Aktuelle Fragen zur Grenzgängerbesteuerung mit der Schweiz

Gesetz:	DBA Schweiz
Problemstellung:	Umsetzung der aktuellen Rechtsprechung in der Beratungspraxis

Rechtsprechung weicht von der Verwaltungsauffassung ab

Nachstehend wird der Begriff „Grenzgänger" stets mit folgender Ausgangskonstellation verwendet: Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland - künftig Deutschland - und Tätigkeit im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft - künftig Schweiz -. Die steuerliche Behandlung der Grenzgänger hat aufgrund der Rechtsprechung des FG Baden-Württemberg - insb. des 3. Senats[1] - und der Folgerechtsprechung des BFH wesentliche Veränderungen erfahren. Nachstehend werden die Rechtsprechung und die anstehenden Problembereiche besprochen[2].

Unstreitig ist, dass ein Stpfl. sowohl einen Wohnsitz in der Schweiz als auch in Deutschland haben kann[3]. Sodann ist bei Qualifikationskonflikten die Regelung im DBA maßgeblich. Ggf. ist eine Doppelbesteuerung durch ein Schiedsverfahren nach Art. 26 Abs. 5 bis 7 DBA in einem Verständigungsverfahren zu beseitigen[4].

Grundsatz: Besteuerung im Tätigkeitsstaat

Vom Grundsatz her gilt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, dass das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zusteht (Art. 15 OECD-MA). Dieser Grundsatz wird durch die sog. 183-Tage-Regelung sowie Regelungen zur Grenzgängerbesteuerung durchbrochen.

Erhält ein Schweizer mit Wohnsitz in der Schweiz einen „signing bonus" für eine künftige Tätigkeit in Deutschland, so steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu[5]. Gleiches gilt dann für den umgekehrten Fall.

1. Wirtschaftliche Bedeutung

Für die Schweiz steht die Gewinnung von qualifizierten Arbeitskräften im Vordergrund; für Deutschland die Gewinnung von Steuersubstrat. Diese teilweise mit unverhohlenem Blick auf die erheblich höheren Einkünfte aus einer Tätigkeit in der Schweiz. Die Anzahl der Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland betrug in 2018 ca. 60.000[6].

---

1 Vorsitzender Richter in der Zeit der Rechtsprechungsveränderungen war Horst-Willi Müller.
2 Das Skript basiert auf einem Auszug aus dem Skript zum Seminar „Besteuerung von Grenzgängern (Schweiz)" vom November 2015, welches von Horst-Willi Müller und Prof. Bernd Neufang erstellt wurde.
3 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.6.2015 3 K 2075/12, juris.
4 Vgl. hierzu BMF, Schreiben v. 3.3.2017 IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10026-10, BStBl 2017 I S. 379.
5 BFH, Urteil v. 11.4.2018 I R 5/16, BStBl 2018 II S. 761.
6 www.statistik.admin.ch/Grenzgänger (Stand: 6.3.2019).

2. Wirkung von Konsultationsvereinbarungen

Keine Bindung der Gerichte an die KonsVerCHEV

Der BFH stellte aktuell erneut fest, dass eine Konsultationsvereinbarung - künftig in Bezug auf die Schweiz: KonsVerCHEV - die Gerichte nicht bindet[7]. Es sei einzig und allein auf den Wortlaut des DBA abzustellen. Der § 2 Abs. 2 AO genüge insoweit nicht den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG, die an Vermächtnisanordnungen zu stellen sind[8].

Keine Beachtung zum Nachtteil durch StB

Die zwangsläufige Konsequenz dieser Rechtsprechung ist die Nichtbeachtung der Regelungen der KonsVerCHEV durch die steuerberatenden Berufe bei der Erstellung von Steuererklärungen, soweit die dortigen Regelungen nicht der Vereinfachung im Wege einer Begünstigung dienen.

Bindungswirkung für die deutsche Finanzverwaltung

Damit ergibt sich die Situation, dass ein deutsches Finanzamt die Regelung in der Konsultationsvereinbarung zwingend anzuwenden hat, das Finanzgericht aber eine abweichende Entscheidung treffen kann. Selbiges kann z. B. bei den Nichtrückkehrtagen zu einer Zuweisung des Besteuerungsrechts an die Schweiz führen, wenn durch die begünstigende Entscheidung des Finanzgerichts die Grenze von 60 Nichtrückkehrtagen überschritten wird.

3. Besteuerungsrecht bei einem Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist

In einem solchen Fall steht bei einem Wohnsitz in Deutschland und einer Tätigkeit in der Schweiz der Schweiz das Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz), soweit mehr als 60 Nichtrückkehrtage i. S. von Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz vorliegen[9].

Faktischer Geschäftsführer

Wird ein Steuerpflichtiger Mitglied der Geschäftsführung, dann wird er auch ohne eine vorstehende formale Bezeichnung dem Wirkungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz zugeordnet, wenn eine Leitungs- und Vertretungsvollmacht besteht[10]. Dies ist durch den Gesellschaftsvertrag, ein Organisationsreglement oder den Arbeitsvertrag nachzuweisen. Eine Eintragung der Leitungs-/Vertretungsvollmacht in das Schweizer Handelsregister ist nicht erforderlich[11].

Das Besteuerungsrecht liegt in diesen Fällen in der Schweiz mit Progressionsvorbehalt in Deutschland (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe d DBA Schweiz). Dies gilt aber nur für Tätigkeiten, die auf dem Hoheitsgebiet der

---

7 BFH, Urteile v. 10.6.2015 I R 79/13, BStBl 2016 II S. 326; v. 30.5.2018 I R 62/16, BFH/NV 2019 S. 62; vgl. auch BerP 2016 S. 396; mit dem BMF-Schreiben v. 31.3.2016 IV B 2 S 1304/09/10004, BStBl 2016 I S. 474 wurden die Finanzämter angewiesen, in Bezug auf Abfindungen abweichend von den Konsultationsvereinbarungen - auch mit anderen Ländern - entsprechend der Rechtsprechung des BFH zu entscheiden.

8 BFH, Urteil v. 30.5.2018 I R 62/16, BFH/NV 2019 S. 62.

9 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 28.8.2008 3 K 119/07, EFG 2009 S. 1363.

10 FG Baden-Württemberg, Urteile v. 15.10.2015 3 K 2913/13, EFG 2016 S. 1061 (In der eingelegten NZB wurde insoweit das Urteil nicht angegriffen. NZB wurde gegen die Berechnung der Nichtrückkehrtage erhoben und zwischenzeitlich vom Finanzamt zurück genommen.); v. 11.10.2016 6 K 3219/13, EFG 2017 S. 365; v. 13.07.2017 3 K 2439/14, juris.

11 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.9.2014 3 K 1837/14, juris.

Schweiz ausgeübt wurden[12]. Auf die späteren Ausführungen zu den Grenzgängern wird verwiesen.

4. Besteuerung von Grenzgängern

4.1 Grundsätze der Besteuerung

Besteuerungsgrundsätze

Bei einem Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland und einer Tätigkeit in der Schweiz liegt das primäre Besteuerungsrecht in Deutschland (Art. 15a Abs. 1 DBA Schweiz). In der Schweiz werden 4,5 % Quellensteuer erhoben, die im Rahmen des § 36 EStG angerechnet werden (Art. 15 Abs. 3 DBA Schweiz)[13].

4.2 Mehr als 60 Nichtrückkehrtage

Mehr als 60 Nichtrückkehrtage: Besteuerung in der Schweiz

Kehrt der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Tagen nicht an seinen Wohnort in Deutschland zurück[14], so hat die Schweiz das Besteuerungsrecht; d. h. die Einkünfte können in Deutschland nur für den Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz).

