

**Einführungsschreiben der Eidg. Steuerverwaltung,
Abteilung für internationales Steuerrecht und
Doppelbesteuerungssachen zu Art. 15a DBAD**

vom 6. September 1994^{1,2,3}

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des Artikels 15a des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) haben die zuständigen Behörden gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 und 15a Absatz 4 DBA das nachstehende Einführungsschreiben vereinbart:

Inhaltsübersicht:

	<i>Randziffer</i>
Ansässigkeit und Arbeitsort	01-08
Grundzüge der Ansässigkeit	01-03
Ansässigkeitsbescheinigung	04-07
Arbeitsort	08
Regelmässige Rückkehr	09-10
Grundfall	09
Geringfügige Arbeitsverhältnisse	10
Nichtrückkehr/60-Tage-Grenze	11-19
Nichtrückkehrtage	11-12
Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung	13
Eintägige Geschäftsreisen (ohne Übernachtung)	14
Kürzung der 60-Tage-Grenze	15-17
- bei Arbeitgeberwechsel	15
- bei tageweiser Teilzeitbeschäftigung	16
- bei Personen mit mehreren Arbeitsverhältnissen	17
Nachweis der Nichtrückkehrtage	18-19
Abzugsteuer	20
Beseitigung der Doppelbesteuerung	21-23
- Ansässigkeitsstaat Deutschland	21-22
- Ansässigkeitsstaat Schweiz	23
Steuerberechnung	24-31
- durch deutsche Arbeitgeber	24-27
- durch schweizerische Arbeitgeber	28-31

¹ Vgl. ASA 63 555

² In der Fassung der seither getroffenen Verständigungsvereinbarungen vom 11.12.1996, 4.6.1997 und 7.5.1998

³ Der BFH hat einzelne der nachfolgenden Verständigungsvereinbarungen als mit dem DBAD nicht vereinbar bezeichnet und in seiner Rechtsprechung abgelehnt. Für Einzelheiten wird auf LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 15a.2 verwiesen. Das BMF erliess aus diesem Grunde eine Konsultationsvereinbarungsverordnung, damit die darin enthaltenen Verständigungsvereinbarungen vor der Rechtsprechung standhalten.

Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer	32-33
- durch den deutschen Arbeitgeber	32
- durch den schweizerischen Arbeitgeber	33
Nachweis der Bruttovergütungen	34-36
Auskunfts klausel	37
Sonderfälle	38-45
- Drittstaateneinkünfte	38
- Leitende Angestellte	39
- Personen mit Doppelwohnsitz (Art. 4 Abs. 3 DBA)	40
- Abwanderer (Art. 4 Abs. 4 DBA)	41
- Künstler, Musiker, Sportler und Artisten (Art. 17 DBA)	42
- Grenzgänger im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA)	43
- Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen	44
- Tätigkeitsvergütungen für Gesellschafter einer Personengesellschaft	45
Aufhebung bisheriger Verständigungsvereinbarungen	46

Ansässigkeit und Arbeitsort

Grundzüge der Ansässigkeit

01. Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen bei unselbständiger Tätigkeit des Grenzängers in dem Staat besteuert, in dem er ansässig ist. Der Ansässigkeitsstaat ist nach Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA zu bestimmen. Die in Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA enthaltene Definition des Grenzängerbegriffes schränkt den Begriff der Ansässigkeit nicht ein. Die Ansässigkeit ergibt sich in den nachfolgenden Randziffern (Rz) durch die Voranstellung „schweizerischer“ oder „deutscher“ Grenzänger.
02. Ist eine Person in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann die in Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA genannte Grenzängereigenschaft nur gegeben sein, wenn Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat nicht zusammenfallen.

Beispiel: Eine Person besitzt in beiden Staaten eine Wohnung. Der Arbeitsort befindet sich in der Schweiz.

- a) Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in der Bundesrepublik Deutschland.
Da Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat auseinanderfallen, kann die Person grundsätzlich Grenzänger sein.
 - b) Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in der Schweiz.
Art. 15a DBA ist nicht anwendbar.
03. Sind in einem Ansässigkeitsstaat mehrere Wohnsitze bzw. mehrere Orte des gewöhnlichen Aufenthalts gegeben, bleibt die Grenzängereigenschaft erhalten, gleichgültig zu welchem Wohnsitz/Ort des gewöhnlichen Aufenthalts die regelmässige Rückkehr erfolgt.

Beispiel: Eine Person hat den Familienwohnsitz in Hamburg, daneben besitzt sie einen weiteren Wohnsitz in Deutschland in der Nähe der Grenze, von dem sie regelmässig zu ihrem Arbeitsort in der Schweiz pendelt. Lediglich an den Wochenenden kehrt sie an den Familienwohnsitz zurück. Die Grenzängereigenschaft ist gegeben.

Ansässigkeitsbescheinigung

04. Der Tätigkeitsstaat kann von den Vergütungen eine Quellensteuer erheben (Art. 15a Abs. 1 Satz 2 DBA). Diese Steuer darf 4,5 v.H. des Bruttopreis der Vergütungen nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Ansässigkeitsstaats nachgewiesen wird (Art. 15a Abs. 1 Satz 3 DBA). Die Quellensteuer wird nicht begrenzt, wenn dem Arbeitgeber eine solche Bescheinigung nicht vorgelegt wird. Handelt es sich in diesem Fall jedoch um einen Grenzänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA, erfolgt die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unabhängig von der Erhebung der Abzugsteuer nach Art. 15a Abs. 3 DBA (vgl. Rz 22).

