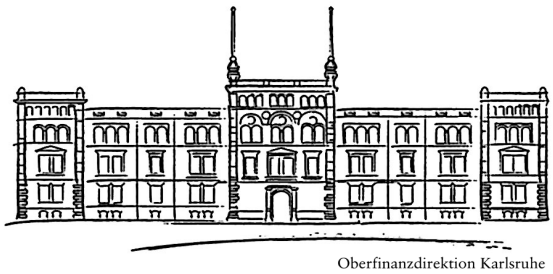
FINANZVERWALTUNG BADEN-WÜRTTEMBERG

Grenzgängerhandbuch

Materialsammlung zur praktischen Anwendung

Oberfinanzdirektion Karlsruhe



April 2015

Vorwort

Das Grenzgängerhandbuch soll dabei helfen, die im Zusammenhang mit der Grenzgänger-besteuerung auftretenden komplexen Rechtsfragen der Finanzämter sowie der steuerberatenden Berufe zu beantworten.

Die Idee des Grenzgängerhandbuchs entstand schon vor mehreren Jahren und hat sich in der Praxis als nützliche Arbeitshilfe erwiesen. Bei der Erstellung und der laufenden Überarbeitung wird die Oberfinanzdirektion durch die Finanzämter Freiburg-Land, Freiburg-Stadt, Konstanz, Lörrach, Müllheim, Singen und Waldshut-Tiengen unterstützt. Den Vertretern der Finanzämter danke ich sehr für die konstruktive Zusammenarbeit.

Das Grenzgängerhandbuch ist als Loseblattsammlung aufgebaut und wird über Ergänzungslieferungen aktualisiert.

Ich freue mich, wenn das Grenzgängerhandbuch in der täglichen steuerlichen Praxis Hilfe leisten kann.

gez. Lang

Gesamtübersicht

Fach A – Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz

1 Gesetzes-/Abkommenstexte
2 Verwaltungsanweisungen
3 Rechtsprechung
4 Ansässigkeit
5 Vordrucke

Fach B – Aus Deutschland in die Schweiz pendelnde Grenzgänger

1 Grundzüge
2 Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen
3 Besonderheiten bei der Einkommensteuerveranlagung
4 Umrechnung EUR/CHF
5 Vordrucke

Fach C – Aus der Schweiz nach Deutschland pendelnde Grenzgänger

1 Allgemeines/Lohnsteuerabzug
2 Ruhegehälter
3 Vordrucke

Fach D – Allgemeine Informationen/Sonstiges

1 Schweizerische Gesetze/Verwaltungsanweisungen
2 Fundstellen
3 Verständigungsverfahren
4 Zwischenstaatliche Abkommen

Fach E – unbesetzt

Inhalt Fach A

Gesetzes-/Abkommenstexte

1 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

2 Gesetz zu dem Protokoll vom 30. November 1978 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

3 Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

4 Gesetz zu dem Protokoll vom 17. Oktober 1989 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978

5 Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978

6 Gesetz zu dem Protokoll vom 21. Dezember 1992 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

7 Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989

8 Verhandlungsprotokoll zum DBA-Schweiz vom 18. Dezember 1991

9 Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992

10 Verhandlungsprotokoll vom 7. Dezember 2001

11 Revisionsprotokoll zur Änderung des deutsch-schweizerischen .. Abkommens vom 11. August 1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 27. Oktober 2010

12 Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.12.2010

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen[1]

Vom 11. August 1971 (BGBl. 1972 II S. 1022), geändert durch Änderungsprotokoll vom 30. November 1978 (BGBl. 1980 II S. 751), Protokoll vom 17. Oktober 1989 (BGBl. 1990 II S. 766), Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 (BGBl. 2003 II S. 67), zuletzt geändert durch Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 (BGBl 2011 II S. 1092).

In Kraft getreten am 29.12.1972 (BGBl. 1973 II S. 74), ratifiziert durch Gesetz vom 05.09.1972 (BGBl. 1972 II S. 1021), Änderungsprotokoll vom 30.11.1978 in Kraft getreten am 05.09.1980 (BGBl. 1980 II S. 1281), ratifiziert durch Gesetz vom 13.6.1980 (BGBl. 1980 II S. 750), Protokoll vom 17.10.1989 in Kraft getreten am 30.11.1990 (BGBl. II S. 1698), ratifiziert durch Gesetz vom 10.8.1990 (BGBl. 1990 II S. 766), Protokoll vom 21.12.1992 in Kraft getreten am 29.12.1993 (BGBl. 1994 II S. 21), ratifiziert durch Gesetz vom 30.09.1993 (BGBl. 1993 II S. 1886), Revisionsprotokoll vom 12.03.2002 in Kraft getreten am 24.03.2003 (BGBl. 2003 II S. 67), ratifiziert durch Gesetz vom 26.03.2003 (BGBl. 2003 II S. 436).

Artikel 1 [Persönlicher Geltungsbereich]

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragstaat oder in beiden Vertragstaaten ansässig sind.

Artikel 2 [Unter das Abkommen fallende Steuern][2]

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines der beiden Vertragstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle (ordentlichen und außerordentlichen) Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuer sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs. Das Abkommen gilt nicht für an der Quelle erhobene Steuern von Lotteriegewinnen.

(3) Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

1. in der Bundesrepublik Deutschland:
   a) die Einkommensteuer einschließlich der Ergänzungsabgabe dazu,
   b) die Körperschaftsteuer einschließlich der Ergänzungsabgabe dazu,
   c) die Vermögensteuer,
   d) die Grundsteuer und
   e) die Gewerbesteuer

   (im folgenden als „deutsche Steuer“ bezeichnet);

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1973 II S. 74; BStBl 1973 I S. 61
[2] Vgl. Fach A Teil 2 Nummer 20

2. in der Schweiz: die von Bund, Kantonen, Bezirken, Kreisen, Gemeinden und Gemeindeverbänden erhobenen Steuern

   a) vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn usw.)

   und

   b) vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen, Kapital und Reserven usw.)

   (im folgenden als „schweizerische Steuer“ bezeichnet).

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

(5) Die Bestimmungen des Abkommens über die Besteuerung der Unternehmensgewinne gelten entsprechend für die nicht nach dem Gewinn oder dem Vermögen erhobene Gewerbesteuer.

Artikel 3 [Allgemeine Begriffsbestimmungen]

(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert:

a) bedeutet der Ausdruck „Bundesrepublik Deutschland“, im geographischen Sinne verwendet, das Gebiet des Geltungsbereiches des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland sowie das an die Hoheitsgewässer der Bundesrepublik Deutschland angrenzende und steuerrechtlich als Inland bezeichnete Gebiet, in dem die Bundesrepublik Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht ihre Rechte hinsichtlich des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie ihrer Naturschätze ausüben darf;

b) bedeutet der Ausdruck „Schweiz“ die Schweizerische Eidgenossenschaft;

c) bedeuten die Ausdrücke „ein Vertragstaat“ und „der andere Vertragstaat“, je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder die Schweiz;

d) umfaßt der Ausdruck „Person“ natürliche Personen und Gesellschaften;

e) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;

f) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragstaates“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in dem anderen Vertragstaat ansässigen Person betrieben wird;

g) bedeutet der Ausdruck „Steuer“, je nachdem, die deutsche oder die schweizerische Steuer;

h) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehörige“:

   aa) in bezug auf die Bundesrepublik Deutschland:
   alle Deutschen im Sinne des Artikels 116 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland und alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;

   bb) in bezug auf die Schweiz:
   alle natürlichen Personen, die die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen, und alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Schweiz geltenden Recht errichtet worden sind;

i) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“:

aa) in der Bundesrepublik Deutschland: der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen;

bb) in der Schweiz: der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder sein bevollmächtigter Vertreter.

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Artikel 4 [Ansässige Person][3]

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Gilt eine natürliche Person, die in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, nach Absatz 2 als in der Schweiz ansässig, so kann die Bundesrepublik Deutschland diese Person ungeachtet anderer Bestimmungen dieses Abkommens nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern. Die Bundesrepublik Deutschland wendet jedoch Artikel 24 Absatz 1 Nummer 1 auf die dort genannten, aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegenen Vermögenswerte an; auf andere aus der Schweiz stammende Einkünfte und in der Schweiz belegene Vermögenswerterechnet die Bundesrepublik Deutschland in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf die deutsche Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) von diesen Einkünften oder Vermögenswerten an; bei den übrigen Einkünften und Vermögenswerten rechnet die Bundesrepublik Deutschland in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) an, der auf Grund dieser Bestimmung von

[3] Vgl. Fach A Teil 4 Nummer 1

diesen Einkünften oder Vermögenswerten über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Artikeln 6 bis 22 hierfür erhoben werden dürfte.

(4) Bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, kann die Bundesrepublik Deutschland in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat, und in den folgenden fünf Jahren die aus der Bundesrepublik Deutschland stammenden Einkünfte und die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens, besteuern. Die nach diesem Abkommen zulässige Besteuerung dieser Einkünfte oder Vermögenswerte in der Schweiz bleibt unberührt. Die Bundesrepublik Deutschland rechnet jedoch in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) an, der auf Grund dieser Bestimmung von diesen Einkünften oder Vermögenswerten über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Artikeln 6 bis 22 hierfür erhoben werden dürfte. Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.

(5) Gilt eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), so können in jedem Staat die Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht nur nach Maßgabe der Zeit erhoben werden, während welcher diese Person als in diesem Staat ansässig gilt.[4]

(6) Nicht als „in einem Vertragsstaat ansässig“ gilt eine natürliche Person, die in dem Vertragsstaat, in dem sie nach den vorstehenden Bestimmungen ansässig wäre, nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.

(7) Die Bestimmungen dieses Artikels gelten auch für eine bevormundete Person.

(8) Ist nach Absatz 1 eine Gesellschaft in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Die Tatsache allein, daß eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder daß sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an dem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist.

(9) Gilt eine Gesellschaft, die nach Absatz 1 in beiden Vertragstaaten ansässig ist, nach Absatz 8 als in der Schweiz ansässig, so kann die Bundesrepublik Deutschland diese Gesellschaft ungeachtet anderer Bestimmungen dieses Abkommens nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern. Die Bundesrepublik Deutschland wendet jedoch Artikel 24 Absatz 1 Nummer 1 auf die dort genannten, aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegenen Vermögenswerte an; auf andere aus der Schweiz stammende Einkünfte und in der Schweiz belegene Vermögenswerte rechnet die Bundesrepublik Deutschland in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf die deutsche Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) von diesen Einkünften oder Vermögenswerten an; bei den übrigen Einkünften und Vermögenswerten rechnet die Bundesrepublik Deutschland

[4] Anmerkung zur Anwendung in Artikel 2 des Gesetzes zu dem Protokoll vom 21. Dezember 1992

in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) an, der auf Grund dieser Bestimmung von diesen Einkünften oder Vermögenswerten über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Artikeln 6 bis 22 hierfür erhoben werden dürfte.

(10) Absatz 8 berührt nicht die Vorschriften eines Vertragstaates über die Besteuerung von Einkünften im Sinne der Artikel 10 bis 12 und 16, die daran anknüpft, daß die Gesellschaft, von der diese Einkünfte stammen, in diesem Staat ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat; jedoch sind auf diese Einkünfte die Artikel 10 bis 12, 24 und 28 anzuwenden, wenn der Empfänger der Einkünfte in dem anderen Vertragstaat ansässig ist.

(11) Nicht als in einem Vertragstaat ansässig gilt eine Person in bezug auf Einkünfte und Vermögenswerte, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind.

Artikel 5 [Betriebsstätte]

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfaßt insbesondere:

a) einen Ort der Leitung,

b) eine Zweigniederlassung,

c) eine Geschäftsstelle,

d) eine Fabrikationsstätte,

e) eine Werkstätte,

f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,

g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

(3) Als Betriebstätten gelten nicht:

a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;

b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

(4) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 – in einem Vertragstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragstaates tätig, so gilt eine in dem

erstgenannten Staat gelegene Betriebstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

(5) Ein Unternehmen eines Vertragstaates wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in dem anderen Vertragstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(6) Allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen.

Artikel 6 [Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen]

(1) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ bestimmt sich nach dem Recht des Vertragstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfaßt in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.

Artikel 7 [Unternehmensgewinne]

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so sind in jedem Vertragstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte werden die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln,

schließt Absatz 2 nicht aus, daß dieser Vertragstaat die zu besteuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die Art der angewendeten Gewinnaufteilung muß jedoch so sein, daß das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, daß ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Dieser Artikel gilt auch für Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragstaates, in dem die Betriebstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebstätte zugerechnet werden.

(8) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

Artikel 8 [Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt]

(1) Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr können nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(2) Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen, die der Binnenschiffahrt dienen, können nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(3) Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der See- oder Binnenschiffahrt an Bord eines Schiffes, so gilt er als in dem Vertragstaat gelegen, in dem der Heimathafen des Schiffes liegt, oder, wenn kein Heimathafen vorhanden ist, in dem Vertragstaat, in dem die Person, die das Schiff betreibt, ansässig ist.

(4) Die vorstehenden Bestimmungen gelten auch,

a) wenn der Betrieb der Schiff- oder Luftfahrt mit gecharterten oder gemieteten Fahrzeugen durchgeführt wird,

b) für Agenturen, soweit deren Tätigkeit unmittelbar mit dem Betrieb der Schiff- oder Luftfahrt oder dem Zubringerdienst zusammenhängt, und

c) für Beteiligungen von Unternehmen der Schiff- oder Luftfahrt an einem Pool, einer gemeinsamen Betriebsorganisation oder einer internationalen Betriebskörperschaft.

(5) Hat ein Unternehmen im Sinne dieses Artikels, das in Form einer Personengesellschaft betrieben wird, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Vertragstaat, ist aber einer der Teilhaber in dem anderen Vertragstaat ansässig, so kann dieser andere Vertragstaat diesen Teilhaber für die Einkünfte aus seiner Beteiligung an dieser Personengesellschaft besteuern, gewährt aber für die im erstgenannten Vertragstaat erhobene Steuer Entlastung von seiner Steuer im Rahmen des Artikels 24.

Artikel 9 [Verbundene Unternehmen]

Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Artikel 10 [Dividenden]

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, können in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn sie von einer Gesellschaft gezahlt werden, die ein Kraftwerk zur Ausnutzung der Wasserkraft des Rheinstromes zwischen dem Bodensee und Basel betreibt (Grenzkraftwerk am Rhein);

b) 30 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn es sich um Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutscher Rechts, aus Genussrechten, aus Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen handelt und wenn diese Beträge bei der Gewinnermittlung des Schuldners abzugsfähig sind;

c) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in Fällen, die nicht unter Buchstabe a oder b fallen.

(3) Ungeachtet des Absatzes 2 dürfen Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nicht besteuert werden, wenn der Empfänger der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Im Fall von Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT-AG), einem deutschen Investmentfonds oder einer deutschen Investmentaktiengesellschaft gezahlt werden, ist nicht Satz 1, sondern Absatz 2 Buchstabe c anzuwenden. Dies berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(4) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einnahmen aus Aktien, Genußrechten (wie zum Beispiel Genußaktien oder Genußscheine), Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einnahmen, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind, einschließlich der Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts, aus

Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen sowie der Ausschüttungen auf die Anteilscheine von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds).

(5) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(6) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragstaat, so darf dieser andere Staat weder die Dividenden besteuern, die die Gesellschaft an nicht in diesem anderen Staat ansässige Personen zahlt, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nicht ausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nicht ausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus in dem anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen. Artikel 4 Absatz 10 bleibt vorbehalten.

Artikel 11 [Zinsen]

(1) Zinsen, die aus einem Vertragstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person gezahlt werden, können nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet, vorbehaltlich Artikel 10 Absatz 4, Einnahmen aus öffentlichen Anleihen, aus Schuldverschreibungen einschließlich Wandelanleihen, auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, und aus Forderungen jeder Art sowie alle anderen Einnahmen, die nach dem Steuerrecht des Staates, aus dem sie stammen, den Einnahmen aus Darlehen gleichgestellt sind.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragstaat ansässige Empfänger der Zinsen in dem anderen Vertragstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Betriebstätte hat und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die gezahlten Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf diesen letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes Vertragstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

Artikel 12 [Lizenzgebühren]

(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person gezahlt werden, können nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragstaat ansässige Empfänger der Lizenzgebühren in dem anderen Vertragstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Betriebstätte hat und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die gezahlten Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf diesen letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes Vertragstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

Artikel 13 [Veräußerungsgewinne]

(1) Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 können in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt, die ein Unternehmen eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, über die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Vertragstaat verfügt, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebstätte (allein oder zusammen mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, können in dem anderen Staat besteuert werden. Jedoch können Gewinne aus der Veräußerung des in Artikel 22 Absatz 3 genannten beweglichen Vermögens nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses bewegliche Vermögen nach dem angeführten Artikel besteuert werden kann.

