

# Kleine Grenzmathematik: Wie viele Tage sind 60 Tage?

**Dr. Rainer Thomann**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Prüfer  
für Qualitätskontrolle  
in D-79713 Bad Säckingen  
rainer.thomann@thomann-gmbh.de

**Aktuelle Entwicklungen bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage nach Art. 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft**



**Dr. Rainer Thomann**

Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen, die zwischen Deutschland und der Schweiz zur Arbeit pendeln und sich mit ihren dort ansässigen Kollegen über die Besteuerung ihres Arbeitseinkommens austauschen, werden mit gravierender Unterschieden bei der Steuerlast konfrontiert. Dass sich die Steuerlast beim Gang über den Rhein verdoppelt bzw. halbiert ist keine Seltenheit. Während ein in der Schweiz beschäftigter aber in Deutschland wohnender Arbeitnehmer (ledig und kinderlos) mit durchschnittlichem Einkommen von jährlich 84.000 Franken<sup>1</sup> in Deutschland rund 30 % Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag bezahlt, hätte derselbe Arbeitnehmer als Ausländer in der Schweiz, beispielsweise im Kanton Basel-Stadt, eine Quellensteuer von 14,68 % zu entrichten. Der Unterschied verursacht eine Mehrbelastung von rund 13.000 Franken. Weiter verschärft wird die Situation, wenn der Arbeitnehmer eine Erhöhung seiner Bezüge erhält. Das zusätzliche Salär ist

in Deutschland durch die progressive Tarifgestaltung mit mehr als 44 % Einkommensteuer/Solidaritätszuschlag belastet.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizer Eidgenossenschaft – im Folgenden DBA D-CH – kennt für Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA D-CH, die üblicherweise im Wohnsitzland ihre Einkommensteuern entrichten, mit Art. 15a Abs. 2 eine Besonderheit: Kehrt ein «Grenzgänger» an mehr als 60 Arbeitstagen innerhalb eines Kalenderjahres aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft im Sinne des DBA D-CH. In der Folge ist das Einkommen im Tätigkeitsstaat zu versteuern, sofern die Arbeit dort ausgeübt wird. Nutzen Arbeitnehmer aus Deutschland diese Regelung, entfällt für den deutschen Fiskus die Steuer auf den nunmehr in der Schweiz zu versteuernden Einkommensanteil vollständig. Entsprechend intensiv hat sich die deutsche Steuerverwaltung seit Jahren mit der Berechnung und steuerlichen Anerkennung der «Nichtrückkehrtage» auseinandergesetzt.

Fallen Nichtrückkehrtage aus der Berechnung, weil die von den Finanzverwaltungen beider Länder im Rahmen aktueller Konsultationsvereinbarungen entwickelten Grundsätze nicht eingehalten werden, trifft die Wirkung den Arbeitnehmer Fallbeilartig: Werden bei Wohnsitz Deutschland und Arbeitsausübung in der Schweiz 60 Nichtrückkehrtage nachgewiesen wird das Einkommen in der Schweiz versteuert. Kürzt die Finanzverwaltung aus der Nachweisliste nur einen Tag, wird das Einkommen bei nunmehr 59 Nichtrückkehrtagen in Deutschland versteuert. Dieser Artikel soll helfen, derartige Probleme zu vermeiden.

Wenn im Folgenden von Arbeitnehmern oder Grenzgängern die Rede ist, sind selbstverständlich auch Arbeitnehmerinnen und Grenzgängerinnen gemeint. Nachfolgend wird vom Regelfall eines in Deutschland wohnenden und in der Schweiz tätigen Arbeitnehmers ausgegangen. Die steuerlichen Grundsätze gelten auch umgekehrt.

## 1. Verfahren

Grundsätzlich ist der Arbeitgeber für den richtigen Abzug von Lohnsteuer (Deutschland) oder Quellensteuer (Schweiz) verantwortlich. Stellt der Arbeitgeber fest, dass die Grenzgängereigenschaft durch entsprechende Nichtrückkehrtage entfällt, hat er die Nichtrückkehrtage nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Gre 3a)<sup>2</sup> zu bescheinigen. Die Bescheinigung ist mit einem Sichtvermerk der für den Steuerabzug zuständigen Steuerbehörde zu versehen und dem Arbeitnehmer auszuhändigen. Der Arbeitnehmer reicht die Bescheinigung seiner persönlichen Steuerbehörde ein, die bei Vorliegen aller Voraussetzungen, das Arbeitseinkommen im Wohnsitzstaat steuerfrei stellt.

