

Investitions- und Steuerstandort Schweiz

Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen

von

Dr. Jürgen Brand, Hermann Bechtold, Christine Boldi-Goetschy, Lorella Callea, Dominique Facincani-Kunz, Dr. oec.
HSG Peter A. Henggeler, Andreas Kolb, Dr. Adrian Plüss, Dr. Frantisek J. Safarik, Renate Suter, Dr. Jörg Weigell, Dr.
Daniel Zollinger

3. Auflage

[Investitions- und Steuerstandort Schweiz – Brand / Bechtold / Boldi-Goetschy / et al.](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](#) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Internat. Steuerrecht](#)



Verlag C.H. Beck München 2012

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 61168 1

einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen. Für diesen Fall muss aber erkennbar gewesen sein, dass der Steuerpflichtige sich ursprünglich länger als sechs Monate im Inland aufhalten wollte.¹⁹ Bei einer kürzeren Aufenthaltsdauer wird daher ein gewöhnlicher Aufenthalt nur unter besonderen Umständen angenommen werden können.²⁰ Gesetzlich klargestellt ist schließlich, dass ein ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken dienender Aufenthalt keinen gewöhnlichen Aufenthalt begründet, wenn der Aufenthalt nicht länger als ein Jahr dauert (§ 9 Satz 3 AO).

Jeder, der sich mit dem Gedanken eines Wegzugs trägt – egal, ob in die Schweiz oder auch ein anderes Land – muss sich zunächst mit den vorstehend skizzierten, sehr strengen Regelungen auseinandersetzen. Häufig genug werden Überlegungen betreffend eine beabsichtigte Wohnsitzverlegung nach den ersten diesbezüglichen Beratungsgesprächen schon deshalb fallen gelassen, weil dem potentiell Wegzugswilligen klar wird, dass er sich von seiner selbst bewohnten Immobilie zwangsläufig trennen muss. Ein sicherer Weg, Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, ist nur ein Verkauf. Allenfalls kommt noch eine Vermietung an Dritte in Betracht. Sehr kritisch ist die Vermietung an Familienangehörige, weil dies regelmäßig den Argwohn weckt, dass die eigenen Nutzungsmöglichkeiten weiter bestehen. Dass dies erst recht dann gilt, wenn die eigenen Möbel in der Wohnung stehen bleiben, versteht sich von selbst. Mit der tatsächlichen Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes sind daneben mannigfaltige weitere Beschränkungen verbunden: Der Besuch des Haus- oder Zahnarztes wird ebenso erschwert, wie eine intensiv gepflegte Vereinsmitgliedschaft oder die wöchentliche Bridge-Runde. All diese Aktivitäten müssen zwangsläufig – mehr oder weniger – abgebrochen werden.

Die Beibehaltung eines gegenüber den Finanzbehörden nicht deklarierten Wohnsitzes bringt auch steuerstrafrechtliche Risiken mit sich.²¹ Die Verfolgung gerade von Wohnsitzdelikten hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Dabei schreckt die Finanzverwaltung auch vor der Verfolgung von Prominenten keinesfalls zurück.

2. Die Regelung der Ansässigkeit durch das Doppelbesteuerungsabkommen

Besonderheiten ergeben sich bei einem Wegzug aus Deutschland durch die zwischen Deutschland und der Schweiz geschlossenen DBA für die Steuern vom Einkommen und Vermögen einerseits und die Nachlass- und Erbschaftsteuern andererseits. Dabei soll an dieser Stelle zunächst nur auf die einkommen- bzw. ertragsteuerlichen Konsequenzen eingegangen werden.²²

¹⁹ BFH vom 3. 8. 1977, BStBl. II 1978, 118; BFH vom 30. 8. 1989, BStBl. II 1989, 956.

²⁰ BMF-Schreiben vom 3. 8. 1977, BStBl. I 1977, 664 (AO-Anwendungserlass zu § 9).

²¹ Steuerhinterziehung ist gem. § 370 AO mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren bedroht, in besonders schweren Fällen bis zu zehn Jahren.

²² Zu den für Erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu beachtenden Besonderheiten siehe unten IV.

