2, [15a](#) DBA D-CH.

b) *Ausnahme: 60-Tage-Regelung*

Aus der Bezeichnung „auf Grund“ ist zu entnehmen, dass die Nichtrückkehr an den Wohnort berufsbedingt sein muss. Von einer Berufsbedingtheit der Nichtrückkehr ist auszugehen, wenn die Straßenentfernung zwischen Arbeitsort und Wohnort mehr als 110 km beträgt oder wenn die für die Wegstrecke von der Arbeitsstätte zum Wohnort benötigte Zeit (hin- und zurück) mit den in der Regel benutzten Transportmitteln 3 Stunden übersteigt. Andererseits wird bei einer Straßenentfernung von unter 90 km und einer benötigten Zeit von unter 1,5 Stunden von einer Zumutbarkeit ausgegangen. Dazwischen liegt ein Ermessensspielraum. Ein weiteres Kriterium für die Unzumutbarkeit liegt nach einer Verständigungsvereinbarung vor, wenn der Arbeitgeber die Wohn- und Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt.³¹

Praxishinweis:

Sofern man sich in diesem Ermessensspielraum bewegt oder der Arbeitgeber die Wohn- und Übernachtungskosten trägt, sollte eine verbindliche Auskunft eingeholt werden, da die Verständigungsvereinbarung an sich nicht bindend wäre.³² Bei der Formulierung sind wir gerne behilflich.

Was im Einzelnen als Nichtrückkehrtag anerkannt wird, ist teilweise umstritten. So sollen eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten nach einer Verordnung zwar anerkannt werden, die Rechtsprechung lehnt dies aber ab.³³ Tage, an denen der Steuerpflichtige von mehrtägigen Geschäftsreisen aus Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, sind bei der Ermittlung der Anzahl der Nichtrückkehrtage nicht zu berücksichtigen.³⁴

Die tatsächlichen Übernachtungen müssen durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden.³⁵ Zudem ist ein besonderes Formular vorgesehen, welches vom Arbeitgeber an die kantonalen Steuerbehörden und ans deutsche Finanzamt übermittelt wird.³⁶ Dem Formular ist eine Liste der Nichtrückkehrtage beizufügen.

Praxishinweis:

Die Liste der Übernachtungen soll die Spalten enthalten „Datum/Ort/Land/Anlass“ und sollte zeitnah geführt werden. Nebst der Liste sollten Beweismittel wie beispielsweise Hotel-, Bahn- und Tankbelege aufbewahrt werden.

c) *Besteuerung der Grenzgänger*

Bei Grenzgängern ist das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats auf 4,5% beschränkt. Das gilt allerdings nur, wenn der Grenzgänger seinem Arbeitgeber eine Ansässigkeitsbescheinigung seines Wohnsitzstaats

³¹ Verständigungsvereinbarung über die Beurteilung der Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnort, 1999, abgedruckt in der Verwaltungsanweisung der deutschen Finanzverwaltung „Grenzgängerhandbuch“, Fach A, Teil 2, Nr. 6.

³² § 89 AO, § 1 StAuskV.

³³ § 8 Abs. 5 Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung - [KonsVerCHEV](#)), ablehnend Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 03. Februar 2009, 3 K 755/09 und vom 16. Januar 2009, 3 K 115/07.

³⁴ § 8 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 [KonsVerCHEV](#).

³⁵ [§ 90 Abs. 2 AO](#).

³⁶ Anlage GRE-3 zum BMF-Schreiben vom 19. September 1994, abrufbar beim [Finanzamt Stuttgart](#).

vorlegen kann.³⁷ Der Ansässigkeitsstaat berücksichtigt diese Steuer durch Anrechnung (Deutschland) bzw. Herabsetzung der Bemessungsgrundlage durch ein Fünftel (Schweiz).³⁸

d) *183-Tage-Regelung (auch Monteurklausel genannt)*

Werden Arbeitnehmer nur kurzfristig im anderen Staat tätig, kann es bei einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bleiben. Dies gilt nur dann, wenn:

- i) sich der Arbeitnehmer in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält,
- ii) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- iii) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.³⁹

In solchen Fällen ist also der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer auskunftspflichtig, ob er im Einsatzstaat eine Betriebsstätte hat und diese Betriebsstätte wirtschaftlich den Arbeitslohn zu tragen hat.

