

15 SONSTIGES

2007/08 - 1

Dr. Bausch

DBA-Schweiz Art. 15 a Abs. 2

Zur Grenzgängereigenschaft bei
Arbeitgeberwechsel

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25.09.2007 - 11 K 571/04
= DStRE 2008, 422 (rkr.)

Leitsatz:

Ist beim Wechsel des Arbeitgebers die Anzahl von 60 Tagen, an denen beruflich bedingt eine Rückkehr des in der Schweiz tätigen Arbeitnehmers an seinen Wohnort in Deutschland nicht möglich war, bereits überschritten, fehlt es an der Grenzgängereigenschaft des Stpfl. auch dann, wenn beim neuen Arbeitgeber keine weiteren Nichtrückkehrtage anfallen. Die Eigenschaft als Grenzgänger wird in diesem Fall nicht für jedes Arbeitsverhältnis getrennt beurteilt.

Sachverhalt:

Streitig ist, ob der Arbeitslohn des Kl. aus seiner Beschäftigung in der Schweiz im Inland steuerfrei zu belassen und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32 b EStG zu berücksichtigen ist. Der Kl. wohnte in Deutschland und war im Streitjahr bis September bei der Firma P, das restliche Jahr bei der Firma G beschäftigt. Während der Tätigkeit bei der Firma P wurden mehr als 60, während der Tätigkeit bei der Firma G keine Nichtrückkehrtage nachgewiesen. Das FA vertrat die Auffassung, bei der Firma G handle es sich um einen anderen Arbeitgeber, bei dem keine Nichtrückkehrtage nachgewiesen worden seien und wollte die dort verdienten Bezüge in der Bundesrepublik besteuern. Die Klage hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

Der Kl. ist im gesamten Jahr **kein Grenzgänger**, da er **mehr als 60 Nichtrückkehrtage** nachgewiesen hat.

1. Nach Art. 15 a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz entfällt bei in einem Vertragsstaat ansässigen und im anderen Vertragsstaat arbeitenden Personen die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei

einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Ergänzend dazu heißt es in Nr. II 3 des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 08.12.1991 (BStBl I 1993, 929), dass die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage der Nichtrückkehr bei einem Arbeitnehmer, der nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt ist, in der Weise zu berechnen ist, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung fünf Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung ein Tag anzusetzen sei. Diese Bestimmung enthält eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15 a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz (vgl. BFH, DStRE 2005, 84). In dem Einführungsschreiben des BMF vom 19.09.1994 (BStBl I 1994, 683), das aufgrund einer Verständigungsvereinbarung mit den zuständigen Behörden der Schweiz erging, ist unter Tz. 15 ausgeführt, dass dann, wenn ein **Arbeitgeberwechsel** innerhalb eines Kalenderjahres im Tätigkeitsstaat stattfindet, die Kürzung der 60-Tage-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls erfolge, bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis. Der hier gegebene Fall, dass in einem Arbeitsverhältnis bereits 60 Nichtrückkehrtage vorhanden sind, wird jedoch dort nicht erfasst. Unter Tz. 17 wird ausdrücklich geregelt, dass die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft für jedes Arbeitsverhältnis getrennt zu beurteilen sind.

Die hier gegebene Fallgestaltung wird dennoch für den hier gegebenen Fall von der eidgenössischen Steuerverwaltung nicht dieser Verständigungsvereinbarung unterworfen. Diese vertritt vielmehr die Auffassung, dass nach dem Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz nicht als Grenzgänger gelte, wenn an mehr als 60 Tagen pro Jahr aus beruflichen Gründen nicht an den Wohnsitz zurückkehre. Werden diese 60 Tage überschritten, so entfalle die Grenzgängereigenschaft in jedem Falle. Nach Schweizer Auffassung gilt die Verständigungsvereinbarung daher nur für Personen, die einen Arbeitgeberwechsel während des Kalenderjahres haben und insgesamt nicht mehr als 60 Nichtrückkehrtage pro Jahre aufweisen. Wird hingegen die 60-Tages-Grenze bei einem Arbeitsverhältnis überschritten, kommt die Verständigungsvereinbarung nicht zum Tragen, da nach dem Wortlaut von Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz die Grenzgängereigenschaft nicht mehr gegeben ist.

Entgegen der Auffassung der Deutschen Finanzverwaltung ist der hier streitige Fall dadurch von der Verständigungsvereinbarung ersichtlich nicht erfasst.