05. Handelt es sich bei dem Grenzgänger um eine in der Schweiz ansässige natürliche Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war (sog. Abwanderer), ist Art. 4 Abs. 4 DBA zu beachten (vgl. Rz 41).
06. Über die amtliche Bescheinigung haben sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zu verständigen (Art. 15a Abs. 4 DBA, Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991 zu Art. 15a DBA, Tz. I). Die derzeit gültige Fassung des Vordrucks (Gre-1) ist als Anlage 1 abgedruckt. Der Antrag auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung ist vom Grenzgänger persönlich zu unterschreiben.
07. Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt jeweils für ein Kalenderjahr, bei Beschäftigungsaufnahme während des Jahres bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs. Die Bescheinigung für das jeweilige Folgejahr (Gre-2 in der derzeit gültigen Fassung vgl. Anlage 2) wird dem Grenzgänger ohne Antrag von der zuständigen Steuerbehörde erteilt. Bei Arbeitgeberwechsel ist eine neue Bescheinigung zu beantragen.

Der Ansässigkeitsstaat kann die Erteilung der Ansässigkeitsbescheinigung nur dann verweigern, wenn die Person die Voraussetzungen des Art. 15a DBA nicht erfüllt.

Beispiel: Eine in Deutschland wohnende Person arbeitet in Frankreich für einen schweizerischen Arbeitgeber. Die Zahlung des Arbeitslohns erfolgt durch den Arbeitgeber. Eine Ansässigkeitsbescheinigung ist nicht zu erteilen.

Arbeitsort

08. Arbeitsort ist regelmässig der Ort, an dem der Arbeitnehmer in den Betrieb seines Arbeitgebers eingegliedert ist. Übt der Arbeitnehmer nicht nur an diesem Ort seine Tätigkeit aus (z.B. Berufskraftfahrer, Aussendienstmitarbeiter), sind die Tage der auswärtigen Tätigkeit als Geschäftsreisen im Rahmen der Ermittlung der Nichtrückkehrtage zu würdigen (vgl. Rz 11 ff.). Ist der Arbeitnehmer nach seinem Arbeitsvertrag in mehr als einem Betrieb seines Arbeitgebers eingegliedert, so ist Arbeitsort der Ort, an dem er seine Arbeit überwiegend auszuüben hat.

Beispiel: Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer ist nach seinem Arbeitsvertrag verpflichtet, seine Arbeit an drei Wochen pro Monat in der Schweiz und eine Woche pro Monat in Deutschland / in einem Drittstaat auszuüben. Sein Arbeitsort ist in der Schweiz. Liegt eine regelmässige Rückkehr im Sinne der Rz 09 vor, sind die Arbeitstage ausserhalb der Schweiz als Geschäftsreisen im Rahmen der Nichtrückkehrtage zu würdigen (vgl. Rz 11 ff.).

Regelmässige Rückkehr

Grundfall

09. Nach Art. 15a Abs. 2 DBA hängt die Grenzgängereigenschaft davon ab, dass der Arbeitnehmer regelmässig von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Dabei bleibt eine Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen an höchstens 60 Arbeitstagen unbedachtlich (60-Tage-Grenze, vgl. Rz 11 ff.).

Geringfügige Arbeitsverhältnisse

10. Eine regelmässige Rückkehr in diesem Sinne liegt auch noch vor, wenn sich der Arbeitnehmer aufgrund eines Arbeitsvertrages oder mehrerer Arbeitsverträge mindestens an einem Tag pro Woche oder mindestens an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurück begibt. Sind die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt (geringfügige Arbeitsverhältnisse), wird eine regelmässige Rückkehr nicht angenommen. Die Regelung über die Nichtrückkehrtage gemäss Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA bleibt vorbehalten.

Beispiel 1: Eine Arbeitnehmerin, die einmal pro Woche (aufgrund eines oder mehrerer Arbeitsverhältnisse) im anderen Vertragsstaat ihrer Arbeit nachgeht, ist Grenzgängerin.

Beispiel 2: Ein Arbeitnehmer, der im Monat nur an drei Tagen seiner Arbeit im anderen Staat nachgeht, ist nicht Grenzgänger.

Nichtrückkehr / 60-Tage-Grenze

Nichtrückkehrtage

11. Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage, die im persönlichen Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers vereinbart sind, in Betracht. Samstage, Sonn- und Feiertage können daher nur in Ausnahmefällen zu den massgeblichen Arbeitstagen zählen. Dies käme z.B. in Frage, wenn der Arbeitgeber die Arbeit an diesen Tagen ausdrücklich anordnet und hieran anknüpfend in der Regel entweder einen Freizeitausgleich oder zusätzliche Bezahlung dafür gewährt. Trägt der Arbeitgeber die Reisekosten, so werden bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage als Nichtrückkehrtage angesehen.

Bei einer Person, die eine Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung für die Schweiz besitzt und aufgrund einer zwingenden Vorschrift schweizerischen Rechts im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit einen Wohnsitz in der Schweiz innehaben muss, wird davon ausgegangen, dass sie an mehr als 60 Tagen pro Jahr aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz in Deutschland zurückkehrt.

12. Ein Nichtrückkehrtag ist nicht schon deshalb anzunehmen, weil sich die Arbeitszeit des einzelnen an seinem Arbeitsort entweder bedingt durch die Anfangszeiten oder durch die Dauer der Arbeitszeit über mehr als einen Kalendertag erstreckt. So sind Schichtarbeiter, Personal mit Nachtdiensten und Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst nicht schon aufgrund ihrer spezifischen Arbeitszeiten von der Grenzgängerregelung ausgeschlossen (Verhandlungsprotokoll, Tz. II Nr. 1). Bei den im Verhandlungsprotokoll aufgelisteten Berufsgruppen handelt es sich jedoch um keine abschliessende Aufzählung.