e) *Leitende Angestellte*

Ist der Arbeitnehmer Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer Kapitalgesellschaft in anderen Staat, und ist er kein Grenzgänger, so steht dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht zu. Eine Ausnahme ist allerdings in dem Falle vorgesehen, dass die Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates umfasst, oder falls dieser Staat die Einkünfte nicht besteuert.^{40 41} Zu den genannten Direktoren gehören auch stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und Generaldirektoren. Nach Ansicht Deutschlands ist die Regelung ist nur auf Personen anwendbar, deren vom Anwendungsbereich der Vorschrift umfasste Funktion oder Prokura im Handelsregister eingetragen ist.⁴² Da diese Anforderung allerdings so nicht im Abkommenstext steht, ist umstritten, ob die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung wirksam ist.

f) *Verwaltungsräte*

Bezieht ein Steuerpflichtiger Vergütungen für eine Tätigkeit als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Kapitalgesellschaft im anderen Staat, so können diese Vergütungen im Sitzstaat der Gesellschaft versteuert werden.⁴³ Hat die Gesellschaft ihren Sitz in Deutschland und ist der Steuerpflichtige in der Schweiz

³⁷ Formular GRE-1 bzw. Verlängerung GRE-2.

³⁸ [Art. 15a Abs. 3 DBA D-CH.](#)

³⁹ [Art. 15 DBA D-CH.](#)

⁴⁰ [Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH.](#)

⁴¹ Handelt es sich um eine schweizerische Kapitalgesellschaft und hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in Deutschland, werden die Einkünfte von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freigestellt, BFH, Urteil vom 25. Oktober 2006, I R 81/04, IStR 2007, 177-179 und I R 18/04, BFH/NV 2007, 875-876. Bei einer mit einem Domizilvermerk versehenen schweizerischen Kapitalgesellschaft ist weitere Voraussetzung, dass die Geschäftsleitung nicht vom Inland aus erfolgt ist, BFH, Urteil vom 22. Juni 2010, I R 46/08, BFH/NV 2010, 2276-2278.

⁴² [§ 19 Abs. 2 KonsVerCHEV.](#)

⁴³ [Art. 16 DBA D-CH.](#)

ansässig, nimmt die Schweiz die Vergütungen von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt aus.⁴⁴ Hat die Gesellschaft ihren Sitz in der Schweiz und der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit in Deutschland, rechnet Deutschland die schweizerische Steuer an.⁴⁵ Anders ist dies jedoch, wenn die Verwaltungsratsvergütung tatsächlich für die Geschäftsführungstätigkeit gezahlt wird - dann sind die Regelungen über Geschäftsführergehälter anzuwenden.⁴⁶

2. Ruhegehälter

Bezieht die Person Ruhegehälter, so ist zwischen privaten und öffentlich-rechtlichen Kassen zu unterscheiden. Private Ruhegehälter werden im Ansässigkeitsstaat besteuert, während bei öffentlich-rechtlichen Ruhegehältern das Besteuerungsrecht dem Schuldnerstaat zugewiesen wird (sog. Kassenstaatsprinzip).⁴⁷

3. Aus unbeweglichem Vermögen

Aus Immobilien erzielte (Vermietungs- oder Verpachtungs-) Einkünfte werden grundsätzlich dem Staat zugewiesen, in dem sich die Immobilie befindet (Belegenheitsprinzip). Danach unterliegen Einkünfte aus der Vermietung von deutschen Immobilien ausschließlich der Besteuerung durch Deutschland. Einkünfte, die aus in der Schweiz bzw. in Drittstaaten belegenen Immobilien erzielt werden, werden in der Schweiz bzw. gegebenenfalls im Drittstaat versteuert.⁴⁸

4. Dividenden

Das Besteuerungsrecht für Dividendenzahlungen an natürliche Personen (Anteilseigner) steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zu.⁴⁹ Dem Sitzstaat der Gesellschaft bleibt jedoch ein Quellenbesteuerungsrecht erhalten.⁵⁰ Die Quellensteuer wird dann im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners durch ein Anrechnungsverfahren berücksichtigt.⁵¹

5. Zinsen

Bei Zinseinkünften wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaates vollständig ausgeschlossen. Zinszahlungen, die der Steuerpflichtige nach der Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz erzielt, unterliegen damit grundsätzlich nur der schweizerischen Besteuerung, auch wenn diese aus Deutschland stammen.

6. Unternehmensgewinne, Selbständige Tätigkeit

Gewinne eines Unternehmens oder einer selbständigen Tätigkeit werden nach dem Betriebsstättenprinzip besteuert, d.h. die Besteuerung obliegt dem Sitzstaat des Unternehmens bzw. bei Bestehen einer Betriebs-

⁴⁴ [Art. 24 Abs. 2 DBA D-CH.](#)

⁴⁵ [Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA D-CH.](#)

⁴⁶ BFH, Urteil vom 14. März 2011, I R 23/10, BStBl II 2013, 73.

