Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/steuerrecht/bfh---nichtrueckkehrtage-eines-grenzgaengers-i-s-d-art-15a-dba-deutschland-schweiz.html

14.06.2021

Steuerrecht

BFH: Nichtrückkehrtage eines Grenzgängers i. S. d. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz

Nicht zu den Nichtrückkehrtagen i. S. d. Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz zählen Arbeitstage in Drittstaaten, an denen der Grenzgänger am Ende des Arbeitstages zu seinem Wohnsitz im Inland zurückkehrt. Genauso stellen Wochenend- oder Feiertage während einer Dienstreise keine Nichtrückkehrtage i. S. d. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz dar, wenn vertraglich nicht festgelegt ist, dass es sich um Arbeitstage handelt. Gleiches gilt, wenn für diese Tage kein Entgelt bezogen wird oder nicht die Möglichkeit eines Freizeitausgleichs besteht. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz sieht vor, dass der Arbeitslohn von Grenzgängern im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers i. S. d. Art. 4 DBA Deutschland/Schweiz der Besteuerung unterliegt, sofern 60 Nichtrückkehrtage (bezogen auf ein Kalenderjahr bei ganzjähriger Anstellung) nicht überschritten werden.

Sachverhalt
Im Streitjahr (2010) hatte der Kläger seinen Wohnsitz i. S. d. § 8 AO im Inland, so dass er mit seinen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag; § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Genauso befand sich seine abkommensrechtliche Ansässigkeit i. S. d. Art. 4 DBA Deutschland/Schweiz in Deutschland. Er war bei einer schweizerischen Kapitalgesellschaft angestellt und hatte die Funktion eines Vizedirektors inne, welche wiederum nicht im Handelsregister eingetragen war. Allerdings war das Recht zur „Kollektivunterschrift zu zweien" im Handelsregister vermerkt. Der Kläger war in Bezug auf Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz der Ansicht, dass er die 60 Nichtrückkehrtage im Streitjahr überschritten habe, so dass Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland/Schweiz anzuwenden wäre, welcher das Besteuerungsrecht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zuweisen würde. Das Finanzamt bestätigte zwar, dass die Grenzgängereigenschaft aufgrund der Überschreitung der Nichtrückkehrtage nicht erfüllt war, lehnte jedoch die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland/Schweiz mangels Eintragung der Funktionsbezeichnung im Handelsregister ab. Die nach einer Einspruchsentscheidung ergangene Klage beim Finanzgericht Baden-Württemberg hatte in zwei Rechtsgängen keinen Erfolg. Da der Kläger ebenfalls Wochenend-/Feiertage, an denen er ohne arbeitsvertragliche Grundlage während einer Dienstreise arbeitete, sowie Arbeitstage, an denen er nach einer Geschäftsreise ins Drittland an seinen Wohnsitz im Inland zurückkehrte, als Nichtrückkehrtage berücksichtigte, hielt das FG vor, dass diese Einordnung nicht korrekt sei. Es handle sich hierbei nicht um Nichtrückkehrtage; § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 der KonsVerCHEV seien vor allem wegen Unwirksamkeit der Vorschrift nicht anwendbar. Aufgrund der Vorrangigkeit des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) liege demnach eine Qualifikation als Grenzgänger i. S. d. Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz vor. Abzüglich der nach Ansicht des FG fehlerhaft berücksichtigten Tage wurden die 60 Nichtrückkehrtage nicht überschritten.