Als Arbeitsausübung im Sinne der Tz. II Nr. 1 des Verhandlungsprotokolls sind daher allgemein alle Zeiten anzusehen, für die aufgrund des Arbeitsverhältnisses eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Anwesenheit am Arbeitsort besteht. Kurzfristige Arbeitszeitunterbrechungen von weniger als vier Stunden beenden den Arbeitstag nicht.

Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung

13. Tage der Nichtrückkehr sind nur dann zu berücksichtigen, wenn – wie in Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA bestimmt – diese Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung (aus beruflichen Gründen) erfolgt. Eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung liegt namentlich dann vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Bei einer Arbeitsunterbrechung von vier bis sechs Stunden ist eine Rückkehr an den Wohnsitz zumutbar, wenn die für die Wegstrecke von der Arbeitsstätte zur Wohnstätte benötigte Zeit (hin und zurück) mit den in der Regel benutzten Transportmitteln nicht mehr als 20 v.H. der Zeit der Arbeitsunterbrechung beträgt.

Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten gelten nicht als Tage der Nichtrückkehr. Die Tage der Nichtrückkehr bestimmen sich nach der Anzahl der beruflich bedingten Übernachtungen bzw. der beruflich bedingten Nichtrückkehr bei Arbeitsunterbrechung von mindestens vier Stunden.

Beispiel: Ein Grenzgänger unternimmt eine Geschäftsreise, die eine auswärtige Übernachtung im Tätigkeitsstaat oder Ansässigkeitsstaat bedingt.

Es liegt ein Tag der Nichtrückkehr vor.

Eintägige Geschäftsreisen (ohne Übernachtung)

14. Eintägige Geschäftsreisen im Vertragsstaat des Arbeitsorts und im Ansässigkeitsstaat zählen nicht zu den Nichtrückkehrtagen. Eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten zählen stets zu den Nichtrückkehrtagen.

Kürzung der 60-Tage-Grenze

Arbeitgeberwechsel

15. Findet ein Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Kalenderjahrs im Tätigkeitsstaat statt, erfolgt die Kürzung der 60-Tage-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis.

Beispiel: B, wohnhaft in Deutschland, arbeitet bis zum 30.04.01 in der Schweiz. Im Februar/März wird er für seine Firma für sechs Wochen in der Innerschweiz tätig, wobei er jeweils am Montag anreist und am Samstag zurückfährt. In dieser Zeit (6×5 Tage) kehrt er aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurück. Zum 01.11.01 beginnt er wieder in der Schweiz zu arbeiten. In der Zeit vom 01.11.-31.12.01 kehrt er wegen einer Dienstreise im Tätigkeitsstaat (Anreise Montag/Rückreise Freitag) aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurück.

Lösung: Bei seinem ersten Arbeitsverhältnis, das vier volle Monate dauerte, liegen 30 beruflich bedingte Übernachtungen (= 30 Tage der Nichtrückkehr) vor. Eine regelmässige Rückkehr wird jedoch nur bei bis zu 20 Tagen Nichtrückkehr (4 Monate \times 5 Tage) unterstellt. B ist also bezüglich dieses Arbeitsverhältnisses nicht als Grenzgänger anzusehen. Im zweiten Arbeitsverhältnis (Dauer zwei Monate) liegen lediglich vier beruflich bedingte Übernachtungen (= vier Tage der Nichtrückkehr) vor. In diesem Arbeitsver-

hältnis unterschreitet er die Grenze von zehn Tagen ($2 \text{ Monate} \times 5 \text{ Tage}$) und ist deshalb als Grenzgänger anzusehen.

Tageweise Teilzeitbeschäftigte

16. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung herabzusetzen (Verhandlungsprotokoll, Tz. II Nr. 4). Bezugsgrößen sind hierbei die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbarten Arbeitstage zu den bei Vollzeitbeschäftigung betriebsüblichen Arbeitstagen. Bei einer 5-Tage-Woche ist von 250 betriebsüblichen Arbeitstagen, bei einer 6-Tage-Woche von 300 betriebsüblichen Arbeitstagen auszugehen. Urlaubstage sind bei beiden Rechengrößen aus Vereinfachungsgründen nicht abzuziehen.

Beispiel: Eine Person, wohnhaft in Deutschland, arbeitet ganzjährig zwei Tage pro Woche in der Schweiz. An 23 Tagen kehrt sie aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurück.

- a) Im Betrieb ist eine 5-Tage-Woche üblich.
- b) Im Betrieb ist eine 6-Tage-Woche üblich.

Unschädlich sind bei

- a) $25 (60 \times \frac{2 \times 52}{250})$
- b) $21 (60 \times \frac{2 \times 52}{300})$ Nichtrückkehrtage

Die Person ist daher bei

- a) Grenzgänger,
- b) nicht mehr Grenzgänger.

Arbeitnehmer mit mehreren Arbeitsverhältnissen im anderen Vertragsstaat

17. Die Berechnung der 60 Tage ist ebenso bei Arbeitnehmern, die im anderen Vertragsstaat bei mehreren Arbeitgebern angestellt sind, vorzunehmen. Die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft sind für jedes Arbeitsverhältnis getrennt zu beurteilen. Nichtrückkehrtage sind dem jeweiligen Arbeitsverhältnis nach ihrer überwiegenden Veranlassung zuzuordnen. Eine mehrfache Berücksichtigung findet nicht statt.