Die Steuerbehörden sind berechtigt, die bescheinigten Nichtrückkehrtage zu prüfen. Die deutsche Steuerbehörde prüft die Nichtrückkehrtage der in Deutschland wohnenden Arbeitnehmer regelmässig und verlangt im Zweifelsfall entsprechende Nachweise. Eine Aufstellung über die Nichtrückkehrtage ist obligatorisch. Werden von den Finanzbehörden Nachweise angefordert, sind Spesenabrechnungen, Hotelrechnungen oder Flugtickets hilfreich.

Wird die Arbeitstätigkeit zum Teil in Drittstaaten ausgeführt, fällt das Besteuerungsrecht für diese Arbeitstage in der Regel – von zwischenstaatlichen Rege-

lungen zwischen Wohnsitzstaat und Drittstaat abgesehen – an den Wohnsitzstaat zurück. Das Einkommen als Besteuerungsgrundlage ist entsprechend zwischen Deutschland und der Schweiz aufzuteilen. Hierbei ist zu beachten, dass Nichtrückkehrtage und Arbeitstage gesondert zu berechnen sind. Beispiel: Dienstreise von Montag bis Freitag in die USA entspricht nach BFH I R 15/09 vier Nichtrückkehrtagen, aber fünf Arbeitstagen.

## 2. Grundsätze

Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Betracht, die im persönlichen Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers erfasst sind. Samstag, Sonntag und Feiertage können nur in Ausnahmefällen zu den massgeblichen Arbeitstagen zählen, beispielsweise dann, wenn die Arbeit an diesen Tagen ausdrücklich angeordnet wird und in der Regel ein Ausgleich durch Freizeit oder zusätzliches Entgelt erfolgt.

Eine Nichtrückkehr muss berufliche Ursachen haben. Dies ist dann der Fall, wenn eine Rückkehr an den Wohnsitz arbeitsbedingt nicht möglich ist oder nicht zumutbar wäre.

Nichtrückkehrtage liegen nicht vor, wenn sich die übliche Arbeitszeit über mehr als einen Kalendertag erstreckt. Schichtarbeiter, Personal mit Nachtdiensten und Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst können nicht schon auf Grund ihrer speziellen Arbeitszeiten Nichtrückkehrtage geltend machen.

Kurzfristige Arbeitsunterbrechungen von weniger als vier Stunden beenden einen Arbeitstag nicht. Bei einer Arbeitsunterbrechung von vier bis sechs Stunden ist die Zumutbarkeit einer Rückkehr an den Wohnsitz zu prüfen. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine Rückkehr zumutbar ist, wenn die Reisezeit nicht mehr als 20 Prozent der Zeit der Arbeitsunterbrechung beträgt. Die deutsche Finanzverwaltung hat dazu beschlossen, dass bei einer Entfernung von 60 Kilometern zwischen Wohn- und Arbeitsort die Rückkehr grundsätzlich zumutbar sei. Ausnahmen sind möglich.

Krankheits- und unfallbedingte Abwesenheiten gelten nicht als Tage der Nichtrückkehr.

Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten zählen zu den Nichtrückkehrtagen, während eintägige Dienstreisen im Staat des Arbeitsorts (Schweiz) nicht zu den Nicht-rückkehrtagen zählen.

## 3. Besonderheiten und Probleme bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage

Verschiedene Besonderheiten und Ausnahmeregelungen sind zwischen den Vertragsstaaten Deutschland und Schweiz inzwischen unstrittig. Die Bundesrepublik Deutschland hat die Ergebnisse der Konsultationsvereinbarungen mit Wirkung zum 01. Januar 2010 in nationales Recht umgesetzt.

### 3.1 Arbeitgeberwechsel

Die 60-Tage-Grenze wird bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis ermittelt. Wechselt der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber innerhalb eines Kalenderjahres, wird die 60-Tage-Grenze zeitanteilig berücksichtigt. Beispiel: Dauert das Arbeitsverhältnis von Januar bis März sind 15 Nichtrückkehrtage für die Zeit von Januar bis März die massgebliche Grenze. Dies kann dazu führen, dass der Arbeitnehmer einen Teil seiner Jahresbezüge in Deutschland versteuert und den anderen Teil in der Schweiz.

### 3.2 Teilzeitbeschäftigung

Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tagesweise im anderen Staat tätig sind, muss die Anzahl von 60 Nichtrückkehrtagen proportional gekürzt werden. Grundlage sind die vereinbarten Arbeitstage, die bei Berufen mit 5-Tage-Woche in Bezug zu 250 Vollzeit-Arbeitstagen gesetzt werden, bei Berufen mit 6-Tage-Woche in Bezug zu 300 Vollzeit-Arbeitstagen. Auf die Berücksichtigung von Urlaubstagen verzichtet die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen.