(3) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

(4) Ungeachtet des Absatzes 3 können Gewinne aus der vollen oder teilweisen Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Gesellschaft in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem die Gesellschaft ansässig ist, sofern der in dem anderen Vertragstaat ansässige Veräußerer eine natürliche Person ist,

a) die im Laufe der fünf Jahre vor der Veräußerung im Sinne des Artikels 4 im erstgenannten Vertragstaat ansässig war und

b) die in dem anderen Staat für den Veräußerungsgewinn keiner Steuer unterliegt. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Kapital der Gesellschaft beteiligt war.

(5) Besteuert ein Vertragstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, der auf eine wesentliche Beteiligung an einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft entstanden ist, so wird bei späterer Veräußerung der Beteiligung, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 3 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.

Artikel 14 [Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit]

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so können die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Bücherrevisoren.

Artikel 15 [Einkünfte aus unselbständiger Arbeit]

(1) Vorbehaltlich der Artikel 15a bis 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält,

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Werden diese Vergütungen in diesem Staat nicht besteuert, so können sie in dem anderen Vertragstaat besteuert werden.

(4) Vorbehaltlich des Artikels 15a kann eine natürliche Person, die in einem Vertragstaat ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in diesem anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, daß sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates umfaßt. Besteuert dieser andere Vertragstaat diese Einkünfte nicht, so können sie in dem Staat besteuert werden, in dem die natürliche Person ansässig ist.

Artikel 15a [Grenzgänger][5]

(1) Ungeachtet des Artikels 15 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieser ansässig ist. Zum Ausgleich kann der Vertragstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, von diesen Vergütungen eine Steuer im Abzugsweg erheben. Diese Steuer darf 4,5 vom Hundert des Bruttobetrages der Vergütungen nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Vertragstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, nachgewiesen wird. Artikel 4 Absatz 4 bleibt vorbehalten.

(2) Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

[5] Zur Anwendung siehe Artikel 3 des Zustimmungsgesetzes zum Protokoll vom 21. Dezember 1992

(3) Der Vertragstaat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, berücksichtigt die nach Absatz 1 Satz 3 erhobene Steuer ungeachtet des Artikels 24 wie folgt:

a) in der Bundesrepublik Deutschland wird die Steuer entsprechend § 36 Einkommensteuergesetz unter Ausschluß von § 34c Einkommensteuergesetz auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet; die Steuer wird auch bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigt;

b) in der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um ein Fünftel herabgesetzt.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten verständigen sich über die weiteren Einzelheiten sowie die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung der vorstehenden Absätze.

Artikel 16 [Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen]

Bezüge und Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person von einer in dem anderen Vertragstaat ansässigen Gesellschaft in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates der Gesellschaft bezieht, können in dem anderen Staat besteuert werden.

Artikel 17 [Künstler und Sportler]

(1) Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 können Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker, sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben. Das gilt auch für die Einkünfte, die einer anderen Person für die Tätigkeit oder Überlassung des Künstlers, Sportlers oder Artisten zufließen.

(2) Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte aus Tätigkeiten berufsmäßiger Künstler, die in erheblichem Umfang unmittelbar oder mittelbar durch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln des Staates, in dem der Künstler ansässig ist, gefördert werden.

Artikel 18 [Ruhegehälter]

Vorbehaltlich des Artikels 19 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19 [Einkünfte für öffentliche Dienst]

(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragstaat, einem Land, Kanton, Bezirk, Kreis, einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates unmittelbar oder aus einem Sondervermögen an eine natürliche Person für erbrachte Dienste gewährt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden. Jedoch können Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, für Dienste, die in dem anderen Vertragstaat von einem Staatsangehörigen dieses Staates erbracht werden, der nicht zugleich die Staatsangehörigkeit des erstgenannten Staates besitzt, nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Auf Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragstaaten, eines Landes, Kantons, Bezirks, Kreises, einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, finden die Artikel 15 und 16 Anwendung.

(3) Absatz 1 findet ebenfalls Anwendung auf die Vergütungen, die von der Deutschen Bundesbank, der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundespost sowie von der Schweizerischen Nationalbank, den Schweizerischen Bundesbahnen, den schweizerischen Post-, Telephon- und Telegraphenbetrieben und der schweizerischen Verkehrszentrale gezahlt werden.

(4) Abweichend von den Absätzen 1 und 3 können Vergütungen der dort genannten Art, wenn sie von dem in den Grenzgebieten tätigen Personal der Bahn-, Post-, Telegrafen- und Zollverwaltungen der beiden Vertragstaaten bezogen werden, nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem diese Personen ansässig sind.

(5) Artikel 15a gilt entsprechend für die in den Absätzen 1 und 3 genannten Vergütungen.

(6) Absatz 1 Satz 1 gilt entsprechend für Bezüge aus öffentlichen Mitteln für gegenwärtige oder frühere Erfüllung der Wehrpflicht, einschließlich der Unterhaltsbeiträge, die Angehörigen zum Wehrdienst Eingezogener gewährt werden.

(7) Ruhegehälter, Leibrenten und andere wiederkehrende oder nicht wiederkehrende Bezüge, die von einem der beiden Vertragstaaten oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Vertragstaaten als Vergütung für einen Schaden gewährt werden, der als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung entstanden ist, können nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 20 [Studenten und in Ausbildung Befindliche]

Zahlungen, die ein Student, Praktikant, Volontär oder Lehrling, der in einem Vertragstaat ansässig ist oder vorher dort ansässig war und der sich in dem anderen Vertragstaat ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, werden in dem anderen Staat nicht besteuert, sofern ihm diese Zahlungen aus Quellen außerhalb des anderen Staates zufließen.

Artikel 21 [Andere Einkünfte]

Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 22 [Vermögen]

(1) Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 kann in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, kann in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich die Betriebstätte oder die feste Einrichtung befindet.

(3) Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und Schiffe, die der Binnenschiffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts, Gewinnobligationen und partiarische Darlehen können in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem der Schuldner ansässig ist. Besteuert dieser Staat nicht, so können diese Vermögenswerte in dem anderen Staat besteuert werden.

(5) Jeder der beiden Vertragstaaten behält sich das Recht vor, bewegliches Vermögen, an dem eine Nutznießung besteht, nach seiner eigenen Gesetzgebung zu besteuern. Sollte sich daraus eine

Doppelbesteuerung ergeben, so werden sich die zuständigen Behörden der beiden Staaten über die Beseitigung dieser Doppelbesteuerung von Fall zu Fall verständigen.

(6) Alle anderen Vermögenswerte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 23 [Rechtsvorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen]

(1) Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden.

(2) Führen die Bestimmungen des Absatzes 1 zu einer Doppelbesteuerung, beraten die zuständigen Behörden nach Artikel 26 Absatz 3 gemeinsam darüber, ob die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

Artikel 24 [Beseitigung der Doppelbesteuerung]

(1) Bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:

   a) Gewinne im Sinne des Artikels 7 aus eigener Tätigkeit einer Betriebstätte, soweit die Gewinne nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden; gleiches gilt für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das einer solchen Betriebstätte dient (Artikel 6 Absatz 4), sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen der Betriebstätte darstellt (Artikel 13 Absatz 2). Dies gilt nicht für Einkünfte aus einer stillen Beteiligung als Mitunternehmer an einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen, soweit die Schweiz diese Einkünfte nicht nach Artikel 7 besteuert.

   b) Dividenden im Sinne des Artikels 10, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft ausschüttet, – wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und – wenn die in der Schweiz ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Absatz 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen bezieht; maßgeblich ist die am 1. Januar 1990 geltende Fassung dieses Gesetzes;

   c) Einkünfte aus einem freien Beruf oder sonstiger selbständiger Tätigkeit im Sinne des Artikels 14, soweit sie nicht unter Artikel 17 fallen; gleiches gilt für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung des freien Berufes dient (Artikel 6 Absatz 4), sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das zur festen Einrichtung gehört (Artikel 13 Absatz 2);

d) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Artikels 15, soweit sie nicht unter Artikel 17 fallen, vorausgesetzt, die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt.

Die Bundesrepublik Deutschland wird jedoch diese Einkünfte bei der Festsetzung des Satzes ihrer Steuer auf die Einkünfte, die nach dieser Vorschrift nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, einbeziehen.

Das Vorstehende gilt entsprechend für die in der Schweiz belegenen Vermögenswerte, wenn die daraus erzielten Einkünfte nach den Buchstaben a bis c von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind oder auszunehmen wären.

2. Soweit Nummer 1 nicht anzuwenden ist, wird bei den aus der Schweiz stammenden Einkünften und bei den dort belegenen Vermögenswerten die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen erhobene und nicht zu erstattende schweizerische Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) angerechnet, der auf diese Einkünfte oder Vermögenswerte entfällt.

3. Bei einer nach deutschem Recht errichteten Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, an der neben in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen auch Personen beteiligt sind, die nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, und die ihre Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland hat, finden hinsichtlich der aus der Schweiz stammenden Einkünfte die Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auch auf den Teil der Einkünfte entsprechend Anwendung, der der deutschen Besteuerung unterliegt und der auf die nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen entfällt.

4. Verwendet eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft Einkünfte aus Quellen innerhalb der Schweiz zur Ausschüttung, so stehen die Nummern 1 bis 3 der Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach den Vorschriften des Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland nicht entgegen.

(2) Bei einer Person, die in der Schweiz ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen (ausgenommen Artikel 4 Absätze 3, 4 und 9 und Artikel 23) in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte (ausgenommen Dividenden) oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Schweiz kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Diese Entlastung besteht

a) in der Anrechnung der nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Dividenden entfällt, oder

b) in einer pauschalen Ermäßigung der schweizerischen Steuer oder

c) in einer vollen oder teilweisen Befreiung der Dividenden von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden. Die Entlastung besteht jedoch im Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttoertrag der Dividenden, wenn der in der Schweiz ansässige Empfänger gemäß Artikel 23 die in Artikel 10 vorgesehene Begrenzung der deutschen Steuer von den Dividenden nicht beanspruchen kann.

3. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Zinsen, Lizenzgebühren oder Veräußerungsgewinne, die nach Artikel 23 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so gewährt die Schweiz den Abzug der in der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Steuer vom Bruttoertrag der Zinsen, Lizenzgebühren oder Veräußerungsgewinne.

4. Ungeachtet der Nummer 1 nimmt die Schweiz die einer in der Schweiz ansässigen Person gehörenden Anteile an einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung noch während fünf Jahren vom Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Abkommens an gerechnet von der schweizerischen Steuer vom Vermögen aus; sie behält aber das Recht, bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anzuwenden, der anzuwenden wäre, wenn diese Anteile nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

5. Die Schweiz wird gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der nach den Nummer 2 vorgesehenen Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

Artikel 25 [Gleichbehandlung]

(1) Die Staatsangehörigen eines Vertragstaates dürfen in dem anderen Vertragstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(2) Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragstaat, den in dem anderen Vertragstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, Steuervergünstigungen und Steuerermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.

(3) Sofern nicht Artikel 9, Artikel 11 Absatz 4 oder Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. Dementsprechend sind Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen.

(4) Die Unternehmen eines Vertragstaates, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer in dem anderen Vertragstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen

gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen in dem erstgenannten Vertragstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(5) In diesem Artikel bedeutet der Ausdruck „Besteuerung“ Steuern jeder Art und Bezeichnung.

Artikel 26 [Verständigungsverfahren]

(1) Ist eine in einem Vertragstaat ansässige Person der Auffassung, daß die Maßnahmen eines Vertragstaates oder beider Vertragstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsbehelfe ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist.

(2) Hält diese zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragstaates so zu regeln, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen, die in den Abkommen nicht behandelt sind, vermieden werden kann.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmäßig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragstaaten besteht.

(5) Haben sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach diesem Artikel erfolglos um eine umfassende Einigung in einem Fall bemüht, so wird der Fall durch ein Schiedsverfahren beigelegt, das gemäß den Anforderungen des Absatzes 6 und den von den Vertragsstaaten vereinbarten Vorschriften oder Verfahren durchgeführt wird, wenn

a) in mindestens einem Vertragsstaat eine Steuererklärung bezüglich der Steuerjahre im streitigen Fall eingereicht oder ein Steuerabzug vorgenommen wurde,

b) die zuständigen Behörden nicht vor dem Zeitpunkt, in dem das Schiedsverfahren anderenfalls begonnen hätte, übereinkommen, dass der Fall nicht für ein Schiedsverfahren geeignet ist, und

c) alle betroffenen Personen den Bestimmungen von Absatz 6 Buchstabe d zugestimmt haben.

(6) Zum Zweck von Absatz 5 und dieses Absatzes sind folgende Bestimmungen und Definitionen anzuwenden:

a) Der Ausdruck „betroffene Person“ bedeutet diejenige Person, die den Fall der zuständigen Behörde zur Beurteilung nach diesem Artikel unterbreitet hat, sowie gegebenenfalls jede andere Person, deren Steuerpflicht in einem der beiden Vertragsstaaten unmittelbar durch die sich aufgrund dieser Beurteilung ergebende Verständigungslösung berührt wird.

b) Der Ausdruck „Anfangszeitpunkt“ eines Falles ist der früheste Zeitpunkt, in dem beide zuständigen Behörden die zur materiellen Beurteilung eines Verständigungsverfahrens nötigen Informationen erhalten haben.

c) Ein Schiedsverfahren für einen Fall beginnt

aa) entweder drei Jahre nach dem Anfangszeitpunkt des Falles, sofern sich die zuständigen Behörden nicht vorher auf ein anderes Datum geeinigt haben,

bb) oder sobald die beiden zuständigen Behörden die in Buchstabe d geforderte Zustimmung erhalten haben, je nachdem, welcher dieser beiden Zeitpunkte später eintritt.

d) Die betroffenen Personen und ihre bevollmächtigten Vertreter müssen vor Beginn des Schiedsverfahrens einwilligen, keine Informationen, die sie im Laufe des Schiedsverfahrens von einem der beiden Vertragsstaaten oder von der Schiedsstelle erhalten haben, mit Ausnahme der Schiedsentscheidung, anderen Personen offenzulegen.

e) Die Entscheidung der Schiedsstelle gilt als Beilegung durch Verständigung nach diesem Artikel; sie ist für beide Vertragsstaaten bezüglich dieses Falls bindend, es sei denn, dass eine betroffene Person sie nicht anerkennt.

f) Zum Zweck eines Schiedsverfahrens nach Absatz 5 und diesem Absatz sind die Mitglieder der Schiedsstelle und deren Mitarbeiter als beteiligte „Personen oder Behörden“ anzusehen, denen Informationen gemäß Artikel 27 zugänglich gemacht werden dürfen.

(7) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln die weiteren Einzelheiten der Anwendung und Durchführung des Schiedsverfahrens durch Verständigungsvereinbarung.

Artikel 27 [Informationsaustausch]

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat gemäß Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zugestimmt hat.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (ordre public) widerspräche.

(4) Ersucht ein Vertragsstaat gemäß diesem Artikel um Informationen, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn er diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorstehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen gemäß Absatz 3, wobei diese jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein inländisches Interesse an solchen Informationen hat.

(5) Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist, über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

Artikel 28 [Erstattung von Quellensteuern]

(1) Werden in einem der beiden Vertragstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch dieses Abkommen nicht berührt.

(2) Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird. Anstelle einer Erstattung kann bei Lizenzgebühren auf Antrag vom Abzug der Steuer abgesehen werden.

(3) Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren fällig geworden sind.

(4) Die Anträge müssen stets eine amtliche Bescheinigung des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in diesem Staat enthalten.

(5) Die zuständigen Behörden werden sich über die weiteren Einzelheiten des Verfahrens gemäß Artikel 26 verständigen.

Artikel 29 [Diplomatische und konsularische Vertretungen, internationale Organisationen]

(1) Dieses Abkommen berührt nicht die diplomatischen und konsularischen Vorrechte, die nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Vereinbarungen gewährt werden.