Nachweis der Nichtrückkehrtage

Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage

18. Stellt der Arbeitgeber am Ende des Jahres oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses während des Kalenderjahrs fest, dass die Grenzgängereigenschaft aufgrund der entsprechenden Nichtrückkehrtage entfällt, hat er die Nichtrückkehrtage mit dem Vordruck Gre-3 (in der derzeit gültigen Fassung vgl. Anlage 3) zu bescheinigen. Der Vordruck ist jeweils unaufgefordert der für den Einbehalt der Abzugsteuer zuständigen Steuerbehörde zuzuleiten, die diese Bescheinigung nach Überprüfung mit einem Sichtvermerk versehen an den Arbeitgeber zur Weiterleitung an den Grenzgänger zurückgibt. Es bleibt dem Ansässigkeitsstaat unbenommen, die bescheinigten Nichtrückkehrtage zu überprüfen und entsprechende Nachweise zu verlangen. Solche Nachweise sollen nur aus-

nahmsweise und namentlich dann verlangt werden, wenn ein begründeter Anlass besteht. Die Vertragsstaaten haben sich verpflichtet, entsprechende Auskünfte zu erteilen (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA, vgl. auch Rz 37).

Voraussichtliche Nichtrückkehr

19. Ist für den Arbeitgeber voraussehbar, dass der Grenzgänger bei ganzjähriger Beschäftigung an mehr als 60 Tagen pro Kalenderjahr – bei zeitweiser Beschäftigung während des Kalenderjahrs nach entsprechender Kürzung – aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehren wird, ist der Tätigkeitsstaat vorläufig berechtigt, Quellensteuern entsprechend seinem nationalen Recht zu erheben. Der Arbeitgeber hat dies dem Grenzgänger formlos zu bescheinigen mit dem Hinweis, dass die detaillierte Aufstellung der Tage der Nichtrückkehr nach Ablauf des Kalenderjahrs oder, wenn das Arbeitsverhältnis früher beendet wird, zum Ende des Arbeitsverhältnisses mit dem Vordruck Gre-3 zur Vorlage bei der Steuerbehörde bescheinigt wird (vgl. Rz 18). Diesem Umstand ist im Ansässigkeitsstaat durch einen Aufschub der Besteuerung bzw. Anpassung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen Rechnung zu tragen.

Abzugsteuer

Bemessungsgrundlage/-zeitraum

20. Bei Vorliegen der Ansässigkeitsbescheinigung bzw. der Verlängerung darf die Abzugsteuer 4,5 v.H. des Bruttoprätals der Vergütungen nicht überschreiten. Für die Berechnung ist der Lohnzahlungszeitraum (i.d.R. Kalendermonat) massgebend. Die Bemessungsgrundlage (Bruttoprätal der Vergütungen) bestimmt sich nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht. Die Qualifikation durch den Tätigkeitsstaat bindet den Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Steueranrechnung. Soweit die Grenzgängereigenschaft vorliegt, erstreckt sich der Quellensteuerabzug auf alle Vergütungen, unabhängig davon, wo die Arbeit ausgeübt wird.

Beseitigung der Doppelbesteuerung

Ansässigkeitsstaat Deutschland

21. Liegen die Voraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 DBA vor, ist die Abzugsteuer höchstens mit 4,5 v.H. der Bruttovergütungen anzurechnen (Art. 15a Abs. 3 Buchst. a DBA).

Die Anrechnung von Abzugsteuer bei der Veranlagung erfolgt jedoch nur dann, wenn eine gesonderte Steuerbescheinigung oder ein Steuerausweis auf dem Lohnausweis über die einbehaltene Abzugsteuer vorgelegt wird. Dieser Nachweis ist auf Verlangen des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber auszustellen (Verhandlungsprotokoll Tz. III). Ohne eine solche Bescheinigung kann auch bei Schätzungsveranlagungen eine Abzugsteuer nicht berücksichtigt werden.

22. Behält der Arbeitgeber bei einem Grenzgänger Quellensteuer von mehr als 4,5 v.H. der Bruttovergütungen ein (Nichtvorlage der Ansässigkeitsbescheinigung durch den Arbeitnehmer vgl. Rz 04, unzutreffende Beurteilung der voraussichtlichen Nichtrückkehrstage durch den Arbeitgeber vgl. Rz 18/19, Rechenfehler), erfolgt nur eine Anrechnung der

Abzugsteuer in Höhe von 4,5 vom Hundert der Bruttovergütungen. Auch in diesen Fällen ist eine Steuerbescheinigung vorzulegen. Stellt sich heraus, dass die schweizerische Steuer, die vom Lohn des deutschen Grenzgängers einbehalten wurde, in Abweichung von den Bestimmungen des Art. 15a DBA zu hoch war, ist die Erstattung der Differenz in der Schweiz zu beantragen, vgl. Rz 33.

