

Übersicht über die neueren Verständigungs- vereinbarungen zur Besteuerung von Grenzgängern im schweizerisch- deutschen Verhältnis

Mit dem Revisionsprotokoll vom 21. Dezember 1992 (vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Deutschland 1971 und 1978 A 1.4) wurde die Besteuerung von Grenzgängern im schweizerisch-deutschen Verhältnis auf eine neue Grundlage gestellt. Während sich die alte Regelung auf einen Grenzkorridor von 30 km beidseits der Grenze abstützte, ist der Grenzgängerbegriff im revidierten Abkommen offener formuliert. Schon bald nach Inkrafttreten des Revisionsprotokolls von 1992 zeichnete sich ab, dass bei der Anwendung der Neuregelung zum Teil unterschiedliche Auffassungen der Steuerbehörden beider Staaten zur Auslegung des Grenzgängerbegriffs (Art. 15a Abs.2 DBAD) zu Tage traten. Demzufolge ergab sich eine zunehmende Zahl von Anwendungsproblemen, die im Verständigungswege zu lösen waren. Im Vordergrund steht dabei die sog. 60-Tage-Regel. Nach dieser Regel entfällt die Grenzgängereigenschaft bei Personen, die an mehr als 60 Arbeitstagen pro Jahr aufgrund der Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehren. Was ist nun aber unter den Begriffen «Arbeitstagen» und «aufgrund der Arbeitsausübung» zu verstehen? Die Verständigungsvereinbarung vom 6. September

1994, die als sog. «Einführungsschreiben» in beiden Staaten veröffentlicht wurde (vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb* A 3.3.10), enthält dazu Auslegungshilfen. Ergänzend wurden seither neben Einzelfalllösungen mehrere generelle Verständigungsvereinbarungen getroffen. Da es nicht immer leicht ist, die Übersicht über die beidseits akzeptierten Auslegungsgrundsätze zu gewinnen, soll nachfolgend der heutige Stand kurz zusammengefasst werden.

1. Zum Begriff «Arbeitstage»

Die deutschen Finanzämter stellten sich bei Arbeitnehmern, die übers Wochenende auf Geschäftsreise im Ausland weilten und deshalb nicht an ihren Wohnsitz zurückkehren konnten, auf den Standpunkt, dass solche Nichtrückkehrtage nicht zu berücksichtigen wären. Sie beriefen sich dabei auf den Wortlaut von Art. 15a Abs. 2 DBAD. Danach entfällt die Grenzgängereigenschaft, wenn die Person an mehr als 60 *Arbeitstagen* nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Weil nun das Wochenende i.d.R. nicht zu den Arbeitstagen zählt, dürften die darauf entfallenden Nichtrückkehren – so die Argumentation der Finanzämter – bei der Zählweise nicht einbezogen werden. Hier konnte im Verständigungswege eine gemeinsame Auslegung gefunden werden, die zwar vom Wortlaut abweicht, aber dem Zweck der Regelung, wonach

ANDREAS KOLB



*Rechtsanwalt
Leiter Länderdienst
in der Abteilung
für internationales
Steuerrecht der
Eidg. Steuerverwaltung,
Bern*

arbeitsbedingte Nichtrückkehren berücksichtigt werden sollen, Rechnung trägt. Nach der getroffenen Verständigungslösung werden nun bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage, für die der Arbeitgeber die Reisekosten trägt – und das wird i.d.R. der Fall sein – als Nichtrückkehrtage angesehen.

2. Zur «Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung»

Zu dieser Frage wurden im Wege des Verständigungsverfahrens zusätzlich zu den Erläuterungen im Einführungsschreiben zwei weitere Punkte geklärt.

a) Personen mit Residenzpflicht

Bei deutschen Arbeitnehmern, die in der Schweiz eine Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung besitzen und hier aufgrund einer zwingenden Vorschrift schweizerischen Rechts im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit einen Wohnsitz haben müssen, wird davon ausgegangen, dass sie an mehr als 60 Tagen pro Jahr aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehren.