Tätigkeit in der Schweiz

Voraussetzung für die Anwendung der Grenzgängerregelung ist, dass der Arbeitnehmer im Inland ansässig ist (Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA Schweiz), er seine Arbeit tatsächlich in der Schweiz verrichtet und regelmäßig an seinen Wohnsitz im Inland zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA Schweiz)[15].

Grenzgängerregelung nur bei bis zu 60 Nichtrückkehrtagen

Die Anwendung der Grenzgängerregelung setzt nicht voraus, dass der Arbeitnehmer in einem bestimmten Mindestumfang - bezogen auf einen Veranlagungszeitraum (also ein Kalenderjahr) - überhaupt die Grenze zur Schweiz überquert. Zwar dürfte im Regelfall ein in der Schweiz beschäftigter Arbeitnehmer morgens hin (zum Arbeitsort) und abends zurück (zum Wohnsitz) „pendeln“[16]. Erforderlich ist dies für die Annahme des Grenzgängerstatus jedoch nicht. Dies im Gegensatz zur Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971, der eine tägliche, zweimalige Grenzüberschreitung des Arbeitnehmers in Art. 15a DBA Schweiz 1992 für die Annahme eines „Rückkehrtages“ nicht verlangte[17]. Erforderlich zur Anwendung der Grenzgängerregelung ist jedoch eine Rückkehr zum Wohnsitz im Inland[18]. Deswegen ist bei einer beruflichen Haft in einem Drittland (Streitfall: Zwei Jahre Haft in den USA) die Grenzgängerregelung nicht anwendbar.

4.3 Folgen der Zuweisung des Besteuerungsrechts an die Schweiz

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts zur Schweiz erfolgt nur für Tätigkeiten eines Arbeitnehmers für einen Schweizer Arbeitgeber in der Schweiz (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA). Wird die Tätigkeit in Deutschland oder einem Drittstaat

---

12 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 15.10.2015 3 K 2913/13, EFG 2016 S. 1061.
13 BMF, Schreiben v. 8.2.2018 IV B 2 S 1301-CHE/07/10015-02, BStBl 2018 I S. 270.
14 Vgl. hierzu auch BerP 2018 S. 731 und BerP 2014 S. 322.
15 BFH, Urteil v. 2.3.2010 I R 75/08, BFH/NV 2010 S. 1820.
16 Kessler/Eicke/Neubrand, IWB 2012 S. 211.
17 BFH, Urteil v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602.
18 BFH, Urteil v. 11.11.2009 I R 50/08, BFH/NV 2010 S. 647.

ausgeübt, so werden diese Einkünfte in Deutschland - ggf. unter Anrechnung der Schweizer Quellensteuer nach § 34c Abs. 3 EStG - besteuert[19]. In Bezug auf die Drittstaaten gilt das jeweilige DBA[20], dass im Regelfall das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist, wenn die 183-Tage-Regelung nicht überschritten ist.

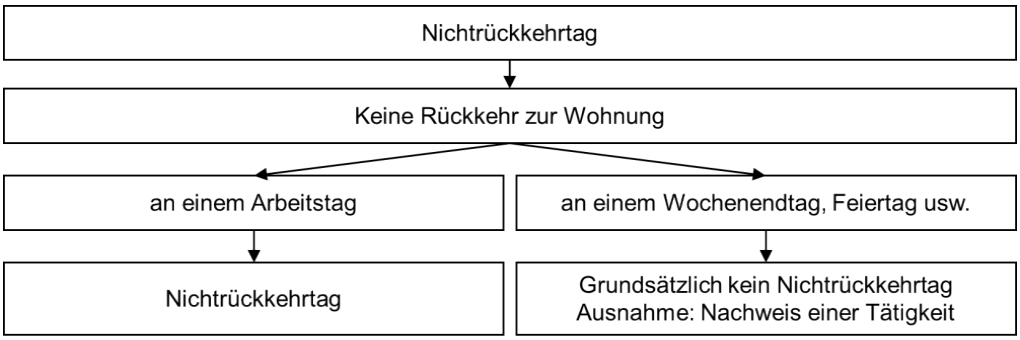
Zur Berechnung der deutschen Steuer hat dann eine Aufteilung der Einkünfte zu erfolgen[21].

4.4 Problemfeld Nichtrückkehrtage

4.4.1 Was sind Nichtrückkehrtage?

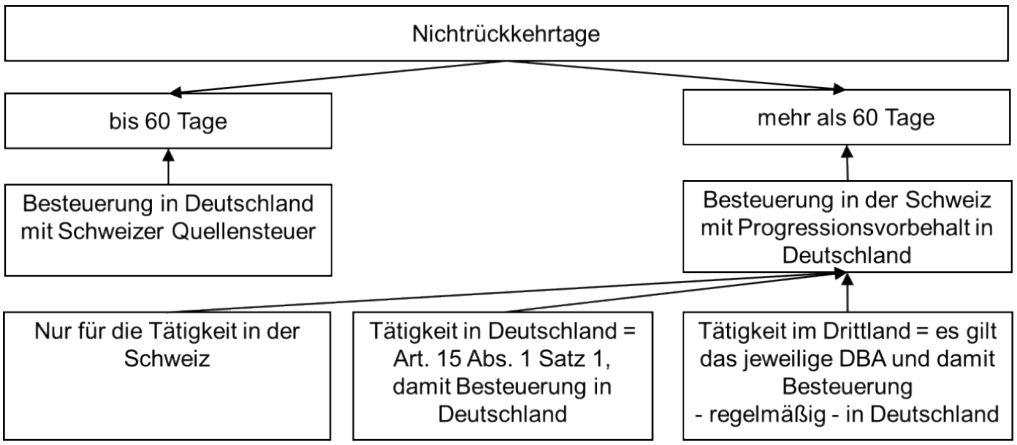
Schematisch lässt sich die Problematik wie folgt darstellen:

Nichtrückkehrtage



Schematisch lässt sich dies wie folgt darstellen:

Nichtrückkehrtage und Auswirkung auf die Besteuerung



Berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr

Unzweifelhaft ist, die Nichtrückkehr muss beruflich veranlasst sein. Hierzu hat der BFH früher häufiger die in der Verständigungsvereinbarung von 1994 niedergelegte Formulierung verwendet[22], dass dies dann der Fall ist, wenn dem Arbeitnehmer die Rückkehr an den Wohnsitz nicht möglich oder unzumutbar ist[23].

---

19 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 15.10.2015 3 K 2913/13, EFG 2016 S. 1061.
20 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 15.10.2015 3 K 2913/13, EFG 2016 S. 1061.
21 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 15.10.2015 3 K 2913/13, EFG 2016 S. 1061; BMF, Schreiben v. 12.11.2014 IV B1 - S 1980-1/13/10007:004, BStBl 2014 I S. 1467, Rz. 156 ff.
22 BFH, Urteil v. 15.9.2004 I R 67/03, BStBl 2010 II S. 155 unter II.2.c.
23 BMF, Schreiben v. 19.9.1994 IV C 6 - S 1301 Schz-60/94, BStBl 1994 I S. 683 zu Tz. 13 Abs. 1 Satz 2.

Schichtdienst

Ein Schichtdienst führt nicht deswegen zu einem Nichtrückkehrtag, weil dadurch Mitternacht überschritten wird (§ 8 Abs. 2 Satz 2 KonsVerCHEV).

Samstag, Sonntag, Feiertag

Ein Nichtrückkehrtag kann auch bei einer vom Arbeitgeber angeordneten Arbeitsleistung an einem Samstag, Sonntag oder Feiertag gegeben sein (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV).

Krankheitstage

Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten gelten nicht als Nichtrückkehrtage (§ 8 Abs. 4 KonsVerCHEV).