Ansässigkeitsstaat Schweiz

23. Bei schweizerischen Grenzgängern in Deutschland, die dort mit der nach Art. 15a Abs. 1 DBA auf 4,5 v.H. begrenzten Steuer belegt werden, wird der Bruttopreis der Arbeitsvergütungen für die Zwecke der Steuerbemessung in der Schweiz um ein Fünftel herabgesetzt. Dabei gilt als Bruttolohn der Betrag, der demjenigen in Ziffer 1 B des eidgenössischen Lohnausweises Form. 11 EDP entspricht. Da gewisse Einkünfte, die nach dem eidgenössischen Lohnausweis zum Bruttolohn gehören, in Deutschland steuerfrei sind und daher im deutschen Lohnsteuerformular nicht erscheinen, werden solche Einkünfte in der deutschen Lohnsteuerbescheinigung für schweizerische Grenzgänger zusätzlich aufgeführt. Es handelt sich dabei um Abfindungen nach § 3 Nr. 9 sowie um Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeiten nach § 3b des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG). Nicht in der Schweiz besteuert werden solche Einkünfte von Grenzgängern, die eine Ansässigkeitsbescheinigung (Formular Gre-1) in Verbindung mit der Arbeitgeberbescheinigung (Formular Gre-3) vorlegen. Diese Einkünfte können in Deutschland voll besteuert werden und sind von der schweizerischen Steuer befreit.

Steuerberechnung

Deutsche Arbeitgeber

24. Schweizerische Arbeitnehmer, die die Grenzgängereigenschaft im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA erfüllen (vgl. Rz 01 ff.), sind im Regelfall beschränkt einkommensteuerpflichtig. Abweichend von § 39d EStG bedingen die zwischenstaatlichen Vereinbarungen hier ein eigenständiges Lohnsteuerabzugsverfahren (Art. 3 des Zustimmungsgesetzes vom 30.09.1993, BStBl 1993 I S. 927). Der abweichende Lohnsteuerabzug gilt auch dann, wenn der schweizerische Grenzgänger ausnahmsweise (erweitert) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, weil eine Doppelansässigkeit vorliegt und Art. 4 Abs. 3 DBA nicht anzuwenden ist oder unter den übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG der Arbeitslohn aus einer deutschen öffentlichen Kasse bezogen wird (vgl. Rz 43).

Regelfall: Steuerabzug von 4,5 v.H.

25. Die Lohnsteuer des schweizerischen Grenzgängers darf in all diesen Fällen höchstens 4,5 v.H. des im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bezogenen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohns betragen. Hierunter ist der nach innerstaatlichen Vorschriften lohnsteuerpflichtige Arbeitslohn zu verstehen. Für den Begriff des Arbeitslohns gilt § 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung. Persönliche Abzüge, wie Werbungskosten, Sonderausgaben und aussergewöhnliche Belastungen, für die in anderen Fällen eine Freibetragseintragung in Frage kommt (§§ 39a, 39d Abs. 2 EStG), dürfen die Bemessungsgrundlage für die ermässigte Lohnsteuer nicht kürzen.

Beispiel: Der Arbeitslohn eines schweizerischen Grenzgängers setzt sich für den Lohnzahlungszeitraum Januar 1994 wie folgt zusammen:

Grundlohn	3.500 DM
Mehrarbeitsvergütung	500 DM
Steuerfreie Nachtarbeitszuschläge	300 DM
Vermögenswirksame Leistungen	78 DM
Sonstiger Bezug - Urlaubsentschädigung 1993	500 DM
Insgesamt	4.878 DM

Die Lohnsteuer für den Monat Januar berechnet sich mit 4,5 v.H. von 4.578 DM. Steuerfreier Arbeitslohn bleibt ausser Ansatz.

Die Regelung, dass für schweizerische Grenzgänger die Lohnsteuer höchstens 4,5 v.H. des steuerpflichtigen Arbeitslohnes betragen darf, gilt auch für die Fälle der pauschalen Lohnsteuer. Der nach dem EStG massgebliche Pauschsteuersatz von 15 v.H. bzw. 25 v.H. wird durch die zwischenstaatliche Vereinbarung ebenfalls erfasst und entsprechend ermässigt. Dies gilt unabhängig davon, ob eine pauschale Lohnsteuer – wie bei Aushilfs- oder Teilzeitkräften für den gesamten Arbeitslohn oder wie bei Zukunftssicherungsleistungen neben dem übrigen Arbeitslohn – in Frage kommt.

Sonderfälle

Keine Begrenzung des Steuerabzugs auf 4,5 v.H.

26. Liegt dem Arbeitgeber keine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. keine Verlängerung vor oder ist der Arbeitnehmer aufgrund seiner Nichtrückkehrage an den Wohnsitz kein Grenzgänger, ist die Lohnsteuer ausschliesslich nach innerstaatlichen Vorschriften zu berechnen.

Steuer nach Tabelle ist niedriger als 4,5 v.H.

27. Der Steuersatz von 4,5 v.H. ist auch dann ohne Bedeutung, wenn der schweizerische Grenzgänger eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. eine Verlängerung vorgelegt hat, aber ein Abgleich zwischen der Lohnsteuer nach den Lohnsteuer-Tabellen und der ermässigten Abzugsteuer ausnahmsweise ergibt, dass die normale Lohnsteuer weniger als 4,5 v.H. des gesamten steuerpflichtigen Arbeitslohns des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums beträgt. Um eine Benachteiligung schweizerischer Grenzgänger gegenüber anderen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu vermeiden, hat der deutsche Arbeitgeber insbesondere bei geringen Lohnbezügen eine Vergleichsberechnung durchzuführen.

Beispiel: Eine in Basel wohnhafte Halbtagskraft ist in Lörrach beschäftigt. Der monatliche Bruttoarbeitslohn beträgt 1.000 DM zuzüglich einer monatlichen Zukunftssicherungsleistung von 100 DM, für die die Voraussetzungen der Lohnsteuer-Pauschalierung nach den Regeln der Direktversicherung erfüllt sind. Der Firma liegt sowohl eine Ansässigkeitsbescheinigung als auch eine besondere Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts nach § 39d Abs. 2 EStG vor, aus der sich für die Arbeitnehmerin die Steuerklasse I sowie ein monatlicher Freibetrag für persönliche Abzüge in Höhe von 100 DM ergibt.

