



Wohnsitzverlegung in die Schweiz

I. Wohnsitznahme in der Schweiz

Das zwischen der Schweiz und der EU abgeschlossene, am 1. Juni 2002 in Kraft getretene bilaterale Freizügigkeitsabkommen¹ (im Folgenden: FZA) vereinfacht für Angehörige der EU-Staaten die Bestimmungen betreffend Einreise, Aufenthalt und Ausübung einer Erwerbstätigkeit. 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.²

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.

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 Grenzgärtnerbewilligung (Ausweis G EG/EFTA) und müssen einmal wöchentlich an den ausländischen Wohnsitz heimkehren.

1. 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.

¹ [Abkommen](#) vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit.

² Art. 10 ff. [AuG \(CH\)](#).

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. Verfahren der Bewilligungserteilung

Den Antrag stellt im Fall der Erwerbstätigkeit in der Schweiz der Arbeitgeber, ansonsten der Zuziehende bei der zuständigen kantonalen Behörde.³

6. 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.⁴ Bezuglich des Erwerbs durch Personen im Ausland hat das schweizerische Bundesamt für Justiz ein Merkblatt bereitgestellt.⁵

7. 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.

II. 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.⁶

³ [Adressenliste Kantonale Migrations- und Arbeitsmarktbehörden](#).

⁴ Art. 7 lit. f [FZA](#), Art. 2 [BewG](#) (CH).

⁵ Bundesamt für Justiz, [Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland](#).

⁶ Vgl. Publikation der ESTV: [Steuerbelastung in der Schweiz - Kantonshauptorte – Kantonisziffern 2016](#).

Der Steuersatz wird bei in der Schweiz ansässigen Personen ermittelt, indem das gesamte Einkommen herangezogen wird, egal aus welchem Land diese Einkünfte stammen (Welteinkommensprinzip). Besteuer wird das Welteinkommen allerdings nur insoweit, als es nicht im Wege der Freistellung bzw. durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ausgenommen wird.⁷

Erbschaft- und Schenkungsteuer wird nicht vom Bund erhoben, sondern durch die Kantone.⁸ 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.⁹ Sonderregelungen bestehen für Vermächtnisse.

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).¹⁰ 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.¹¹ 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.¹²

⁷ Die Schweiz verwendet hierfür den Begriff der „Internationalen Steuerausscheidung“.

⁸ Der Kanton Schwyz erhebt weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer, der Kanton Luzern befreit einen Großteil der Schenkungen.

⁹ Weigell/Brand/Safarik, Investitions- und Steuerstandort Schweiz, E II 6. Ausnahme bzgl. der Nachlasssteuer in Solothurn.

¹⁰ Art. 14 DBG (CH); Art. 6 StHG (CH); Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 15. März 1993.

¹¹ Aus der in Art. 14 Abs. 3 DBG vorgesehenen Kontrollrechnung kann sich ein höherer Betrag ergeben.

¹² 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 V und VII eingegangen.

III. 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.¹³ Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.¹⁴ Auf die Anmeldung beim Einwohnermeldeamt kommt es dabei grundsätzlich nicht an, da der Wohnsitzbegriff ein steuerrechtlicher ist.¹⁵ 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.¹⁶ 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.¹⁷

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.¹⁸

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 dort den Lebensmittelpunkt begründet.¹⁹ Für einen steuerrechtliche Aufenthalt reichen anders als in Deutschland bereits 30 Tage mit oder 90 Tage ohne Erwerbstätigkeit.²⁰

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 vermieden werden, indem einer der Staaten als „Ansässigkeitsstaat“ bestimmt wird.²¹ 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.

¹³ [§ 1 EStG](#).

¹⁴ [§ 8 AO](#).

¹⁵ BFH, Urteil vom 14. November 1969, III R 95/68, BStBl II 1970, 153.

¹⁶ BFH, Urteil vom 10. April 2013, I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909-1911.

¹⁷ BFH, Urteil vom 19. März 1997, I R 69/96, BStBl II 1997, 447.

¹⁸ [§ 9 AO](#).

¹⁹ [Art. 3 Abs. 2 DBG \(CH\)](#).