4.4.2 Tätigkeit in der Schweiz für einen Schweizer Arbeitgeber

Nichtrückkehr muss auf dem Beschäftigungsverhältnis beruhen

Als Nichtrückkehrtage i. S. des Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz können[24] nur Tage angesetzt werden, an denen die Nichtrückkehr des Arbeitnehmers auf einem der Schweiz zuzuordnenden Beschäftigungsverhältnis beruht[25]. Die Annahme eines Nichtrückkehrtages scheidet daher aus, wenn der Arbeitnehmer - wie bereits dargelegt - aufgrund einer anderweitigen selbständigen Tätigkeit nicht nach Hause zurückkehren kann[26]. Dasselbe gilt für eine Nichtrückkehr, die durch ein anderweitiges Arbeitsverhältnis bedingt ist[27]. Jedoch muss sich die Zuordnung der auswärtigen Tätigkeit zu einem bestimmten Beschäftigungsverhältnis u. a. danach richten, welche Beschäftigungsverhältnisse zivilrechtlich bestehen und mit welchem von mehreren solcher Verhältnisse die Tätigkeit ggf. in einem engeren Zusammenhang steht. Deshalb ist insbesondere dann, wenn ein bestehendes Arbeitsverhältnis mit einem Schweizer Arbeitgeber nicht aufgelöst wird und die auswärtige Tätigkeit vorwiegend im Interesse dieses Arbeitgebers erfolgt, für die Annahme von Nichtrückkehrtagen Raum[28]. Die Dauer eines beruflich bedingten Aufenthalts in einem dritten Staat ist für sich genommen kein Grund dafür, die in jenem Staat verbrachten Tage bei der Zählung der Nichtrückkehrtage auszuklammern[29].

4.4.3 Berechnung der Nichtrückkehrtage bei einem Arbeitgeberwechsel im Kalenderjahr

Berechnung beim Arbeitgeberwechsel

Entgegen der Verwaltungsauffassung ist auch in den Veranlagungszeiträumen vor 2015[30] ein Arbeitgeberwechsel während des Jahres für die Berechnung der Nichtrückkehrtage unbeachtlich[31]. Damit ist in allen Fällen zur Berechnung auf das Kalenderjahr abzustellen.

---

24 BFH, Urteil v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2011 S. 674.
25 BFH, Urteil v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2011 S. 674.
26 BFH, Urteil v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602.
27 BFH, Urteil v. 13.11.2013 I R 23/12, BStBl 2014 II S. 508.
28 Zu den einzelnen dabei zu berücksichtigenden Kriterien: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen, Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz. 67 ff. und 114.
29 BFH, Urteil v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2010 S. 647.
30 Vgl. zur Rechtslage ab 2015 BerP 2015 S. 665.
31 BFH, Urteil v. 30.5.2018 I R 62/16, BFH/NV 2019 S. 62.

Wird die Tätigkeit während des Kalenderjahres aufgenommen oder beendet, so werden für einen vollen Monat fünf Tage und für eine volle Woche ein Tag angesetzt[32].

4.4.4 Berufliche Veranlassung

Keine Nichtrückkehrtage

Ein Tag, an dem der Arbeitnehmer nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, zählt nur dann als Nichtrückkehrtag, wenn er gemäß Art. 15a Abs. Satz 2 DBA Schweiz „aufgrund seiner Arbeitsausübung“ nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt ist.

Kein Nichtrückkehrtag, wenn Übernachtung „privat“ veranlasst ist

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 KonsVerCHEV liegt eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung „namentlich“ dann vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder unzumutbar ist. Dieser Rechtsansicht ist zu folgen[33]. Aus der Verwendung des Wortes „namentlich“ ist jedoch zu folgern, dass die Unmöglichkeit oder die Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz jeweils nur ein Kriterium für die Annahme einer beruflich veranlassten Nichtrückkehr an den Wohnsitz darstellt. Entscheidend sind die gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls (siehe für die finanzgerichtliche Überzeugungsbildung: § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). In jedem Fall muss ausgeschlossen werden können, dass private Erwägungen des Arbeitnehmers für die Nichtrückkehr an den Wohnsitz eine (mehr als untergeordnete) Rolle gespielt haben.

4.4.4.1 Nachweis der mehr als 60 Nichtrückkehrtage

Die Nichtrückkehrtage werden aufgrund einer gesetzlichen Regelung vom Schweizer Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck bescheinigt (§ 10 KonsVerCHEV). Diese sind jedoch für die deutsche Finanzverwaltung nicht bindend, wenn Zweifel bestehen.

Für die beruflich veranlassten Nichtrückkehrtage besteht eine erhöhte Beweislast; deswegen gehen Zweifel zu seinen Lasten.

Bei der Prüfung, ob mit Blick auf das Vorliegen von sog. Nichtrückkehrtagen die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz erfüllt sind, kommt[34] eine Reduzierung des Beweismaßes in Gestalt der Schätzung der Zahl der Nichtrückkehrtage nicht in Betracht, soweit es - bezogen auf jeden einzelnen der geltend gemachten Nichtrückkehrtage - darum geht, ob die Person aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnort zurückgekehrt ist. Sowohl für die objektive Zahl der Übernachtungen in der Schweiz (bzw. in einem Drittstaat oder in der Bundesrepublik Deutschland) als auch für deren jeweilige berufliche Veranlassung liegt die objektive Beweislast (Feststellungslast) bei

---

32 BFH, Urteile v. 16.5.2001 I R 100/00, BStBl 2001 II S. 633; v. 27.8.2008 I R 10/07, BStBl 2009 II S. 94 und V R 64/07, BStBl 2009 II S. 97; v. 11.11.2009 I R 50/08, BFH/NV 2010 S. 647; v. 13.11.2013 I R 23/12, BStBl 2014 II S. 508.
33 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 13.4.2011 14 K 2241/09, DStRE 2012 S. 745.
34 BFH, Urteil v. 3.11.2010 I R 4/10, BFH/NV 2011 S. 800.

dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer, der die inländische Steuerpflicht seiner Einkünfte unter Hinweis auf Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz 1992 bestreitet[35].

4.4.4.2 Keine Schätzung möglich

Berufliche Nichtrückkehrtage sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen

Die Zahl der Nichtrückkehrtage kann vom Finanzgericht nicht geschätzt werden[36], denn diese Zahl muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen. Die tatsächlichen Grundlagen zur Berücksichtigung von Nichtrückkehrtagen sind ggf. mit einem für das praktische Leben brauchbaren Grad an Gewissheit festzustellen[37].

4.4.4.3 Führung des Nachweises

Wie kann der Nachweis geführt werden?

Deswegen müssen in dem zuvor dargelegten Zusammenhang für jede geltend gemachte Geschäftsreise (bzw. für die Tage vor Antritt und nach Ende der Geschäftsreise) Darlegungen gemacht und geeignete Beweismittel (z. B. Reisekostenabrechnungen) vorgelegt werden, die sich an den nachfolgenden Kriterien zu orientieren haben:

- **Der Beginn der Geschäftsreise:** Tag/Monat, Uhrzeit des Reiseantritts (MEZ bzw. OZ); Ort des Reiseantritts (Wohnung [in X/BRD], Arbeitsstätte [in Y/CH] oder andere Stelle);
- **Ort des Geschäftes:** Anschrift (Fotos, nähere Beschreibung des Gebäudes und des Raumes, in dem das Geschäft abgewickelt wurde usw.), Beginn (Tag/Monat, Uhrzeit - MEZ/OZ -) und Ende des Geschäftes (Tag/Monat, Uhrzeit - MEZ/OZ -);
- Zweck der Geschäftsreise;
- Traktandenliste/Tagungsordnungspunkte;
- Ladungsfähige Anschriften weiterer Teilnehmer (sind als Zeugen, soweit sie nicht im Inland ansässig sind, in den Termin zu stellen);
- **Ende der Geschäftsreise:** Tag/Monat, Uhrzeit (MEZ/OZ), Ort (Wohnung, Arbeitsstätte, anderer Ort);
- **Beförderungsmittel:** (eigenes) Kfz, Bahn usw.;
- **Übernachtung:** Ort der Übernachtung, Rechnungen, Fotos des Hauses, in dem die Übernachtung stattgefunden hat, Anschrift, Lageplan und Grundriss des Hauses, in dem die Übernachtung stattgefunden hat usw.

