

Grenzgänger nach Art. 15a DBA D/C H

Andreas Stauffer

dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater (D), Wirtschaftsprüfer (D), Partner Tax Advisors & Associates AG, Zürich

Matthias Erik Vock

lic.oec.HSG, LL.M. (International Tax), dipl. Steuerexperte, Partner Tax Advisors & Associates AG, Zürich

Entgegen dem grundsätzlich geltenden Arbeitsortsprinzip wird das Besteuerungsrecht durch Art. 15a Abs. 1 DBA dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Dies führt im Regelfall beim Berufspendler von Deutschland in die Schweiz zu einer höheren und beim Berufspendler von der Schweiz nach Deutschland zu einer niedrigeren Besteuerung als am Arbeitsort. Dem Tätigkeitsstaat verbleibt als finanzieller Ausgleich das Recht, bei Erfüllen der formellen Voraussetzungen nach Art. 15a

von beiden Staaten sehr unterschiedlich beurteilt. Dabei ist es ganz normal, dass in der Schweiz dazu nur sehr wenige Entscheide ergangen sind, da aus der Schweiz lediglich etwa 2'700 Personen nach Deutschland pendeln, aus Deutschland aber rund 50'500 Personen regelmässig in die Schweiz zur Arbeit reisen. Das bekannte Steuergefälle zwischen Deutschland und der Schweiz verstärkt den Bedarf nach gerichtlicher Klärung von Zweifelsfragen in Deutschland entsprechend.



Andreas Stauffer



Matthias Erik Vock

Entfällt die Grenzgängereigenschaft von Art. 15a DBA, richtet sich eine Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach den generellen Bestimmungen der Art. 15, 17 und 19 DBA.

Die Grenzgängersteuer von 4.5 Prozent ist nach Massgabe von Art. 15a Abs. 3 DBA in beiden Vertragsstaaten bei der Festsetzung der Steuer zu berücksichtigen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Während die Schweiz die Bemessungsgrundlage der in der Schweiz ansässigen Grenzgänger reduziert, rechnet Deutschland die schweizerische Abzugssteuer auf die Einkommensteuer in Deutschland an. Die Bestimmung des Art. 15a Abs. 3 DBA geht auch hier als *lex specialis* den allgemeinen Methodenbestimmungen in Art. 24 DBA vor.

1. Einleitung

Die Bestimmungen über Grenzgänger in Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz (DBA) gehen als *lex specialis* den allgemeineren Bestimmungen der Art. 15, 17 und 19 DBA vor. Die aktuelle, seit 1. Januar 1994 geltende Bestimmung knüpft nicht mehr wie die frühere Regelung an eine bestimmte Grenzentfernung von Wohnung und Arbeitsort an. Als Grenzgänger i. S. des DBA qualifiziert nun eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die (i) im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und (ii) von dort regelmässig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Der Grenzgängerbegriff des DBA's richtet sich damit gerade nicht nach der neuen Definition des Abkommens über die Personenfreizügigkeit für EG/EFTA-Staaten, welches am 1. Juni 2002 mit einer Übergangsfrist von 5 Jahren in Kraft getreten ist.

2. Methodik von Art. 15a DBA

Abs. 1 Satz 2 DBA, namentlich dem Vorliegen einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung des Wohnsitzstaates, eine Grenzgängersteuer (sog. Abzugssteuer) von maximal 4.5 Prozent zu erheben.

Die einzige Ausnahme von dieser Regel gilt für den Sachverhalt, dass der Grenzgänger nicht regelmässig an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Die Regelmässigkeit der Rückkehr wird dabei im Umkehrschluss über die Bestimmung der sogenannten Nichtrückkehrtage beurteilt. Für die Bestimmung der Nichtrückkehrtage wird sodann die sogenannte «60-Tage Regel» hilfsweise herangezogen. Danach ist Art. 15a DBA nicht mehr anwendbar, sobald der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Arbeitstagen nicht an seinen Wohnort zurückkehren kann. Was als beruflicher Grund anerkannt ist, wird

3. Die deutsche Sichtweise

3.1. Nichtrückkehrtage aus deutscher Sicht

Nach der Revision des DBA per 1. Januar 1994 hat das deutsche Bundesfinanzministerium (BMF) eine entsprechende Verwaltungsanweisung zur Umsetzung der revidierten Bestimmungen erlassen. Danach sollen zählbare Nichtrückkehrtage dann vorliegen, wenn «...Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist»³. Fälle, an denen während mehrtägiger Dienstreisen Übernachtungen ausserhalb des Wohnsitzstaates erfolgen oder mehrtägige berufliche Veranstaltungen zu derartigen Übernachtungen führen sind generell unstrittig. Auch die Residenzpflicht aufgrund zwingender Rechtsvorschriften, beispielsweise eines Arztes am Ort des Spitals, genügt diesem Anspruch, nicht jedoch die rein arbeitsvertragliche Verpflichtung. ⁴