⁴⁷ Art. 18 und 19 Abs. 1 [DBA D-CH.](#)

⁴⁸ [Art. 6 Abs. 1 DBA D-CH.](#)

⁴⁹ Definition in [Art. 10 Abs. 4 DBA D-CH.](#)

⁵⁰ In der Regel 15 %, bei stillen Beteiligungen 30%, [Art. 10 Abs. 2 DBA D-CH.](#)

⁵¹ [Art. 24 DBA D-CH.](#)

stätte dem Betriebsstättenstaat.⁵² Bei Einzelunternehmern gilt das Unternehmen als schweizerisches Unternehmen, wenn der Einzelunternehmer in der Schweiz ansässig ist.⁵³

VI. Aber: Evtl. keine Entlastung bei ständiger Wohnstätte / gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland

Um steuerlich motivierte Wegzüge abzufangen hat sich Deutschland vorbehalten, die vorstehend unter Ziffer V erläuterten Zuweisungen nicht anzuwenden, wenn der Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist, falls eine ständige Wohnstätte in Deutschland vorliegt oder der Steuerpflichtige dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat (überdachende oder überlagernde Besteuerung).⁵⁴ Der Begriff der „ständigen Wohnstätte“ ist gesetzlich nicht definiert, wird jedoch von der Rechtsprechung als „qualifizierter Wohnsitz“ beschrieben. Dabei soll eine nur gelegentlich und an wenigen Tagen im Jahr genutzte Wohnung nicht zur ständigen Wohnstätte werden.⁵⁵ Andererseits wurde in einem Fall eine Wohnung, die an ca. 50 Tagen im Jahr im Zusammenhang mit einer Berufstätigkeit an dem betreffenden Ort genutzt wurde, als ständige Wohnstätte angesehen.⁵⁶ Das Erfordernis eines zeitlichen Mindestaufenthalts lässt sich jedoch dem Abkommen nicht entnehmen. In Grenzfällen ist letztlich eine wertende Betrachtung geboten, die darauf abstellt, ob die Intensität der Nutzung bei objektiver Betrachtung auf eine Einbindung der Wohnung in das übliche Leben des Steuerpflichtigen hindeutet.⁵⁷

Die überdachende Besteuerung führt - sofern nicht eine der zahlreichen Ausnahmen greift - dazu, dass der Steuerpflichtige mit dem deutschen Steuerniveau auf sein gesamtes Welteinkommen belastet wird, jedoch trotzdem auch die schweizerische Steuer zahlen muss und sich diese lediglich an die in Deutschland zu zahlende Steuer anrechnen lassen kann.⁵⁸ Hier sollte in einer Beratung geklärt werden, ob ein Besteuerungsrecht nach dieser Vorschrift besteht.

VII. Übergangsfrist für Einkünfte aus Deutschland

Wird der steuerliche Wohnsitz in Deutschland aufgelöst und wird auch keine oder nur die modifizierte Pauschalbesteuerung vereinbart, fallen unter gewissen Umständen während einer Übergangsfrist die aus Deutschland stammenden Einkünfte entgegen der unter Ziffer V dargestellten Zuweisungsnormen des DBA dennoch Deutschland zu.

⁵² Unternehmensgewinne: [Art. 7 Abs. 1](#), Freiberufliche Einkünfte: [Art. 14 DBA D-CH](#). Allerdings gilt die Freistellungs-
methode für Unternehmensgewinne nur bei gewissen als aktiv bezeichneten Tätigkeit der Betriebstätte, sog. Aktivitäts-
vorbehalt, [Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 a\) DBA D-CH](#).

⁵³ [Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA D-CH](#).

⁵⁴ [Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH](#).

⁵⁵ BFH, Urteil vom 05. Juni 2007 – I R 22/06 –, BStBl II 2007, 812.

⁵⁶ BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998 – I R 40/97 –, BStBl II 1999, 207.

⁵⁷ *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4, Rn. 34.

⁵⁸ [Art. 4 Abs. 3 S. 1](#) i.V.m. [Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA D-CH](#).

1. Besteuerung während der Übergangsfrist nach DBA

Entsprechend dieser nationalen Regelung gibt es auch eine DBA-Regelung.⁵⁹ Danach bleiben die aus Deutschland stammenden Einkünfte des Wegzüglers, sofern er nicht schweizerischer Staatsangehöriger ist, im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren der deutschen Besteuerung vorbehalten. Demzufolge greifen die (oben unter Ziffer IV. dargestellten) Vermeidungen der doppelten Besteuerung nicht ein, insbesondere wird weder die deutsche Quellensteuer auf Dividenden beschränkt⁶⁰ noch die Besteuerung von Zinsen⁶¹ bzw. privaten Renten aus Deutschland⁶² vollständig ausgeschlossen. Erst nach Ablauf der Übergangsfrist greifen diese Vermeidungsregeln des DBA.

2. Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland⁶³ und war er in den letzten zehn Jahren vor dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so wird er durch den Wegzug in ein niedrig besteuertes Land erweitert beschränkt steuerpflichtig. Deutschland kann in diesem Fall bis zum Ende des zehnten Jahres nach dem Wegzugsjahr zum einen den Steuersatz für die in Deutschland zu besteuern den Einkünfte am Welteinkommen ausrichten.⁶⁴ Zum anderen erhält Deutschland das Besteuerungsrecht für einige Einkunftsarten, die bei einfacher beschränkter Steuerpflicht nicht bestehen würden.⁶⁵

Nach Ablauf der oben unter Ziffer VII.1 dargestellten 5-jährigen Übergangsfrist beschränkt das DBA zwar das deutsche Besteuerungsrecht wie unter Ziffer V. dargestellt, indessen bleibt es aber dabei, dass, solange die erweitert beschränkte Steuerpflicht andauert, sich der Steuersatz für die nach dem DBA in Deutschland zu versteuernden Einkünfte am Welteinkommen ausrichtet.

3. Verlagerung von Einkünften

Im Einzelfall kann es sich im Einzelfall für den Steuerpflichtigen empfehlen, eine Umgestaltung seiner Vermögensstruktur vorzunehmen und z.B. deutsche Einkunftsquellen, insbesondere bestehende Kapitalanlagen sowie Unternehmensbeteiligungen ins Ausland zu verlagern und so die uneingeschränkte Quellenbesteuerung bzw. die Nachteile aufgrund des höheren Steuersatzes zu vermeiden. Dies bedarf aber einer vorherigen Planung und Prüfung.

⁵⁹ [Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH](#). Die Anwendung dieses nachteiligen DBA-Artikels ist dann ausgeschlossen, wenn der Wegzug in die Schweiz zum Zwecke der Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt.

⁶⁰ [Art. 10 DBA D-CH](#).

⁶¹ [Art. 11 DBA D-CH](#).

⁶² [Art. 18 DBA D-CH](#).

⁶³ Wesentliche wirtschaftliche Interessen sind anzunehmen, wenn er weiterhin Unternehmer oder Mitunternehmer eines in Deutschland gelegenen Gewerbebetriebes ist, oder wenn die aus deutscher Sicht nicht ausländischen Einkünfte mehr als 30 % sämtlicher Einkünfte darstellen, oder das zu Beginn des Veranlagungszeitraumes bestehende inländische Vermögen mehr als 30 % des Gesamtvermögens beträgt, [§ 2 Abs. 3 AStG](#).

⁶⁴ [§ 2 Abs. 5 AStG](#).

⁶⁵ Sämtliche nicht ausländische Einkünfte, [§ 2 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG](#), vgl. [§ 2 Abs. 1 S. 1 AStG](#).

4. Ausnahme von der Übergangsfrist

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.⁶⁶ Durch das letztgenannte Erfordernis soll verhindert werden, dass die Übergangsfrist vermieden wird, indem sich eine Person bei der eigenen GmbH anstellt. Nach der Rechtsprechung soll es aber ausreichen, wenn die Ausübung einer unselbständigen Tätigkeit Motiv für den Umzug ist, auch wenn es letztlich nicht zur Annahme einer Arbeitsstelle kommt. Dabei muss diese Absicht nicht der alleinige Beweggrund für den Zuzug in die Schweiz sein. Es ist denkbar, dass andere Beweggründe (unter Umständen sogar vorrangiges) Motiv für den Umzug in die Schweiz waren, z.B. eine Heirat, wenn nur die Absicht hinzukommt, dort einer unselbständigen Arbeit nachzugehen. Es ist auch nicht erforderlich, dass die beabsichtigte Arbeitsaufnahme schon konkrete Formen angenommen hat. Insbesondere müssen weder der Arbeitgeber noch der Arbeitsplatz noch die Art der auszuübenden Tätigkeit beim Zuzug in der Schweiz feststehen. Schließlich genügt es, wenn beim Zuzug in die Schweiz die Absicht der Arbeitsaufnahme vorhanden gewesen ist, selbst wenn diese Absicht dann später endgültig und auf Dauer aufgegeben wird.⁶⁷

Praxishinweis:

Bewerbungsunterlagen und Stellenausschreibungen sollten daher aufbewahrt werden, um dieses Motiv des Umzugs später nachweisen zu können.