(2) Soweit Einkünfte oder Vermögenswerte wegen der einer Person nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer zwischenstaatlicher Verträge zustehenden diplomatischen oder konsularischen Vorrechte im Empfangsstaat nicht besteuert werden, steht das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat zu.

(3) Bei Anwendung des Abkommens gelten die Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung, die ein Vertragstaat in dem anderen Vertragstaat oder in einem dritten Staat unterhält, und ihnen nahestehende Personen als im Entsendestaat ansässig, wenn sie die

Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen und dort zu den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wie in diesem Staat ansässige Personen herangezogen werden.

(4) Das Abkommen gilt nicht für zwischenstaatliche Organisationen, ihre Organe oder Beamten sowie nicht für Angehörige diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates und ihnen nahestehende Personen, die in einem Vertragstaat anwesend sind, aber in keinem der beiden Vertragstaaten für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wie dort ansässige Personen behandelt werden.

Artikel 30 [Geltung früherer Vereinbarungen]

(1) Mit dem Inkrafttreten dieses Abkommens tritt das Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern vom 15. Juli 1931 in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959 außer Kraft, soweit es sich nach seinem Abschnitt I auf die direkten Steuern bezieht. Seine diesbezüglichen Bestimmungen finden nicht mehr Anwendung auf Steuern, auf die dieses Abkommen nach seinem Artikel 32 anzuwenden ist.

(2) Das Zusatzprotokoll vom 6. Juli 1956 zum Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 15. Juli 1931 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern bleibt neben diesem Abkommen bestehen.

Artikel 31 (gegenstandslos[6])

Artikel 32 [In-Kraft-Treten]

(1) Dieses Abkommen soll ratifiziert und die Ratifikationsurkunden sollen so bald wie möglich in Bern ausgetauscht werden.

(2) Dieses Abkommen tritt mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist anzuwenden:

a) auf die im Abzugswege (an der Quelle) erhobenen Steuern von den nach dem 31. Dezember 1971 zugeflossenen Einkünften;

b) auf die sonstigen für das Jahr 1972 und die folgenden Jahre erhobenen Steuern.

(3) Jeder der beiden Vertragstaaten erläßt die für die Durchführung des Absatzes 2 notwendigen Vorschriften.

Artikel 33 [Kündigung]

Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem der Vertragstaaten gekündigt wird. Jeder Vertragstaat kann das Abkommen auf diplomatischem Wege unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres kündigen. In diesem Falle findet das Abkommen letztmals Anwendung:

a) auf die im Abzugswege (an der Quelle) erhobenen Steuern von den Einkünften, die bis Ablauf des Jahres, auf dessen Ende die Kündigung ausgesprochen worden ist, zugeflossen sind;

b) auf die sonstigen Steuern, die für das Jahr erhoben werden, auf dessen Ende die Kündigung ausgesprochen worden ist.

[6] gegenstandlos durch Suspendierung der alliierten Vorbehaltsrechte in Bezug auf Berlin mit Wirkung vom 03. Oktober 1990 und In-Kraft-Treten des Sechsten Überleitungsgesetzes vom 25. September1990 (BGBl. I S. 2106)

GESCHEHEN zu Bonn am 11. August 1971 in zwei Urschriften in deutscher Sprache.

Für die Bundesrepublik Deutschland	Für die Schweizerische Eidgenossenschaft
Paul Frank	Hans Lacher
Detlev Rohweddder	

Gesetz zu dem Protokoll vom 30. November 1978 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen[1]

Vom 13. Juni 1980

(BGBl. II S. 750; BStBl I S. 398)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Art. 1

Dem in Bonn am 30 November 1978 unterzeichneten Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. 1972 II S. 1021) wird zugestimmt. Das Protokoll wird nachstehend veröffentlicht.

Art. 2

Soweit das Protokoll auf Grund seines Artikels III Abs. 2 für die Zeit vor seinem Inkrafttreten anzuwenden ist, beginnt die in Artikel 28 Abs. 3 des Abkommens vom 11. August 1971 vereinbarte Frist für die Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist.

Art. 3

Dieses Gesetz gilt auch im Land Berlin, sofern das Land Berlin die Anwendung dieses Gesetzes feststellt.

Art. 4

(1) Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündigung in Kraft.

(2) Der Tag, an dem das Protokoll nach seinem Artikel III Abs. 1 in Kraft tritt, ist im Bundesgesetzblatt bekanntzugeben.

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1980 II S. 1281; BStBl 1980 I S. 678

Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen[1]

(BGBl. 1980 II S. 750; BStBl 1980 I S. 398)

Die Bundesrepublik Deutschland und die Schweizerische Eidgenossenschaft haben folgendes vereinbart:

Artikel I

Absatz 3 des Artikels 10 des Abkommens wird aufgehoben.

Artikel II

Dieses Protokoll gilt auch für das Land Berlin, sofern nicht die Regierung der Bundesrepublik Deutschland gegenüber dem Schweizerischen Bundesrat innerhalb von drei Monaten nach dem Inkrafttreten des Protokolls eine gegenteilige Erklärung abgibt.

Artikel III

(1) Dieses Protokoll tritt einen Monat nach dem Tage in Kraft, an dem die Regierung der Bundesrepublik Deutschland dem Schweizerischen Bundesrat notifiziert, daß die erforderlichen innerstaatlichen Voraussetzungen für das Inkrafttreten erfüllt sind.

(2) Das Protokoll ist auf die in der Bundesrepublik Deutschland im Abzugswege erhobenen Steuern und Dividenden anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1976 für ein nach diesem Tage endendes Wirtschaftsjahr gezahlt werden.

[1] Bekanntgabe über das Inkrafttreten: BGBl. II 1980 S. 1281; BStBl 1980 I S. 678

Gesetz zu dem Protokoll vom 17. Oktober 1989 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978[1]

Vom 10. August 1990

(BGBl. 1990 I S. 766; BStBl 1990 I S. 409)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Art. 1

Dem in Bonn am 17. Oktober 1989 unterzeichneten Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. 1972 II S. 1021) in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978 (BGBl. 1980 II S. 751) sowie dem dazugehörigen Notenwechsel vom selben Tag wird zugestimmt. Das Protokoll und der Notenwechsel werden nachstehend veröffentlicht.

Art. 2

Soweit das Protokoll aufgrund seines Artikels VIII Abs. 2 für die Zeit vor seinem Inkrafttreten anzuwenden ist, sind bereits ergangene Steuerfestsetzungen aufzuheben oder zu ändern. Steuerfestsetzungen sowie ihre Aufhebung und Änderung sind insoweit auch zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist; dies gilt nur bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist. Soweit sich bis zum Zeitpunkt des Inkraft1retens des Protokolls unter Berücksichtigung der jeweiligen Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland und in der Schweizerischen Eidgenossenschaft insgesamt eine höhere Belastung ergibt, als sie nach den Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des Protokolls bestand, wird der Steuermehrbetrag nicht festgesetzt.

Art. 3

Dieses Gesetz gilt auch im Land Berlin, sofern das Land Berlin die Anwendung dieses Gesetzes feststellt.

Art. 4

(1) Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft.

(2) Der Tag, an dem das Protokoll nach seinem Artikel VIII Abs. 2 und der Notenwechsel in Kraft treten, ist im Bundesgesetzblatt bekanntzugeben.

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1990 II S. 1698; BStBl 1991 I S. 93

Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978[1]

Vom 17. Oktober 1989

(BGBl. 1990 II S. 767; BStBl 1990 I S. 410)

Die Bundesrepublik Deutschland und die Schweizerische Eidgenossenschaft haben folgendes vereinbart:

Artikel I

Artikel 10 des Abkommens wird wie folgt gefaßt:

„Artikel 10

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, können in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch in dem Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden ; die Steuer darf aber nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn sie von einer Gesellschaft gezahlt werden, die ein Kraftwerk zur Ausnutzung der Wasserkraft des Rheinstromes zwischen dem Bodensee und Basel betreibt (Grenzkraftwerk am Rhein);

b) 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

c) 30 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn es sich um Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts aus Genußrechten, aus Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen handelt und wenn diese Beträge bei der Gewinnermittlung des Schuldners abzugsfähig sind;

d) 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden in Fällen, die nicht unter Buchstabe a, b oder c fallen.

(3) Solange in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Anteilseigner die Körperschaftsteuer, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft auf den ausgeschütteten Gewinn gezahlt wird, voll auf ihre Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechnen können, gewährt die Bundesrepublik Deutschland in den Fällen des Absatzes 2 Buchstabe d zusätzlich zu der in dieser Bestimmung vorgesehenen Entlastung eine Entlastung in Höhe von 5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden.

(4) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einnahmen aus Aktien, Genußrechten (wie zum Beispiel Genußaktien oder Genußscheine), Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einnahmen, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig

[1] Bekanntgabe über das Inkrafttreten: BGBl. II 1980 S. 1281; BStBl 1980 I S. 678

ist, den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind, einschließlich der Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts, aus Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen sowie der Ausschüttungen auf die Anteilscheine von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds).

(5) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(6) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragstaat, so darf dieser andere Staat weder die Dividenden besteuern. die die Gesellschaft an nicht in diesem anderen Staat ansässige Personen zahlt, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nicht ausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nicht ausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus in dem anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen. Artikel 4 Absatz 10 bleibt vorbehalten.“

Artikel II

In Artikel 11 Abs. 2 werden die Worte „vorbehaltlich Art. 10 Abs. 6“ durch die Worte „vorbehaltlich Artikel 10 Abs. 4“ ersetzt.

Artikel III

Artikel 24 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b des Abkommens wird wie folgt gefaßt:

„b) Dividenden im Sinne des Artikels 10, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft ausschüttet,

- wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und
- wenn die in der Schweiz ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Absatz 1 Nr. 1 bis 6 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen bezieht; maßgeblich ist die am 1. Januar 1990 geltende Fassung dieses Gesetzes;“

Artikel IV

In Artikel 24 Absatz 1 des Abkommens wird nach Nummer 3 folgende Nummer 4 angefügt:

„4. Verwendet eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft Einkünfte aus Quellen innerhalb der Schweiz zur Ausschüttung, so stehen die Nummern 1 bis 3 der Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach den Vorschriften des Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland nicht entgegen.“

Artikel V

Artikel 24 Abs. 2 Nummer 1 des Abkommen wird Nummer 1 Buchstabe a. Der folgende Buchstabe b wird angefügt:

„b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, für die die Bundesrepublik Deutschland eine Entlastung nach Artikel 10 Absatz 3 gewährt, so wird diese Entlastung in der Schweiz in die Steuermessungsgrundlage einbezogen.“

Artikel VI

In Artikel 24 Abs. 2 Nummer 2 des Abkommen wird der letzte Satz gestrichen.

Nach der Nummer 2 wird folgende Nummer 3 eingefügt:

„3. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, die nach Artikel 10 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können und für die die Bundesrepublik Deutschland eine Entlastung nach Artikel 10 Absatz 3 gewährt, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Diese Entlastung besteht in der Anrechnung der nach Artikel 10 Absatz 2 in der Bundesrepublik Deutschland zulässigen Steuer von 15 vom Hundert auf die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer, wobei der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die Dividenden einschließlich der zusätzlichen Entlastung entfällt."

Die bisherigen Nummern 3 und 4 werden Nummern 4 und 5.

Nach der Nummer 5 wird folgende Nummer 6 eingefügt:

„6. Die Schweiz wird gemäß den Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der nach den Nummern 2 und 3 vorgesehenen Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen."

Artikel VII

Dieses Protokoll gilt auch für das Land Berlin, sofern nicht die Regierung der Bundesrepublik Deutschland gegenüber dem Schweizerischen Bundesrat innerhalb von drei Monaten nach dem Inkrafttreten des Protokolls eine gegenteilige Erklärung abgibt.

Artikel VIII

(1) Dieses Protokoll bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Bern ausgetauscht.

(2) Das Protokoll tritt einen Monat nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist anzuwenden:

a) auf die im Abzugswege erhobenen Steuern von den nach dem 31. Dezember 1989 zugeflossenen Dividenden;

b) auf die sonstigen für das Jahr 1990 und die folgenden Jahre erhobenen Steuern.

(3) Abweichend von Artikel I und Absatz 2 dieses Artikels darf

a) bei Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe b des Abkommens in der Fassung dieses Protokolls für bis zum 31. Dezember 1991 zugeflossene Dividenden die

b) Einnahmen die Steuer den Betrag von 15 von Hundert des Bruttobetrages der Einnahmen nicht übersteigen, wenn die Genußrechte vor dem 19. Mai 1989 begründet worden sind.

Gesetz zu dem Protokoll vom 21. Dezember 1992 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen[1]

Vom 30. September 1993

(BGBl. II S. 1889; BStBl I S. 927)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Art. 1

Dem in Bern am 21. Dezember 1992 unterzeichneten Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. 1972 II S. 1021) in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl. 1990 II S. 766) und dem Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 wird zugestimmt. Das Protokoll und das Verhandlungsprotokoll werden nachstehend veröffentlicht.

Art. 2

Zur Anwendung des Artikels 4 Absatz 5 des Abkommens gilt folgendes: Endet nach Artikel 4 Abs. 5 des Abkommens die unbeschränkte Steuerpflicht und ist von diesem Zeitpunkt an nur noch Vermögensteuer für das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes zu erheben, ist eine Nachveranlagung auf den Zeitpunkt vorzunehmen, der dem Tage folgt, an dem die unbeschränkte Vermögensteuerpflicht endet. Die auf die Dauer der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht entfallende Vermögensteuer ist nach der jeweiligen Jahressteuer zeitanteilig zu berechnen.

Art. 3

Zur Anwendung des Artikels 15a des Abkommens gilt folgendes:

(1) Bei Arbeitnehmern, die Grenzgänger im Sinne des Artikels 15a Abs. 1 und 2 des Abkommens und in der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässig sind, sind die Vorschriften über den Lohnsteuerabzug mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Lohnsteuer höchstens 4,5 v.H. des steuerpflichtigen Arbeitslohns des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums ohne Berücksichtigung von Freibeträgen oder Werbungskosten beträgt. Dies gilt auch bei der Pauschalierung der Lohnsteuer. Voraussetzung hierfür ist, dass der Grenzgänger die Ansässigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen schweizerischen Finanzbehörde nachweist (Ansässigkeitsbescheinigung)[2]. Der Arbeitgeber hat die Ansässigkeitsbescheinigung als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

(2) Liegt dem Arbeitgeber eine Ansässigkeitsbescheinigung vor, so ist die Lohnsteuerbescheinigung auf Antrag des Grenzgängers auszustellen. Wird der Antrag gestellt, so ist eine Lohnsteuerbescheinigung auch für pauschal besteuerten Arbeitslohn auszustellen. In der Lohnsteuerbescheinigung ist der Arbeitslohn und der pauschal besteuerte Arbeitslohn (gesondert oder in einer Summe oder in einer angefügten Erklärung) zu bescheinigen; das gleiche gilt für die Lohnsteuer. Zusätzlich hat der Arbeitgeber steuerfreie Abfindungen nach § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes sowie steuerfreie Zuschläge nach § 3b des Einkommensteuergesetzes zu bescheinigen. Der Arbeitgeber hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Tage der Nichtrückkehr auf

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1994 II S. 21; BStBl 1994 I S. 110
[2] vgl. Vordruck Gre-1: Fach A Teil 5 Nummer 1

Grund der Arbeitsausübung zu bescheinigen, wenn der Arbeitnehmer wegen Nichtrückkehr nicht mehr Grenzgänger ist (Artikel 15a Abs. 2 des Abkommens)[3]. Diese Bescheinigung hat der Arbeitgeber dem Betriebsstättenfinanzamt vorzulegen; das Betriebsstättenfinanzamt bestätigt die Vorlage mit einem Sichtvermerk. Der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung und die Lohnsteuerbescheinigung dem Grenzgänger auszuhändigen.

(3) Ist der Arbeitnehmer wegen Nichtrückkehr nicht mehr Grenzgänger, so ist der Arbeitgeber abweichend von § 41c des Einkommensteuergesetzes verpflichtet, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten.

(4) In der Bundesrepublik Deutschland ansässige Grenzgänger haben der Einkommensteuererklärung die Bescheinigung des Arbeitgebers über den Lohnausweis (nach schweizerischem Muster)[4] und über die erhobene Abzugssteuer beizufügen.

Art. 4

(1) Dieses Gesetz tritt am Tag nach seiner Verkündung in Kraft.

(2) Der Tag, an dem das Protokoll nach seinem Artikel VII Abs. 2 in Kraft tritt, ist im Bundesgesetzblatt bekanntzugeben.