Lösung:

Der Arbeitgeber hat folgende Vergleichsberechnung durchzuführen:

Ermässigte Abzugsteuer

$$1.100 \text{ DM} (1.000 \text{ DM} + 100 \text{ DM}) \times 4,5 \text{ v.H.} = 49,50 \text{ DM}$$

(Massgebliche Berechnungsgrundlage ist der gesamte steuerpflichtige Arbeitslohn einschl. pauschalbesteuerungsfähiger Bezüge ohne Kürzung um persönliche Abzüge).

Lohnsteuer nach allgemeinen Grundsätzen

Lohnsteuer lt. A-Tabelle (die Anwendung der Lohnsteuer-Zusatztabelle für Geringverdiener ist bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern nicht zulässig) für einen stpfl. 900 DM (1.000 DM abzügl. bescheinigtem Monatsfreibetrag) = 17,08 DM pauschale Lohnsteuer von 100 DM \times 15 v.H. = 15,00 DM insgesamt 32,08 DM.

Die Lohnsteuerberechnung nach allgemeinen Grundsätzen führt zu einer geringeren Steuer als die höchstens zulässige Abzugsteuer von 4,5 v.H. Die Firma hat deshalb nur 32,08 DM an Steuern für die schweizerische Teilzeitkraft einzubehalten.

Bei Arbeitnehmern mit doppeltem Wohnsitz bzw. mit Zahlungen aus öffentlichen Kassen ist zu beachten, dass auf sie die Lohnsteuer-Zusatztabellen Anwendung finden, da sie (ggf. erweitert) unbeschränkt steuerpflichtig sind. Für sie wird daher häufiger der Fall eintreten, dass die nach allgemeinen Grundsätzen ermittelte Lohnsteuer niedriger als die Abzugsteuer von 4,5 v.H. ist.

Eine Vergleichsberechnung erübrigt sich jedoch für den Arbeitgeber, wenn er einen Steuerabzug nach der Steuerklasse VI vornehmen muss, weil ihm die entsprechenden Bescheinigungen bzw. Lohnsteuerkarten nach den §§ 39d, 39c oder 39b EStG vom Arbeitnehmer nicht vorgelegt wurden. In diesen Fällen ist die nach den Steuertabellen berechnete Lohnsteuer immer höher als die nach dem ermässigten Steuersatz von 4,5 v.H. höchstens zulässige Lohnsteuer.

Schweizerische Arbeitgeber

Regelfall: Steuerabzug von 4,5 v.H.

28. Der Arbeitgeber hat vom Bruttolohn der deutschen Grenzgänger grundsätzlich 4,5 v.H. Steuer einzubehalten (zum Begriff des Bruttolohnes vgl. Ziff. 1 B des eidgenössischen Lohnausweises Form. 11 EDP). Der Steuerabzug darf allerdings nur dann auf 4,5 v.H. begrenzt werden, wenn der Grenzgänger dem Arbeitgeber eine vom deutschen Wohnsitzfinanzamt ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung bzw. Verlängerung vorlegt.

Sonderfälle: Keine Begrenzung des Steuerabzugs auf 4,5 v.H.

Die Ansässigkeitsbescheinigung liegt nicht vor

29. Wenn dem Arbeitgeber im Zeitpunkt der Lohnzahlung keine gültige Ansässigkeitsbescheinigung bzw. Verlängerung vorliegt, muss er die volle Steuer und nicht nur 4,5 v.H. einbehalten.

Nichtrückkehr an den Wohnsitz

30. Wenn der Arbeitgeber während des gesamten Kalenderjahrs an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt, ist die volle Steuer einzubehalten (vgl. Rz 33). Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber erkennt, dass der Arbeitnehmer die 60 Tage voraussichtlich überschreiten wird. Beginnt oder endet die Beschäftigung in der Schweiz im Laufe des Kalenderjahrs oder liegt eine Teilzeitbeschäftigung an bestimmten Tagen vor, sind die 60 Tage entsprechend zu kürzen.

Steuer nach Tarif ist niedriger als 4,5 v.H.

31. Wenn die Steuer nach dem kantonalen Quellensteuertarif (einschliesslich Bundes- und Gemeindesteuer) unter 4,5 v.H. des Bruttolohnes liegt, ist die niedrigere Steuer einzubehalten.

Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer

Deutsche Arbeitgeber

32. Das abweichende Steuerabzugsverfahren, nach dem die Lohnsteuer höchstens 4,5 v.H. des steuerpflichtigen Arbeitslohns betragen darf, ist nur solange zulässig, wie der Arbeitgeber erkennt, dass die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft erfüllt sind. Ist der Arbeitnehmer wegen Überschreitens der 60-Tage-Grenze voraussichtlich oder tatsächlich (vgl. Rz 19) nicht mehr Grenzgänger, so ist der Arbeitgeber bereits während des Jahres verpflichtet, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung die für die vergangenen Lohnzahlungszeiträume dieses Kalenderjahrs noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten (Art. 3 Abs. 3 des Zustimmungsgesetzes).