VIII. Keine Freistellung bei Pauschalbesteuerung

Die oben unter Ziffer III.2 dargestellte Pauschalbesteuerung führt dazu, dass Einkünfte aus deutschen Quellen in der Schweiz nicht in ihrer tatsächlich anfallenden Höhe besteuert werden. Deutschland will in diesem Fall keine Freistellung gewähren. Systematisch wird dies dadurch erreicht, dass die Person nicht als in der Schweiz ansässig im Sinne der DBA-Vorschriften gilt. Eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Pauschalsteuern findet in Deutschland nicht statt.⁶⁸

Die oben geschilderten Konsequenzen können vermieden werden, wenn 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. Welche Variante – modifizierte oder einfache Pauschalbesteuerung – günstiger ist, hängt von der Art und Herkunft der Einkünfte ab und muss im Einzelfall ermittelt werden.

⁶⁶ [Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH.](#)

⁶⁷ BFH, Urteil vom 02.09.2009, I R 111/08, BFH/NV 2009, 2044.

⁶⁸ [Art. 4 Abs. 6 DBA D-CH.](#)

IX. Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaftsanteilen

1. Aufdeckung der stillen Reserven

Sofern der Wegziehende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hält, führt der Wegzug immer dann zu einer Besteuerung (Aufdeckung) der stillen Reserven (d.h. versteuert wird die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung und den Anschaffungskosten), wenn eine Beteiligung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft vorliegt,⁶⁹ und der Auswandernde vor dem Wegzug mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.⁷⁰ Damit wird der Wegzug steuerlich einer Veräußerung des Gesellschaftsanteils gleichgestellt, ohne dass tatsächlich eine Veräußerung stattgefunden hat (Veräußerungsfiktion). Der Gewinn wird allerdings nur zur 60% der Einkommensteuer unterworfen (Teileinkünfteverfahren).⁷¹ Betroffen sind insbesondere auch Anteile des Steuerpflichtigen an schweizerischen Kapitalgesellschaften bzw. solchen mit Sitz in Drittstaaten.

Dadurch kann eine erhebliche Steuerlast auf den Wegziehenden zukommen, die nicht durch entsprechenden Mittelzufluss (Veräußerungserlös) kompensiert wird. Diese Regelung hat sich Deutschland deshalb vorbehalten, da ansonsten das Besteuerungsrecht für einen Gewinn bei tatsächlicher Veräußerung nach dem DBA nur dem Ansässigkeitsstaat, also der Schweiz, zugewiesen wäre.⁷² Hier wäre der Gewinn aber in der Regel steuerfrei.⁷³

Diese Besteuerung des fiktiven Veräußerungserlöses geschieht nicht nur im Fall der vollständigen Wohnsitzaufgabe, sondern unter anderem auch dann, wenn nur die Ansässigkeit in die Schweiz verlagert wird, das Besteuerungsrecht aber wegen einer noch bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht weiterhin Deutschland zusteht.⁷⁴ Diese Rechtsfolge wird allerdings in der Literatur stark kritisiert.

Praxishinweis:

Falls die Ansässigkeit in die Schweiz verlegt wird, in Deutschland jedoch ein Wohnsitz / eine ständige Wohnstätte beibehalten wird, sollte erwogen werden, über eine verbindliche Auskunft festhalten zu lassen, dass der Ersatztatbestand der Wegzugsbesteuerung nicht angewendet wird.⁷⁵

2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit

Innerhalb der EU sind Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit grundsätzlich verboten.⁷⁶ Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in einem Urteil über eine entsprechende französische Vorschrift ausgeführt, diese Vorschrift sei geeignet, die Ausübung des Niederlassungsrechts zu beschränken, da er für Steuer-

⁶⁹ Beteiligung im Sinne des [§ 17 EStG](#), d.h. unmittelbar oder mittelbar innerhalb der letzten fünf Jahre.

⁷⁰ Nach [§ 6 AStG](#).

⁷¹ [§ 3 Nr. 40 lit. c EStG](#).

⁷² [Art. 13 DBA D-CH](#), allerdings gilt das nach Art. 13 Abs. 4 DBA D-CH erst nach einer Übergangsfrist von fünf Jahren, sofern eine wesentliche Beteiligung (unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25%) gegeben ist.

⁷³ [Art. 16 Abs. 3 DBG](#), [Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG](#).

⁷⁴ [§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG](#).

⁷⁵ [§ 89 Abs. 2 AO](#).

⁷⁶ Art. 49 [AEUV](#), ex Art. 43 EGV.

pflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen, zumindest abschreckende Wirkung habe.⁷⁷ Der im EG-Vertrag verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verbiete es einem Mitgliedsstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung einzuführen, wonach Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt.