²⁰ [Art. 3 Abs. 3 DBG \(CH\)](#).

²¹ [Art. 4 Abs. 2 DBA D-CH](#).

IV. 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).²² Falls die Schweiz der Ansässigkeitsstaat ist, können noch Sonderregelungen zugunsten Deutschlands zu beachten, welche dennoch eine Besteuerung erlauben (vgl. unten Ziff. V und VI).

1. Unselbständige Tätigkeit

Einkünfte aus *unselbständiger Tätigkeit* sind grundsätzlich nur im Tätigkeitsstaat zu besteuern.²³ 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).²⁴

b) Ausnahme: 60-Tage-Regelung

Aus der Bezeichnung „auf Grund“ ist zu entnehmen, dass die Nichtrückkehr an den Wohnort berufsbedingt sein muss. Hierfür wird davon ausgegangen, dass bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar sei, wenn die kürzeste Straßenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 Kilometer beträgt. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sei eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt.²⁵ Nach aktueller Rechtsprechung (noch nicht höchstrichterlich) ist es fraglich, ob diese starren Grenzen wirksam sind. So das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden:

"Für den Senat erscheint eine Differenzierung nach dem benutzten Verkehrsmittel als willkürlich und als nicht geeignetes Differenzierungskriterium für die Zuweisung eines Besteuerungsrechts, jedenfalls dann, wenn wie im Streitfall die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund der Zeitdauer und der Anzahl der Umstiege keine Alternative ist."

Nach der Neufassung des Doppelbesteuerungsabkommens (ab 01.01.2026) ist die Regelung der Konsultationsvereinbarung in ein offizielles Protokoll überführt worden.

Nach dem Gerichtsurteil besteht eine Chance, auch bei Fahrten mit dem Auto und unter 100km Wegstrecke von berufsbedingten Übernachtungen ausgehen zu können, wenn die Fahrt entsprechend lange dauert. Das entsprechende Urteil des Bundesfinanzhofs ist noch abzuwarten.

Ein weiteres Kriterium für die Unzumutbarkeit liegt nach einer Verständigungsvereinbarung vor, wenn der Arbeitgeber die Wohn- und Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt.²⁶

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.²⁷

²² Der Ansässigkeitsstaat wird die Einkünfte allerdings für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigen, sog. Progressionsvorbehalt, [Art. 24 DBA D-CH](#).

²³ [Art. 15 DBA D-CH](#).

²⁴ [Art. 15](#) Abs. 2, [15a](#) DBA D-CH.

²⁵ BMF, Schreiben vom 25.10.2018, IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-09

²⁶ 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.

²⁷ § 89 AO, § 1 StAusKV.

Was im Einzelnen als Nichtrückkehrtag anerkannt wird, ist teilweise umstritten. So sollen eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten nach einer Verordnung zwar anerkannt werden, die Rechtsprechung lehnte dies aber bisher ab.²⁸ Nach der Neufassung des Doppelbesteuerungsabkommens (ab 01.01.2026) ist die Regelung der Verordnung in ein offizielles Protokoll überführt worden und somit als gültig anzusehen.

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.²⁹

Die tatsächlichen Übernachtungen müssen durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden.³⁰ Zudem ist ein besonderes Formular vorgesehen, welches vom Arbeitgeber an die kantonalen Steuerbehörden und ans deutsche Finanzamt übermittelt wird.³¹ 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 vorlegen kann.³² Der Ansässigkeitsstaat berücksichtigt diese Steuer durch Anrechnung (Deutschland) bzw. Herabsetzung der Bemessungsgrundlage durch ein Fünftel (Schweiz).³³

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.³⁴

In solchen Fällen ist also der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer auskunftspflichtig, ob er im Einsatzstaat eine Betriebstätte hat und diese Betriebstätte 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.^{35 36} Zu den genannten Direktoren gehören auch stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und

²⁸ § 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.

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

³⁰ [§ 90 Abs. 2 AO](#).

³¹ Anlage GRE-3 zum BMF-Schreiben vom 19. September 1994, abrufbar über das [BMF Formularcenter](#).