(3) Artikel 3 dieses Gesetzes ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 1993 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1993 zufließen.

[3] vgl. Vordruck Gre-3: Fach A Teil 5 Nummer 3
[4] vgl. Anlage zu Fach B Teil 2 Nummer 1

Protokoll zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989[1]

(BGBl. 1990 II S. 767; BStBl 1990 I S. 410)

Die Bundesrepublik Deutschland und die Schweizerische Eidgenossenschaft, von dem Wunsch geleitet, das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 im folgenden als Abkommen bezeichnet, den veränderten Verhältnissen anzupassen, haben folgendes vereinbart:

Artikel I

Artikel 15 des Abkommens wird wie folgt geändert:

1. In Absatz 1 werden die Worte wie „Artikel 16 bis 19“ durch die Worte „Artikel 15a bis 19“ ersetzt.
2. Absatz 4 wird gestrichen.
3. In dem neuen Absatz 4 Satz 1 werden die Worte „des Absatzes 4“ durch die Worte „des Artikels 15a“ ersetzt.

Artikel II

Nach Artikel 15 des Abkommens wird folgender Artikel 15a eingefügt:

„(1) Ungeachtet des Artikels 15 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieser ansässig ist. Zum Ausgleich kann der Vertragstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, von diesen Vergütungen eine Steuer im Abzugsweg erheben. Diese Steuer darf 4,5 vom Hundert des Bruttobetrages der Vergütungen nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Vertragstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, nachgewiesen wird. Artikel 4 Absatz 4 bleibt vorbehalten.

(2) Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

(3) Der Vertragstaat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, berücksichtigt die nach Absatz 1 Satz 3 erhobene Steuer ungeachtet Artikel 24 wie folgt:

a) in der Bundesrepublik Deutschland wird die Steuer entsprechend § 36 Einkommensteuergesetz unter Ausschluss von § 34c Einkommensteuergesetz auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet; die Steuer wird auch bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigt;

b) in der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um ein Fünftel herabgesetzt.

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1990 II S. 1698; BStBl 1991 I S. 93

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten verständigen sich über die weiteren Einzelheiten sowie die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung der vorstehenden Absätze."

Artikel III

In Artikel 17 Absatz 2 des Abkommens sind nach dem Wort „Mittel" die Worte „des Staates, in dem der Künstler ansässig ist," einzufügen.

Artikel IV

In Artikel 19 Absatz 5 des Abkommens sind die Worte „Artikel 15 Absatz 4" durch die Worte „Artikel 15a" zu ersetzen.

Artikel V

In Artikel 24 des Abkommens wird in Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a am Ende der Strichpunkt durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt:

„Dies gilt nicht für Einkünfte aus einer stillen Beteiligung als Mitunternehmer an einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen, soweit die Schweiz diese Einkünfte nicht nach Artikel 7 besteuert."

Artikel VI

In Artikel 27 des Abkommens ist in Absatz 1 nach Satz 1 folgender Satz einzufügen:

„Dies gilt auch für Auskünfte zur Feststellung der Voraussetzungen für die Besteuerung nach Artikel 15a."

Artikel VII

(1) Dieses Protokoll bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden sobald wie möglich in Bonn ausgetauscht.

(2) Das Protokoll tritt einen Monat nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist anzuwenden:

a) auf die nach Artikel 15a im Abzugsweg erhobene Steuer auf nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossene Vergütungen;

b) auf die sonstigen für das Jahr 1994 und die folgenden Jahre erhobenen Steuern.

Verhandlungsprotokoll zum DBA-Schweiz vom 18. Dezember 1991[1]

(BGBl. II S. 1889; BStBl 1993 I S. 929)

Im Bestreben, die Auslegung und Anwendung des mit dem heute paraphierten Revisionsprotokoll in das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen aufgenommenen Artikels 15a sicherzustellen, haben die zuständigen Behörden folgendes vereinbart:

I. Zu Artikel 15a Absatz 1 Satz 3:

Ein Muster einer Ansässigkeitsbescheinigung wird von den zuständigen Behörden noch ausgearbeitet[2].

II. Zu Artikel 15a Absatz 2:

1. Die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz im Sinne des Artikels 15a Absatz 2 Satz 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände, wie z B. bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst, über mehrere Tage erstreckt.
2. Arbeitstage im Sinne dieser Regelung sind die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage.
3. Ist ein Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt, so sind die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage der Nichtrückkehr in der Weise zu berechnen, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung 5 Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung 1 Tag anzusetzen sind. Maßgebend für die Frage der Grenzgängereigenschaft ist die Gesamtzahl der auf diese Weise errechneten Tage.
4. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der stundenweise, aber an jedem betriebsüblichen Arbeitstag im anderen Staat beschäftigt ist, ist für die Frage der Grenzgängereigenschaft ebenfalls von 60 nicht schädlichen Tagen der Nichtrückkehr auszugehen. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung im Verhältnis der Arbeitstage herabzusetzen.
5. Die Bescheinigung des Arbeitgebers über die Tage der Nichtrückkehr ist mit einem Sichtvermerk der für den Arbeitsort zuständigen Finanzbehörde zu versehen. Dies schließt Ermittlungen der für den Wohnsitz zuständigen Finanzbehörde nicht aus. Ein Muster wird von den zuständigen Behörden noch ausgearbeitet[3].

III. Zu Artikel 15a Absatz 3:

Der Bruttobetrag der Vergütungen und die im Tätigkeitsstaat erhobene Abzugssteuer sind für Zwecke der Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachzuweisen. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, diese Bescheinigung auf Verlangen des Arbeitnehmers auszustellen.

---

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 1994 II S. 21; BStBl 1994 I S. 110
[2] Vgl. Vordruck Gre-1: Fach A Teil 5 Nummer 1
[3] Vgl. Vordruck Gre-3: Fach A Teil 5 Nummer 3

Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992[1]

(BStBl 2003 I S. 165)

Die Schweizerische Eidgenossenschaft und die Bundesrepublik Deutschland, von dem Wunsch geleitet, das Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992, im Folgenden als „Abkommen“ bezeichnet, den veränderten Verhältnissen anzupassen, haben Folgendes vereinbart:

Art. I

Artikel 4 Absatz 6 des Abkommens wird wie folgt gefasst:

„(6) Nicht als „in einem Vertragsstaat ansässig“ gilt eine natürliche Person, die in dem Vertragsstaat, in dem sie nach den vorstehenden Bestimmungen ansässig wäre, nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.“

Art. II

Artikel 10 Absätze 2 und 3 des Abkommens werden wie folgt neu gefasst:

„(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn sie von einer Gesellschaft gezahlt werden, die ein Kraftwerk zur Ausnutzung der Wasserkraft des Rheinstromes zwischen dem Bodensee und Basel betreibt (Grenzkraftwerk am Rhein);

b) 30 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn es sich um Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts, aus Genussrechten, aus Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen handelt und wenn diese Beträge bei der Gewinnermittlung des Schuldners abzugsfähig sind;

c) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in Fällen, die nicht unter Buchstabe a oder b fallen.

(3) Ungeachtet des Absatzes 2 dürfen Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nicht besteuert werden, wenn der Empfänger der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.“

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 2003 II S. 436; BStBl 2003 I S. 329

Art. III

Artikel 23 des Abkommens wird wie folgt neu gefasst:

„Artikel 23

(1) Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden.

(2) Führen die Bestimmungen des Absatzes 1 zu einer Doppelbesteuerung, beraten die zuständigen Behörden nach Artikel 26 Absatz 3 gemeinsam darüber, ob die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.“

Art. IV

Artikel 24 Absatz 2 des Abkommens wird wie folgt geändert:

1. Nummer 1 Buchstabe b wird gestrichen.
2. Nummer 1 Buchstabe a wird Nummer 1.
3. Nummer 3 wird gestrichen.
4. Nummern 4 bis 6 werden Nummern 3 bis 5.
5. In der neuen Nummer 5 werden die Worte „nach den Nummern 2 und 3“ durch die Worte „nach Nummer 2“ ersetzt.

Art. V

Artikel 27 Absatz 1 des Abkommens wird wie folgt neu gefasst:

„(1) a) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäß den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens, die eine unter das Abkommen fallende Steuer betreffen. Dies gilt auch für Auskünfte zur Feststellung der Voraussetzungen für die Besteuerung nach Artikel 15a.

b) Amtshilfe wird auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten gewährt. Die Vertragsstaaten werden in ihrem innerstaatlichen Recht die zur Durchführung dieser Bestimmungen erforderlichen Maßnahmen ergreifen. Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheim gehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung, der Erhebung, der Rechtsprechung oder der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Geschäfts-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden. Vorbehalten bleiben die im Protokoll genannten Einschränkungen des Bankgeheimnisses bei Betrugsdelikten.“

Art. VI

Dem Abkommen wird folgendes **Protokoll** angefügt:

„Protokoll zum Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992. Anlässlich der Unterzeichnung des Revisionsprotokolls zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der

Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 haben die hierzu gehörig befugten Unterzeichneten die nachstehenden Bestimmungen vereinbart, die Bestandteil des Abkommens sind:

1. Zu Artikel 10 Absatz 3

a) Jeder Vertragsstaat wird Verfahren dafür schaffen, dass bei Dividenden, die nach Artikel 10 Absatz 3 keiner Steuer unterliegen, die Zahlung ohne den Steuerabzug erfolgen kann.

b) Klarstellend wird festgehalten, dass das Halten von Anteilen an einer Gesellschaft über eine Personengesellschaft der Anwendung von Artikel 10 Absatz 3 nicht entgegensteht.

2. Zu Artikel 23

Es besteht Einvernehmen, dass die von der Schweiz aufgrund des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 ergriffenen Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen auch für dieses Abkommen gelten.

Es besteht Einvernehmen, dass die deutschen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung die Bestimmungen des § 42 Abgabenordnung und des § 50d Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes umfassen.

3. Zu Artikel 27

a) Es besteht Einvernehmen, dass der Ausdruck „Betrugsdelikt“ ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist.

   Es besteht Einvernehmen, dass das Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken und deren Weiterleitung an die zuständige Behörde des ersuchenden Staates in Fällen von Betrugsdelikten nicht entgegensteht.

   Eine Auskunftserteilung setzt aber voraus, dass zwischen dem betrügerischen Verhalten und der gewünschten Amtshilfemaßnahme ein direkter Zusammenhang besteht.

   Beide Seiten stimmen überein, dass die Anwendung der Bestimmungen des Artikels 27 Absatz 1 Satz 1 sowie dieses Protokolls die rechtliche und tatsächliche Reziprozität voraussetzt. Es besteht ferner Einigkeit, dass die Amtshilfe im Sinne dieses Absatzes keine Maßnahmen einschließt, die der bloßen Beweisausforschung dienen.

b) Falls nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts aufgrund dieses Abkommens personenbezogene Daten übermittelt werden, gelten ergänzend die nachfolgenden Bestimmungen unter Beachtung der für jeden Vertragsstaat geltenden Rechtsvorschriften:

   aa) Die Verwendung der Daten durch die empfangende Stelle ist nur zu dem angegebenen Zweck und nur zu den durch die übermittelnde Stelle vorgeschriebenen Bedingungen zulässig.

   bb) Die empfangende Stelle unterrichtet die übermittelnde Stelle auf Ersuchen über die Verwendung der übermittelten Daten und über die dadurch erzielten Ergebnisse.

   cc) Personenbezogene Daten dürfen nur an die zuständigen Stellen übermittelt werden. Die weitere Übermittlung an andere Stellen darf nur mit vorheriger Zustimmung der übermittelnden Stelle erfolgen.

   dd) Die übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten sowie auf die Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. Dabei sind die nach dem jeweils innerstaatlichen Recht

geltenden Übermittlungsverbote zu beachten. Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Diese ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten vorzunehmen.

ee) Dem Betroffenen ist auf Antrag über die zu seiner Person übermittelten Daten sowie über den vorgesehenen Verwendungszweck Auskunft zu erteilen. Eine Verpflichtung zur Auskunftserteilung besteht nicht, soweit eine Abwägung ergibt, dass das öffentliche Interesse, die Auskunft nicht zu erteilen, das Interesse des Betroffenen an der Auskunftserteilung überwiegt. Im Übrigen richtet sich das Recht des Betroffenen, über die zu seiner Person vorhandenen Daten Auskunft zu erhalten, nach dem innerstaatlichen Recht des Vertragsstaats, in dessen Hoheitsgebiet die Auskunft beantragt wird.

ff) Wird jemand infolge von Übermittlungen im Rahmen des Datenaustauschs nach diesem Abkommen rechtswidrig geschädigt, haftet ihm hierfür die empfangende Stelle nach Maßgabe ihres innerstaatlichen Rechts. Sie kann sich im Verhältnis zum Geschädigten zu ihrer Entlastung nicht darauf berufen, dass der Schaden durch den übermittelnden Staat verursacht worden ist.

gg) Soweit das für die übermittelnde Stelle geltende innerstaatliche Recht in Bezug auf die übermittelten personenbezogenen Daten besondere Löschungsvorschriften vorsieht, weist diese Stelle die empfangende Stelle darauf hin. Unabhängig von diesem Recht sind die übermittelten personenbezogenen Daten zu löschen, sobald sie für den Zweck, für den sie übermittelt worden sind, nicht mehr erforderlich sind.

hh) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die Übermittlung und den Empfang von personenbezogenen Daten aktenkundig zu machen.

ii) Die übermittelnde und die empfangende Stelle sind verpflichtet, die übermittelten personenbezogenen Daten wirksam gegen unbefugten Zugang, unbefugte Veränderung und unbefugte Bekanntgabe zu schützen.“

Art. VII

(1) Dieses Revisionsprotokoll bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Berlin ausgetauscht.

(2) Das Revisionsprotokoll tritt am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist anzuwenden:

a) vorbehaltlich des Buchstabens b auf die an der Quelle erhobenen Steuern von Vergütungen, die am oder nach dem 1. Januar des nächsten auf das Inkrafttreten dieses Revisionsprotokolls folgenden Jahres fällig werden;

b) auf die an der Quelle erhobenen Steuern von Dividenden im Sinne von Artikel 10 Absatz 3 des Abkommens, die am oder nach dem 1. Januar 2002 fällig werden. Dabei bleibt Artikel III bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des vorstehenden Buchstabens a unberücksichtigt;

c) auf die sonstigen Steuern für Steuerperioden, die am oder nach dem 1. Januar des nächsten auf das Inkrafttreten dieses Revisionsprotokolls folgenden Jahres beginnen;

d) auf Auskunftsersuchen betreffend Betrugsdelikte, die am oder nach dem 1. Januar des nächsten auf das Inkrafttreten dieses Revisionsprotokolls folgenden Jahres begangen wurden.

Verhandlungsprotokoll vom 7. Dezember 2001[1]

(BStBl 2003 I S. 168)

Im Bestreben, die Anwendung und Auslegung des Revisionsprotokolls zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 sicherzustellen, haben die zuständigen Behörden am heutigen Tag der Paraphierung des Textes des Revisionsprotokolls folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben:

1. Zu Art. 10 Abs. 3:

Nummer 1 Buchstabe a des Protokolls zu Artikel 10 Absatz 3 wird umgesetzt für Dividenden, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres nach Inkrafttreten dieses Revisionsprotokolls fällig werden.

2. Zu Art. 27 Abs. 1 Buchst. b:

I. In der Schweiz:

1. Vorprüfung deutscher Ersuchen

1.1. Ersuchen der zuständigen deutschen Behörde um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Artikel 27 des Abkommens werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft.

1.2. Kann einem Ersuchen um Informationsaustausch nicht entsprochen werden, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der zuständigen deutschen Behörde mit. Diese kann ihr Ersuchen ergänzen.

1.3. Zeigt die Vorprüfung, dass die Voraussetzungen nach Artikel 27 des Abkommens in Verbindung mit diesem Protokoll glaubhaft gemacht sind, so informiert die Eidgenössische Steuerverwaltung diejenige Person, die in der Schweiz über die einschlägigen Informationen verfügt (Informationsinhaber), über den Eingang des Ersuchens und über die darin verlangten Informationen. Der übrige Inhalt des Ersuchens darf dem Informationsinhaber nicht mitgeteilt werden.

1.4. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ersucht den Informationsinhaber gleichzeitig, ihr die Informationen zuzustellen und die betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.