Deutschland hat daraufhin für Wegzugsfälle in einen EU-/EWR-Staat festgelegt, dass hier in der Regel eine zinslose Stundung des Betrags erfolgt, bis die Anteile veräußert werden oder der Wohnsitz aus der EU verlegt wird.⁷⁸ Für einen in die Schweiz Wegziehenden hat dies allerdings keine unmittelbaren Vorteile, da die Schweiz nicht EU-/EWR-Mitglied ist. Allerdings ist der Rechtsprechung zu entnehmen, dass die Bilateralen Verträge mit der Schweiz (Freizügigkeitsabkommen) ein ähnlich weitreichendes Verbot der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorsehen.⁷⁹

Der Verfasser konnte dementsprechend eine Vorlage dieser Frage an den Europäischen Gerichtshof erreichen.⁸⁰ Die EU-Kommission hat sich bereits gegen die die Wirksamkeit der Wegzugsbesteuerung beim Wegzug in die Schweiz in der bisherigen Form ausgesprochen.

Bis zur Entscheidung hierüber wird Deutschland weiterhin die Wegzugsbesteuerung bei Ansässigkeitsverlagerung in die Schweiz anwenden.

Praxishinweis:

Im Hinblick auf das EuGH-Verfahren sollten Veranlagungen betreffend Wegzugsbesteuerung mit einem Einspruch offen gehalten werden.

In Anbetracht der niedrigen Grenze einer Beteiligung (1%) ist der Wegzugsbesteuerung bei der Überprüfung der Wegzugspläne besondere Aufmerksamkeit zu schenken und gegebenenfalls über entsprechende Vermeidungsstrategien nachzudenken.

Ist die Beteiligung höher als 1%, aber geringer/gleich 25% und wird eine weitere Wertsteigerung erwartet, kann es günstiger sein, die genannte Wegzugsbesteuerung in Kauf zu nehmen und die Beteiligung aus der Schweiz heraus zu veräußern. Bei einer Beteiligung von mehr als 25% müssen nach dem Wegzug stets 5 Jahre vergangen sein.⁸¹ Die tatsächlichen Veräußerungsgewinne wären nach dem DBA dann in der Schweiz zu besteuern und dort in der Regel steuerfrei. Im Ergebnis bedeutet dies eine steuerfreie Realisierung jenes Wertzuwachses, der nach dem Wegzug in die Schweiz entstanden ist. Zu beachten ist allerdings die oben angesprochene Regelungen zur Überdachenden Besteuerung (Ziff. VI und VII) und bei Pauschalbesteuerung (Ziff. VIII).

⁷⁷ EuGH vom 11 März 2004, C-9/02 ([Hughes de Lasteyrie du Saillant](#)), IStR 2004, 236.

⁷⁸ [§ 6 Abs. 5 AStG](#).

⁷⁹ EuGH, Urteil vom 28. Februar 2013, C-425/11 (Ettwein), DStR 2013, 51, Bock, steueranwaltsmagazin 2006, 166, 172.

⁸⁰ Vorlage: Finanzgericht Baden-Württemberg, Beschluss vom 14. Juni 2017 (2 K 2413/15), EuGH C-581/17.

⁸¹ [Art. 13 Abs. 4 DBA](#).

X. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bereits vor der Verlegung des Alterswohnsitzes sollte sich der Wegziehende Gedanken über die Nachlassplanung machen. Gerade bei der Erbschaftsteuer können sich große Unterschiede in der Steuerbelastung ergeben, erheben doch einige schweizerische Kantone keine oder nur eine geringe Erbschaftsteuer. Insbesondere gibt es oftmals steuerliche Privilegien bei der Vermögensübertragung zwischen Angehörigen.

1. Deutsches Erbschaftsteuerrecht

Eine unbeschränkte deutsche Erbschaftsteuerpflicht besteht, wenn entweder der Erblasser oder der Erwerber Inländer ist.⁸² Als Inländer gelten Personen, die entweder in Deutschland ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁸³ Darüber hinaus sind auch Personen erfasst, die sich als Deutsche zum Zeitpunkt des Erbfalls nicht länger als fünf Jahre im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland ihren Wohnsitz zu haben (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht).⁸⁴

Nach Ende dieser erweitert unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht steht Deutschland das Besteuerungsrecht für das in Deutschland belegene Vermögen zu (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).⁸⁵

Sollte der Erblasser nach Ablauf von 5 Jahren, aber noch innerhalb von 10 Jahren nach dem Wegzugsjahr sterben und hat er im Inland wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, sind darüber hinaus alle Wirtschaftsgüter erfasst, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte wären (erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).⁸⁶ Jedoch scheidet die erweitert beschränkte Steuerpflicht für dieses Inlandsvermögen aus, wenn für dieses im Ausland eine Erbschaftsteuer entrichtet wird, die mind. 30% der deutschen Erbschaftssteuer entspricht.⁸⁷ Damit ist möglicherweise nicht der Kanton, der keine Erbschaftssteuern erhebt, der günstigste. Vielmehr wird es der Kanton sein, der die 30%-Marke erreicht.⁸⁸