Diese Verpflichtung zur Lohnsteuer-Nacherhebung bleibt auch nach Ablauf des Kalenderjahrs erhalten. Abweichend von § 41c Abs. 3 EStG ist bei schweizerischen Grenzgängern eine Änderung des Lohnsteuerabzugs für das vergangene Jahr über den Zeitpunkt der Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung hinaus bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung durchzuführen. Ergibt sich im umgekehrten Fall nachträglich, dass die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft vorliegen, ist der Arbeitgeber nur bis zur Ausstellung der besonderen Lohnsteuerbescheinigung berechtigt (vgl. Rz 35), die zuviel einbehaltene Lohnsteuer zu korrigieren. Das Zustimmungsgesetz sieht hier keine entsprechende Ausnahmeregelung vor. Nach diesem Zeitpunkt kann der schweizerische Grenzgänger zuviel einbehaltene Lohnsteuer beim jeweiligen Betriebsstättenfinanzamt nur noch durch einen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§ 37 Abs. 2) geltend machen.

Schweizerische Arbeitgeber

33. Stellt sich heraus, dass der Arbeitgeber zuviel Steuern einbehalten hat (z.B. wegen Unterschreitens der 60 Tage schädlicher Nichtrückkehr), so hat er diesem Umstand bei den nächsten Lohnzahlungen Rechnung zu tragen. Dies gilt umgekehrt auch im Fall, in dem er zuwenig Steuern einbehalten hat. Im letzteren Fall hat der Arbeitgeber für das jeweilige Arbeitsverhältnis die volle Steuer rückwirkend auf den Beginn des betreffenden Kalenderjahrs zu erheben.

Sofern eine in Abzug gebrachte zu hohe Steuer in Rechtskraft erwachsen ist, sind die Kantone berechtigt, ohne Einleitung des Verständigungsverfahrens im Einzelfall eine abkommenswidrige Besteuerung zu beseitigen. Zu beachten sind die in den Art. 147 Abs. 2 und 148 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer bzw. in Art. 51 Abs. 2 und 3 des Steuerharmonisierungsgesetzes genannten Einschränkungen. Danach kommt eine Erstattung namentlich dann nicht in Betracht, wenn der Grenzgänger die Ansässigkeitsbescheinigung bzw. die Verlängerung bei der ihm zumutbaren Sorgfalt vor Eintritt der Rechtskraft der Steuer dem Arbeitgeber hätte vorlegen können.

Nachweis der Bruttovergütungen

34. Für einen deutschen Grenzgänger hat der Lohnausweis (Bruttobetrag der Vergütungen) auf amtlichem Vordruck der schweizerischen Steuerverwaltung zu erfolgen, wobei Spesenvergütungen durch den Arbeitgeber stets im Detail aufzuführen sind (Verhandlungsprotokoll Tz. III).
35. Für einen schweizerischen Grenzgänger ergibt sich der Inhalt des auszustellenden Lohnausweises zusätzlich aus Art. 3 Abs. 2 des Zustimmungsgesetzes. Danach hat der deutsche Arbeitgeber bei Beendigung eines Dienstverhältnisses, spätestens am Ende des Kalenderjahrs auf Antrag des Grenzgängers eine besondere Lohnsteuerbescheinigung nach amtlichem Vordruck zu erteilen (Vordruck LSt 6). Dabei ist abweichend von § 41b EStG eine Lohnsteuerbescheinigung auch für den pauschal besteuerten Arbeitslohn auszustellen. Im amtlichen Vordruck ist deshalb nicht nur der normal besteuerte Arbeitslohn, sondern auch der pauschal besteuerte Arbeitslohn entweder gesondert oder in einer Summe mit dem übrigen Arbeitslohn zu bescheinigen. Zulässig ist auch die Bescheinigung des pauschal besteuerten Arbeitslohns in einer angefügten Erklärung; entsprechendes gilt für den Ausweis der Lohnsteuer, die auf diesen Arbeitslohn entfällt. Zusätzlich hat der Arbeitgeber steuerfreie Entlassungsentschädigungen (§ 3 Nr. 9 EStG) sowie steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG) zu bescheinigen. Die Eintragungen sind im amtlichen Vordruck in einem freien Feld vorzunehmen und als solche kenntlich zu machen.
36. Die Ausstellung falscher Lohnausweise sowie falscher Bescheinigungen über die erhobene Abzugsteuer kann den Tatbestand des Abgabenbetrugs erfüllen, für den der Rechtshilfeweg möglich ist.

Auskunfts klausel

37. Die zuständigen Behörden können Auskünfte austauschen, die zur Feststellung der Voraussetzungen für die Besteuerung nach Art. 15a DBA notwendig sind (Art. 27 Abs. 1 Sätze 1 und 2 DBA). Hierunter fallen Auskünfte zur Feststellung der Grenzgängereigenschaft, insbesondere hinsichtlich der Überprüfung von Bescheinigungen, Bewilligungen und sonstiger Belege oder Unterlagen.

Sonderfälle

Drittstaateneinkünfte

38. Grenzgänger nach Art. 15a DBA sind mit ihren gesamten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Wohnsitzstaat steuerpflichtig. Zur Abzugsteuer vgl. Rz 20.

Bordpersonal

- 38a. Bei den unter Artikel 15 Abs. 3 DBA fallenden Arbeitnehmern an Bord von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr ist Artikel 15a DBA nicht anzuwenden.

Leitende Angestellte

39. Wie bisher geht die Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA der Regelung der leitenden Angestellten in Art. 15 Abs. 4 DBA vor. Die bisherigen Verständigungsvereinbarungen zu leitenden Angestellten als Grenzgänger werden aufgehoben (vgl. Rz 46); es gelten daher die allgemeinen Ausführungen.