4.4.4.4 Hinweise zu finanzgerichtlichen Verfahren

Finanzgerichtliches Verfahren

Für die Nichtrückkehr ist eine berufliche Veranlassung erforderlich, die nachzuweisen ist. Der Nachweis der tatsächlichen Übernachtung in einem Hotel etc. hat durch Vorlage der Rechnung zu erfolgen. Schwieriger ist dies bei einer Zweitwohnung. Hier sind die üblichen Beweismittel maßgeblich; d. h. in einem

---

35 BFH, Urteil v. 15.9.2004 I R 67/03, BStBl 2010 II S. 155; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 20.7.2016 14 K 2694/13, juris.
36 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.9.2012 3 K 994/09, juris.
37 BFH, Urteil v. 24.3.1987 VII R 155/85, BFH/NV 1987 S. 560.

finanzgerichtlichen Verfahren sind ggf. sog. „präsente Zeugen“ zur mündlichen Verhandlung zu stellen.

4.4.5 Erleichterung der Beweislast

Soweit Arbeitnehmer tatsächlich (auf die Darlegungs- und Beweislast des Arbeitnehmers sei verwiesen) an einem Wochenend- oder Feiertag wie an einem üblichen Arbeitstag gearbeitet haben sollten, eröffnet § 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV für die Finanzbehörden im Einzelfall die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen.

4.4.5.1 Große Entfernung

In einer neuen Konsultationsvereinbarung[38] haben sich Deutschland und die Schweiz darauf verständigt, dass eine Nichtrückkehr aufgrund der Berufsausübung nur

- bei einer einfachen Wegstrecke von über 100 km[39] oder
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bei Pendelzeiten von mehr als 1,5 Stunden

angenommen werden kann.

Praxishinweise
1. Diese Regelung gilt ab dem 1.1.2019. 2. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob diese Grenzen nicht „überzogen“ sind. 3. Nachdem die Konsultationsvereinbarung von den Gerichten nicht zu beachten ist, ist es ggf. eine tatrichterliche Entscheidung, ob bei Unterschreiten der Grenzen eine berufliche Veranlassung vorliegt oder nicht[40].

4.4.5.2 Kurzfristige Arbeitszeitunterbrechungen

Arbeitszeitunterbrechungen

Bei einer Unterbrechung von weniger als vier Stunden wird der Arbeitstag nicht unterbrochen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KonsVerCHEV). Bei einer Unterbrechung von vier bis sechs Stunden soll eine Rückkehr zum Wohnsitz zumutbar sein, wenn die gesamte Fahrtzeit nicht mehr als 20 % der Unterbrechungszeit ausmacht (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KonsVerCHEV).

4.4.5.3 Kurze Zeit zwischen zwei Tagesdiensten

Acht-Stunden-Regelung

Eine berufliche Veranlassung einer Übernachtung wird von der Finanzverwaltung angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen eine Zeit von weniger als acht Stunden an seinem Wohnort verbleibt.

4.5 Dienstreisen

Ein Nichtrückkehrtag liegt bezüglich des Tages vor, an dem der Arbeitnehmer nach einer (mehrtägigen) Geschäftsreise mit der Rückreise beginnt, aber erst

---

38 BMF, Schreiben v. 25.10.2018 IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-09, BStBl 2018 I S. 1103.
39 Bisherige Auffassung der Verwaltung mehr als 110 km; bei besonderen Gründen 90 km (vgl. hierzu auch FG Baden-Württemberg, Urteil v. 29.11.2001 2 K 205/00, juris).
40 Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil v. 30.3.2007 3 K 5/07, juris.

am Folgetag an seinen Wohnsitz zurückkehrt[41]. Das Gleiche muss dann aber auch für den Tag gelten, an dem sich der Arbeitnehmer auf eine Geschäftsreise begibt, aber erst am Folgetag am Geschäftsort ankommt.

Zu diesem Sachverhalt enthält die KonsVerCHEV keine Ausführungen. Auch in den Verwaltungsanweisungen zur Grenzgängerregelung sind zu diesem Sachverhalt keine Angaben gemacht. Man kann sich allerdings die Frage stellen, ob dies auch in den Fällen gelten soll, in denen die Abreise erst kurz vor 24.00 Uhr angetreten wird (um den Geschäftsort rechtzeitig zu erreichen) bzw. die Rückkehr an den Wohnort kurze Zeit nach Mitternacht erfolgt.

4.5.1 Eintägige Dienstreise in ein Drittland

Dienst-/Geschäftsreisen in ein Drittland

Kehrt der Arbeitnehmer nach einer eintägigen Dienstreise (in einen Drittstaat - z. B. Frankreich, Italien oder andere europäische Länder) an seinen Wohnsitz zurück, zählt dieser (Rückkehr-)Tag - wie sollte es auch anders zu beurteilen sein - nicht als Nichtrückkehrtag (§ 8 Abs. 5 Satz 1 KonsVerCHEV)[42].

Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten zählen nach dem KonsVerCHEV zu den Nichtrückkehrtagen

Dem gegenüber bestimmt § 8 Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten als Nichtrückkehrtag zu behandeln sind, obwohl keine Übernachtung stattfindet. Diese im Widerspruch zur Rechtsprechung stehende Anweisung ist für den Grenzgänger günstiger, weswegen solche Tage als Nichtrückkehrtage geltend zu machen sind.

Die vorstehende Regelung ist jedoch von den Gerichten nicht zu beachten[43], weil sie eine sachlich-rechtliche Regelung trifft, die aus dem höherrangigen Gesetz (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz) nicht abzuleiten ist[44]. Sie widerspricht auch dessen klaren Wortlaut. Eine Auslegung des DBA(-Schweiz) gegen seinen Wortlaut ist durch ein Finanzgericht nicht zulässig.

Praxishinweis
Nachdem die Regelung in der KonsVerCHEV für den Stpfl. günstiger ist, sind solche Tage als Nichtrückkehrtage zu beantragen. Nach den Grundsätzen der Selbstbindung der Finanzverwaltung hat das Finanzamt einem solchem Antrag zu entsprechen.

4.5.2 Mehrtägige Dienstreise in ein Drittland

Keine Regelung in der KonsVerCHEV

Der Tag, an dem der Arbeitnehmer von einer mehrtägigen Geschäftsreise in Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückkehrt, zählt nicht als Nichtrückkehrtag[45].

---

41 BFH, Urteil v. 11.11.2010 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602.
42 BFH, Urteile v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602; v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2011 S. 674.
43 BFH, Urteile v. 10.6.2015 I R 79/13, BStBl 2016 II S. 326; v. 30.5.2018 I R 62/16, BFH/NV 2019 S. 62.
44 BFH, Urteil v. 15.2.2006 VI R 92/04, BStBl 2006 II S. 528.
45 BFH, Urteile v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602; v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2011 S. 674; v. 10.6.2015 I R 79/13, juris.