Entscheidung
Der BFH stimmt der Ansicht des FG zu und bestätigt das Vorliegen der Grenzgängereigenschaft i. S. d. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz mangels Überschreitung der Nichtrückkehrtage.
Nichtrückkehrtage
Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz beruht insbesondere auf der Bindung des Steuerpflichtigen zu seinem Ansässigkeitsstaat. Als Nichtrückkehrtage i. S. d. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz sind daher grundsätzlich Arbeitstage zu verstehen, an denen der Grenzgänger beruflich bedingt nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Es handelt sich demzufolge um Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen am Ende des Arbeitstages in seinem Tätigkeits- oder einem Drittstaat verbleibt. Dabei sind lt. BFH unter Bezug auf das Verhandlungsprotokoll die vertraglich vereinbarten Tage entscheidend. Im Falle einer nicht ganzjährigen Beschäftigung ist die Anzahl von 60 Tagen anteilig zu kürzen. Werden die maßgeblichen Nichtrückkehrtage überschritten, kommt eine Qualifikation als Grenzgänger gem. Art. 15a Abs. 2 DBA Deutschland/Schweiz nicht in Betracht, was eine Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Arbeitslohns durch Art. 15 DBA Deutschland/Schweiz zur Folge hätte.

Verhältnis des § 8 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 Satz 2 der KonsVerCHEV zu Art. 15 a DBA Deutschland/ Schweiz
Während § 8 Abs. 1 S. 3 KonsVerCHEV vorsieht, dass Wochenend- oder Feiertage im Rahmen einer Dienstreise als Nichtrückkehrtage gelten, sofern der Arbeitgeber die Reisekosten trägt, bestimmt § 8 Abs. 5 S. 2 KonsVerCHV, dass ebenfalls eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten als Nichtrückkehrtage zu betrachten sind.
Hinsichtlich § 8 Abs. 1 S. 3. KonsVerCHEV betont der BFH, dass ausschließlich Arbeitstage in die Regelung über die Nichtrückkehrtage fallen, die im Arbeitsvertrag festgelegt sind. Arbeitet der Grenzgänger an Wochenend- oder Feiertagen während einer Dienstreise, können diese im Umkehrschluss nicht als Nichtrückkehrtage erfasst werden, wenn sie – unabhängig von der Übernahme von Reisekosten – nicht vertraglich bestimmt sind oder kein Entgelt bzw. Freizeitausgleich gewährt wird.
Gem. BFH folgt § 8 Abs. 5 S. 2 KonsVerCHEV außerdem nicht der Bedeutung des Begriffs „Rückkehr". Es sei demnach nicht möglich, einen Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer aus einem Drittstaat tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückkehrt, als Nichtrückkehrtag einzustufen.
Darüber hinaus seien diese Vorschriften der KonsVerCHEV nach Ansicht des FG, die der BFH schließlich bestätigt, als unwirksam zu betrachten. Dies hänge damit zusammen, dass sie gegen Art. 20 Abs. 3 GG verstoßen, da sie als Rechtsverordnung i. S. d. § 2 Abs. 2 S. 1 AO dem Rang eines Gesetzes und damit auch DBA untergeordnet sind. In Bezug auf Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz dürfen sie diesem demzufolge nicht widersprechen bzw. eine Ergänzung bilden.
Zudem sei lt. BFH im vorliegenden Fall und in Bezug auf das Streitjahr ohnehin zu beachten, dass die KonsVerCHEV erst ab dem 23.12.2010 gelten soll. Die strittigen Arbeitstage lagen jedoch im Zeitraum vor dem 23.12.2010.

Ergebnis
Im Streitfall sind die Voraussetzungen des Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz erfüllt. Die entscheidenden Nichtrückkehrtage i. S. d. Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz wurden nicht überschritten, so dass das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn grundsätzlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zuzuordnen ist. Aufgrund der Vorrangigkeit des Art. 15 a DBA Deutschland/Schweiz war Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland/Schweiz folglich nicht weiter zu prüfen. Hinsichtlich der fehlenden Funktionsbezeichnung im Handelsregister verweisen wir unseren Beitrag vom 14.06.2021.

Betroffene Norm
Artikel 15 a DBA Deutschland/Schweiz
Artikel 15 Absatz 4 DBA Deutschland/Schweiz
§ 8 Absatz 1 und 5 KonsVerCHEV
Artikel 20 Absatz 3 GG
§ 2 Absatz 2 AO

Vorinstanz
FG Baden-Württemberg, Urteil vom 06.04.2017, 3 K 3729/16.

Fundstelle
BFH, Urteil vom 30.09.2020, I R 37/17.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.