Schweizerische Grenzgänger mit ständiger Wohnstätte oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland (Art. 4 Abs. 3 DBA)

40. Unterliegt der Steuerpflichtige der überdachenden Besteuerung nach Art. 4 Abs. 3 DBA, entfällt die Beschränkung der Abzugsteuer. Daneben behält die Schweiz jedoch das Besteuerungsrecht nach Art. 15a DBA für den Grenzgänger. Die Doppelbesteuerung wird durch Steueranrechnung vermieden (Art. 4 Abs. 3 DBA in Verbindung mit § 34c EStG).

Abwanderer in die Schweiz (Art. 4 Abs. 4 DBA)

41. Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA bekräftigt, dass die Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA den Regelungen über die Grenzgängerbesteuerung vorgeht. Eine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ergibt sich hieraus nicht.

Somit entfällt bei Grenzgänger-Abwanderern auch die Beschränkung des Tätigkeitsstaats Deutschland auf eine Abzugsteuer von 4,5 v.H. des Bruttopreis der Vergütungen. Eine teilweise Freistellung von Abzugsteuern nach § 39b Abs. 6 EStG bei Arbeitslöhnen kommt bei Abwanderern so lange nicht in Betracht, wie Art. 4 Abs. 4 DBA anzuwenden ist⁴.

Die Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA ist nicht anzuwenden, wenn der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt.

Für die Anrechnung schweizerischer Steuern im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt:

In entsprechender Anwendung des § 39b Abs. 6 EStG rechnet der Arbeitgeber aufgrund einer Anrechnungsberechtigung des Betriebsstättenfinanzamts einen bestimmten Betrag als schweizerische Steuer vorläufig auf die 4,5 v.H. des Bruttopreis der Vergütungen übersteigende deutsche Lohnsteuer an. Der Grenzgänger-Abwanderer hat die Anrechnungsberechtigung beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen. Dem Antrag hat er seinen letzten schweizerischen Steuer- oder Vorauszahlungsbescheid beizufügen. Nach Ablauf des Kalenderjahrs wird zur endgültigen Anrechnung der schweizerischen

⁴ Vgl. auch Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 26.03.1975 – IV C 6 – S. 1301 Schweiz – 3/75, BStBl I S. 479

Steuer auf Antrag des Grenzgänger-Abwanderers eine Veranlagung durchgeführt. Der Antrag auf Durchführung der Veranlagung ist gleichzeitig mit dem Antrag auf Erteilung der Anrechnungsbescheinigung zu stellen⁵.

Künstler, Musiker, Sportler und Artisten (Art. 17 DBA)

42. Bei dem oben genannten Personenkreis geht die Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA dem Art. 17 Abs. 1 DBA vor. Dies bedeutet, dass Art. 15a DBA künftig auch bei angestellten Künstlern anwendbar ist, die in einem Arbeitsverhältnis zu einem privaten Arbeitgeber stehen.

Der Steuerabzug ist nicht nach § 39d EStG, sondern nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3 EStG durchzuführen. Er ist für den genannten Personenkreis aber ebenfalls auf 4,5 v.H. der Bruttovergütungen beschränkt. § 50d EStG bleibt unberührt. Entsprechende Freistellungsbescheinigungen sind beim Bundesamt für Finanzen, Friedhofstr. 1, 53225 Bonn, mit dem Vordruck R-D 3 unter Beifügung des Vordrucks Gre-1 zu beantragen.

Grenzgänger im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA)

43. Grenzgänger im öffentlichen Dienst sind wie bisher den bei privaten Arbeitgebern beschäftigten Grenzgängern gleichgestellt (Art. 19 Abs. 5 DBA).

Handelt es sich bei den Grenzgängern im öffentlichen Dienst um die in Rz 42 genannte Personengruppe, ist auch hier der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3 EStG auf 4,5 v.H. der Bruttovergütungen beschränkt. § 50d EStG bleibt unberührt. Zum Verfahren vgl. Rz 42. 9.

Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen

44. Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter von Grenzgängern aus öffentlichen Kassen steht weiterhin dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Kassenstaat hat den Steuerabzug nach Art. 15a Abs. 1 DBA zu beschränken, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung vorliegt. Die vor Eintritt des Versorgungsfalls vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung gilt ohne zeitliche Beschränkung weiter, es sei denn, es findet ein Wohnungswechsel statt.

Tätigkeitsvergütungen für einen Gesellschafter einer Personengesellschaft (Art. 7 Abs. 7 DBA)

45. Erhält ein Gesellschafter einer Personengesellschaft Tätigkeitsvergütungen als Arbeitnehmer, richtet sich das Besteuerungsrecht nach Art. 7 Abs. 7 DBA ungeachtet des Art. 7 Abs. 8 DBA⁶. Falls nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht die Tätigkeitsvergütungen dem Gewinn der Personengesellschaft nicht hinzugerechnet werden, ist Art. 15a DBA anwendbar.

Aufhebung bisheriger Verständigungsvereinbarungen

46. Die Ausführungen zu Art. 15 Abs. 4 DBA (alt) im Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 und in der Verständigungsvereinbarung vom 26.11.1971 (Nr. 6) sind letztmals bei vor dem 1.1.1994 zugeflossenen Vergütungen anzuwenden.

⁵ Das BMF-Schreiben vom 23.08.1972 – IV C 6 – S.1301 Schweiz – 43/77 – wird aufgehoben.

⁶ vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1990, BStBl. 1991 II S. 211