4.5.3 Dienstreisen in Deutschland

Tage mit Übernachtungen in Deutschland zählen zu den Nichtrückkehrtagen

Tage, an denen der Arbeitnehmer aus Anlass einer Geschäftsreise im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) aus Gründen der Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz (im Ansässigkeitsstaat Deutschland) zurückkehrt, zählen zu den Nichtrückkehrtagen[46]. Dies gilt aber - entgegen der günstigeren Verwaltungsauffassung in § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV - nicht, wenn der Arbeitnehmer nach der Dienstreise an seinen Wohnsitz zurückkehrt[47].

In der KonsVerCHEV ist zu diesem Sachverhalt nicht ausdrücklich Stellung genommen. Die Auffassung des BFH entspricht derjenigen der Finanzverwaltung[48].

4.5.4 Wochenend- und Feiertage

Keine Nichtrückkehrtage bei Wochenenden oder Feiertagen

Nach der Rechtsprechung des BFH[49] liegen keine Nichtrückkehrtage vor, wenn eine mehrtägige Dienstreise des Arbeitnehmers auf Wochenend- oder Feiertage entfällt, und die Arbeit an diesen Tagen nicht ausdrücklich vereinbart ist, soweit der Arbeitgeber für die an diesen Tagen geleistete Arbeit weder einen anderweitigen Freizeitausgleich noch ein zusätzliches Entgelt gewährt, sondern lediglich die Reisekosten übernimmt. Dies gilt auch für leitende Angestellte, die ihre Tätigkeit zeitlich eigenverantwortlich wahrnehmen und während einer Dienstreise freiwillig am Wochenende arbeiten.

4.5.4.1 Kritik in der Literatur

Kritik in der Literatur

Der dazu geäußerten Kritik[50] ist der BFH nicht gefolgt. Ein entsprechender Auslegungsspielraum bestehe nicht, da die Annahme eines Nichtrückkehrtages (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz) ausdrücklich nur für einen „Arbeitstag“ in Betracht komme. Dieser eher formalen Maßgabe, an die auch die gesamte Struktur des Art. 15a DBA Schweiz (und insbesondere die Festlegung der Zahl der Nichtrückkehrtage) anknüpfe, könne nicht eine „Üblichkeit“ der Arbeitsleistung an Wochenenden (bei Geschäftsreiseabwesenheit vom Wohnsitz) bei leitenden Angestellten entgegengehalten werden, allenfalls eine ausdrückliche arbeitsvertragliche Vereinbarung[51].

4.5.4.2 Auffassung der Finanzverwaltung

Reisekostenerstattung des Arbeitgebers führt zu Nichtrückkehrtagen

Die Finanzverwaltung hat ihre (bisherige - vom BFH ausdrücklich abgelehnte) Auffassung in § 8 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KonsVerCHEV wiederum niedergelegt. Soweit die Finanzverwaltung hinsichtlich von Wochenend- oder Feiertagen

---

46 BFH, Urteile v. 11.11.2009 I R 15/09, BFH/NV 2010 S. 602; v. 17.11.2010 I R 76/09, BFH/NV 2011 S. 674; anderer Auffassung noch: BFH, Urteil v. 16.5.2001 I R 100/00, BStBl 2001 II S. 633.

47 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 6.4.2017 3 K 3729/16, juris.

48 Hinweis auf Urteil des FG Baden-Württemberg v. 30.8.2008 3 K 3005/08, das durch einen während des Revisionsverfahrens vom Beklagten erlassenen Abhilfebescheid gegenstandslos geworden ist.

49 BFH, Urteile v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602; v. 9.6.2010 I R 115/08, BFH/NV 2010 S. 2275; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 6.4.2017 3 K 3729/16, juris.

50 Lusche, DStR 2010 S. 914; Ronge/Perroulaz/Sutter, IStR 2010 S. 279, S. 283; wohl auch zurückhaltend gegenüber der Auffassung des BFH: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen, Deutschland-Schweiz, Art. 15a Rz. 45.

51 BFH, Urteil v .9.6.2010 I R 115/08, BFH/NV 2010 S. 2275; Gosch, BFH/PR 2010 S. 192.

dabei die Auffassung vertritt (§ 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV), dass eine Reisekostenerstattung durch den Arbeitgeber bereits dazu führe, dass solche Tage als Nichtrückkehrtage zu zählen seien, ist die angeführte Bestimmung der KonsVerCHEV unwirksam, weil sie mit dem höherrangigen Gesetz (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz i. V. mit Nr. II.2. des Änderungsprotokolls) nicht vereinbar ist. Dieses verlangt, dass ein Nichtrückkehrtag nur ein „Arbeitstag" sein kann. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat wiederholt darauf hingewiesen, dass alleine die Annahme, eine Reisekostenerstattung für eine Geschäftsreise mache aus Wochenend- und Feiertagen Arbeitstage, mit der Lebenswirklichkeit nicht in Einklang zu bringen sei[52].

Praxishinweis
Nachdem die Regelung in der KonsVerCHEV für den Stpfl. günstiger ist, sind solche Tage als Nichtrückkehrtage zu beantragen.

4.6 Zur Berechnung von Nichtrückkehrtagen i. S. von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz bei Pikettdiensten eines in einem Schweizer Sozialunternehmen tätigen Arbeitnehmers

Die Rechtsprechung des BFH[53] zum Bereitschaftsdienst und anschließendem regulären Dienst vermag nicht zu überzeugen. Nach dieser Rechtsprechung liegt nur ein Nichtrückkehrtag vor[54].

Wochenenddienst: Nur ein Nichtrückkehrtag

Schließt sich eine Rufbereitschaft an einen regulären Arbeitsdienst an und ist eine mehrtägige Rufbereitschaft (z. B. an einem Wochenende) gegeben und schließt sich an die Rufbereitschaft ein regulärer Arbeitsdienst an, so ist danach nur ein Nichtrückkehrtag vorliegend[55].

Folgt auf die Rufbereitschaft ein „arbeitsfreier" Tag, so stellen die Tage der Rufbereitschaft mit Übernachtung in der Schweiz sog. Nichtrückkehrtage dar[56].

Übernachtung in Räumen des Arbeitgebers: Mehrere Nichtrückkehrtage

Etwas anderes gilt, wenn eine Übernachtung im Betrieb erfolgt[57] (Streitfälle: Therapiestation). Hierzu hat das FG Baden-Württemberg hat in zwei Urteilen[58] entschieden (in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH), dass ein Arbeitnehmer in einer Therapiestation für verhaltensauffällige Jugendliche, der sich im Anschluss an die „normale" Arbeitszeit zur Ruhe begibt und den „Schlaf des Gerechten schläft" (ohne aktive Arbeitsausübung) bis zum Arbeitsbeginn am nächsten Tag, einen Nichtrückkehrtag i. S. von Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz verwirklicht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Arbeit-

---

52 Siehe das durch das BFH, Urteil v. 11.11.2009 I R 15/09, BStBl 2010 II S. 602; im Ergebnis bestätigte der BFH das Urteil des FG Baden-Württemberg v. 31.7.2008 3 K 99/07, EFG 2009 S. 1727.
53 BFH, Urteil v. 13.11.2013 I R 23/12, BStBl 2014 II S. 508.
54 Anhängiges Verfahren unter dem Az. 14 K 2322/14.
55 BFH, Urteil v. 13.11.2013 I R 23/12, BStBl 2014 II S. 508; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.3.2017 14 K 2322/14, n.v.
56 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.3.2017 14 K 2322/14, n.v.
57 FG Baden-Württemberg, Urteile v. 18.9.2014 3 K 1831/14, DStRE 2017 S. 78; 3 K 1832/14, juris.
58 FG Baden-Württemberg, Urteile v. 18.9.2014 3 K 1832/14 und 3 K 1831/14, juris.

nehmer den Pikettdienst zusätzlich zu seiner Arbeitszeit absolviert, er keinen Freizeitausgleich für den Pikettdienst erhält und auch nicht den normalen Arbeitslohn, sondern allenfalls eine geringe „Entschädigung".

