Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/steuerrecht/die-grenzgaengerregelung-nach-art-15a-dba-deutschland-schweiz.html

13.06.2014

Steuerrecht

Die Grenzgängerregelung nach Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz

Täglich pendeln tausende Arbeitnehmer zwischen Deutschland und der Schweiz, um zu ihren Arbeitsorten in Deutschland oder der Schweiz zu gelangen. Dabei behalten Sie ihren Wohnsitz im Heimatland bei und fahren an ihren Arbeitsplatz über die Grenze.

Aus steuerlicher Sicht stellt sich in solchen Fällen dann die Frage, wo die Einkünfte aus dieser Tätigkeit zu versteuern sind. Neben den DBAs mit Frankreich und Österreich enthält auch das DBA Schweiz in Art. 15a eine eigenständige Regelung für Grenzpendler.

Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz findet als speziellere Vorschrift (lex specialis) vor den allgemeineren Bestimmungen in Art. 15, 17 und 19 DBA Deutschland/Schweiz Anwendung.

Voraussetzungen:

1) Grenzgängereigenschaft

Grenzgänger gemäß Art. 15a DBA ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Die früher noch erforderliche Bedingung, dass sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort innerhalb eines Grenzgebietes von 30 km liegen mussten, ist nicht mehr existent.

Seine Ansässigkeit hat der Steuerpflichtige durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Staates nachzuweisen, in dem er ansässig ist. Unterbleibt dieser Nachweis, so kommt die Grenzpendlerregelung nicht zur Anwendung, unabhängig davon, ob die übrigen Voraussetzungen gegeben sind oder nicht.

Entscheidend für die Grenzgängereigenschaft ist die regelmäßige Rückkehr an den Wohnort im Wohnsitzstaat.

2) 60-Tage-Regelung

Abweichend vom üblichen Arbeitsortprinzip weist Art. 15a DBA das Besteuerungsrecht für Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen zunächst dem Ansässigkeitsstaat zu. Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn der Arbeitsnehmer bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2; sog. 60-Tage-Regelung). Daher ist es besonders wichtig, zu wissen, welche Gegebenheiten zu einem Nicht-Rückkehrtag führen, der das Überschreiten der 60-Tage-Grenze verursacht und damit zur Nichtanwendbarkeit des Art. 15a DBA führt.

Zählweise

Schädliche Nicht-Rückkehrtage liegen vor, wenn die Nicht-Rückkehr in den Wohnsitzstaat auf beruflichen Gründen beruht und nicht auf privaten. Beispielsweise ist die Rufbereitschaft ein solcher beruflicher Grund, weshalb der Arbeitnehmer in der Nähe seines Arbeitsortes verbleibt. Zu unterscheiden ist jedoch, ob eine Arbeitsbereitschaft (Verbleib im Betrieb) oder eine Rufbereitschaft (Verbleib lediglich in der Nähe des Betriebs) vorliegt. Aufgrund einer Entscheidung des BFH liegt bei einer Arbeitsbereitschaft keine schädliche Nicht-Rückkehr vor, sondern lediglich ein mehrtägiger Einsatz im ausländischen Betrieb.
Ein beruflicher Anlass, der zu Nicht-Rückkehrtagen führen könnte, wird von der Finanzverwaltung auch angenommen, wenn die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsort im Ausland als tägliche Pendelstrecke unzumutbar wäre oder wenn die am Arbeitsort verbleibende „Freizeit" nach Rückkehr zu gering wäre. Kritisch wird es hier ab einer einfachen Entfernung von mehr als 110 km bzw. verbleibender „Freizeit" von weniger als 8 Stunden.
Verbleibt ein Arbeitnehmer aufgrund einer anderen Tätigkeit bei einem anderen

Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat, stellt dies keine schädlichen Nicht-Rückkehrtage dar. Dies gilt jedoch nicht bei einer Entsendung innerhalb eines Konzerns.
Die deutsch-schweizerische Konsulationsvereinbarungsverordnung, die die bis 2010 geltende BFH-Rechtsprechung abgelöst hat, ist des Weiteren für die Zählwiese der 60-Tage-Regelung anzuwenden. Hierbei wird zwischen ein-und mehrtägigen Dienstreisen unterschieden und geregelt, in wie weit diese als schädlicher Nicht-Rückkehrtag zu werten sind.
Bei eintägigen Dienstreisen gilt folgendes: Diese werden generell als ein schädlicher Nicht-Rückkehrtag gewertet, sobald diese in einem Drittstaat erfolgen. Verbleibt der Arbeitnehmer jedoch im Wohnsitz- oder Tätigkeitsstaat, ist dieser Tag nicht in die Zählung der Nicht-Rückkehrtage einzubeziehen.
Bei mehrtägigen Dienstreisen ist wiederum folgendes zu beachten: Hier kommt es zunächst darauf an, ob die mehrtägige Dienstreise im Ansässigkeitsstaat bzw. Tätigkeitsstaat oder in einem Drittstaat stattfindet. Bei mehrtägigen Dienstreisen im Tätigkeitsstaat oder Wohnsitzstaat werden lediglich die Anzahl der Übernachtungen in die in die Anzahl der Nicht-Rückkehrtage mit einbezogen.
Bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten werden jedoch alle Tage im Drittstaat auf die 60-Tage-Grenze angerechnet. Verbleibt ein Arbeitnehmer für zwei Tage dienstlich bspw. in Spanien, so werden zwei Tage in die 60 Tage-Grenze hierfür miteinbezogen. Verbleibt der Arbeitnehmer hingegen zwei Tage dienstlich in Deutschland oder der Schweiz, wird nur ein Tag in die Zählwiese miteinbezogen. Zu beachten ist zudem die Dauer der An- oder Abreise in oder von Drittstaaten. Erstreckt sich diese über zwei Tage, so entsteht ein weiterer schädlicher Nicht-Rückkehrtag.

Anteilige Kürzung bei unterjährigem Beschäftigungsbeginn bzw. -Ende

Hier führen folglich bereits weniger als 60 Nicht-Rückkehrtage zum Untergang der Grenzgängereigenschaft. Für jeden vollen Beschäftigungsmonat sind fünf erlaubte und somit noch nicht schädliche Nicht-Rückkehrtage anzusetzen; für jede volle Beschäftigungswoche ein erlaubter Nicht-Rückkehrtag.

Nachweis

Da der Gesetzgeber bei Grenzgängern die tägliche Rückkehr an den Wohnsitz vermutet, ist der Arbeitgeber dazu verpflichtet, die Anzahl der Nicht-Rückkehrtage zu bescheinigen, falls deshalb die Grenzgängereigenschaft wegfällt.

Folgen bei Erfüllung der Grenzgängereigenschaft

- schweizerische Grenzgänger

Diese unterliegen zwar dem deutschen Lohnsteuerabzug beim inländischen Arbeitgeber, jedoch mit einer Ermäßigten Abzugssteuer in Höhe von max. 4,5% des Bruttoarbeitslohns im Monat. Es werden kein Solidaritätszuschlag und keine Kirchensteuer einbehalten. Dazu muss der Arbeitnehmer dem deutschen Arbeitgeber eine Ansässigkeitsbescheinigung des jeweiligen kantonalen Steueramtes vorlegen. Der deutsche Arbeitgeber muss auf amtlichem Vordruck, der beim Betriebsstättenfinanzamt einzureichen ist, die Anzahl der Nicht Rückkehrtage bescheinigen. Wichtig ist, dass der deutsche Arbeitgeber bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft des Arbeitnehmers während des Jahres, bei der nächsten Lohzahlung nachträglich für die vorangegangen Monate die zu wenig abgeführte Lohsteuer einbehält und abführt. In der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um ein Fünftel herabgesetzt (Art. 15a Abs. 3 Buchst. b DBA).

- deutsche Grenzgänger

Auch hier darf der schweizerische Arbeitgeber max. 4,5% des Bruttolohns als Steuer einbehalten. Das eigentliche Besteuerungsrecht steht jedoch Deutschland zu. Der deutsche Grenzgänger ist zur Abgabe einer deutschen Einkommensteuererklärung verpflichtet, wobei sein in der Schweiz bezogener Arbeitslohn in der Anlage N-Gre anzugeben ist. Die in der Schweiz einbehaltene Steuer wird auf die zu zahlende Einkommensteuer in Deutschland als vorausbezahlte Steuer angerechnet.

Zusammenfassung

Ist der Anwendungsbereich des Art. 15a DBA durch die Grenzgängerdefinition doch relativ weit gefasst, so wird er durch die Bedingung, dass nicht mehr als 60 Nicht-Rückkehrtage vorliegen dürfen, wieder eingeschränkt.

Aufgrund der bestehenden Unsicherheiten in Bezug auf die Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen sowie der Anforderungen an den Nachweis der Nichtrückkehr, werden sich die Finanzgerichte sowie der BFH wohl auch weiterhin regelmäßig mit dieser Vorschrift beschäftigen müssen.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.