2. Beschaffung der Information

2.1. Übergibt der Informationsinhaber die verlangten Informationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, so prüft diese die Informationen und erlässt eine Schlussverfügung.

2.2. Stimmt der Informationsinhaber oder die betroffene Person bzw. ihr Zustellungsbevollmächtigter der Übergabe der verlangten Informationen innerhalb von 14 Tagen nicht zu, so erlässt die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber dem Informationsinhaber eine Verfügung, mit der sie die Herausgabe der im deutschen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt.

3. Rechte der betroffenen Person

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 2003 II S. 436; BStBl I S. 329

3.1. Die Eidgenössische Steuerverwaltung eröffnet die an den Informationsinhaber gerichtete Verfügung sowie eine Kopie des Ersuchens der zuständigen deutschen Behörde auch der betroffenen Person, die einen schweizerischen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, soweit im Ersuchen nicht ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird.

3.2. Hat die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, so ist die Eröffnung von der zuständigen deutschen Behörde nach deutschem Recht vorzunehmen. Gleichzeitig setzt die Eidgenössische Steuerverwaltung der Person eine Frist zur Zustimmung zum Informationsaustausch oder zur Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten.

3.3. Die betroffene Person kann sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Die Akteneinsicht und die Teilnahme am Verfahren dürfen nur verweigert werden:

a) für Aktenstücke und Verfahrenshandlungen, für die Geheimhaltungsgründe bestehen, oder

b) wenn Artikel 27 des Abkommens dies erfordert.

3.4. Gegenstände, Dokumente und Unterlagen, die der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgehändigt oder von ihr beschafft wurden, dürfen nicht zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts verwendet werden. Ziffer 8.4. bleibt vorbehalten.

4. Zwangsmaßnahmen

4.1. Werden die in der Verfügung verlangten Informationen nicht innert der verfügten Frist der Eidgenössischen Steuerverwaltung übergeben, so können Maßnahmen unter Anwendung von Zwang durchgeführt werden. Dabei können Gegenstände, Dokumente und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern beschlagnahmt sowie Hausdurchsuchungen vorgenommen werden.

4.2. Zwangsmaßnahmen sind vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von dessen Stellvertreter anzuordnen. Sie sind von besonders ausgebildeten Beamten durchzuführen und es dürfen nur Gegenstände, Dokumente und Unterlagen beschlagnahmt werden, die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch von Bedeutung sein könnten.

4.3. Ist Gefahr im Verzug und kann eine Maßnahme nicht rechtzeitig angeordnet werden, so darf der Beamte von sich aus eine Zwangsmaßnahme durchführen. Die Maßnahme ist innert drei Tagen vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von seinem Stellvertreter zu genehmigen.

4.4. Die Polizei der Kantone und Gemeinden unterstützt die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Durchführung der Zwangsmaßnahmen.

5. Durchsuchung von Räumen

5.1. Räume dürfen nur durchsucht werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich darin die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch stehenden Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen befinden.

5.2. Die Durchführung richtet sich nach Artikel 49 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht.

6. Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen

6.1. Gegenstände, Dokumente und Unterlagen sind mit größter Schonung der Privatgeheimnisse zu durchsuchen.

6.2. Dem Inhaber der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen oder dem Informationsinhaber ist Gelegenheit zu geben, sich vor der Durchführung über ihren Inhalt auszusprechen. Der Informationsinhaber muss bei der Lokalisierung und Identifizierung der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen mitwirken.

6.3. Kosten, die dem Inhaber oder dem Informationsinhaber aus den Zwangsmassnahmen entstehen, sind von diesen selber zu tragen.

7. Vereinfachte Ausführung

7.1. Stimmt die betroffene Person der Aushändigung der Informationen an die zuständige deutsche Behörde zu, so kann sie die Eidgenössische Steuerverwaltung darüber schriftlich informieren. Die Zustimmung ist unwiderruflich.

7.2. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält die Zustimmung schriftlich fest und schließt das Verfahren durch Übermittlung der Informationen an die zuständige Behörde.

7.3. Betrifft die Zustimmung nur einen Teil der Informationen, so werden die restlichen Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen nach Ziffer 2 ff. beschafft und mittels Schlussverfügung übermittelt.

8. Abschluss des Verfahrens

8.1. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erlässt eine begründete Schlussverfügung. Darin äußert sie sich zur Frage, ob ein Abgabebetrug vorliegt, und entscheidet über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige deutsche Behörde.

8.2. Die Verfügung wird der betroffenen Person über den Zustellungsbevollmächtigten eröffnet.

8.3. Ist kein Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet worden, so erfolgt die Eröffnung durch Publikation im Bundesblatt.

8.4. Nach Eintritt der Rechtskraft der Schlussverfügung können die der zuständigen deutschen Behörde übermittelten Informationen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verwendet werden.

9. Rechtsmittel

9.1. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Übermittlung von Informationen unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht.

9.2. Zur Beschwerde ist auch der Informationsinhaber befugt, soweit er eigene Interessen geltend macht.

9.3. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat aufschiebende Wirkung.

9.4. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschließlich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden.

II. In der Bundesrepublik Deutschland:

Es gelten die innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Auf das Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 3. Februar 1999 IV B 4 – S 1320 – 3/99 – BStBl I S. 228, 974 – wird hingewiesen.

Revisionsprotokoll zur Änderung des deutsch-schweizerischen Abkommens vom 11. August 1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 27. Oktober 2010[1]

(BGBl. 2011 II S. 1092)

Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002

Die Bundesrepublik Deutschland

und

die Schweizerische Eidgenossenschaft –

von dem Wunsch geleitet, ein Protokoll abzuschließen zur Änderung des am 11. August 1971 in Bonn unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden als „das Abkommen“ bezeichnet) in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 und des durch dieses Revisionsprotokoll angefügten Protokolls zum Abkommen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (im Folgenden als „das Protokoll zum Abkommen“ bezeichnet) –

haben Folgendes vereinbart:

Artikel 1

Artikel 10 Absatz 3 (Dividenden) des Abkommens wird wie folgt neu gefasst:

„(3) Ungeachtet des Absatzes 2 dürfen Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nicht besteuert werden, wenn der Empfänger der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Im Fall von Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT-AG), einem deutschen Investmentfonds oder einer deutschen Investmentaktiengesellschaft gezahlt werden, ist nicht Satz 1, sondern Absatz 2 Buchstabe c anzuwenden. Dies berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.“

Artikel 2

(1) In Artikel 25 (Gleichbehandlung) des Abkommens wird nach Absatz 2 folgender neuer Absatz 3 eingefügt:

„(3) Sofern nicht Artikel 9, Artikel 11 Absatz 4 oder Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten

[1] Bekanntmachung über das Inkrafttreten: BGBl. 2012 II S. 279; BStBl 2012 I S. 516

Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. Dementsprechend sind Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen."

(2) Absätze 3 und 4 werden zu Absätzen 4 und 5.

Artikel 3

In Artikel 26 (Verständigungsverfahren) des Abkommens werden nach Absatz 4 folgende neue Absätze 5, 6 und 7 hinzugefügt:

„(5) Haben sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach diesem Artikel erfolglos um eine umfassende Einigung in einem Fall bemüht, so wird der Fall durch ein Schiedsverfahren beigelegt, das gemäß den Anforderungen des Absatzes 6 und den von den Vertragsstaaten vereinbarten Vorschriften oder Verfahren durchgeführt wird, wenn

a) in mindestens einem Vertragsstaat eine Steuererklärung bezüglich der Steuerjahre im streitigen Fall eingereicht oder ein Steuerabzug vorgenommen wurde,

b) die zuständigen Behörden nicht vor dem Zeitpunkt, in dem das Schiedsverfahren anderenfalls begonnen hätte, übereinkommen, dass der Fall nicht für ein Schiedsverfahren geeignet ist, und

c) alle betroffenen Personen den Bestimmungen von Absatz 6 Buchstabe d zugestimmt haben.

(6) Zum Zweck von Absatz 5 und dieses Absatzes sind folgende Bestimmungen und Definitionen anzuwenden:

a) Der Ausdruck „betroffene Person" bedeutet diejenige Person, die den Fall der zuständigen Behörde zur Beurteilung nach diesem Artikel unterbreitet hat, sowie gegebenenfalls jede andere Person, deren Steuerpflicht in einem der beiden Vertragsstaaten unmittelbar durch die sich aufgrund dieser Beurteilung ergebende Verständigungslösung berührt wird.

b) Der Ausdruck „Anfangszeitpunkt" eines Falles ist der früheste Zeitpunkt, in dem beide zuständigen Behörden die zur materiellen Beurteilung eines Verständigungsverfahrens nötigen Informationen erhalten haben.

c) Ein Schiedsverfahren für einen Fall beginnt

aa) entweder drei Jahre nach dem Anfangszeitpunkt des Falles, sofern sich die zuständigen Behörden nicht vorher auf ein anderes Datum geeinigt haben,

bb) oder sobald die beiden zuständigen Behörden die in Buchstabe d geforderte Zustimmung erhalten haben, je nachdem, welcher dieser beiden Zeitpunkte später eintritt.

d) Die betroffenen Personen und ihre bevollmächtigten Vertreter müssen vor Beginn des Schiedsverfahrens einwilligen, keine Informationen, die sie im Laufe des Schiedsverfahrens von einem der beiden Vertragsstaaten oder von der Schiedsstelle erhalten haben, mit Ausnahme der Schiedsentscheidung, anderen Personen offen zu legen.

e) Die Entscheidung der Schiedsstelle gilt als Beilegung durch Verständigung nach diesem Artikel; sie ist für beide Vertragsstaaten bezüglich dieses Falls bindend, es sei denn, dass eine betroffene Person sie nicht anerkennt.

f) Zum Zweck eines Schiedsverfahrens nach Absatz 5 und diesem Absatz sind die Mitglieder der Schiedsstelle und deren Mitarbeiter als beteiligte „Personen oder Behörden“ anzusehen, denen Informationen gemäß Artikel 27 zugänglich gemacht werden dürfen.

(7) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln die weiteren Einzelheiten der Anwendung und Durchführung des Schiedsverfahrens durch Verständigungsvereinbarung.“

Artikel 4

Artikel 27 (Informationsaustausch) des Abkommens wird wie folgt gefasst:

„Artikel 27

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat gemäß Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zugestimmt hat.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (ordre public) widerspräche.

(4) Ersucht ein Vertragsstaat gemäß diesem Artikel um Informationen, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn er diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorstehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen gemäß Absatz 3, wobei diese jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein inländisches Interesse an solchen Informationen hat.

(5) Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das

Eigentum an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist, über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen."

Artikel 5

Das Protokoll zum Abkommen wird wie folgt geändert:

(1) Der Ziffer 1 zu Artikel 10 Absatz 3 wird folgender Buchstabe c hinzugefügt:

„c) Die Voraussetzung der Mindestdauer der Beteiligung gemäß Artikel 10 Absatz 3 Satz 1 ist auch dann erfüllt, wenn der Beteiligungszeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividenden vollendet wird. Buchstabe a ist in diesen Fällen nicht anzuwenden."

(2) Nach Ziffer 1 wird folgende neue Ziffer 1bis eingefügt:

„1bis. Zu Artikel 15 Absatz 3

Für die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls vom 27. Oktober 2010 beginnenden Veranlagungszeiträume bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2016 nimmt die Bundesrepublik Deutschland ihr aus Artikel 15 Absatz 3 Satz 1 folgendes Besteuerungsrecht bezogen auf diejenigen Mitglieder des Bordpersonals von im internationalen Verkehr eingesetzten Luftfahrzeugen nicht wahr, deren Ansässigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Anstellungsverhältnis bereits vor dem 1. Januar 2007 und seitdem ohne Unterbrechung bestanden haben. Insoweit findet Artikel 15 Absatz 3 Satz 2 Anwendung.

Diese Regelung findet keine Anwendung auf Einkünfte und Einkunftsteile, bei denen sie den Eintritt einer doppelten Nichtbesteuerung zur Folge hätte."

(3) Ziffer 3 Buchstabe a zu Artikel 27 wird wie folgt gefasst:

„a) Es besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Ersuchen auf Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat."

(4) Ziffer 3 Buchstabe b zu Artikel 27 wird zu Buchstabe g.

(5) In Ziffer 3 zu Artikel 27 werden nach Buchstabe a die Buchstaben b bis f neu eingefügt:

„b) Es besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens nach Artikel 27 der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu übermitteln hat:

aa) hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, Geburtsdatum, Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen),

bb) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden,

cc) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht,

dd) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden, und

ee) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmaßlichen Inhabers der verlangten Informationen.

c) Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, „fishing expeditions“ zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Buchstabe b wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die „fishing expeditions“ vermeiden sollen, sind seine Unterabsätze so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

d) Auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde eines Vertragsstaates erteilt die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates die unter Artikel 27 verlangten Informationen durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen (einschließlich Geschäftsbüchern, Dokumenten, Berichten, Aufzeichnungen, Abschlüssen und Schriftstücken).

e) Obwohl Artikel 27 die für den Informationsaustausch möglichen Verfahrensweisen nicht einschränkt, sind die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen. Die Vertragsstaaten erwarten voneinander, sich gegenseitig die zur Durchführung des Abkommens notwendigen Informationen zu liefern.

f) Es besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle des Austauschs von Informationen nach Artikel 27 die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen (wie zum Beispiel das Recht auf Benachrichtigung oder das Recht auf Beschwerde) vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Es besteht des Weiteren Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemäßes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermäßig zu verzögern.“

Artikel 6

(1) Dieses Protokoll bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Berlin ausgetauscht.

(2) Dieses Protokoll tritt am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist in beiden Vertragsstaaten anzuwenden

a) in Bezug auf die an der Quelle erhobenen Steuern von Dividenden im Sinne von Artikel 10 Absatz 3 des Abkommens, die am oder nach dem 1. Januar des auf den Tag des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahres fällig werden;

b) in Bezug auf Artikel 25 Absatz 3 des Abkommens auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres beginnen;

c) in Bezug auf Artikel 26 Absätze 5 und 6 des Abkommens

aa) auf die zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Protokolls bereits anhängigen[2] Verständigungsverfahren und

bb) auf Verständigungsverfahren, die nach diesem Zeitpunkt eingeleitet werden, wobei als Anfangszeitpunkt der Dreijahresfrist für die in Unterabsatz aa) genannten Fälle das Datum des Inkrafttretens dieses Protokolls gilt;

d) in Bezug auf Ersuchen nach den Artikeln 4 und 5 Ziffern 3 und 5 dieses Protokolls, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens gestellt werden

[2] Schweizerische Eidgenossenschaft „hängigen“

aa) hinsichtlich Informationen nach Artikel 27 Absatz 5 des Abkommens, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls folgenden Jahres beginnt, und

bb) in allen anderen Fällen hinsichtlich Informationen, die sich auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls folgenden Jahres beginnen.

Geschehen zu Bern am 27. Oktober 2010, in zwei Urschriften in deutscher Sprache.

Für die	Für die
Bundesrepublik Deutschland	Schweizerische Eidgenossenschaft
Dr. Axel Berg	Dr. Hans-Rudolf Merz
Dr. Wolfgang Schäuble	

Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.12.2010

(Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung – KonsVerCHEV)
(BGBl. I 2010 S. 2187)

Eingangsformel

Auf Grund des § 2 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung, der durch Artikel 9 Nummer 2 Buchstabe b des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) angefügt worden ist, und des Artikels 97 § 1 Absatz 9 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, der durch Artikel 16 Nummer 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) angefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

Inhaltsübersicht

Abschnitt 1 – Allgemeines

§ 1 Abkommen

§ 2 Anwendungsbereich

Abschnitt 2 – Schenkungen

§ 3 Schenkungen von Geschäftsbetrieben

Abschnitt 3 – Grenzgängerbesteuerung (Artikel 15a des Abkommens)

§ 4 Ansässigkeit

§ 5 Ansässigkeitsbescheinigung

§ 6 Arbeitsort

§ 7 Geringfügige Arbeitsverhältnisse

§ 8 Nichtrückkehrtage

§ 9 Kürzung der 60-Tage-Grenze

§ 10 Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage

§ 11 Bemessungsgrundlage und -zeitraum

§ 12 Ansässigkeitsstaat Deutschland

§ 13 Grundsätze der Steuerberechnung

§ 14 Nach amtlichen Vorgaben ermittelte Lohnsteuer ist niedriger als 4,5 Prozent

§ 15 Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer

§ 16 Nachweis der Bruttovergütungen

§ 17 Verschiedene Sonderfälle

§ 18 Abwanderer in die Schweiz (Artikel 4 Absatz 4 des Abkommens)

Abschnitt 4 – Leitende Angestellte, Drittstaateneinkünfte

§ 19 Besteuerung leitender Angestellter

§ 20 Arbeitnehmer mit Einkünften aus Drittstaaten

Abschnitt 5 – Sonstige Anwendungsfälle

§ 21 Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten

§ 22 Betriebliche Veräußerungsrenten

§ 23 Nachfolgeunternehmen der Regiebetriebe nach Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens

§ 24 Arbeitnehmer-Abfindungen

Abschnitt 6 – Schlussbestimmungen

§ 25 Anwendungsregelung

§ 26 Inkrafttreten

Abschnitt 1 – Allgemeines

§ 1 Abkommen

(1) Als Abkommen im Sinn dieser Verordnung gilt das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl. 1972 II S. 1022), das zuletzt durch das Protokoll vom 12. März 2002 (BGBl. 2003 II S. 67) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung.