Von zentraler Bedeutung für die Zuweisung des Besteuerungsrechts für einzelne Einkünfte an Deutschland oder an die Schweiz ist Art. 4 des DBA, der die **Ansässigkeit im Sinne des Abkommens** regelt. Die Beantwortung der Frage, in welchem der beiden Vertragsstaaten ein Steuerpflichtiger ansässig ist, spielt für die Zuordnung des Besteuerungsrechts an Deutschland oder die Schweiz eine herausragende Bedeutung. Die Ansässigkeit in einem der beiden Staaten ist zunächst Voraussetzung dafür, dass der Schutz des DBA von dem Steuerpflichtigen überhaupt in Anspruch genommen werden kann. Andererseits dient der Begriff auch der Bestimmung des Staates, dem das Besteuerungsrecht zufällt, wenn zu beiden Staaten persönliche lokale Anknüpfungsmomente im Sinne der unbeschränkten Steuerpflicht, also insbesondere im Hinblick auf einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt bestehen.

Das DBA Deutschland – Schweiz weist hinsichtlich der Regelung der Ansässigkeit gegenüber den sonstigen, von Deutschland mit anderen Staaten geschlossenen DBA einige Besonderheiten auf. Diese Besonderheiten haben im Wesentlichen zum Ziel, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland über den im Verhältnis zu anderen Staaten üblichen Umfang aufrechtzuerhalten. Die Abkommensausgestaltung in dieser einmaligen Form war erforderlich, um zu vermeiden, dass aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung und des Gesetzgebers unangemessene Steuervorteile aus dem zwischen der Bundesrepublik und der Schweiz bestehenden Steuergefälle durch Berufung auf die Bestimmungen des DBA gezogen werden können.

2.1. Grundsatz: Einschränkung für Pauschalisierte und bei Doppelwohnsitz

In Art. 4 Abs. 1 DBA enthält die Vorschrift zunächst die Grundregel, wonach „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person ist, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Ansässig und damit persönlich abkommensberechtigt sind danach alle natürlichen und juristischen Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Diese allgemeine Regelung erfährt jedoch eine wesentliche Einschränkung: Nach Art. 4 Abs. 6 DBA wird die Inanspruchnahme des DBA durch natürliche Personen ausgeschlossen, die in dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) auf Einkünfte aus dem anderen Staat nicht die vollen Steuern entrichten. Hintergrund dieser Bestimmung ist das Bestreben, in die Schweiz ausgewanderte Deutsche, die dort einer Vorzugsbesteuerung (**Pauschalierung**) unterliegen, in möglichst weitgehendem Umfang in Deutschland weiter besteuern zu können. Ausländer, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit weder ausüben noch ausgeübt haben, können dort auf Antrag anstelle der ordentlichen Steuer vom Einkommen eine Pauschalsteuer entrichten. Die Schweiz hat allerdings nach Inkrafttreten des DBA die Verordnung über die Pauschalierung der Wehrsteuer vom 15. 10. 1958 geändert und die Möglichkeit geschaffen, bei pauschaler Besteuerung aller übrigen Einkünfte nur die Einkünfte aus der Bundesrepublik „normal“ zu versteuern. Heute findet sich die diesbezügliche Regelung in Art. 14 Abs. 3 DBG iVm. Ziffer 4.2 der VO über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 3. 12. 1993. Damit hat die Schweiz die Rechtsfolgen des Art. 4 Abs. 6 DBA in der Bundesrepublik zu

einem wesentlichen Teil zugunsten der sog. Pauschalisierten beseitigt. Eine weitere grundlegende Einschränkung enthält Art. 4 Abs. 11 DBA. Danach kann Abkommenschutz nicht beansprucht werden, wenn einer Person Einkünfte nicht zuzurechnen sind, zB also bei Treuhandverhältnissen. Umstritten ist, inwieweit auch die Zurechnungen gem. §§ 5, 7 ff. und § 15 AStG hiervon berührt wird. Dies ist nach zutreffender Auffassung nicht der Fall.²³

Unterhält ein Steuerpflichtiger einen Wohnsitz nur in einem der beiden Staaten und hat er auch seinen gewöhnlichen Aufenthalt nicht im anderen Staat, so ist die Bestimmung der Ansässigkeit eindeutig. Eine Reihe von Sonderregelungen sind in Art. 4 Abs. 2 und 3 DBA für die Fälle einer Doppelan-sässigkeit in beiden Staaten gem. Art. 4 Abs. 1 DBA enthalten. Dabei regelt Art. 4 Abs. 2 zunächst in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen und die sonstigen von der Bundesrepublik geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die Bestimmungen der Ansässigkeit im Kollisionsfall. Art. 4 Abs. 3 DBA enthält demgegenüber speziell für die Bundesrepublik sich aus einem Doppelwohnsitz als Rechtsfolge ergebende Konsequenzen.