³² Formular GRE-1 bzw. Verlängerung GRE-2.

³³ [Art. 15a Abs. 3 DBA D-CH](#).

³⁴ [Art. 15 DBA D-CH](#).

³⁵ [Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH](#).

³⁶ 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

Generaldirektoren. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs soll dies auch für Personen gelten, die mit Einzelunterschrift oder Kollektivunterschrift ohne Bezeichnung ihrer Funktion im Schweizer Handelsregister eingetragen sind.³⁷

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.³⁸ Hat die Gesellschaft ihren Sitz in Deutschland und ist der Steuerpflichtige in der Schweiz ansässig, nimmt die Schweiz die Vergütungen von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt aus.³⁹ Hat die Gesellschaft ihren Sitz in der Schweiz und der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit in Deutschland, rechnet Deutschland die schweizerische Steuer an.⁴⁰ Anders ist dies jedoch, wenn die Verwaltungsratsvergütung tatsächlich für die Geschäftsführungstätigkeit gezahlt wird - dann sind die Regelungen über Geschäftsführergehälter anzuwenden.⁴¹

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).⁴² Voraussetzung ist, dass die Person kein Grenzgänger ist, ansonsten gelten die oben dargestellten Grundsätze.⁴³

Nach der Neufassung des Doppelbesteuerungsabkommens (ab 01.01.2026) gilt eine Ausnahme, dass Vergütungen (ausgenommen Ruhegehälter), nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die Person nicht ausschließlich zum Zweck der Leistung der Dienste in diesem Staat ansässig geworden ist.⁴⁴

3. Einkünfte 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.⁴⁵

4. Dividenden

Das Besteuerungsrecht für Dividendenzahlungen an natürliche Personen (Anteilseigner) steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zu.⁴⁶ Dem Sitzstaat der Gesellschaft bleibt jedoch ein Quellenbesteuerungsrecht erhalten.⁴⁷ Die Quellensteuer wird dann im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners durch ein Anrechnungsverfahren berücksichtigt.⁴⁸

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.

³⁷ [BFH, Urteil vom 30. September 2020 - I R 60/17; Konsultationsvereinbarung zu Artikel 15 Absatz 4 DBA-Schweiz, BMF v. 25.04.2023 - IV B 2 - S 1301-CHE/21/10018 :001 BStBI 2023 I S. 632.](#)

³⁸ [Art. 16 DBA D-CH.](#)

³⁹ [Art. 24 Abs. 2 DBA D-CH.](#)

⁴⁰ [Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA D-CH.](#)

⁴¹ BFH, Urteil vom 14. März 2011, I R 23/10, BStBI II 2013, 73.

⁴² [Art. 18 und 19 Abs. 1 DBA D-CH.](#)

⁴³ [Art. 19 Abs. 4 mit Verweis auf Art. 15a DBA D-CH.](#)

⁴⁴ [Art. 19 Abs. 1 S. 2 DBA D-CH.](#)

⁴⁵ [Art. 6 Abs. 1 DBA D-CH.](#)

⁴⁶ Definition in [Art. 10 Abs. 4 DBA D-CH.](#)

⁴⁷ In der Regel 15 %, bei stillen Beteiligungen 30%, [Art. 10 Abs. 2 DBA D-CH.](#)

⁴⁸ [Art. 24 DBA D-CH.](#)

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 Betriebsstätte dem Betriebsstättenstaat.⁴⁹ Bei Einzelunternehmern gilt das Unternehmen als schweizerisches Unternehmen, wenn der Einzelunternehmer in der Schweiz ansässig ist.⁵⁰

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

Um steuerlich motivierte Wegzüge abzufangen hat sich Deutschland vorbehalten, die vorstehend unter Ziffer IV 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).⁵¹ 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.⁵² 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.⁵³ 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.⁵⁴

Die überdachende Besteuerung führt - sofern nicht eine der zahlreichen Ausnahmen greift - dazu, dass der Steuerpflichtige mit dem deutschen Steuerniveau auf sein gesamtes Weltinkommen belastet wird, jedoch trotzdem auch die schweizerische Steuer zahlen muss und sich diese lediglich an die in Deutschland zu zahlende Steuer anrechnen lassen kann.⁵⁵ Hier sollte in einer Beratung geklärt werden, ob ein Besteuerungsrecht nach dieser Vorschrift besteht.