Als unbestritten unzumutbar wird die Rückkehr von der deutschen Finanzverwaltung dann anerkannt, wenn die Zeit zwischen Eintreffen am und regelmässiger Abreise vom Wohnort an den Arbeitsort weniger als acht Stunden beträgt⁵. Dabei werden jeweils eine unmittelbare Rückreise nach Arbeitsende und Anreise zu Arbeitsbeginn unterstellt. Die Unzumutbarkeit ist ebenfalls gegeben, wenn die einfache Strassenentfernung mehr als 110 km beträgt oder wenn Hin- und Rückreise mit dem üblicherweise benutzten Verkehrsmittel mehr als drei Stunden beträgt. Gleichzeitig wurde festgelegt, dass die Rückreise immer dann zumutbar sein soll, wenn Hin- und Rückreise weniger als zwei Stunden in Anspruch nehmen oder die einfache Strassenentfernung unter 90 km liegt.⁶ Schliesslich liegt auch dann noch ein unstrittiger Fall der Nichtrückkehr vor, wenn der Arbeitgeber die Wohn- bzw. Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt.

Neben diesen unumstrittenen Fällen gibt es aber zahlreiche Konstellationen, in denen die Beurteilung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen höchst umstritten ist, was zu einer Unmenge von Gerichtsverfahren und Entscheidungen vor den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof (BFH) führt und geführt hat. Selbst die höchstrichterliche Rechtsprechung hat sich seit Geltung der aktuellen Regelung entwickelt, um nicht zu sagen verändert. Der Vorsitzende Richter des zuständigen 1. Senats am BFH sprach selbst sogar von einem «Zurückrudern».⁷ Dabei bildeten in den letzten Jahren besonders die Frage nach der Zählweise der Nichtrückkehrtage,

die Fragen, ob ein Nichtrückkehrtag im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers möglich ist und ob ein Nichtrückkehrtag auch über die Tagesgrenze (24 Uhr) möglich ist, den Schwerpunkt der Diskussion und der anhängigen Verfahren.

Der BFH hat zu den meisten Grundsatzfragen zwischenzeitlich Stellung genommen. Zur Zählweise entschied der BFH, dass jeder Tag als Nichtrückkehrtag zu zählen ist, an dem der Arbeitnehmer, auch unfreiwillig, jedoch beruflich bedingt, nicht an seinen Wohnort zurückkehren kann, selbst wenn er an diesen Tagen nicht seiner Berufstätigkeit nachgeht. ⁸

Der BFH entschied, dass eintägige Dienstreisen in Drittstaaten und der Rückkehrtag von einer Dienstreise in den Drittstaat an den Wohnort nicht zu zählen sind. Diese Tage zählen danach sogar entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung nicht zu den zählbaren Nichtrückkehrtagen. ⁹

Zu Gunsten der Steuerpflichtigen, die die Nichtanwendung von Art. 15a DBA begehren, wurde hingegen die Frage der Zählung von mehrtägigen Dienstreisen im Inland entschieden. Diese zählen, genau wie mehrtägige Dienstreisen in der Schweiz oder im Drittstaat zu den Nichtrückkehrtagen, wobei jeweils nur die Tage mit auswärtiger Übernachtung zu zählen sind.¹⁰

Die regelrechte Flut der Verfahren rührt daher, dass die Finanzverwaltung z.T. ergangene Rechtsprechung mit so genannten «Nichtanwendungserlassen»¹¹ belegte, die nur für die Verwaltung bindend sind und den Steuerpflichtigen die Möglichkeit belassen, ihr Recht mittels einer neuerlichen Klage durchzusetzen. Weitere Verfahren sind anhängig, sollten aber nun nach den oben dargestellten grundsätzlichen Entscheidungen kurzfristig erledigt werden können.

3.2. Deutsche Berufspendler, die nicht Grenzgänger sind

Kommt die 60-Tage Regel zum Tragen, ist der Berufspendler kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA mehr. Die allgemeinen Vorschriften von Art. 15, 17 und 19 DBA kommen zur Anwendung. Das Arbeitsortprinzip kommt zum Tragen und die deutsche Finanzverwaltung stellt die Einkommensanteile, die auf die Arbeitsleistung in der Schweiz entfallen, unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung frei. Soweit Einkommensanteile auf Heimarbeit entfallen, beansprucht Deutschland weiterhin das volle Besteuerungsrecht. Hierüber sollte Einigkeit bestehen.