Art. 4 Abs. 2 DBA regelt die Frage der Ansässigkeit nach einem Stufenverhältnis. Dabei bestimmt sich die Frage der Ansässigkeit zunächst danach, wo die Person über eine „ständige Wohnstätte“ verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (**Mittelpunkt der Lebensinteressen**, Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA). Zu beachten ist, dass das DBA nicht vom Wohnsitz, sondern von der „ständigen Wohnstätte“ spricht. Aus dem Wortlaut folgt, dass der Begriff „ständige Wohnstätte“ enger ist als der des Wohnsitzes im Sinne der Abgabenordnung. Nach zutreffender Auffassung ist unter „ständige Wohnstätte“ ein Wohnsitz zu verstehen, den der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich und dann auch nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck verwendet.²⁴ Der BFH hat nunmehr ausdrücklich entschieden, dass ständige Wohnstätte iSd. Art. 4 DBA-Schweiz Räumlichkeiten sind, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind, über die der Steuerpflichtige ständig verfügen kann und die er regelmäßig nutzt. Die Räumlichkeiten müssen dabei nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bilden.²⁵ Gemäß der ausdrücklichen Bestimmung des Verhandlungsprotokolls²⁶ zum DBA vom 18. 6. 1971 zu Art. 4 Abs. 2 und 3 DBA gelten als ständige Wohnstätte „nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die nach

²³ Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4, Rz. 234; offen Hardt in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 4 Rz. 410 und 432.

²⁴ Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Art. 4, Rz. 32.

²⁵ BFH vom 16. 12. 1998, DStR 1999, 449.

²⁶ Das Verhandlungsprotokoll bildet – anders als allgemein üblich – im Verhältnis zur Schweiz keinen Bestandteil des Abkommens. Es war jedoch zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens gefertigt und lag den gesetzgebenden Körperschaften bei der Ratifizierung des Abkommens vor. Daneben ist es als Anlage 2a zum BMF-Anwendungsschreiben vom 26. 3. 1975 in BStBl. I 1975, 504 amtlich veröffentlicht. Vom rechtlichen Charakter her ist das Abkommen einer vorweggenommenen Verständigungsregelung gleichzusetzen; der BFH (vgl. Fn. 25) spricht von norminterpretierender Bedeutung.

Charakter und Lage ausschließlich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zweck der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden²⁷. Wann ein Wohnsitz damit zur ständigen Wohnstätte wird, muss im Einzelfall unter Berücksichtigung der konkreten Umstände ermittelt werden. Der BFH²⁷ hält das Inhaben einer Ferienwohnung von fünf bis sechs Wochen nicht für ausreichend, um einen Wohnsitz zu begründen. Da die „ständige Wohnstätte“ in zeitlicher Hinsicht ein Mehr gegenüber dem Wohnsitz verlangt, wird diese Sechswochenfrist deutlich überschritten werden müssen. Flick ua.²⁸ halten es für bedenkenfrei, analog § 9 AO auf einen Zeitraum von sechs Monaten abzustellen, weil diese Vorschrift normiert, dass mit Ablauf von sechs Monaten ein bisher nur vorübergehender Zustand zu einem gewöhnlichen (= „ständigen“) wird. Entscheidend wird in der Praxis häufig der vom Steuerpflichtigen zu erbringende Nachweis sein, dass die Wohnung tatsächlich nur gelegentlich und – was vor allem zu beachten und zusätzlich erforderlich ist – nicht zum Zwecke der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet wird.

Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden oder besteht in keinem der beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte, so richtet sich die Bestimmung der Ansässigkeit nach dem gewöhnlichen Aufenthalt (Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA). Lässt sich die Ansässigkeit auch hiernach nicht bestimmen, so kann hilfsweise die Staatsangehörigkeit herangezogen werden oder ist letztlich eine Verständigung²⁹ zwischen den beiden Vertragsstaaten Bundesrepublik und Schweiz erforderlich.

2.2. Überdachende Besteuerung und Besteuerung Ausgewanderter

Zwei weitere zentrale Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz finden sich in Art. 4 Abs. 3 und Art. 4 Abs. 4 DBA. Dabei regelt Art. 4 Abs. 3 den Fall des Doppelwohnsitzes. Die Anwendung dieser Bestimmung kommt nur für Personen in Betracht, die nach dem jeweils nationalen Steuerrecht sowohl in der Schweiz als auch in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig sind, jedoch gem. Art. 4 Abs. 2 DBA nur in der Schweiz als ansässig gelten. Art. 4 Abs. 4 DBA betrifft demgegenüber nur den Personenkreis, der aus der Bundesrepublik ausgewandert ist, dh. der nach nationalem deutschem Steuerrecht in der Bundesrepublik nur noch mit den in der Bundesrepublik erzielten Einkünften beschränkt oder unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Außensteuergesetzes erweitert beschränkt steuerpflichtig ist.