Beschränkt Steuerpflichtigen steht ein reduzierter Freibetrag zur Verfügung, der sich an dem Verhältnis von In- und ausländischem Vermögen orientiert.⁸⁹ Diese Regelung wurde allerdings jüngst durch den Bundesfinanzhof für unionsrechtswidrig erachtet.⁹⁰

2. Modifikationen durch das Erbschaftsteuer-DBA

Diese Steuerfolgen werden durch das zwischen Deutschland und der Schweiz bestehende Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen (ErbSt-DBA) modifiziert. Dieses regelt das Besteuerungsrecht für Erbschaft-

⁸² Nach [§ 2 Nr. 1 ErbStG](#).

⁸³ [§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a\) ErbStG](#).

⁸⁴ [§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b\) ErbStG](#).

⁸⁵ I.S.d. [§ 121 BewG](#): land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen, Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft etc.

⁸⁶ Erweiterung nach [§ 4 Abs. 1 AStG](#) unter den Voraussetzungen des [§§ 2 Abs. 1 AStG](#), [34c](#) Abs. 1, [32d](#) EStG.

⁸⁷ Nach [§ 4 Abs. 2 AStG](#).

⁸⁸ *Deininger*, *Wegzug aus steuerlichen Gründen*, Angelbachtal (2004), S. 11.

⁸⁹ [§ 16 Abs. 2 EStG](#).

⁹⁰ BFH, Urteil vom 10. Mai 2017, II R 53/14, BFH/NV 2017, 1389-1391.

und Nachlasssteuern, nicht jedoch das für Schenkungsteuern. Die Belastung mit deutschen Schenkungsteuern richtet sich ausschließlich nach deutschen Gesetzen.

Nach der Systematik des Erbschaftsteuer-DBA hat grundsätzlich die Schweiz (Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers) das Besteuerungsrecht für den Nachlass. Im Erbfall kann das unbewegliche Vermögen des Erblassers und dessen Betriebsstättenvermögen von dem Staat besteuert werden, in dem das Vermögen belegen ist, bzw. sich die Betriebsstätte eines Unternehmens befindet.⁹¹ Dies gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften.⁹² In der Schweiz ist dieses Vermögen von der Besteuerung freigestellt.⁹³ Es findet allerdings für die Bemessung der Höhe des schweizerischen Steuersatzes Anwendung (Progressionsvorbehalt). Das übrige Vermögen wird grundsätzlich von dem Staat besteuert, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte.⁹⁴

3. Überdachende Erbschaftsteuerpflicht

Wie auch im Einkommensteuer-DBA vorgesehen, sind auch im Erbschaftsteuer-DBA Sonderregelungen vorgesehen, die zu einer überdachenden Besteuerung führen. Die Folge ist, dass die steuerliche Belastung auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust und die schweizerische Steuer angerechnet wird.

a) Ständige Wohnstätte (Anknüpfung an den Erblasser)

War der Erblasser in der Schweiz ansässig, verfügte er aber im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in Deutschland über eine ständige Wohnstätte, so kann das Nachlassvermögen ungeachtet der vorstehend unter Ziff. X.2 dargestellten Regelungen nach dem Recht Deutschlands besteuert werden (überdachende Erbschaftsteuerpflicht).⁹⁵

b) Übergangszeitraum (Anknüpfung an den Erblasser)

Hatte ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz und hatte er vorher über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt, so kann das Nachlassvermögen der vorstehend unter Ziff. X.2 dargestellten Regelungen nach dem Recht Deutschlands besteuert werden, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte und sein Tod in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte verfügt hatte, oder in den folgenden fünf Jahren eingetreten ist.⁹⁶

Dies tritt nicht ein, wenn der Erblasser zur Aufnahme einer echten unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz ansässig geworden war, zwecks Eheschließung in die Schweiz mit einem schweizerischen Staatsangehörigen kam oder in dem Zeitpunkt, in dem er zuletzt über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt hatte, schweizerischer Staatsangehöriger war.

⁹¹ [Art. 5](#) und [6](#) ErbSt-DBA.

⁹² [Art. 6 Abs. 9](#) ErbSt-DBA.

⁹³ [Art. 10 Abs. 2](#) ErbSt-DBA.

⁹⁴ [Art 8 Abs. 1](#) ErbSt-DBA.