Zur Sicherstellung der gegenseitigen Anwendung wurde eine Verständigungsvereinbarung zwischen den beiden Steuererwerbungen¹² abgeschlossen. Auf der Basis von 240 Arbeitstagen/Jahr erfolgt die Aufteilung so, dass Deutschland das Besteuerungsrecht für in Deutschland und auf Geschäftsreisen in Drittstaaten geleistete Arbeitstage zusteht. Der BFH hat sich im Rahmen der Frage nach der Zählweise der Nichtrückkehrtag für mehrtägige Dienstreisen dazu geäussert.¹³ Dabei weicht die Sicht des BFH von der bisher von der Finanzverwaltung in diesem Fall vertretenen Auffassung ab. Es stellt sich also die Frage, ob die in der Verständigungsvereinbarung vom Juni 2000 getroffene Vereinbarung weiter aufrecht erhalten werden kann. Der BFH hat erst im vergangenen Jahr die Wirkung zwischenstaatlicher Verständigungsvereinbarungen ohne abkommensrechtliche Grundlage ausdrücklich verneint ¹⁴. Da der Wegfall des Grenzgängerstatus auch gleichzeitig die Wirkung des allgemeinen Methodenartikels wieder aufleben lässt, würde es nicht überraschen, wenn sich der BFH in Kürze mit der Frage dieser Aufteilungsbefugnisse zu beschäftigen hätte.

Im Fall eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA kommt es zu keiner Aufteilung des Besteuerungsrechts. Das Besteuerungsrecht wird aufgrund der Tätigkeitsortsfiktion in dieser Vorschrift der Schweiz als Sitzstaat der Arbeitgeberin zugewiesen. Einer hier von der deutschen Finanzverwaltung versuchten, klar abkommenswidrigen Aufteilung analog der oben beschriebenen Vorgehensweise, wurde vom BFH klar und mehrfach eine Absage erteilt.

3.3. Verfahrensbestimmungen in Deutschland

Soweit Schweizer Grenzgänger in Deutschland tätig sind, unterliegen Sie dem allgemeinen Lohnsteuerabzugsverfahren zum Sondersatz von 4.5 Prozent. Wie eingangs dargestellt, sind die entsprechenden Formvorschriften einzuhalten. Weitergehende Steuererklärungspflichten o.ä. bestehen nicht.

Der im Quellensteuerverfahren in der Schweiz einbehaltene Steuerbetrag des deutschen Grenzgängers wird in Deutschland vollständig als vorausbezahlte Steuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Da der deutsche

Grenzgänger nicht dem normalen, deutschen Lohnsteuerabzugsverfahren unterliegt, wird er vierteljährlich zur Zahlung von Einkommensteuervorauszahlungen verpflichtet.

4. Die Schweizer Sichtweise

4.1 Nichtrückkehrtage aus Schweizer Sicht

Nach Art. 15a Abs. 2 DBA hängt die Grenzgängereigenschaft massgeblich davon ab, ob der Arbeitnehmer regelmässig von seinem Tätigkeitsort an seinen Wohnort zurückkehrt.

Die regelmässige Rückkehr an den Wohnsitz wurde bereits im Einführungsschreiben zu Art. 15a DBA, welches die Eidg. Steuerverwaltung am 6. September 1994 publiziert hat, thematisiert. Die darin festgehaltenen Grundregeln wurden im Laufe der Jahre anlässlich mehrerer Verständigungsverhandlungen mit Deutschland zunehmend konkretisiert.¹⁵ Für die Frage nach der Zumutbarkeit der Rückkehr wurden objektive zeitliche und räumliche Kriterien aufgestellt (siehe dazu die Ausführungen unter Ziff. 3.1.)¹⁶. Eine Nichtrückkehr liegt gemäss getroffenen Verständigungsvereinbarungen grundsätzlich vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder unzumutbar ist. Hingegen zählen Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten nicht als Tage der Nichtrückkehr. Rein privat veranlassete Nichtrückkehrtage werden ebenfalls nicht berücksichtigt.

Die Nichtrückkehrtage an den Wohnsitz sind pro Kalenderjahr zu bestimmen. Beginnt oder endet ein Arbeitsverhältnis mit einem schweizerischen Arbeitgeber im Laufe eines Kalenderjahres oder liegt eine Teilzeitbeschäftigung in der Schweiz vor, so ist die «60-Tage Regel» entsprechend anzupassen.