2. Der **Senat folgt der (arbeitnehmerbezogenen) Betrachtungsweise der Schweizer Steuerverwaltung**, da diese dem Wortlaut und dem Sinn des Art. 15 a Abs. 2 DBA-Schweiz entspricht.

a) Nach dem Wortlaut des Art. 15 a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz entfällt die Grenzgängereigenschaft dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Bereits der **Wortlaut** spricht nach Auffassung des

Senats für die arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise, da maßgebend die Person, somit der Arbeitnehmer und dessen Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres ist.

b) Auch **Sinn und Zweck** dieses Art. sprechen für diese Auslegung. Nach § 15 Abs. 1 DBA-Schweiz werden die Einkünfte für Einkommen aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich der ausschließlichen Besteuerung des Wohnsitzstaates zugeordnet. Wird die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, hat dieser das (konkurrierende) Recht zur Besteuerung (Art. 15 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweiz). Dann jedoch, wenn der Arbeitnehmer im gesamten Kalenderjahr mehr als 60 Tage aufgrund der Arbeitsausübung nicht zurückkehren kann, sieht das DBA-Schweiz die Bindung des Arbeitnehmers an den Ansässigkeitsstaat als so gelockert an, dass das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zusteht und die hieraus erzielten Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt freizustellen sind. In der Person des Arbeitnehmers sind demzufolge die Tage der beruflich bedingten Nichtrückkehr zu kumulieren, gleichgültig, bei wie vielen Arbeitgebern diese angefallen sind.

Diese Auslegung hat zusätzlich den Vorteil, dass sie innerhalb eines Jahres klare und eindeutige Verhältnisse schafft.

c) Das **Verhandlungsprotokoll** zum Änderungsprotokoll vom 18.12.1991 steht diesem Ergebnis nicht entgegen.

Dieses findet nach seinem Wortlaut unter II. 3 ausdrücklich nur dann Anwendung, wenn ein Arbeitgeber nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt ist. Es handelt sich demnach um eine **Regelung, die zugunsten der jeweiligen Grenzgänger wirkt**, in dem die Anzahl der erforderlichen Nichtrückkehrtage zeitanteilig gekürzt wird, so dass der Wegfall der Grenzgängereigenschaft früher eintreten kann. Die Anwendung dieser Regelung auf den Fall des Arbeitgeberwechsels zulasten des Kl. bedeutet daher eine entsprechende Anwendung, die jedoch der juristischen Methodenlehre widerspricht.

Hinweis:

Mit Urteil vom 26.04.2007, 3 K 21/07 = DStRE 2008, 425 (Rev. eingelegt; Az. BFH: I R 64/07) hat das FG Baden-Württemberg entschieden:

Nächtliche Arbeitsbereitschaft einer in Deutschland ansässigen und in der Schweiz als Heilerziehungspflegerin tätigen Stpfl. **an mehr als 60 Tagen** führt dazu, dass diese an der regelmäßigen Rückkehr an den Wohnort nach der aktiven Arbeitszeit gehindert und somit **keine Grenzgängerin** nach Art. 15 a DBA-Schweiz ist.

Das Gericht stellt zunächst klar, dass die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz i.S.d. Art. 15 a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz nicht mehr voraussetze, dass der Arbeitnehmer sich morgens

über die Grenze zu seiner Arbeitsstätte begeben und am gleichen Tag (nach getaner Arbeit) an den Wohnsitz zurückkehren. Vielmehr genüge die **regelmäßige Rückkehr "nach Arbeitsende"**.

Kehrt der Arbeitnehmer nach seiner aktiven Tätigkeit tatsächlich nicht in den Ansässigkeitsstaat zurück, ist entscheidend, ob die Rückkehr dem Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar war. Ein solcher beruflicher Grund ist nach Auffassung des Gerichts auch im Falle einer Rufbereitschaft, zu der der Arbeitnehmer sich verpflichtet hat, anzunehmen (vgl. auch BFH NV 2005, 840). Die Grenzgängereigenschaft entfalle deshalb dann, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 60 Tagen infolge einer angeordneten Rufbereitschaft im Anschluss an seine aktive Tätigkeit nicht in den Wohnsitzstaat zurückkehre. Der Annahme einer **Nicht-rückkehr nach der "aktiven" Arbeitszeit stehe auch nicht entgegen**, dass nach dem Schweizerischen Zivilrecht ein solcher **Bereit-schaftsdienst** am Beschäftigungsort als "**Arbeitszeit**" zu beurteilen sei.