Art. 4 Abs. 3 DBA räumt Deutschland für den Fall, dass eine natürliche Person hier über eine ständige Wohnstätte verfügt oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, die aber nach Art. 4 Abs. 2 DBA in der Schweiz als ansässig gilt, das Recht der sog. **überdachenden Besteuerung** ein. Diese Person kann danach entsprechend den

²⁷ Urteil vom 6. 3. 1968, BStBl. II 1968, 439.

²⁸ DBA, aaO, Art. 4, Rz. 33.

²⁹ Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA.

Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuert werden. Auch soweit sich also nach DBA an sich ein Besteuerungsrecht der Schweiz ergibt, behält die Bundesrepublik ein eigenes umfassendes Besteuerungsrecht. Die Bundesrepublik ist in diesem Fall zwar verpflichtet, die in der Schweiz – die das primäre Besteuerungsrecht behält – gezahlten Steuern (im Rahmen des Höchstbetrages nach § 34c EStG) auf die hier zu entrichtenden Steuern anzurechnen. Lediglich bei den in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA genannten aus der Schweiz stammenden Einkünften verbleibt es bei einer Freistellung. Freigestellt sind damit insbesondere die Einkünfte aus einer aktiv tätigen gewerblichen Betriebsstätte oder einem freien Beruf sowie unter bestimmten Voraussetzungen Löhne und Gehälter, wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Durch die Aufrechterhaltung der unbeschränkten Steuerpflicht und die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lediglich angeordnete Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuern wird im Ergebnis das hohe Steuerniveau Deutschlands aufrechterhalten, die Gesamtsteuerlast wird auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust.

In der Praxis ist für die Beantwortung der Frage, wann die „überdachende deutsche Besteuerung“ nach Art. 4 Abs. 3 DBA für natürliche Personen eingreift, der Umstand von besonderer Bedeutung, dass diese überdachende deutsche Besteuerung nicht bereits dann eingreift, wenn ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt iSv. § 8 bzw. § 9 AO vorliegt. Vielmehr enthält die Vorschrift einen eigenständigen engeren Abgrenzungsinhalt, weil eine ständige Wohnstätte³⁰ oder ein gewöhnlicher Aufenthalt von mindestens sechs Monaten erforderlich sind. Die Bestimmung knüpft also an eine Art „qualifizierte, unbeschränkte Steuerpflicht“ an.³¹

Art. 4 Abs. 4 DBA regelt spezielle Fälle der sich aus der Ansässigkeit ergebenden Rechtsfolgen. Die Bestimmung betrifft ausschließlich Personen, die in Deutschland beschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtig sind. Mit ihr wird erreicht, dass dem deutschen Außensteuergesetz im Verhältnis zur Schweiz zumindest in eingeschränktem Umfang Geltung verschafft wird. Sie räumt Deutschland für beschränkt steuerpflichtige Personen ein auf längstens sechs Jahre befristetes Besteuerungsrecht ein, wobei allerdings in der Schweiz erhobene Steuern weitgehend angerechnet werden. Wie Art. 4 Abs. 3 DBA regelt auch Art. 4 Abs. 4 DBA damit ausschließlich das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik und berührt die Besteuerung durch die Schweiz nicht.

Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der beschränkten bzw. erweiterten beschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland ist, dass eine in der Schweiz ansässige natürliche Person mit Ausnahme Schweizer Staatsangehöriger, die in Deutschland mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, weiterhin aus Deutschland stammende Einkünfte erzielt. Für diese aus Deutschland stammenden Einkünfte³² verbleibt es danach bei dem primären Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland. Die **Vorschrift** verhindert damit nicht die Wohnsitzverlegung in die Schweiz, sondern **nimmt** ihr lediglich für einen Übergangszeitraum ihre **steuerliche Anziehungskraft**.

³⁰ Siehe oben 2.1.

³¹ Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA, Art. 4 Rz. 60.

³² Vgl. III. 3.