Beispiel: Der in Lörrach wohnende Arbeitnehmer arbeitet jeweils von Montag bis Mittwoch in der Schweiz. Dies entspricht  $52 \times 3$ , also 156 vereinbarten Arbeitstagen. Die 60-Tage-Grenze wird auf  $156/250$  gekürzt, somit bleibt der Arbeitnehmer bei bis zu 37 Nichtrückkehrtagen Grenzgänger mit Besteuerung am Wohnsitz. Ab 38 Tagen wechselt das Besteuerungsrecht in den Tätigkeitsstaat.

### 3.3 Mehrere Arbeitgeber

Arbeitet ein Arbeitnehmer bei mehreren Arbeitgebern in der Schweiz, ist die Berechnung für jedes Arbeitsverhältnis getrennt vorzunehmen. Für die Ermittlung der individuellen Grenze gilt das Aufteilungsverfahren gem. Ziff. 3.2.

### 3.4 Pikettdienste

Pikettdienste betreffen im Wesentlichen Krankenhauspersonal, aber auch leiten-

de Mitarbeiter im Anlagenbau, Bedienstete in der Sozialbranche und Servicemitarbeiter verschiedener Branchen. Die Abgrenzung, ob eine Unterbrechung der Arbeitszeit stattfindet oder nicht, führte in der Vergangenheit in Deutschland mehrfach zu gerichtlichen Auseinandersetzungen. Inzwischen hat die Finanzverwaltung anhand einschlägiger Urteile des Bundesfinanzhofes ein differenzierteres Konzept entwickelt: Unterschieden wird zwischen der *Arbeitsbereitschaft* im Betrieb und einer *Rufbereitschaft*, die dem Arbeitnehmer ermöglicht, sich außerhalb des Betriebes aufzuhalten.

Beispiel: Ein in Deutschland wohnender Narkosearzt ist an einem Krankenhaus in der Schweiz verpflichtet, zwischen zwei Arbeitstagen Pikettdienst zu leisten und sich zu diesem Zweck im Krankenhaus oder in unmittelbarer Nähe aufzuhalten. Diese Tätigkeit zählt üblicherweise zur Arbeitszeit des Arztes, der Pikettdienst ist als «Arbeitsbereitschaft» zu qualifizieren und führt *nicht* zu einem Nichtrückkehrtag, weil die dienstliche Tätigkeit von Arbeitstag 1 über den Pikettdienst bis zum Ende von Arbeitstag 2 nicht unterbrochen wird.

Hat der Arzt die Möglichkeit, das Umfeld der Klinik zu verlassen und seinen Freizeitaktivitäten nachzugehen und zählt der Dienst nicht zur vereinbarten Arbeitszeit, liegt eine «Rufbereitschaft» vor. Nach Arbeitstag 1 endet der Dienst. Der Unterbrechung durch «Freizeit» folgt ein neuer Arbeitstag 2. Diese Rufbereitschaft kann zu Nichtrückkehrtagen führen, wenn der Arzt in der Nähe der Klinik eine Zweitwohnung unterhält um die vorgegebene Frist bis zum Erscheinen am Arbeitsplatz einhalten zu können.

Für die deutsche Finanzverwaltung hat sich bei der Beurteilung der Rufbereitschaft ein neues Problem hervorgetan: Ist die Rufbereitschaft so ausgestaltet, dass der Arbeitnehmer das Umfeld der Klinik verlassen darf, aber aufgrund der engen zeitlichen Bedingungen de facto nicht verlassen kann, stellt sich für die Finanzverwaltung die Frage, ob hier nicht Rufbereitschaft, sondern Arbeitsbereitschaft vorliegt. Beispiel: Der Narkosearzt hat Freizeit ohne Bezahlung, muss aber bei Alarm innerhalb von fünf Minuten im Operationssaal sein.

### 3.5 Internationales Transportgewerbe

Bezüge von LKW-Fahrern, die von ihrem Arbeitgeber im internationalen Transportgewerbe und auf festen Strecken eingesetzt werden, werden in der Regel nach dem Streckenverhältnis<sup>3</sup> aufgeteilt. Werden die Fahrer auf wechselnden

Strecken eingesetzt, wird das Besteuerungsrecht hälftig geteilt.

Wenn ein Einzelnachweis nach effektiv gefahrenen Strecken möglich ist, kann auch nach dem tatsächlichen Streckenverhältnis aufgeteilt werden.

### 3.6 Residenzpflicht

Bei verschiedenen Berufen bestehen zwingende Vorschriften im Schweizer Recht, demzufolge Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit einen Wohnsitz in der Schweiz haben müssen. Dies betrifft beispielsweise Dozenten, die aufgrund kantonaler Vorschriften im entsprechenden Kanton einen Wohnsitz unterhalten müssen, aber auch Beamte, die nach dem Schweizer Beamtengesetz zum Wohnsitz in der Schweiz verpflichtet sind.