VI. 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 IV dargestellten Zuweisungsnormen des DBA dennoch Deutschland zu.

1. Besteuerung während der Übergangsfrist nach DBA

Entsprechend dieser nationalen Regelung gibt es auch eine DBA-Regelung.⁵⁶ 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.

⁴⁹ Unternehmensgewinne: [Art. 7 Abs. 1](#), Freiberufliche Einkünfte: [Art. 14 DBA D-CH](#). Allerdings gilt die Freistellungsme-thode für Unternehmensgewinne nur bei gewissen als aktiv bezeichneten Tätigkeit der Betriebstätte, sog. Aktivitätsvor-behalt, [Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 a\) DBA D-CH](#).

⁵⁰ [Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA D-CH](#).

⁵¹ [Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH](#).

⁵² BFH, Urteil vom 05. Juni 2007 – I R 22/06 –, BStBl II 2007, 812.

⁵³ BFH, Urteil vom 16. Dezember 1998 – I R 40/97 –, BStBl II 1999, 207.

⁵⁴ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4, Rn. 34.

⁵⁵ [Art. 4 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA D-CH](#).

⁵⁶ [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.

Demzufolge greifen die (oben unter Ziffer III. dargestellten) Vermeidungen der doppelten Besteuerung nicht ein, insbesondere wird weder die deutsche Quellensteuer auf Dividenden beschränkt⁵⁷ noch die Besteuerung von Zinsen⁵⁸ bzw. privaten Renten aus Deutschland⁵⁹ vollständig ausgeschlossen. Erst nach Ablauf der Übergangsfrist greifen diese Vermeidungsregeln des DBA.

2. Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland⁶⁰ 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 Einkünfte am Welteinkommen ausrichten.⁶¹ Zum anderen erhält Deutschland das Besteuerungsrecht für einige Einkunftsarten, die bei einfacher beschränkter Steuerpflicht nicht bestehen würden.⁶²

Nach Ablauf der oben unter Ziffer VI.1 dargestellten 5-jährigen Übergangsfrist beschränkt das DBA zwar das deutsche Besteuerungsrecht wie unter Ziffer IV. 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.

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.⁶³ 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 auszubügenden 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.⁶⁴

Praxishinweis:

⁵⁷ [Art. 10 DBA D-CH](#).

⁵⁸ [Art. 11 DBA D-CH](#).

⁵⁹ [Art. 18 DBA D-CH](#).

⁶⁰ 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](#).

⁶¹ [§ 2 Abs. 5 AStG](#).

⁶² Sämtliche nicht ausländische Einkünfte, [§ 2 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG](#), vgl. [§ 2 Abs. 1 S. 1 AStG](#).

⁶³ [Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH](#).

⁶⁴ BFH, Urteil vom 02.09.2009, I R 111/08, BFH/NV 2009, 2044.

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

VII. Keine Freistellung bei Pauschalbesteuerung

Die oben unter Ziffer II.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.⁶⁵

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.

VIII. 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,⁶⁶ und der Auswandernde vor dem Wegzug mindestens sieben Jahre innerhalb der letzten 12 Jahre vor dem Wegzug in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.⁶⁷ 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 Einkommenssteuer unterworfen (Teileinkünfteverfahren).⁶⁸ 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.⁶⁹ Hier wäre der Gewinn in der Regel steuerfrei, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden.⁷⁰

Diese Besteuerung des fiktiven Veräußerungserlöses geschieht nicht nur im Fall der vollständigen Wohnsitzaufgabe, sondern unter anderem auch dann, wenn die Anteile unentgeltlich auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übertragen werden oder wenn das Besteuerungsrecht Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird.⁷¹ Eine solche Beschränkung kann sich insbesondere dann ergeben, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat zuweist.