NZB zurück genommen

Das beklagte Finanzamt hat gegen die Nichtzulassung der Revision in den vorgenannten Urteilen jeweils Beschwerde beim BFH eingelegt auf Veranlassung der vorgesetzten Behörden, diese dann aber Weisung dieser Behörden wieder zurückgenommen. Ob daraus geschlossen werden kann, dass die Finanzverwaltung sich an diese Entscheidungen hält, wird sich zeigen.

4.6.1 Verstoß gegen den Gleichheitssatz

Gleichheitssatz

Es ist nicht verständlich, dass eine Dienstreise mit einer anschließenden Übernachtung, obwohl evtl. noch eine Rückkehr möglich gewesen wäre, als Nichtrückkehrtag zählt, aber ein Bereitschaftsdienst nicht.

4.6.2 Folgen für die deutsche Besteuerung

Steuerfreie Zuschläge nach § 3b EStG?

Für den Fall, dass der Pikettdienste leistende Arbeitnehmer der deutschen Besteuerung unterliegt, stellt sich fast immer die Frage, ob eine Steuerfreiheit für Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG in Betracht kommt.

Entscheidend ist insoweit der Inhalt des Arbeitsvertrages, der Reglemente zu den Pikettdiensten, der Unterlagen über die geplante und tatsächlich erfolgte Durchführung der Pikettdienste, der monatlichen Lohnabrechnungen, des Lohnkontos und ggf. des maßgeblichen Gesamtarbeitsvertrags. Ist aus diesen Unterlagen ersichtlich, dass das (Grund- bzw. Fest-) Gehalt anteilig auch für die Zeiten gezahlt wird, in denen Pikettdienste geleistet werden, kommt eine Steuerbefreiung in Betracht[59]. Soweit pauschale Zuschläge gezahlt werden, muss grundsätzlich spätestens zum jährlichen Abschluss des Lohnkontos eine Einzelabrechnung erfolgt sein[60]. Wird das Gehalt nur für die „normale" Arbeit (ohne Zusatzdienste) gezahlt und für den Pikettdienst (nur) eine gesonderte Zulage gewährt, ist eine Steuerbefreiung nach § 3b EStG nicht zulässig[61]. Eine Ausnahme besteht insoweit, wenn für den Pikettdienst ein besonderer Grundlohn und eine Zulage geleistet werden[62].

5. Besteuerung von Künstlern

Besteuerung in Deutschland und Anrechnung der Schweizer Steuer

Berufsmäßig tätige Künstler, Sportler und Artisten werden gem. Art. 17 DBA im Tätigkeitsland besteuert. Anders als bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit erfolgt keine Freistellung im Ansässigkeitsstaat, sondern eine

---

59 BFH, Urteil v. 27.8.2002 VI R 64/96, BStBl 2002 II S. 883.
60 BFH, Urteil v. 8.12.2011 VI R 18/11, BStBl 2012 II S. 291; vgl. hierzu auch: Geserich, DStR 2012 S. 61 (74), zu 5.
61 BFH, Beschlüsse v. 11.11.2010 VI B 72/10, BFH/NV 2011 S. 254; v. 9.7.2007 IX B 65/07, BFH/NV 2007 S. 1879, jeweils mit weiteren Nachweisen.
62 BFH, Urteil v. 27.8.2002 VI R 64/96, BStBl 2002 II S. 883.

Anrechnung der im Tätigkeitsstaat erhobenen Steuer nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA i. V. mit § 34c EStG[63].

Art. 17 hat Vorrang vor Art. 15 DBA; damit keine Freistellung bei Arbeitnehmern

Der Art. 17 DBA ist auch auf eine nichtselbstständige künstlerische Tätigkeit anzuwenden (Streitfall: Opernsänger/Mitglied eines Opernchors), weil die Sonderregelung des Art. 17 DBA Vorrang vor Art. 15 DBA hat. Die Vergütung aus künstlerischer Tätigkeit umfasst auch Vergütungen für die Teilnahme an Proben.

6. Behandlung der betrieblichen Altersversorgung

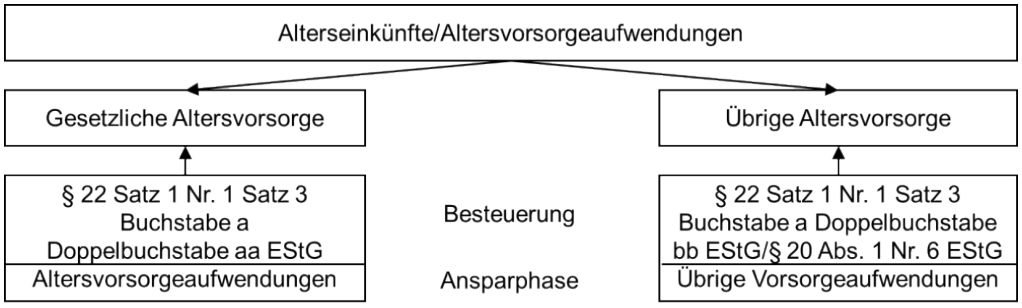
6.1 Besteuerung und Abzugsfähigkeit in der Ansparphase

Grundsätze der Alterseinkünftebesteuerung

Vom Grundsatz her muss nach den Grundsätzen der Alterseinkünftebesteuerung in der Auszahlungsphase das Nachstehende gelten:

- Auszahlungen aus
  - der gesetzlichen Rentenversicherung sind nach § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 1 EStG mit dem Besteuerungsanteil steuerpflichtig,
  - den übrigen Versicherungen sind nach § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 1 EStG mit dem Ertragsanteil steuerpflichtig.
- In der Ansparphase gehört die
  - erste Fallgruppe zu den Altersvorsorgeaufwendungen i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG, deren Abzugsfähigkeit der Höhe nach in § 10 Abs. 3 EStG beschränkt ist,
  - zweite Fallgruppe zu den übrigen Vorsorgeaufwendungen i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG, deren Abzugsfähigkeit der Höhe nach in § 10 Abs. 4 EStG beschränkt ist und aufgrund § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG faktisch nicht abzugsfähig sind[64].

Schematisch gelten in Deutschland folgende Grundsätze:

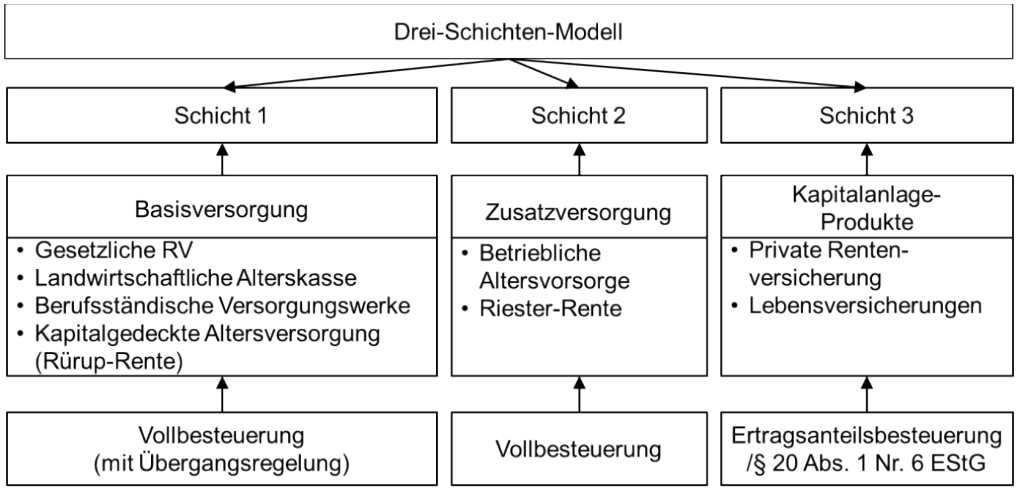


Drei-Schichten-Modell

Nach dem Alterseinkünftegesetz gilt in Deutschland seit 2005 auch einkommensteuerrechtlich das sog. Drei-Schichten-Modell mit folgenden Besteuerungsgrundsätzen[65]:

---

63 BFH, Urteil v. 30.5.2018 I R 62/16, BFH/NV 2019 S. 62.
64 BFH, Urteil v. 9.9.2015 X R 5/13, BStBl 2015 II S. 1043.
65 BMF, Schreiben v. 19.8.2013 IV C 3 - S 2221/12/100010:004, BStBl 2013 I S. 1087, Rz. 190 ff.