Bei residenzpflichtigen Arbeitnehmern wird in der Regel davon ausgegangen, dass sie an mehr als 60 Tagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehren können. Dies gilt allerdings nur, wenn tatsächlich ein Wohnsitz in der Schweiz unterhalten wird und dort auch tatsächlich Übernachtungen erforderlich sind.

Ist ein Arbeitnehmer aus dem *Arbeitsvertrag* seinem Arbeitgeber gegenüber verpflichtet, einen Wohnsitz in der Schweiz zu unterhalten, reicht diese Verpflichtung nicht aus. Die Verständig-

ungsvereinbarung zur Residenzpflicht betrifft nur *gesetzliche* Vorschriften. Es bleibt dem Arbeitnehmer jedoch unbenommen, die erforderlichen Nichtrückkehrtage nachzuweisen.

### 3.7 Internationaler Flugverkehr

Bordpersonal der Schweizer Airlines können die Bezüge mit einem vereinfachten Verfahren aufteilen: Im innereuropäischen Verkehr (Kurzstreckenflüge) sind 80 % in Deutschland, 20 % in der Schweiz zu versteuern. Bei Langstreckenflügen, in der Regel im außereuropäischen Verkehr, beträgt das Aufteilungsverhältnis 90:10. Auch hier hat das Bordpersonal die Möglichkeit, die tatsächlichen Arbeitszeiten nachzuweisen.

## 4. Fazit

Die Ermittlung der Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA D-CH hat durch die Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft einige Klarstellungen erfahren, die Arbeitgebern und Arbeitnehmern die «richtige» Ermittlung der Nichtrückkehrtage vereinfachen. Trotzdem verbleibt erhebliches Konfliktpotential, weil die Besteuerung des Arbeitseinkommens in der Schweiz für deutsche Arbeitnehmer ausgesprochen attraktiv erscheint, während der deutsche Fiskus nur ungern auf die Besteuerung am Wohnsitz verzichtet.

«Strenge Rechnung – gute Freundschaft» gilt auch im Zusammenwirken mit dem deutschen Fiskus. Die Nichtrückkehrtage sollten übersichtlich zusammengestellt und – falls unüblich oder nicht plausibel – auch durch Belege nachgewiesen sein. Mit der Aufbereitung der Unterlagen sollte nicht gewartet werden bis die Finanzverwaltung Nachweise verlangt. Eine entsprechende Dokumentation bereits im Jahresverlauf ist sinnvoll.

Liegen mehr als 60 Nichtrückkehrtage vor, sollten dem Finanzamt nicht nur 60, sondern alle Nichtrückkehrtage nachgewiesen werden. Wenn das Finanzamt dann bestimmte Tage nicht anerkennt, setzt die steuerlich negative Wirkung erst dann ein, wenn 60 Nichtrückkehrtage unterschritten werden.

Außerdem kann bei Mitarbeitern, die im Außendienst eingesetzt werden, bereits bei der Personaldisposition eine entsprechende Weichenstellung erfolgen. Ein Mitarbeiter, der am Jahresende 59 Nichtrückkehrtage zählt, wird mit seiner deutschen Steuererklärung nicht glücklich. Ist die Grenze unterjährig in Sichtweite, sollten Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Einsatzplanung zielgerichtet abstimmen.

<sup>1</sup> Quelle: [www.bfs.ch](http://www.bfs.ch) Löhne, Erwerbseinkommen – Indikatoren Erwerbseinkommen

<sup>2</sup> [http://www.steuern.bs.ch/19103\\_fw\\_qst\\_grenzgaenger\\_aus\\_deutschland\\_formular\\_gre-3.pdf](http://www.steuern.bs.ch/19103_fw_qst_grenzgaenger_aus_deutschland_formular_gre-3.pdf)

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 29.06.2011



Ihr Partner für

- **UNTERNEHMENSBERATUNG/STEUERBERATUNG**
- **REVISION/ABSCHLUSSPRÜFUNG**
- **UMFASSENDE SERVICELEISTUNGEN IM BEREICH BUCHHALTUNG, LOHNABRECHNUNG, CONTROLLING UND STEUERN**

Ihr Ansprechpartner:

Dr. Rainer Thomann · Wirtschaftsprüfer/Steuerberater · [www.thomann-gmbh.de](http://www.thomann-gmbh.de) · [rainer.thomann@thomann-gmbh.de](mailto:rainer.thomann@thomann-gmbh.de)