4.2. Verfahrenspflichten des schweizerischen Arbeitgebers

4.2.1 Quellensteuer in der Schweiz

Grundsätzlich hat der Arbeitgeber vom Bruttolohn der deutschen Grenzgänger eine Quellensteuer von 4.5 Prozent einzubehalten. Dieser reduzierte Quellensteuersatz darf jedoch nur dann angewendet werden, wenn der Grenzgänger seinem schweizerischen Arbeitgeber eine vom deutschen Wohnsitzfinanzamt ausgestellte gültige Ansässigkeitsbescheinigung respektive deren Verlän-

gerung im Zeitpunkt der Lohnzahlung vorlegen kann. Der Bruttolohn bemisst sich dabei nach den Bestimmungen der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises. Der schweizerische Arbeitgeber hat dem deutschen Grenzgänger ebenfalls einen Lohnausweis auf amtlichem Vordruck der schweizerischen Steuerverwaltung auszustellen. Die Spesenvergütungen sind auch im Falle der Grenzgänger auf dem Lohnausweis detailliert aufzuführen. Zudem hat der Arbeitgeber die Nichtrückkehrtage mit dem Formular Gre-3 zu bestätigen. Damit soll der Nachweis der Nichtrückkehr erbracht werden. Der für ein schweizerisches Unternehmen arbeitende steuerpflichtige Arbeitnehmer trägt die objektive Beweislast dafür, dass er Grenzgänger ist. Der Grenzgänger hat indes keine weiteren Verfahrenspflichten in der Schweiz.

4.2.2 Aufteilung des Arbeitslohns bei Tätigkeiten ausserhalb der Schweiz

Der Arbeitslohn für Tätigkeiten von deutschen Arbeitnehmern, welche bei einem schweizerischen Arbeitnehmer beschäftigt sind, können in der Schweiz nur insoweit besteuert werden, als diese Tätigkeiten auch tatsächlich (d.h. physisch) in der Schweiz ausgeübt werden. Dementsprechend muss der Arbeitslohn für Tätigkeiten ausserhalb der Schweiz von der schweizerischen Besteuerungsgrundlage befreit werden (Ausnahme: leitende Angestellte i.S. Art. 15 Abs. 4 DBA).

5. Zusammenfassung

Der Grenzgängerbegriff im DBA ist relativ weit gefasst und nicht vollständig klar definiert. Es müssen mehr als 60 beruflich bedingte Nichtrückkehrtage pro Kalenderjahr vorliegen, um aus der Grenzgängereigenschaft zu fallen. Zwar beantworten die Verständigungsvereinbarungen viele Fragen. Trotzdem gibt es nach wie vor viele ungelöste Fragen im Bereich der beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehrtage sowie der Anforderungen an den Nachweis der Nichtrückkehr. Aufgrund der unausgeglichene Grenzgängerströme zwischen der Schweiz und Deutschland, der reduzierten Abzugssteuer von nur 4.5 Prozent für deutsche Grenzgänger in der Schweiz sowie des vollen Besteuerungsrechtes der Lohneinkünfte in Deutschland, wirkt sich die Wohnsitzbesteuerung der Grenzgänger völlig einseitig zu Gunsten von Deutschland aus. Es ist deshalb

auch nicht erstaunlich, dass sich v.a. die deutschen Gerichte zu Fragen im Zusammenhang mit der Grenzgängerbesteuerung auseinandersetzen müssen.

1 Siehe dazu Begründung zum Vertragsgesetz und Denkschrift der Bundesregierung vom 21. Juni 1993 zum Protokoll vom 21. Dezember 1992 (Bundestagsdrucksache 12/5/195)

3 BMF-Schreiben vom 19.09.1994, Tz. 13

4 Verständigungsvereinbarung vom 24.06.1999, Grenzgängerhandbuch OFD Karlsruhe, A-2-4

5 BMF-Grenzgängerbesprechung 1998, Grenzgängerhandbuch OFD Karlsruhe, A-2-5

6 Verständigungsvereinbarung vom 24.06.1999, Grenzgängerhandbuch OFD Karlsruhe, A-2-6

7 Gosch, BFH-PR 2009, 37, 39

8 BFH I R 50/08, Nichtrückkehr bei beruflich veranlasseter Untersuchungshaft

9 BFH I R 46/08, I R 65/08, I R 66/08, I R 68/08, I R 115/08

10 BFH I R 83/08, I R 84/08, I R 15/09

11 U.a. Spindler in DStR 2007, 1061; Zu den verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen

12 Verständigungsvereinbarung Juni 2000, Grenzgängerhandbuch OFD Karlsruhe, A-2-8

13 BFH I R 83/08, I R 84/08, I R 15/09 und weitere, auch zum DBA-Frankreich

14 BFH I R 111/08, Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung im Zusammenhang mit Abfindungen

15 Verständigungsverhandlungen vom 10./11. Dezember 1996 und vom 2.–4. Juni 1997 (siehe hierzu Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 4. Juli 1997); Verhandlungsprotokoll – Mitteilungen der Eidg. Steuerverwaltung zu Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. Juni 2000; Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 22. Juni 2000 (Besteuerung von Grenzgängern im schweizerisch-deutschen Verhältnis; Verständigungsvereinbarung vom 9. Juni 2000).

16 Siehe Verhandlungsprotokoll – Mitteilungen der Eidg. Steuerverwaltung zu Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. Juni 2000.