Anspar-/Auszahlungsphase

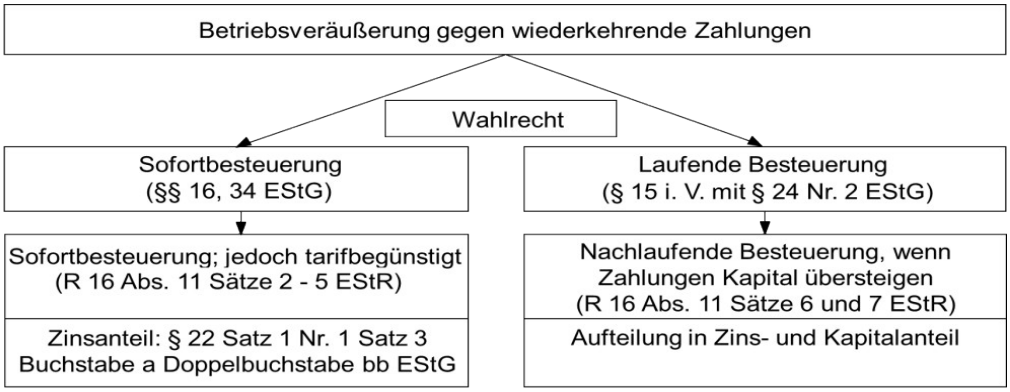
Nach dieser Systematik sind auch die Leistungen in der Ansparphase zu beurteilen. Dort stellt sich die Frage, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn und Altersvorsorgeaufwendungen vorliegen. In der Auszahlungsphase ist zu prüfen, ob und inwieweit die Zuflüsse der deutschen Besteuerung zu unterwerfen sind. Dies gilt auch für Renten und andere Leistungen aus der Schweiz[66].

In Bezug aus beruflichen Leistungen aus der Schweiz gilt es zu beachten, dass eine Eingruppierung nur in die Schicht 1 oder 3 erfolgen kann[67].

Berufliche Vorsorge in der Schweiz

Zum besseren Verständnis ist zunächst ein Blick in das Schweizer Recht der beruflichen Vorsorge notwendig. Die Vorsorge der Schweiz beruht auf drei Säulen (Art. 113 Bundesverfassung), nämlich

- Säule 1: Eidgenössische Alters-, Hinterlassen- und Invalidenversicherung (AHV/IV Art. 112 der Bundesverfassung -BV-),
- Säule 2: Pensionskassen - die berufliche Vorsorge (Art. 113 der Bundesverfassung BV)
- Säule 3: Freie Selbstvorsorge Art. 111 Abs. 4 BV, Beispiel: Anlagestiftungen (Art. 53g- 53k BVG)



66 OFD Magdeburg, Verfügung v. 5.10.2005 S 1301-CH/18-St 221, juris.
67 BMF, Schreiben v. 27.7.2016 IV C 3 - S 2255/07/10005:004 BStBl 2016 I S. 739 oder 759; v. 4.1.2017 IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-04 BStBl 2017 I S. 31.

Schweizer Drei-Säulen-Theorie

Bei den Schweizer Säulen 1 und 2 ist zu unterscheiden, ob die Leistungen in oder aus dem Obligatorium oder Überobligatorium erfolgen. Die Leistungen in und aus dem Obligatorium sind der deutschen Schicht 1 und in oder aus dem Überobligatorium der deutschen Schicht 3 zu zuordnen. Dies deshalb, weil bei der AHV/IV sowie im Obligatorium von Pensionskassen ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis im Überobligatorium hingegen ein Vertragsverhältnis vorliegt.

Aufteilung in Obligatorium/Überobligatorium

In den Schweizer Versicherungsnachweisen sind die Gesamtbeiträge enthalten. Daher ist eine Aufteilung in Beiträge aus dem Obligatorium und Überobligatorium notwendig. Die Pensionskassen machen diese Aufteilung, weil nach Schweizer Recht eine „Schattenberechnung" notwendig ist.

Ein Vorbezug zur Bildung von Wohnungseigentum ist weder nach § 3 Nr. 3 EStG, noch nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerbefreit[68].

Einzahlungsphase

Die Leistungen in das Obligatorium sind nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG frei; die Leistungen in das Obligatorium nach § 3 Nr. 62 Satz 4 Halbsatz 1 innerhalb der Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei[69].

Öffentliche Pensionskassen = Anwendung der allgemeinen Grundsätze

Offen war die Behandlung von Auszahlungen an aktive oder ehemalige Bedienstete im Schweizer öffentlichen Dienst. Soweit ein Grenzgänger vorliegt bzw. vorlag, liegt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Es erfolgt ab 2016 eine Gleichbehandlung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Pensionskassen[70]. Die Schweiz als Kassenstaat kann damit nur die Quellensteuer nach Art. 15a Abs. 1 DBA (derzeit 4,5 %) einbehalten.

Zur Frage der Behandlung von öffentlich-rechtlichen Pensionskassen vor 2016 ist unter dem Az.: 14 K 669/17 eine Klage beim FG Baden-Württemberg anhängig. Der Erörterungstermin in dieser Rechtssache soll Ende März 2019 sein. Dort wird die Auffassung vertreten, dass das BMF im Schreiben vom 27.7.2016 einer Rechtsprechungsänderung zuvor gekommen ist[71].

Teilweise Nichtanwendung der Grenzgängerbesteuerung in der Ansparphase

War die Grenzgängerregelung in der aktiven Tätigkeitszeit nicht voll anzuwenden (z. B. bei einem zeitweiligen Wohnsitz in der Schweiz oder bei mehr als 60 Nichtrückkehrtagen), ist auf die letzten fünf Jahre der aktiven Tätigkeit abzustellen. Danach gelten die vorstehenden Grundsätze, wenn der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum zumindest 50 % Grenzgänger war[72].

Bisherige Grundsätze

Diese Grundsätze sind günstiger, weil Auszahlungen aus öffentlichen Pensionskassen bisher vollständig der Säule 1 zugeordnet wurden.

---

68 BFH, Urteil v. 16.9.2015 I R 83/11 BStBl 2016 II S. 681.
69 BFH, Urteil v. 16.9.2015 I R 83/11 BStBl 2016 II S. 681.
70 BMF, Schreiben v. 4.1.2017 IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-04, BStBl 2017 I S. 31.
71 Vgl. auch Portner, Ruhegehälter im Abkommensrecht, Festschrift zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer; Lampert, IStR 2012 S. 513.
72 BMF, Schreiben v. 4.1.2017 IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-04, BStBl 2017 I S. 31.

Anwendung

Die neuen Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Grundsätze gelten nun auch für Hinterbliebene

In einer Konsultationsvereinbarung haben sich die beiden Länder darauf geeinigt, dass diese Grundsätze auch für Zahlungen an Hinterbliebene gelten[73].