⁹⁵ [Art. 4 Abs. 3](#) ErbSt-DBA.

⁹⁶ [Art. 4 Abs. 4](#) ErbSt-DBA.

c) *Konkurrierendes Besteuerungsrecht (Anknüpfung an den Erwerber)*

Schließlich steht Deutschland ein Besteuerungsrecht in dem Fall zu, in dem der Erwerber des Nachlasses zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.⁹⁷ Dies gilt nicht, wenn im Zeitpunkt des Todes des Erblassers dieser und der Erwerber schweizerische Staatsangehörige waren.

Praxishinweis:

Um dies zu umgehen, müssen auch die Erbberechtigten mit in die Schweiz ziehen.

4. Schenkungen

Da das Erbschaftsteuer-DBA auf Schenkungen keine Anwendung findet, richtet sich die Besteuerung nach nationalen Gesetzen. Dies führt dazu, dass eine Schenkung in Deutschland steuerpflichtig ist, wenn entweder der Schenker oder der Beschenkte in Deutschland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, oder wenn seit dem Wegzug einer der beiden - unter der Beibehaltung der deutschen Staatsangehörigkeit - weniger als fünf Jahre vergangen sind.⁹⁸ Die Schenkung ist hingegen immer in Deutschland steuerpflichtig, wenn sie Inlandsvermögen betrifft (beschränkte Schenkungsteuerpflicht).⁹⁹ Wie bei der Erbschaftsteuer, wird auch hier das Inlandsvermögen erweitert auf alle Wirtschaftsgüter, deren Erträge als deutsche Einkünfte zählen.¹⁰⁰ Diese Erweiterung gilt für einen Zeitraum von zehn Jahren, ohne dass deren Reichweite durch ein DBA - wie bei der Erbschaftsteuer - eingeschränkt wird.

XI. Zusammenfassung

Wie die obenstehenden Ausführungen deutlich machen, bestehen durch die deutsche außensteuerliche Gesetzgebung und das DBA erhebliche Hürden, die den Wegzug in die Schweiz - zumindest für einen gewissen Zeitraum - unattraktiv machen. Um die überdachende Besteuerung zu vermeiden, muss eine ständige Wohnstätte in Deutschland vermieden werden. Wird der Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland vollständig aufgegeben, beginnen die Übergangsfristen nach dem DBA und dem AStG zu laufen. Letztlich müssen auch die grundsätzlichen Nachteile einer vollständigen deutschen Wohnsitzaufgabe sowie Nachteile bei geplanten Unternehmensumstrukturierungen mit Sorgfalt berücksichtigt werden. Auch die Gefahr der Aufdeckung der stillen Reserven darf nicht übersehen werden.

Ob es sich für den Steuerpflichtigen lohnt, die schweizerische Pauschalbesteuerung zu wählen, hängt von der Art seiner Einkommensquellen ab. Möglicherweise ist die modifizierte Pauschalbesteuerung ratsam, um von den Vorteilen der Regelungen im DBA profitieren zu können. Hier sind Vergleichsrechnungen anzustellen, um die günstigere Variante wählen zu können.

Die deutsche Erbschaftsteuer lässt sich nur bei sorgfältiger Gestaltung umgehen. Um das hohe deutsche Steuerniveau zu vermeiden, dürfen weder Erwerber noch Erblasser einen Wohnsitz bzw. eine ständige

⁹⁷ [Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA](#).

⁹⁸ [§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a\) und b\) ErbStG](#).

⁹⁹ [§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 121 BewG](#).

¹⁰⁰ Erweiterung nach [§ 4 AStG](#) unter den Voraussetzungen des [§§ 2 Abs. 1 AStG](#), 34c Abs. 1, 32d EStG.

Wohnstätte in Deutschland haben. Ungünstig wirkt sich ein Erbfall innerhalb der ersten sechs Jahre nach dem Wegzug aus, denn solange gilt noch ein fiktiver Wohnsitz des Erblassers in Deutschland, es sei denn, dass es dem Erblasser ausnahmsweise vor dem Wegzug gelingt, die schweizerische Staatsangehörigkeit zu erwerben. Auch nach Ablauf der sechs Jahre muss darauf geachtet werden, dass die Erben ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht in Deutschland haben, und Grund- sowie Betriebsstättenvermögen in Deutschland aufgelöst worden sind.

Kontaktadresse

Rechtsanwalt Rüdiger Bock, LL.M.
Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
WAGNER & JOOS Rechtsanwälte, Villa Prym, Seestrasse 33, D-78464 Konstanz
Tel. +49- (0)7531-92866-0 | Fax +49- (0)7531-92866-20 | bock@wagner-joos.de