(2) Als Erbschaftsteuerabkommen im Sinn dieser Verordnung gilt das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern vom 30. November 1978 (BGBl. 1980 II S. 594, 595) in der jeweils geltenden Fassung.

§ 2 Anwendungsbereich

Die einheitliche Anwendung und Auslegung des Abkommens in Bezug auf die Umsetzung entsprechender Konsultationsvereinbarungen im Sinn des § 2 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung, die von den zuständigen Behörden im Sinn des Artikels 3 Absatz 1 Buchstabe i des Abkommens getroffen worden sind, richtet sich nach dieser Verordnung.

Abschnitt 2 Schenkungen

§ 3 Schenkungen von Geschäftsbetrieben

Die für Erbschaftsfälle geltenden Regelungen des Erbschaftsteuerabkommens (§ 1 Absatz 2) sind auch für Schenkungen von Geschäftsbetrieben entsprechend anzuwenden.

Abschnitt 3 Grenzgängerbesteuerung (Artikel 15a des Abkommens)

§ 4 Ansässigkeit

Sind in einem Ansässigkeitsstaat mehrere Wohnsitze oder mehrere Orte des gewöhnlichen Aufenthalts gegeben, bleibt die Grenzgängereigenschaft im Sinn des Artikels 15a des Abkommens erhalten, gleichgültig zu welchem Wohnsitz oder Ort des gewöhnlichen Aufenthalts die regelmäßige Rückkehr erfolgt.

§ 5 Ansässigkeitsbescheinigung

(1) Der Antrag auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung ist vom Grenzgänger persönlich zu unterschreiben.

(2) Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt jeweils für ein Kalenderjahr, bei Beschäftigungsaufnahme während des Jahres bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs. Die Bescheinigung für das jeweilige Folgejahr 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 Artikels 15a des Abkommens nicht erfüllt.

§ 6 Arbeitsort

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, wie dies insbesondere bei Berufskraftfahrern und Außendienstmitarbeitern der Fall ist, sind die Tage der auswärtigen Tätigkeit als Geschäftsreisen im Rahmen der Ermittlung der Nichtrückkehrtage zu würdigen. 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.

§ 7 Geringfügige Arbeitsverhältnisse

Eine regelmäßige Rückkehr im Sinn des Artikels 15a Absatz 2 des Abkommens liegt auch noch vor, wenn sich der Arbeitnehmer auf Grund 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 bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen nicht erfüllt, wird eine regelmäßige Rückkehr nicht angenommen.

§ 8 Nichtrückkehrtage

(1) Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Betracht, die im persönlichen Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers erfasst sind. Samstage, Sonn- und Feiertage können nur in Ausnahmefällen zu den maßgeblichen Arbeitstagen zählen, beispielsweise wenn der Arbeitgeber die Arbeit an diesen Tagen ausdrücklich anordnet und hieran anknüpfend in der Regel entweder Freizeitausgleich oder zusätzliche Bezahlung dafür gewährt. Trägt der Arbeitgeber die Reisekosten, werden bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage als Nichtrückkehrtage angesehen.

(2) Eine Nichtrückkehr auf Grund der Arbeitsausübung liegt namentlich dann vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. 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. Schichtarbeiter, Personal mit Nachtdiensten und Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst sind nicht schon auf Grund ihrer spezifischen Arbeitszeiten von der Grenzgängerregelung ausgeschlossen.

(3) Als Arbeitsausübung sind Zeiten anzusehen, für die auf Grund des Arbeitsverhältnisses eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Anwesenheit am Arbeitsort besteht. Kurzfristige Arbeitszeitunterbrechungen von weniger als vier Stunden beenden den Arbeitstag nicht. 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 und zurück mit den in der Regel benutzten Transportmitteln nicht mehr als 20 Prozent der Zeit der Arbeitsunterbrechung beträgt.

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

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

§ 9 Kürzung der 60-Tage-Grenze

(1) Findet ein Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Kalenderjahrs im Tätigkeitsstaat statt, erfolgt die Kürzung der 60-Tage-Grenze bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis.

(2) Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tageweise im anderen Staat beschäftigt sind, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung herabzusetzen. 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.

(3) 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.

§ 10 Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage

(1) Stellt der Arbeitgeber am Ende des Jahres oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses während des Kalenderjahrs fest, dass die Grenzgängereigenschaft auf Grund der entsprechenden Nichtrückkehrtage entfällt, hat er die Nichtrückkehrtage nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck 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. Eine Überprüfung der bescheinigten Nichtrückkehrtage ist zulässig. Es können entsprechende Nachweise verlangt werden.

(2) 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 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 auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zur Vorlage bei der Steuerbehörde bescheinigt wird. Diesem Umstand ist im Ansässigkeitsstaat durch einen Aufschub der Besteuerung oder Anpassung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen Rechnung zu tragen.

§ 11 Bemessungsgrundlage und -zeitraum

Bei Vorliegen der Ansässigkeitsbescheinigung oder der Verlängerung darf die Abzugsteuer 4,5 Prozent des Bruttobetrags der Vergütungen nicht überschreiten. Für die Berechnung ist der Lohnzahlungszeitraum maßgebend. Die Bemessungsgrundlage (Bruttobetrag 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.

§ 12 Ansässigkeitsstaat Deutschland

(1) Die Anrechnung von Abzugsteuer bei der Veranlagung erfolgt jedoch nur, 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. Ohne die Bescheinigung nach Satz 1 kann auch bei Schätzungsveranlagungen eine Abzugsteuer nicht berücksichtigt werden.

(2) Behält der Arbeitgeber bei einem Grenzgänger Quellensteuer von mehr als 4,5 Prozent der Bruttovergütungen ein, erfolgt nur eine Anrechnung der Abzugsteuer in Höhe von 4,5 Prozent der Bruttovergütungen. Absatz 1 Satz 1 gilt entsprechend. Eine Erstattung zu viel einbehaltener schweizerischer Steuer ist in Deutschland nicht möglich.

§ 13 Grundsätze der Steuerberechnung

(1) Für schweizerische Arbeitnehmer, die die Grenzgängereigenschaft im Sinn des Artikels 15a Absatz 2 des Abkommens erfüllen, gilt ein von § 39d des Einkommensteuergesetzes abweichendes eigenständiges Lohnsteuerabzugsverfahren. Der abweichende Lohnsteuerabzug gilt auch dann, wenn der schweizerische Grenzgänger ausnahmsweise unbeschränkt oder erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, weil eine Doppelansässigkeit vorliegt und Artikel 4 Absatz 3 des Abkommens nicht anzuwenden ist oder unter den übrigen Voraussetzungen des § 1 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes der Arbeitslohn aus einer deutschen öffentlichen Kasse bezogen wird.

(2) Für den Begriff des Arbeitslohns gilt § 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung. Persönliche Abzüge, wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, für die grundsätzlich eine Freibetragseintragung in Frage kommt (§§ 39a, 39d Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes[1]), dürfen die Bemessungsgrundlage für die ermäßigte Lohnsteuer nicht kürzen.

(3) Artikel 15a Absatz 1 Satz 3 gilt auch für die Fälle der pauschalen Lohnsteuer. Der nach dem Einkommensteuergesetz maßgebliche Pauschsteuersatz von 15 Prozent oder 25 Prozent wird

[1] Ab VZ 2015: §§ 39a, 39b Abs. 2 EStG

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.

(4) Wenn der Arbeitgeber während des gesamten Kalenderjahrs an mehr als 60 Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt, ist die volle Steuer einzubehalten. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber erkennt, dass der Arbeitnehmer die 60 Tage voraussichtlich überschreiten wird.

§ 14 Nach amtlichen Vorgaben ermittelte Lohnsteuer ist niedriger als 4,5 Prozent

(1) Der Steuersatz von 4,5 Prozent ist unbeachtlich, wenn der schweizerische Grenzgänger eine Ansässigkeitsbescheinigung oder eine Verlängerung vorgelegt hat und ein Abgleich zwischen der nach den amtlichen Vorgaben ermittelten Lohnsteuer und der ermäßigten Abzugsteuer ergibt, dass die tabellarische Lohnsteuer weniger als 4,5 Prozent des gesamten steuerpflichtigen Arbeitslohns des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums beträgt. Der deutsche Arbeitgeber hat bei geringen Lohnbezügen eine Vergleichsberechnung durchzuführen.

(2) Eine Vergleichsberechnung erübrigt sich, wenn der Arbeitgeber einen Steuerabzug nach der Steuerklasse VI vornehmen muss.

§ 15 Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer

Die Verpflichtung zur Lohnsteuer-Nacherhebung bleibt auch nach Ablauf des Kalenderjahrs erhalten. Abweichend von § 41c Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes 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, die zu viel einbehaltene Lohnsteuer zu korrigieren. Nach diesem Zeitpunkt kann der schweizerische Grenzgänger zu viel einbehaltene Lohnsteuer beim jeweiligen Betriebstättenfinanzamt nur noch durch einen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§ 37 Absatz 2 der Abgabenordnung) geltend machen.

§ 16 Nachweis der Bruttovergütungen

(1) Für einen deutschen Grenzgänger hat der Lohnausweis (Bruttobetrag der Vergütungen) nach amtlichem Vordruck der schweizerischen Steuerverwaltung zu erfolgen, wobei Spesenvergütungen durch den Arbeitgeber gesondert aufzuführen sind.

(2) Für einen schweizerischen Grenzgänger 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. Dabei ist abweichend von § 41b des Einkommensteuergesetzes eine Lohnsteuerbescheinigung auch für den pauschal besteuerten Arbeitslohn auszustellen; der pauschal besteuerte Arbeitslohn kann entweder gesondert oder in einer Summe mit dem übrigen Arbeitslohn bescheinigt werden. 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 nach § 3 Nummer 9 des Einkommensteuergesetzes sowie steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b des Einkommensteuergesetzes zu bescheinigen. Die Eintragungen sind im amtlichen Vordruck in einem freien Feld vorzunehmen und als solche kenntlich zu machen.

§ 17 Verschiedene Sonderfälle

(1) Bei den unter Artikel 15 Absatz 3 des Abkommens fallenden Arbeitnehmern an Bord von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr ist Artikel 15a des Abkommens nicht anzuwenden.

(2) Der Steuerabzug für Künstler, Musiker, Sportler und Artisten im Sinn des Artikels 17 des Abkommens ist nicht nach § 39d[2] des Einkommensteuergesetzes, sondern nach § 50a des Einkommensteuergesetzes durchzuführen. Er ist für den genannten Personenkreis auf 4,5 Prozent der Bruttovergütungen beschränkt. § 50d des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt.

(3) Für Ruhegehälter von Grenzgängern aus öffentlichen Kassen ist der Steuerabzug nach Artikel 15a Absatz 1 auf 4,5 Prozent beschränkt, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung vorliegt. Die vor Eintritt des Versorgungsfalls vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung gilt ohne zeitliche Beschränkung weiter, es sei denn, es findet ein Wohnungswechsel statt.

§ 18 Abwanderer in die Schweiz (Artikel 4 Absatz 4 des Abkommens)

(1) Eine teilweise Freistellung von Abzugsteuern nach § 39b Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes bei Arbeitslöhnen kommt bei Abwanderern so lange nicht in Betracht, wie Artikel 4 Absatz 4 des Abkommens anzuwenden ist.

(2) Die Regelung des Artikels 4 Absatz 4 des Abkommens ist nicht anzuwenden, wenn der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt.

(3) Für die Anrechnung schweizerischer Steuern im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt: In entsprechender Anwendung des § 39b Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes rechnet der Arbeitgeber auf Grund einer Anrechnungsbescheinigung des Betriebstättenfinanzamts einen bestimmten Betrag als schweizerische Steuer vorläufig auf die 4,5 Prozent des Bruttobetrages der Vergütungen übersteigende deutsche Lohnsteuer an. Der Grenzgänger-Abwanderer hat die Anrechnungsbescheinigung beim Betriebstättenfinanzamt zu beantragen. Dem Antrag hat er seinen letzten schweizerischen Steuer- oder Vorauszahlungsbescheid beizufügen. Nach Ablauf des Kalenderjahrs wird zur endgültigen Anrechnung der schweizerischen 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 stellen.

Abschnitt 4 Leitende Angestellte, Drittstaateneinkünfte

§ 19 Besteuerung leitender Angestellter

(1) Erhält ein Gesellschafter einer Personengesellschaft Tätigkeitsvergütungen als Arbeitnehmer, richtet sich das Besteuerungsrecht nach Artikel 7 Absatz 7 des Abkommens ungeachtet des Artikels 7 Absatz 8 des Abkommens. Werden die Tätigkeitsvergütungen nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht dem Gewinn der Personengesellschaft nicht hinzugerechnet, ist Artikel 15a des Abkommens anwendbar.

(2) Zu den in Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens genannten Direktoren gehören auch stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und Generaldirektoren. Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens ist nur auf Personen anwendbar, deren vom Anwendungsbereich der Vorschrift umfasste Funktion oder Prokura im Handelsregister eingetragen ist.

[2] Ab VZ 2015: § 39b EStG

(3) Für Einkünfte leitender Angestellter von Kapitalgesellschaften, die keine Grenzgänger im Sinn des Artikels 15a des Abkommens sind, hat der Staat der Ansässigkeit des Arbeitgebers (Kapitalgesellschaft) nach Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens auch insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte auf Tätigkeiten im Staat der Ansässigkeit des leitenden Angestellten und in Drittstaaten entfallen. Das Besteuerungsrecht des Staates der Ansässigkeit des leitenden Angestellten bleibt unberührt.

§ 20 Arbeitnehmer mit Einkünften aus Drittstaaten

Arbeitseinkünfte eines Arbeitnehmers, der in der Bundesrepublik Deutschland wohnt und bei einem schweizerischen Arbeitgeber beschäftigt ist, können nach Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens nur insoweit in der Schweiz besteuert werden, als die Arbeit dort tatsächlich ausgeübt wird. Der Ort der Arbeitsausübung ist dort anzunehmen, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich (körperlich) aufhält.

Abschnitt 5 Sonstige Anwendungsfälle

§ 21 Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten

(1) Nach Artikel 21 des Abkommens können Unterhaltszahlungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Staat besteuert werden.

(2) Für solche Unterhaltszahlungen, die eine in Deutschland ansässige natürliche Person bewirkt, werden beim Zahlenden bei der Ermittlung seines zu versteuernden Einkommens dieselben steuerlichen Abzüge gewährt, die er erhielte, wenn der Empfänger in Deutschland ansässig wäre. Voraussetzung ist, dass der Empfänger in der Schweiz mit diesen Zahlungen der ordentlichen Besteuerung unterliegt und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen kantonalen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

§ 22 Betriebliche Veräußerungsrenten

Im Falle von Renten, die auf Grund der Veräußerung eines Betriebs gezahlt werden (betriebliche Veräußerungsrenten), hat der Betriebstättenstaat das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes. Wählt der Empfänger der Rente in diesem Fall die Versteuerung als nachträgliche Betriebseinnahmen, steht dem Betriebstättenstaat das Besteuerungsrecht so lange zu, wie die Rentenzahlungen den Rentenbarwert übersteigen. Das Besteuerungsrecht geht auf den Wohnsitzstaat des Rentenempfängers über, sobald die Rentenzahlungen den Veräußerungsgewinn übersteigen.