Falls die Ansässigkeit in die Schweiz verlegt wird, in Deutschland jedoch ein Wohnsitz und eine ständige Wohnstätte beibehalten wird, sollte erwogen werden, über eine verbindliche Auskunft festhalten zu lassen, dass der Ersatztatbestand der Wegzugsbesteuerung nicht angewendet wird.⁷²

⁶⁵ [Art. 4 Abs. 6 DBA D-CH](#).

⁶⁶ Beteiligung im Sinne des [§ 17 EStG](#), d.h. unmittelbar oder mittelbar innerhalb der letzten fünf Jahre.

⁶⁷ [§ 6 AStG](#) (Fassung ab 01.01.2022).

⁶⁸ [§ 3 Nr. 40 lit. c EStG](#).

⁶⁹ [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.

⁷⁰ [Art. 16 Abs. 3 DBG](#), [Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG](#).

⁷¹ [§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG](#) (Fassung ab 01.01.2022).

⁷² [§ 89 Abs. 2 AO](#).

2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in einem von mir erstrittenen Urteil vom 26.02.2019, dass die bisherige Wegzugsbesteuerung, also "eine ungerechtfertigte Beschränkung des vom Freizügigkeitsabkommen (FZA) vorgesehenen Niederlassungsrechts darstellt".⁷³ Damit konnte eine wichtige Rechtsfrage über die Auslegung des Freizügigkeitsabkommens zugunsten des Mandanten entschieden werden. Demnach folgt der EuGH meiner Rechtsansicht, wonach die sofortige Erhebung der Steuern bezüglich einer Wertsteigerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Zeitpunkt des Wegzugs in die Schweiz nicht mit der - im Freizügigkeitsabkommen garantierten - Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, zumindest sofern der Umzug mit einer Erwerbstätigkeit in Zusammenhang steht. Weitere Voraussetzung ist, dass der Wegziehende die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedsstaates hat.

Der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 06.09.2023 in der Sache endgültig auch für das nationale Recht entschieden, dass eine dauerhafte und zinslose Stundung gewährt werden muss, solange die Beteiligung weiterbesteht.⁷⁴

Das Bundesministerium für Finanzen hat mit Schreiben vom 02.06.2025 für Altfälle (Wegzug vor dem 01.01.2022) eine entsprechende Umsetzungsregelung verfügt.⁷⁵

3. Ratenzahlung (Regelung ab dem 01.01.2022)

Die Wegzugssteuer kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen. Die noch nicht entrichtete Steuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig, (1) wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird, (2) wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 6 Absatz 5 AStG nicht erfüllt, (3) wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet, (4) soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden oder (5) soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts der Anteile zum Wegzugszeitpunkt beträgt. Bei Wegzügen in Nicht-EU-Staaten wie der Schweiz wird dem Antrag in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.

Demnach entfällt die Ratenzahlung insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige seine Kapitalgesellschaftsanteile verkauft, verschenkt oder anderweitig überträgt. Auch Ausschüttungen oder Einlagenrückgewähr, die den Schwellenwert überschreiten, können den Widerruf auslösen – ganz oder anteilig. Schließlich können auch nicht fristgerechte Ratenzahlungen, Verletzungen von Mitwirkungspflichten oder Meldepflichten können zum Widerruf führen.

Praxishinweis:

Aufgrund der oben genannten Urteile sollten Sie prüfen lassen, ob Veranlagungen betreffend Wegzugsbesteuerung angreifbar sind und entsprechende Rechtsmittel einlegen, mit dem Ziel, eine dauerhafte Stundung zu erreichen.

4. Spätere Wertänderungen

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.⁷⁶ Die tatsächlichen Veräußerungsgewinne wären nach dem DBA 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. V und VI) und bei Pauschalbesteuerung (Ziff. VII). In diesen Fällen bleibt das Besteuerungsrecht Deutschlands

⁷³ [Urteil des EuGH vom 26.02.2019, C-581/17.](#)

⁷⁴ [BFH, Urteil vom 06.09.2023, I R 35/20.](#)

⁷⁵ BMF, Schreiben vom 02.06.2025, GZ: IV B 5 - S 1348/00008/004/159.