Teilweise lässt sich dies allerdings durch eine Umschichtung der Einkünfte vermeiden.³³

2.3. Juristische Personen

Für juristische Personen regeln Art. 4 Abs. 8 und Abs. 9 DBA als Pendant zu Art. 4 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 3 DBA, welchem Staat im Kollisionsfall das Besteuerungsrecht zusteht. Das Besteuerungsrecht richtet sich für juristische Personen in beiden Fällen nach dem Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung. Für den Fall der doppelten Ansässigkeit von Gesellschaften hat sich die Bundesrepublik wiederum ein Besteuerungsrecht vorbehalten, wobei sie allerdings auch insoweit die in der Schweiz erhobenen Steuern weitgehend anrechnen muss. Im Fall der Doppelansässigkeit von Gesellschaften wird damit das Besteuerungsniveau ebenfalls auf das der Bundesrepublik hochgeschleust.

III. Einkommensteuerliche Konsequenzen des Wohnsitzwechsels

Wird der Wohnsitz in Deutschland aufgegeben und in die Schweiz verlegt, so endet grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Etwas anderes gilt dann, wenn in Deutschland ein Zweitwohnsitz beibehalten wird und demzufolge ein **Doppelwohnsitz** besteht. Auch soweit die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland endet, kann Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht für einzelne Einkünfte haben. Ein solches Besteuerungsrecht kann sich zum einen aus den Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 iVm. §§ 49 ff. EStG ergeben. Darüber hinaus kommt ein Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus nach der sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht gem. § 2 AStG in Betracht. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gem. AStG greift jedoch nur im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Kalenderjahren ein (Art. 4 Abs. 4 DBA).³⁴ Lediglich soweit die aus Deutschland stammenden Einkünfte in der Schweiz pauschaliert besteuert werden, bleibt das Besteuerungsrecht Deutschlands für die aus deutschen Quellen stammenden Einkünfte auch über den Fünf-Jahres-Zeitraum hinaus aufrechterhalten (Art. 4 Abs. 6 DBA).³⁵

Damit wird zunächst eines deutlich: Mit der Wohnsitzaufgabe endet das Besteuerungsrecht Deutschlands jedenfalls insoweit uneingeschränkt, als die **Einkünfte aus nicht-deutschen Quellen** stammen. Stammen die Einkünfte aus der Schweiz als neuem Wohnsitzstaat oder aus einem Drittland, so kann Deutschland diese Einkünfte vom Zeitpunkt des Wegzuges an grundsätzlich nicht mehr besteuern. Inwieweit bei Drittstaateneinkünften die Schweiz ein Besteuerungsrecht als Wohnsitzstaat hat und tatsächlich ausübt, richtet sich nach dem zwischen der Schweiz und dem Drittstaat geschlossenen DBA.³⁶

Bei den aus Deutschland stammenden Einkünften hat die Schweiz als Wohnsitzstaat ebenfalls regelmäßig ein Besteuerungsrecht. Gemäß Art. 24

³³ Vgl. III. 5.

³⁴ Vgl. II. 2.2.

³⁵ Vgl. II. 2.1.

³⁶ Vgl. hierzu Kap. I F.

Abs. 2 DBA iVm. den Vorschriften des nationalen Steuerrechts der Schweiz stellt die Schweiz die aus Deutschland stammenden Einkünfte, soweit das Besteuerungsrecht auch durch das DBA Deutschland zugewiesen ist, unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in der Schweiz frei. Diese Einkünfte werden also nur noch für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes in der Schweiz herangezogen. Lediglich soweit Deutschland das Besteuerungsrecht gem. Art. 4 Abs. 3, 4 und 9 DBA³⁷ sowie gem. Art. 23 DBA in Missbrauchs-fällen behält sowie in den Fällen, in denen Deutschland Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren mit einer Abzugssteuer belegt, rechnet die Schweiz die in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Abzugssteuern an. Die Missbrauchsregelung des Art. 23 DBA ist durch die zum 1. 1. 2004 in Kraft getretene Abkommensrevision³⁸ völlig neu gefasst worden. Während die frühere Missbrauchsregelung ausdrücklich eine Regelung bestimmter Einzelfälle enthielt, ist diese durch eine allgemein gefasste neue Vorschrift ersetzt worden. Regelmäßig kann Deutschland daher nur in Fällen des Vorliegens der Voraussetzungen des § 42 AO ein Besteuerungsrecht für sich reklamieren. Inwieweit besondere Missbrauchsvorschriften ein Besteuerungsrecht eröffnen, bedarf jedoch der Prüfung im Einzelfall; regelmäßig wird dies nicht der Fall sein.³⁹