§ 23 Nachfolgeunternehmen der Regiebetriebe nach Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens

(1) Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens ist auch anzuwenden auf Vergütungen an Beamte, die bisher bei der Deutschen Post oder Deutschen Bundesbahn beschäftigt waren und bei einem privatisierten Nachfolgeunternehmen, der Deutschen Post AG, Deutschen Telekom AG oder der Deutschen Bahn AG, unter Beibehaltung ihres Beamtenstatus weiterbeschäftigt sind.

(2) Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens findet ebenso Anwendung auf Vergütungen an Personen, die bei der Swisscom AG, den Schweizerischen Bundesbahnen AG oder der Schweizerischen Post PTT beschäftigt sind.

§ 24 Arbeitnehmer-Abfindungen

(1) Ist einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, steht das Besteuerungsrecht entsprechend Artikel 18 des Abkommens dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. Für den Fall, dass der Arbeitnehmer in der Zeit vor dem Ausscheiden aus dem Dienst auch teils in dem Staat, in dem er ansässig ist, tätig war, ist die Abfindung zeitanteilig entsprechend der Besteuerungszuordnung der Vergütungen aufzuteilen.

(2) Werden die Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die eine in einem Vertragsstaat wohnende Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat von ihrem ehemaligen, im anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber erhält, nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat besteuert, können diese Abfindungszahlungen im Wohnsitzstaat der Person besteuert werden.

Abschnitt 6 Schlussbestimmungen

§ 25 Anwendungsregelung

Diese Verordnung ist erstmals auf Besteuerungssachverhalte seit dem 1. Januar 2010 anzuwenden.

§ 26 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Schlussformel

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Auszug aus der Gesetzesbegründung

Zu Abschnitt 1 (Allgemeines):

Zu § 1 (Abkommen):

§ 1 trifft für die Verordnung eine Definition der Begriffe „Abkommen“ und „Erbschaftsteuerabkommen“.

Zu § 2 (Anwendungsbereich):

§ 2 bestimmt den Anwendungsbereich der Verordnung.

Zu Abschnitt 2 (Schenkungen):

Zu § 3 (Schenkungen von Geschäftsbetrieben):

§ 3 setzt eine Konsultationsvereinbarung zum Erbschaftsteuerabkommen (BMF-Schreiben vom 7. April 1988, IV C 6 – S 1301 Schz – 25/88) um.

Zu Abschnitt 3 (Grenzgängerbesteuerung):

Zu § 4 bis § 18:

Die §§ 4 bis 18 setzen eine Konsultationsvereinbarung zur Anwendung des Abkommens bei Grenzgängerbesteuerung (BMF-Schreiben vom 19. September 1994, BStBl I S. 683) in der geänderten Fassung (BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997, BStBl I S. 723) um. Es wurden nur diejenigen Regelungen umgesetzt, die nicht bereits den Wortlaut des Abkommens wiederholen oder nicht lediglich erläuternden Charakter haben.

Das abweichende Lohnsteuerabzugsverfahren nach § 13 der Rechtsverordnung beruht auf Artikel 3 des Zustimmungsgesetzes zu dem Protokoll vom 21. Dezember 1992 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. September 1993 (BGBl. II S. 1886).

Die Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer und dem Nachweis der Bruttovergütung ergibt sich aus Artikel 3 des Zustimmungsgesetzes vom 30. September 1993.

Beispiel zu § 4:

> 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 Grenzgängereigenschaft ist gegeben.

Beispiel zu § 5 Absatz 2:

> 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.

Beispiel zu § 6:

> 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 Sinn des § 7 vor, sind die Arbeitstage außerhalb der Schweiz als Geschäftsreisen im Rahmen der Nichtrückkehrtage zu würdigen.

Beispiele zu § 7:

Beispiel 1:

> Eine Arbeitnehmerin, die einmal pro Woche (auf Grund 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.

Beispiel zu § 8

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

Es liegt ein Tag der Nichtrückkehr vor.

Beispiel zu § 9 Absatz 1:

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 × 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 Arbeitsverhältnis unterschreitet er die Grenze von zehn Tagen (2 Monate × 5 Tage) und ist deshalb als Grenzgänger anzusehen.

Beispiel zu § 9 Absatz 2:

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 $\frac{(60 \times 2 \times 52)}{250}$,

bei b) 21 $\frac{(60 \times 2 \times 52)}{300}$ Nichtrückkehrtage.

Die Person ist daher bei a) Grenzgänger, bei b) nicht mehr Grenzgänger.

Beispiel zu § 13:

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 Prozent von 4.578 DM. Steuerfreier Arbeitslohn bleibt außer Ansatz.

Beispiel zu § 14:

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 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes 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 DM (1.000 DM + 100 DM) × 4,5 Prozent = 49,50 DM

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

- Lohnsteuer nach allgemeinen Grundsätzen

Allgemeine maschinelle Lohnsteuer

900 DM (1.000 DM abzüglich bescheinigtem Monatsfreibetrag) = 17,08 DM

pauschale Lohnsteuer von 100 DM × 15 Prozent = 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 Prozent. Die Firma hat deshalb nur 32,08 DM an Steuern für die schweizerische Teilzeitkraft einzubehalten.

Zu Abschnitt 4 (Leitende Angestellte, Drittstaateneinkünfte):

Zu § 19 bis § 20:

Die §§ 19 bis 20 setzen zwei Konsultationsvereinbarungen zur Anwendung des Abkommens auf die Besteuerung leitender Angestellter, sowie die Besteuerung von Arbeitnehmern mit Drittstaateneinkünften (BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997, BStBl I S. 723; BMF-Schreiben vom 30. September 2008, BStBl I S. 935) um.

Zu § 20:

Beispiel zu § 20

Ist zum Beispiel ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland für seinen schweizerischen Arbeitgeber 70 Tage in der Schweiz (Grenzgängereigenschaft fehlt), 120 Tage in Großbritannien und 30 Tage in Saudi-Arabien tätig, dann sind seine Einkünfte für die Tätigkeit in Großbritannien und in Saudi-Arabien in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern.

Zu Abschnitt 5 (Sonstige Anwendungsfälle):

Zu § 21 (Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten):

§ 21 setzt eine Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten (BMF-Schreiben vom 5. November 1998, BStBl I S. 1392) um.

Zu § 22 (Betriebliche Veräußerungsrenten):

§ 22 setzt eine Konsultationsvereinbarung zur Zuordnung des Besteuerungsrechts bei betrieblichen Veräußerungsrenten (BMF-Schreiben vom 4. Oktober 1999, BStBl I S. 845) um.

Veräußerungsgewinn im Sinn des § 22 ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Rentenbarwert und dem Kapitalkonto.

Zu § 23 (Nachfolgeunternehmen der Regiebetriebe nach Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens):

§ 23 setzt eine Konsultationsvereinbarung vom 30. Juli 2001 zur Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach Artikel 19 Absatz 3 des Abkommens bei Nachfolgeunternehmen der Regiebetriebe um.

Zu § 24 (Arbeitnehmer-Abfindungen):

§ 24 setzt eine Konsultationsvereinbarung vom 17. März 2010 zur Zuweisung des Besteuerungs-rechts bei Arbeitnehmer-Abfindungen (BMF-Schreiben vom 25. März 2010, BStBl I S. 268) um.

Zu Abschnitt 6 (Schlussbestimmungen):

Zu § 25 (Anwendungsregelung):

§ 25 bestimmt, dass die Verordnung auf alle ab dem 1. Januar 2010 verwirklichten Besteuerungssach-verhalte anzuwenden ist. Er macht damit von der durch Artikel 16 Nummer 1 des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl. I S. 1768) eingefügten Ermächtigungsgrundlage des Artikels 97 § 1 Absatz 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung Gebrauch.

Durch die Vorschrift wird die Wirkung und Anwendung der Konsultationsvereinbarungen als solche in der von der Rechtsprechung anerkannten Art und Weise vor diesem Zeitpunkt nicht berührt.

Zu § 26 (Inkrafttreten):

§ 26 bestimmt, dass die Verordnung am Tag nach ihrer Verkündung in Kraft tritt.

Inhalt Fach A Teil 2

Verwaltungsanweisungen

1 Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung

2 Ermittlung der Nichtrückkehrtage

3 Zählweise der Nichtrückkehrtage bei mehrtägigen Dienstreisen

4 Verständigungsvereinbarung über die Beurteilung der Nichtrückkehr bei Arbeitnehmern, die einer Residenzpflicht in der Schweiz unterliegen

5 Zumutbarkeit der Rückkehr

6 Rufbereitschaft/Pikettdienst

7 Unterjähriger Arbeitgeberwechsel

8 Aufteilung des Arbeitslohns bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft

9 Arbeitnehmer mit Einkünften aus Drittstaaten

10 Leitende Angestellte – Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz

11 Anwendung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz auf Einkünfte von leitenden Angestellten und Bordpersonal bei Arbeitsausübung außerhalb der Schweiz

12 Arbeitnehmern im internationalen Transportgewerbe

13 Besteuerung von am Euro-Airport Basel-Mulhouse-Freiburg tätigen Arbeitnehmern

14 Verständigungsvereinbarung zu Abfindungen an Arbeitnehmer

15 Verständigungsvereinbarung zu Pensionskassenleistungen an (ehemals) öffentlich Bedienstete

16 Verständigungsvereinbarung zu Vorruhestandsvereinbarungen

17 Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in der Schweiz

18 Besteuerungsrecht für Vergütungen von Personen, die bei Nachfolgeunternehmen der in Art. 19 Abs. 3 genannten Einrichtungen (Regiebetriebe) beschäftigt sind

19 Steuerliche Behandlung des an ausländische Arbeitnehmer gezahlten deutschen Konkursausfallgeldes

20 Schweizerische Kirchensteuer als unter das Abkommen fallende Steuer

21 Verständigungsvereinbarung zur COVID-19-Pandemie

Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung

BMF vom 19.09.1994, BStBl I S. 683[1]

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des Art. 15a des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BStBl 1993 I S. 927) haben die zuständigen Behörden, gestützt auf Art. 26 Abs. 3 und Art. 15a Abs. 4 DBA, das nachstehende Einführungsschreiben vereinbart, das im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht wird:

Einführungsschreiben zur Grenzgängerbesteuerung Schweiz

Inhaltsübersicht: Randziffer

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] Transformiert in nationales Recht durch KonsVerCHEV (Fach A Teil 1 Nummer 12)

Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer **32-33**

- durch den deutschen Arbeitgeber 32

- durch den schweizerischen Arbeitgeber 33

Nachweis der Bruttovergütungen **34-36**

Auskunftsklausel **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 Grenzgängers 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 Grenzgängerbegriffes schränkt den Begriff der Ansässigkeit nicht ein. Die Ansässigkeit ergibt sich in den nachfolgenden Randziffern (Rz) durch die Voranstellung „schweizerischer“ oder „deutscher“ Grenzgänger.

02 Ist eine Person in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann die in Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA genannte Grenzgängereigenschaft 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.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in der Bundesrepublik Deutschland.

Da Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat auseinanderfallen, kann die Person grundsätzlich Grenzgänger sein.

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 Grenzgängereigenschaft 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 Grenzgängereigenschaft 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 Bruttobetrags 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 Grenzgänger 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[2] 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[3]) 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.

08 Arbeitsort

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.

[2] hier wiedergegeben in Fach A Teil 5 Nummer 1
[3] hier wiedergegeben in Fach A Teil 5 Nummer 2

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

09 Grundfall

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 unbeachtlich (60-Tage-Grenze, vgl. Rz 11 ff.).

10 Geringfügige Arbeitsverhältnisse

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[4].*

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 Nacht-

[4] Satz eingefügt durch BMF vom 07.07.1997, BStBl I S. 723

diensten 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. Kurzfristige Arbeitszeitunterbrechungen von weniger als vier Stunden beenden den Arbeitstag nicht. *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*[5].

13 Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung

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.

14 Eintägige Geschäftsreisen (ohne Übernachtung)

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

Berechnung/Kürzung der 60-Tage-Grenze[6]

15 Arbeitgeberwechsel

Findet ein Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Kalenderjahres im Tätigkeitsstaat statt, so ist die Grenzgängereigenschaft insgesamt für alle Arbeitsverhältnisse des Arbeitnehmers in diesem Kalenderjahr im Tätigkeitsstaat einheitlich zu beurteilen (einheitliche arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise). Zur Überprüfung, ob die jeweils maßgebliche Grenze der Nichtrückkehrtage in dem zu beurteilenden Kalenderjahr überschritten wurde, sind die Nichtrückkehrtage aus den jeweiligen Arbeitsverhältnissen daher zusammenzurechnen.

Davon unberührt bleibt eine Kürzung der 60-Tages-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 bei Zeiten der Nichtbeschäftigung oder der Beschäftigung im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat.

[5] Sätze eingefügt durch BMF vom 07.07.1997, BStBl I S. 723
[6] Tz. 15 und 17 geändert durch BMF-Schreiben vom 18.12.2014, BStBl 2015 I S. 22, gültig ab VZ 2015

Beispiel:

Beispiel: Ein Arbeitnehmer, wohnhaft in Deutschland, arbeitet in der Schweiz vom 1. Januar bis 30. Juni 01 für Arbeitgeber A, vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 für Arbeitgeber B.

a) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 20 Nichtrückkehrtage.

b) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 50 Nichtrückkehrtage.

c) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 35 Nichtrückkehrtage.

d) Gleicher Sachverhalt wie unter b), jedoch liegt der Arbeitsort des Arbeitgebers B in Deutschland.

Lösung:

a) Wegen des Unterschreitens der 60-Tages-Grenze bei insgesamt 45 Nichtrückkehrtagen ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr über als Grenzgänger zu betrachten.

b) Wegen *der Überschreitung der 60-Tages-Grenze bei insgesamt 75 Nichtrückkehrtagen ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr über nicht als Grenzgänger zu betrachten.*

c) Weil die 60-Tages-Grenze insgesamt nicht überschritten wird, ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr *über als Grenzgänger zu betrachten.*

d) Bezogen *auf den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 01 erfolgt eine Kürzung der 60-Tages-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991. Wegen Unterschreitens der 30-Tages-Grenze bei 25 Tagen ist der Angestellte als Grenzgänger anzusehen.*

Bezogen auf den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 stellt sich die Frage nach der Grenzgängereigenschaft nicht, da sich der Ansässigkeitsort und der Arbeitsort im selben Staat befinden.

16 Tageweise Teilzeitbeschäftigte

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 $\frac{(60 \times 2 \times 52)}{250}$,

bei b) 21 $\frac{(60 \times 2 \times 52)}{300}$

Nichtrückkehrtage.

Die Person ist daher bei a) Grenzgänger, bei b) nicht mehr Grenzgänger.

17 Arbeitnehmer mit mehreren Arbeitsverhältnissen im anderen Vertragsstaat

Die Berechnung der 60 Tage ist ebenso bei Arbeitnehmern, die im anderen Vertragsstaat bei mehreren Arbeitgebern angestellt sind, vorzunehmen.

Nachweis der Nichtrückkehrtage

18 Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage

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[7]) 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 ausnahmsweise 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).

19 Voraussichtliche Nichtrückkehr

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.

[7] hier wiedergegeben in Fach A Teil 5 Nummer 3

Abzugsteuer

20 Bemessungsgrundlage/-zeitraum

Bei Vorliegen der Ansässigkeitsbescheinigung bzw. der Verlängerung darf die Abzugsteuer 4,5 v.H. des Bruttobetrags der Vergütungen nicht überschreiten. Für die Berechnung ist der Lohnzahlungszeitraum (i.d.R. Kalendermonat) maßgebend. Die Bemessungsgrundlage (Bruttobetrag 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 Nichtrückkehrtage 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.

23 Ansässigkeitsstaat Schweiz

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 Bruttobetrag 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).

25 Regelfall: Steuerabzug von 4,5 v.H.

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

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

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

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

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 DM (1.000 DM + 100 DM) × 4,5 v.H. = 49,50 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.)

900 DM (1.000 DM abzügl. bescheinigtem Monatsfreibetrag) = 17,08 DM

pauschale Lohnsteuer von 100 DM × 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

28 Regelfall: Steuerabzug von 4,5 v.H.

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.

29 Die Ansässigkeitsbescheinigung liegt nicht vor

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.

30 Nichtrückkehr an den Wohnsitz

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.

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

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

32 Deutsche Arbeitgeber

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.

33 Schweizerische Arbeitgeber

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.