Praxishinweis
Die Frage, ob die Besteuerung der zweiten Säule durch den allgemeinen Vorläufigkeitsvermerk zu § 22 EStG erfasst war, wird durch die Finanzverwaltung und zwischenzeitlich auch vom Finanzgericht Baden-Württemberg verneint[74].

Allgemeiner Vorläufigkeitsvermerk

6.2 Spezialeinlagen in eine Schweizer Pensionskasse

Leistet ein Schweizer Arbeitgeber eine Spezialeinlage in eine Pensionskasse zur Erleichterung des vorzeitigen Ruhestands seines Arbeitnehmers und damit zum Ausgleich der damit verbundenen Rentenminderung gilt Folgendes[75]:

- Zahlungen im Obligatorium: Diese sind zur Hälfte nach § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei.
- Der nicht nach § 3 Nr. 28 EStG steuerfreie Teil ist teilweise nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei, soweit sie gesetzlich geschuldet werden. Dies gilt jedoch nur für Zahlungen in das Obligatorium, nicht hingegen in das Überobligatorium.
- Soweit die Zahlungen nicht steuerfrei sind, kommt die Fünftelregelung des § 34 i. V. mit § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG zur Anwendung.

Soweit die als Arbeitslohn steuerpflichtige Zahlung auf das Obligatorium entfällt, sind als Sonderausgaben abzugsfähige Altersvorsorgeaufwendungen vorliegend.

In der Leistungsphase der Pensionskasse gelten dann die allgemeinen Grundsätze[76].

6.3 Steueranrechnung nach § 36 EStG

Leistungen aus dem Obligatorium

Die Leistungen aus dem Obligatorium werden wie Alterseinkünfte behandelt. Die darauf entfallende Quellensteuer in der Höhe von 4,5 % ist in der Höhe des Besteuerungsanteils auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen[77]. Eine Anrechnung der Quellensteuer, soweit sie auf den steuerfreien Teil entfällt, ist ausgeschlossen. Die vorstehenden Grundsätze gelten für Kapitalabfindungen aus dem Obligatorium entsprechend[78].

Leistungen aus dem Überobligatorium sind bei laufenden Leistungen Leibrenten, bei Kapitalabfindungen unterfallen diese dem § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in

---

73 BMF, Schreiben v. 27.7.2018 IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-04, BStBl 2018 I S. 977.
74 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 16.3.2017 11 K 1073/15, EFG 2017 S. 1140.
75 BFH, Urteil v. 17.5.2017 X R 10/15, BStBl 2017 II S. 1251.
76 Vgl. BerP 2016 S. 514 ff.
77 BMF, Schreiben v. 8.2.2018 IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015-02, BStBl 2018 I S. 270 Tz. 1.1.
78 BMF, Schreiben v. 8.2.2018 IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015-02, BStBl 2018 I S. 270 Tz. 1.2.

der jeweils geltenden Fassung. Eine Steueranrechnung ist nur in Bezug auf den steuerpflichtigen Teil der Bezüge möglich[79].

7. Freizügigkeitsabkommen

Zwischen der EU und der Schweiz wurde am 21.06.1999 das sog. Freizügigkeitsabkommen - künftig FAZ - abgeschlossen. Diese führt letztlich dazu, dass auch steuerrechtlich ein Diskriminierungsverbot besteht. Damit wird steuerrechtlich die Schweiz im Wesentlichen wie ein EU-Land behandelt.

7.1 Umgekehrte Grenzgängereingenschaft

Ein Arbeitnehmer war in Deutschland für ein Tochterunternehmen einer Schweizer Gesellschaft tätig. Er hat während des Jahres den Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz verlagert und für dieses Jahr die Besteuerung seiner Einkünfte in der Schweiz begehrt. Der Arbeitnehmer hat keine Schweizer Staatsbürgerschaft. Mit seinem Wegzug in der Schweiz wurde der Stpfl. zum „umgekehrten“ Grenzgänger. Eine Diskrininierung würde nicht vorliegen; im Übrigen könnte diese in dem Fall nur für Schweizer Staatsbürger anwendbar sein[80].

7.2 Ehrenamtsfreibeträge nach § 3 Nr. 26, 26a EStG

Übertrag Übungsleiterfreibetrag auch für schweizerische Auftraggeber

Wie bereits der EuGH festgestellt hat[81], ist es aufgrund des Freizügigkeitsabkommens notwendig, die Freibeträge des § 3 Nr. 26 (Übungsleiterfreibetrag) bzw. Nr. 26a (Ehrenamtsfreibetrag) EStG auch dann zu gewähren, wenn der Dienst für eine schweizerische gemeinnützige Organisation bzw. schweizerische juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird.

Zeitliche Anwendung

Die Regelung ist in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 4 Satz 5 EStG i. d. F. des JStG 2018).

7.3 Weitere Fälle des Freizügigkeitsabkommens

Nach dem Diskriminierungsverbot müssten z. B. folgende Vorschriften auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar sein:

- § 1a EStG Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht
- § 35a EStG Haushaltsnahe Dienstleistungen
- Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG[82]

8. Abschlusshinweis

Es sind zwar aufgrund der Rechtsprechung viele Besteuerungsprobleme im Regelfall zu Gunsten der Steuerpflichtigen gelöst. Gleichwohl gilt es noch weitere Problemfelder zu bearbeiten, dies ist insb. der Bereich der Pickettdienste und der Umsetzung des Freizügigkeitsabkommens.

---

79 BMF, Schreiben v. 8.2.2018 IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015-02, BStBl 2018 I S. 270 Tz. 2.1 und 2.2.
80 EuGH, Urteil v. 19.11.2015 Rs. C-241/14 „Bukovansky“, BStBl 2017 II S. 238.
81 EuGH, Urteil v. 21.9.2016 C-478/15 (Radgen), DStR 2016 S. 2331.
82 EuGH, Urteil v. 26.2.2019 C-581/17 (Martin Wächtler), DStR 2019 S. 425.

9. Checkliste zur Bearbeitung von Grenzgängerfällen

Leitende Angestellte	Besteuerung in der Schweiz nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz, wenn eine Leitungs-/ Vertretungsvollmacht besteht
Berechnung der Nichtkehrtage	Maßgeblich ist das Kalenderjahr (auch bei einem Arbeitgeberwechsel)
Nachweis der Nichtrückkehrtage	Bescheinigung des Arbeitgebers auf dem amtlichen Vordruck; zusätzlich weitere Aufzeichnungen
Nichtrückkehr und große Entfernung (100 km einfache Wegstrecke bzw. 3 Stunden Pendelzeit)	Regelung in der KosVerCHEV; hieran ist das FG nicht gebunden, dann aber erhöhte Beweislast der beruflich veranlassten Übernachtung
Eintägige Dienstreise im Drittland	Nichtrückkehrtag nach § 8 Abs. 5 Satz 2 KonsVerCHEV
Pickettdienst	Auch am Wochenende nur ein Nichtrückkehrtag, wenn danach ein regulärer Dienst folgt (umstritten)
Pickettdienst mit Übernachtung in Räumen des Arbeitgebers	Mehrere Nichtrückkehrtage möglich
Künstler - auch wenn Arbeitnehmer -: Art. 17 DBA	Besteuerung in Deutschland mit Steueranrechnung
Öffentlich-rechtliche Pensionskassen	Gleichbehandlung mit den privatrechtlichen Pensionskassen
Übungsleiterpauschbetrag (§ 3 Nr. 26, 26a EStG)	Ist auch für eine Tätigkeit in der Schweiz anzuwenden

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de