⁷⁶ [Art. 13 Abs. 4 DBA.](#)

bestehen. Spätere Wertzuwächse können in diesen Fällen dann einer erneuten Besteuerung unterliegen (z.B. bei Veräußerung oder erneutem Wegzug).

Nach der Verwaltungsanweisung gilt:

Wertänderungen, die sich nach dem Zeitpunkt der Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG ergeben, sind unbeachtlich und führen – auch bei einer späteren Veräußerung zu einem niedrigeren als dem bei § 6 AStG angesetzten gemeinen Wert – nicht zu einer Änderung der Steuerfestsetzung in Bezug auf § 6 AStG.⁷⁷

5. Rückkehrerregelung

Bei einer nur vorübergehenden Abwesenheit kann der Steueranspruch entfallen. Die entsprechende Regelung sieht vor, dass der Steuerpflichtige dafür innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann diese Frist insgesamt um höchstens fünf Jahre verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Voraussetzung ist dafür, dass (1) die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden, (2) keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts beträgt, und (3) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.⁷⁸

6. Investmentfonds

Ab dem 01.01.2025 wurde die Wegzugsbesteuerung auf im Privatvermögen gehaltene Anteile an Investmentvermögen und an Spezial-Investmentfonds ausgeweitet. Betroffen sind im Privatvermögen gehaltene sogenannte „gewichtige“ Investmentanteile, bei denen der unbeschränkt steuerpflichtige Anleger unmittelbar oder mittelbar mindestens 1 Prozent der ausgegebenen Investmentanteile hält oder die Anschaffungskosten an dem Investmentvermögen zum Zeitpunkt der Veräußerung mindestens 500.000 Euro betragen.⁷⁹

IX. 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.⁸⁰ Als Inländer gelten Personen, die entweder in Deutschland ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁸¹ 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).⁸²

Nach Ende dieser erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht steht Deutschland das Besteuerungsrecht für das in Deutschland belegene Vermögen zu (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).⁸³

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

⁷⁷ [BMF, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, 22. Dezember 2023](#), Ziffer 100.

⁷⁸ [§ 6 Abs. 3 AStG](#) (Fassung ab 01.01.2022).

⁷⁹ [§ 19 InvStG](#).

⁸⁰ Nach [§ 2 Nr. 1 ErbStG](#).

⁸¹ [§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a\) ErbStG](#).

⁸² [§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b\) ErbStG](#).

⁸³ I.S.d. [§ 121 BewG](#): land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen, Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft etc.

Wirtschaftsgüter erfasst, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte wären (erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).⁸⁴ 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.⁸⁵ Damit ist möglicherweise nicht der Kanton, der keine Erbschaftssteuern erhebt, der günstigste. Vielmehr wird es der Kanton sein, der die 30%-Marke erreicht.⁸⁶

Beschränkt Steuerpflichtigen steht ein reduzierter Freibetrag zur Verfügung, der sich an dem Verhältnis von In- und ausländischem Vermögen orientiert.⁸⁷ Diese Regelung wurde allerdings jüngst durch den Bundesfinanzhof für unionsrechtswidrig erachtet.⁸⁸

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 Erbschafts- 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.⁸⁹ Dies gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften.⁹⁰ In der Schweiz ist dieses Vermögen von der Besteuerung freistellt.⁹¹ 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.⁹²

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. IX.2 dargestellten Regelungen nach dem Recht Deutschlands besteuert werden (überdachende Erbschaftsteuerpflicht).⁹³

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. IX.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

⁸⁴ Erweiterung nach [§ 4 Abs. 1 AStG](#) unter den Voraussetzungen des [§§ 2 Abs. 1 AStG](#), [34c](#) Abs. 1, [32d](#) EStG.

⁸⁵ Nach [§ 4 Abs. 2 AStG](#).

⁸⁶ Deininger, Wegzug aus steuerlichen Gründen, Angelbachtal (2004), S. 11.

⁸⁷ [§ 16 Abs. 2 EStG](#).

⁸⁸ BFH, Urteil vom 10. Mai 2017, II R 53/14, BFH/NV 2017, 1389-1391.