1. Die beschränkte und die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht

1.1. Grundsatz: Übergang des Besteuerungsrechts auf die Schweiz

Die unbeschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht und damit die Verpflichtung zur Besteuerung des gesamten Welteinkommens endet grundsätzlich mit der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes und der Begründung eines neuen Wohnsitzes in der Schweiz. Eine Ausnahme gilt lediglich für den Fall, dass der Wegziehende in Deutschland einen Wohnsitz aufrechterhält. In diesem Fall bleibt zwar grundsätzlich die unbeschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht bestehen. Diese unbeschränkte Steuerpflicht ist jedoch durch das DBA dann zugunsten der Schweiz eingeschränkt, wenn der Wegziehende in Deutschland nicht weiter über eine „ständige Wohnstätte“ oder über einen „gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr“ verfügt.⁴⁰ Verfügt der Wegziehende nach wie vor über eine solche ständige Wohnstätte, so verbleibt es im Ergebnis bei der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland; lediglich die in der Schweiz gezahlten Steuern werden angerechnet (Art. 4 Abs. 3 DBA).

Wirkungen entfaltet das DBA zugunsten des Wegziehenden dann, wenn dieser in der **Schweiz** seinen **ausschließlichen Wohnsitz** begründet. In diesem Fall können zunächst in Deutschland sämtliche Einkünfte, die nicht aus einer deutschen Quelle stammen, hier nicht mehr besteuert werden. Nicht mehr in

³⁷ Vgl. hierzu II. 2.2.

³⁸ BGBl. II 2003, 68.

³⁹ Umstr., vgl. hierzu auch *Zwosta*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art. 23 DBA Schweiz Rz. 8 ff.

⁴⁰ Vgl. II. 2.

Deutschland besteuert werden können damit insbesondere alle Einkünfte aus schweizerischen Quellen sowie Einkünfte aus Quellen aus Drittstaaten.

Aufrechterhalten bleibt das Besteuerungsrecht unter Umständen für die in § 1 Abs. 4 iVm. § 49 EStG aufgezählten inländischen Einkünfte. Dabei werden im Jahr des Wegzuges die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einbezogen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Hinsichtlich der Einkünfte, die § 49 EStG als inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht definiert, ist durch das DBA geregelt, welchem Staat das Besteuerungsrecht in welchem Umfang zugewiesen wird. Da die Schweiz wie Deutschland grundsätzlich das Welteinkommen der in der Schweiz ansässigen Personen besteuert, regelt das DBA weiterhin die Frage, wie die Doppelbesteuerung vermieden wird, konkret, in welchem Umfang die Schweiz in der Bundesrepublik Deutschland gezahlte Steuern auf die dort zu entrichtenden Steuern anrechnet oder inwieweit die deutschen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in der Schweiz freigestellt sind.

Deutschland wie die Schweiz erheben Steuern aufgrund ihrer eigenen Steuergesetze. Durch das DBA, das diese eigenen Steuergesetze voraussetzt, erfolgt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung lediglich eine Beschränkung dieses Steuerrechts der beiden Staaten.⁴¹ Nur wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nach jeweiligem innerstaatlichen Recht gegeben sind und durch das DBA dieser Besteuerungsanspruch nicht begrenzt wird, ist eine Besteuerung zulässig und möglich.

Unter Berücksichtigung der Bestimmungen des innerstaatlichen Steuerrechts einerseits und der vom DBA gezogenen Schranken andererseits kann daher in Deutschland eine Besteuerung nur noch im Rahmen der beschränkten oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfolgen.

1.2. Die beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte iSd. § 49 EStG haben. Diese Vorschrift führt enumerativ auf, welche inländischen Einkünfte der **beschränkten Einkommensteuerpflicht** unterliegen. Der **Einkünftecatalog** des § 49 EStG knüpft grundsätzlich an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG an. Daneben sind die in § 49 Abs. 1 EStG aufgeführten Einkünfte im Verhältnis zueinander nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 13 ff. EStG zu beurteilen. Die Einkünftequalifikation selbst erfolgt aber nach den besonderen Gesetzmäßigkeiten des § 49 Abs. 2 EStG: Nach dieser Vorschrift bleiben die im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte nicht angenommen werden können (sog. isolierende Betrachtungsweise).

Im Einzelnen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland vor allem folgende Einkünfte:

⁴¹ Vogel in Vogel/Lehner, DBA, Einl. 43.