Von schweizerischer Seite wurde vorgeschlagen, dass diese Lösung nicht nur für Personen mit Residenzpflicht gelten soll, sondern generell für Arbeitnehmer, die neben dem deutschen Wohnsitz auch einen schweizerischen Wohnsitz haben und wenn letzterer mit dem Arbeitsverhältnis in ursächlichem Zusammenhang steht. Ein solcher ursächlicher Zusammenhang ist etwa dann gegeben, wenn der Arbeitgeber verlangt, dass der deutsche Arbeitnehmer in der Schweiz Wohnsitz nimmt. Da eine tägliche Rückkehr an den deutschen Wohnsitz mit den an die Erlangung und Beibehaltung einer Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung gestellten Erfordernissen des

BG vom 26. März 1931 über Aufenthalt und Niederlassung der Ausländer nicht vereinbar ist, steht die Nichtrückkehr an den Wohnsitz in solchen Fällen in engem Zusammenhang mit der Arbeitsausübung. Wenn eine Person für die Ausübung ihres Berufes beispielsweise das Wirtepatent benötigt und das Wirtepatent nur Personen mit Wohnsitz in der Schweiz erteilt wird, so steht dieser schweizerische Wohnsitz aufgrund einer Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung in engem Zusammenhang mit der Arbeitsausübung. Würde eine solche Person täglich an den deutschen Wohnsitz zurückkehren, müsste ihr die Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung entzogen werden und damit könnte sie auch ihre Arbeit nicht mehr ausüben. Es erscheint daher unabdinglich, auch diese Frage verständigungsweise zu klären.

b) Zumutbarkeit der Nichtrückkehr

Eine weitere Präzisierung der Frage, wann eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung anzunehmen ist, konnte im Wege des Verständigungsverfahrens dadurch herbeigeführt werden, dass objektive zeitliche und räumliche Kriterien für die Zumutbarkeit der Rückkehr aufgestellt wurden. Im Einführungsschreiben wurde festgelegt, dass eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung namentlich dann vorliegt, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Von deutscher Seite – die Finanzgerichte eingeschlossen – wurde diese Auslegungshilfe im Einführungsschreiben sehr weit ausgelegt. Das führte dazu, dass die Rückkehr im Ergebnis nur in Einzelfällen als unzumutbar erachtet wurde. Zur Erleichterung der Abkommensanwendung durch die Steuerbehörden, aber auch mit dem Ziel, die Rechtssicherheit zu erhöhen, wurde folgende Lösung getroffen:

Eine Nichrückkehr an den Wohnort wird dann berücksichtigt, wenn die Strassenentfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort *mehr als 110 km* beträgt oder wenn ein Arbeitsweg *länger als 1½ Stunden* dauert. Andererseits wird bei einer Strassenentfernung *unter 90 km* und einem Arbeitsweg von *weniger als einer Stunde* davon ausgegangen, die Rückkehr sei zumutbar. Hier ist allerdings im Einzelfall der Nachweis möglich, dass die Rückkehr nicht zumutbar sei. Nach deutscher Praxis wird etwa angenommen, dass auch bei kurzen Arbeitswegen eine Rückkehr dann nicht zumutbar sei, wenn

der Aufenthalt am Wohnsitz weniger als 8 Stunden betragen würde.

Eine weitere Verständigungslösung zu dieser Frage besteht darin, dass die Rückkehr an den Wohnsitz i.d.R. nicht zumutbar ist, wenn der Arbeitgeber die *Wohn- bzw. Übernachtungskosten* des Arbeitnehmers trägt.

Obwohl nicht zu verkennen ist, dass auch weiterhin gewisse Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grenzgängern offen bleiben, ist es doch gelungen, für die in der Praxis am häufigsten anzutreffenden Anwendungsfälle beidseits akzeptierte Lösungen zu finden.