⁸⁹ [Art. 5](#) und [6](#) ErbSt-DBA.

⁹⁰ [Art. 6 Abs. 9](#) ErbSt-DBA.

⁹¹ [Art. 10 Abs. 2](#) ErbSt-DBA.

⁹² [Art 8 Abs. 1](#) ErbSt-DBA.

⁹³ [Art. 4 Abs. 3](#) ErbSt-DBA.

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.⁹⁴

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.

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.⁹⁵ Dies gilt nicht, wenn im Zeitpunkt des Todes des Erblassers dieser und der Erwerber schweizerische Staatsangehörige waren.

d) Schweizerische Immobilien

Interessant ist allerdings das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz betreffend Erbschaften, falls der Erblasser kein Inländer mehr ist, im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz hatte, die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und zum Nachlassvermögen auch in der Schweiz gelegene Immobilien gehören.

Sind alle diese Voraussetzungen gegeben, weist das Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht für die schweizerischen Immobilien der Schweiz zu. Die entsprechenden Artikel im Doppelbesteuerungsabkommen sind nicht völlig eindeutig, der Bundesfinanzhof hat aber in einer Entscheidung vom 20.03.2019 klargestellt:

„Die entsprechende Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz bedeutet, dass [...] die Regelungen in den Buchst. a und b des Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz gelten [...]. Nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a DBA-Schweiz nimmt Deutschland in der Schweiz gelegenes unbewegliches Vermögen i.S. des Art. 5 Abs. 2 DBA-Schweiz (u. a. Grundstücke) von der Besteuerung aus, wenn der „Erblasser“ im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war. Die Verweisung in Art. 8 Abs. 2 Satz 3 DBA-Schweiz auf Art. 10 Abs. 1 Buchst. a DBA-Schweiz schränkt insofern das Deutschland zustehende Nachbesteuerungsrecht ein.“⁹⁶

Demnach ist es in diesen Fällen wichtig, dass der Erblasser in den letzten fünf Jahren weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte, da er ansonsten noch als Inländer gelten würde. Zudem muss der Erblasser die schweizerische Staatsangehörigkeit haben. Die Regelung gilt nur für Immobilien, die in der Schweiz belegen sind. Sonstiges Vermögen ist demnach nicht ausgenommen.

In diesem Fall darf Deutschland die schweizerischen Immobilien dann lediglich für die Bemessung des Steuersatzes verwenden (sogenannter Progressionsvorbehalt).

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.⁹⁷ Die Schenkung ist hingegen immer in Deutschland steuerpflichtig, wenn sie Inlandsvermögen betrifft (beschränkte Schenkungsteuerpflicht).⁹⁸ Wie bei der Erbschaftsteuer, wird auch hier das Inlandsvermögen erweitert auf alle Wirtschaftsgüter, deren Erträge als deutsche Einkünfte zählen.⁹⁹ Diese Erweiterung gilt für einen Zeitraum von zehn Jahren, ohne dass deren Reichweite durch ein DBA - wie bei der Erbschaftsteuer - eingeschränkt wird.

⁹⁴ [Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA](#).

⁹⁵ [Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA](#).

⁹⁶ [BFH, Urteil vom 20.03.2019, II R 62/15](#).

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

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

⁹⁹ Erweiterung nach [§ 4 ASTG](#) unter den Voraussetzungen des [§§ 2 Abs. 1 ASTG](#), 34c Abs. 1, 32d EStG.

Abschließende Erklärung

Diese Zusammenstellung stellt keine Empfehlung oder Beratung dar und kann eine auf den Einzelfall zugeschnittene juristische Beratung und Beurteilung der Rechtslage nicht ersetzen. Lassen Sie sich daher beraten, bevor Sie eine Entscheidung treffen. Der Autor bemüht sich um Korrektheit der Inhalte im Zeitpunkt der Veröffentlichung. Die Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit, Zuverlässigkeit und Aktualität der Inhalte wird jedoch nicht garantiert. Der Autor ist insbesondere nicht verpflichtet, die Inhalte zu aktualisieren oder nachzuführen.