Auskunftsklausel

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.[8]

[8] Zum Verfahren vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.1988 , BStBl I S. 466

Sonderfälle

38 Drittstaateneinkünfte

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

38a Bordpersonal[9]

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.

39 Leitende Angestellte

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.

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

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).

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

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 Bruttobetrags 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 ist.[10] (vgl. auch Tz. 2.2. des BMF-Schreibens vom 26.3.1975 (BStBl 1975 I S. 479).

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 Anrechnungsbescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts einen bestimmten Betrag als schweizerische Steuer vorläufig auf die 4,5 v.H. des Bruttobetrages der Vergütungen übersteigende deutsche Lohnsteuer an. Der Grenzgänger-Abwanderer hat die Anrechnungsbescheinigung 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 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 stellen[11].

[9] eingefügt durch BMF vom 07.07.1997, BStBl I S 723
[10] vgl. auch Tz. 2.2. des BMF-Schreibens vom 26.3.1975; BStBl 1975 I S. 479
[11] Das BMF-Schreiben vom 23.08.1977, IV C 6 – S 1301 Schweiz – 42/77 wird aufgehoben.

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

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.

43 Grenzgänger im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA)

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.

44 Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen

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.

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

Erhält ein Gesellschafter einer Personengesellschaft Tätigkeitsvergütungen als Arbeitnehmer, richtet sich das Besteuerungsrecht nach Art. 7 Abs. 7 DBA ungeachtet des Art. 7 Abs. 8 DBA[12]. Falls nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht die Tätigkeitsvergütungen dem Gewinn der Personengesellschaft nicht hinzugerechnet werden, ist Art. 15a DBA anwendbar.

46 Aufhebung bisheriger Verständigungsvereinbarungen

Die Ausführungen zu Art. 15 Abs. 4 DBA (alt) im Verhandlungsprotokoll vom 18.06.1971 und in der Verständigungsvereinbarung vom 26.11.1971 (Nr. 6) sind letztmals bei vor dem 01.01.1994 zugeflossenen Vergütungen anzuwenden.

(Vordrucke hier nicht wiedergegeben[13])

[12] vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1990, BStBl 1991 II S. 211
[13] vgl. Fach A Teil 5 Nummer 1 bis 3

Ermittlung der Nichtrückkehrtage

BMF vom 07.07.1997, BStBl I S. 723

Gestützt auf Artikel 26 Abs. 3 DBA haben die zuständigen Behörden folgende Verständigungsvereinbarungen getroffen:

1. Grenzgängerbesteuerung

Einführungsschreiben vom 19.09.1994[1] [2]

a) Die Randziffern (Rz) 11 und 12 des Einführungsschreibens werden wie folgt gefasst (Ergänzungen sind unterstrichen):

Rz 11:

Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage, die im persönlichen Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers erfasst 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 Freizeitausgleich oder zusätzliche Bezahlung dafür gewährt. Trägt der Arbeitgeber die Reisekosten, so werden bei mehrtägigen Geschäftsreisen alle Wochenend- und Feiertage als Nichtrückkehrtage angesehen.

Rz 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.

b) Nach Rz 38 wird folgende neue Rz 38a mit der Überschrift „Bordpersonal" eingefügt:

Rz 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.

[1] vgl. Fach A Teil 2 Nummer 1
[2] Transformiert in nationales Recht durch KonsVerCHEV (Fach A Teil 1 Nummer 12)

Zählweise der Nichtrückkehrtage bei mehrtägigen Dienstreisen

Die **Nichtrückkehrtage** i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz bestimmen sich grundsätzlich nach Rz. 13 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung vom 19.09.1994[1] nach der **Anzahl** der beruflich bedingten **Übernachtungen**. Eine **Ausnahme** gilt nach Rz. 14 bei **eintägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten**, die stets zu den Nichtrückkehrtagen zählen.

Die Behandlung von **mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten** ist im Einführungsschreiben nicht ausdrücklich geregelt. Da eintägige Dienstreisen in Drittstaaten unabhängig von einer Übernachtung stets zu den Nichtrückkehrtagen zählen, ein Tätigwerden in einem Drittstaat damit – unabhängig von einer Übernachtung – ein schädlicher Nichtrückkehrtag für die Grenzgängereigenschaft darstellt, sind bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten **auch die Rückreisetage als Nichtrückkehrtage anzusehen**.

Da der BFH in seinem Urteil vom 11.11.2009, BStBl 2010 II S. 602, zu der Berechnung von Nichtrückkehrtagen Stellung bezogen hat bzw. die Bindungswirkung von generellen Verständigungsvereinbarungen an die Gerichte verneint hat, ist zu unterscheiden, ob für den zu beurteilenden Sachverhalt bereits die KonsVerCHEV[2], welche die Konsultationsvereinbarungen in nationales Recht transformiert, Anwendung findet. Deshalb sind zu unterscheiden:

1. Kalenderjahre vor dem 01.01.2010:

Für Veranlagungszeiträume vor dem 01.01.2010 ist zu prüfen, ob die Berechnung der Nichtrückkehrtage nach bisheriger Verwaltungsauffassung oder nach der BFH-Rechtsprechung günstiger ist. Dies wird i.d.R. im Veranlagungswege durch das Finanzamt geprüft. Hierzu folgende Übersicht:

a) Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten

Verständigungsvereinbarung	BFH-Rechtsprechung
Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten führen stets zu Nichtrückkehrtagen.	Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten führen nicht zu Nichtrückkehrtagen.

b) Mehrtägige Dienstreisen im Wohnsitzstaat

Verständigungsvereinbarung	BFH-Rechtsprechung
Dienstreisetage mit Übernachtungen im Wohnsitzstaat führen zu Nichtrückkehrtagen.	Bestätigung der Verwaltungsauffassung

[1] vgl. Fach A Teil 2 Nummer 1
[2] vgl. Fach A Teil 1 Nummer 12

c) Mehrtägige Dienstreisen in Drittstaaten

Verständigungsvereinbarung	BFH-Rechtsprechung
Mehrtägige Dienstreisen in Drittstaaten führen stets zu Nichtrückkehrtagen (auch der An- und Abreisetag).	Bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten zählt der Tag der Rückkehr an den Wohnsitz nicht zu den Nichtrückkehrtagen, es sei denn, es erfolgt eine tagesübergreifende Rückreise.

d) Wochenend- und Feiertage während einer mehrtägigen Dienstreise

Verständigungsvereinbarung	BFH-Rechtsprechung
Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Betracht, an denen der Arbeitnehmer auf Grund seines Arbeitsvertrags zur Arbeit verpflichtet ist. Trägt der Arbeitgeber die Reisekosten für diese Tage, zählen diese stets zu den Nichtrückkehrtagen.	Eine reine Übernahme der Reisekosten für Wochenend- und Feiertage führt nicht dazu, dass diese Tage als Arbeitstage zu betrachten sind. Folglich sind diese Tage nicht als Nichtrückkehrtage zu werten.

2. Kalenderjahre nach dem 31.12.2009:

Für Veranlagungszeiträume nach dem 31.12.2009 findet bereits die KonsVerCHEV Anwendung, d.h. durch die Transformation der darin enthaltenen Verständigungsvereinbarungen in nationales Recht sind für diese Kalenderjahre ebenfalls die Gerichte an diese Verständigungsvereinbarungen gebunden. Die abweichende Rechtsprechung des BFH ist ab dem VZ 2010 überholt. Es gelten daher die Grundsätze des Einführungsschreibens vom 19.09.1994[3]:

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer erfüllt aufgrund seines schweizerischen Arbeitsortes grundsätzlich die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz. Im Jahr 2010 macht er auszugsweise folgende Dienstreisen (berufliche Veranlassung liegt vor) geltend:

Datum	Ort	Übernachtungen	Nichtrückkehrtage
04.06.	Frankreich	--	1
07.06.	Deutschland	--	--
05.07. bis 09.07.	Schweiz	4	4
16.08. bis 19.08.	Deutschland	3	3
20.09. bis 22.09.	Frankreich	2	3

[3] vgl. Fach A Teil 2 Nummer 1

Verständigungsvereinbarung über die Beurteilung der Nichtrückkehr bei Arbeitnehmern, die einer Residenzpflicht in der Schweiz unterliegen

Quelle: TOP I.1 der Grenzgängerbesprechung 1998

Bei den im Mai 1998 geführten Verständigungsgesprächen wurden auch Fälle von Personen besprochen, die aufgrund gesetzlicher Vorschrift eine Residenzpflicht in der Schweiz haben. In den konkreten Einzelfällen handelte es sich um einen Dozenten, der laut § 16 der Verordnung des Kantons Zürich über das Dienstverhältnis der Lehrer an Mittelschulen, an Seminaren und am Technikum Winterthur Ingenieurschule verpflichtet ist, seinen Wohnsitz im Kanton zu nehmen, sowie um einen wissenschaftlichen Beamten bei einer Eidgenössischen Forschungsanstalt, der gemäß Art. 8 Beamtengesetz zur Wohnsitznahme in der Schweiz verpflichtet ist.

Hierzu trafen die Vertragsparteien folgende Verständigungsvereinbarung:

> *„Grenzgängereigenschaft und Residenzpflicht*
>
> *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.“*

Neben der gesetzlichen Bestimmung zur Residenzpflicht setzt die Berücksichtigung von beruflich bedingten Nichtrückkehrtagen gemäß dieser Verständigungsvereinbarung voraus, dass **tatsächlich ein Wohnsitz in der Schweiz** vorhanden ist und dieser auch **tatsächlich zu Übernachtungszwecken** genutzt wird.

Eine Verpflichtung in einem Arbeitsvertrag zur Wohnsitznahme in der Schweiz reicht nicht aus, um eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung zu rechtfertigen.

Hinweis:

> Auf Grund diverser Änderungen im nationalen schweizerischen Recht besteht nur noch für wenige Personen eine gesetzliche Verpflichtung zur Wohnsitznahme in der Schweiz. Die früheren Regelungen für Beschäftigte im öffentlichen Dienst sind größtenteils weggefallen.

Zumutbarkeit der Rückkehr

TOP I.6 der Grenzgängerbesprechung 1998; TOP 1 der Grenzgängerbesprechung 1999;
Verfügung vom 16.09.2019, Az.: S 130.1/1429 – St 217

1. Acht-Stunden-Regelung; Schreiben des BMF zur Frage der Zumutbarkeit in einem Einzelfall

Quelle: TOP I.6 der Grenzgängerbesprechung 1998

Das BMF teilte in einem Einzelfall die von der OFD vertretene Auffassung, dass „eine Rückkehr an den Wohnort bei einer Entfernung von nur 60 km[1] zwischen Wohn- und Arbeitsort ohne außergewöhnliche Umstände zumutbar ist. Solche außergewöhnlichen Umstände können bei außergewöhnlich langen Arbeitszeiten angenommen werden (spätes Arbeitsende, am nächsten Tag früher Arbeitsbeginn) mit der Folge, dass eine Heimkehr an den Wohnsitz vom „normalen Arbeitsort" nicht mehr zumutbar ist. Davon kann für die Tage ausgegangen werden, an denen bei einer angenommenen Rückkehr an den Wohnsitz der Aufenthalt dort weniger als 8 Stunden betragen würde.

Diese Auffassung deckt sich auch mit den Grundsätzen der FG-Rechtsprechung zu diesem Bereich.

2. Verständigungsvereinbarung über die Beurteilung der Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnort; gültig bis einschließlich VZ 2018

Quelle: TOP 1 der Grenzgängerbesprechung 1999;

Bei den im Juni 1999 geführten Verständigungsgesprächen wurde aufgrund der vorliegenden Einzelfälle eine generelle Verständigungsvereinbarung zur Auslegung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz über die Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnort mit folgendem Wortlaut getroffen:

> *„Die Zumutbarkeit der Rückkehr des Arbeitnehmers an seinen Wohnort ist zu verneinen, wenn die Straßenentfernung mehr als 110 km beträgt oder wenn die für die Wegstrecke von der Arbeitsstätte zum Wohnort benötigte Zeit (hin und zurück) mit den in der Regel benutzten Transportmitteln 3 Stunden übersteigt. Demgegenüber gilt die Rückkehr grundsätzlich als zumutbar, wenn die für die Wegstrecke von der Arbeitsstätte zum Wohnort benötigte Zeit (hin und zurück) mit den in der Regel benutzten Transportmitteln weniger als 2 Stunden beträgt und die Straßenentfernung unter 90 km liegt. Ferner ist eine Rückkehr an den Wohnsitz in der Regel unzumutbar, wenn der Arbeitgeber die Wohn- bzw. Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt."*

Soweit die Rückkehr an den Wohnort nach diesen Kriterien nicht zumutbar ist, muss dennoch die **Nichtrückkehr** – Übernachtung – **an mehr als 60 Arbeitstagen** gemäß Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz vorliegen. Hinsichtlich des Nachweises der Übernachtungen greift § 90 Abs. 2 AO.

3. Verständigungsvereinbarung über die Beurteilung der Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnort; gültig ab VZ 2019

BMF-Schreiben vom 25.10.2018, BStBl 2018 I S. 1103
Verfügung vom 16.09.2019, Az.: S 130.1/1429 – St 217

Gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 des DBA haben die zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft am 12. Oktober 2018 die nachstehende Konsultationsvereinbarung abgeschlossen:

[1] Kilometergrenze inzwischen überholt durch Verständigungsvereinbarung 1999

„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 Benutzung eines Kraftfahrzeugs ist eine Rückkehr der unselbstständig erwerbstätigen Person nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die kürzeste Straßenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 Kilometer beträgt. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt. Von einem Nichtrückkehrtag ist bei vorliegender Unzumutbarkeit der Rückkehr nur auszugehen, wenn die unselbstständig erwerbstätige Person glaubhaft macht, dass sie tatsächlich nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Diese Konsultationsvereinbarung soll Anwendung finden für Sachverhalte ab dem 1. Januar 2019.“

Die Verständigungsvereinbarung wurde im BStBl 2018 I S. 1103 veröffentlicht.

Die bisherige Verständigungsvereinbarung vom Juni 1999 ist insoweit ab Anwendung der vorstehenden Vereinbarung überholt. Jedoch enthielt die bisherige Verständigungsvereinbarung zusätzlich folgenden Satz:

„Ferner ist eine Rückkehr an den Wohnsitz in der Regel unzumutbar, wenn der Arbeitgeber die Wohn- bzw. Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt.“

Die Konsultationsvereinbarung zur Zumutbarkeit vom 12.10.2018 hebt diesen Satz jedoch nicht auf, daher ist diese Regelung auch weiterhin anzuwenden.

Anwendungshinweise:

Grundsätzlich gilt, dass bei Betrachtung der Zumutbarkeit das in der Regel genutzte Verkehrsmittel herangezogen wird. Dies hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Wird einem Arbeitnehmer vom seinem Arbeitgeber ein PKW zur privaten Nutzung überlassen, besteht die widerlegbare Vermutung, dass dieser PKW auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist durch geeignete Nachweise zu belegen. Der Nutzung eines PKWs ist die Nutzung eines Zweirads oder ähnlicher motorbetriebener Fahrzeuge (z.B. Motorrad, Trike) gleichgestellt.

1. Nutzung PKW

Bei der Prüfung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz ist darauf zu achten, dass bei dem Routenplaner die kürzeste Strecke bei den Einstellungen hinterlegt ist. In entsprechender Anwendung von Tz. 1.4 des Schreibens des BMF vom 31.10.2013 (BStBl I S. 1376) ist eine Fährverbindung bei der Ermittlung der Straßenverbindung mit einzubeziehen, soweit diese zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist. Die Fähre stellt insoweit ein öffentliches Verkehrsmittel dar. Es liegt dann ein Fall der Mischnutzung vor, vgl. Tz. 3.

2. Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel

Bei der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist die Zeitdauer für die Wegstrecke so zu ermitteln, als ob der Steuerpflichtige seine Wohnung zu Fuß verlässt und die gesamte Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt. Ob er tatsächlich mit dem Fahrrad oder mit dem Auto einen Teil der Strecke, z.B. bis zum nächst gelegenen Bahnhof, zurücklegt, ist hierbei unbeachtlich. Erfahrungen haben gezeigt, dass für die Ermittlung der Strecke der Navigator der Deutschen Bahn sehr präzise ist. Nutzt der Steuerpflichtige neben öffentlichen Verkehrsmitteln auch eigene Fahrzeuge, so liegt ein Fall der Mischnutzung vor, vgl. Tz. 3 der Verfügung.

3. Fall der Mischnutzung

Nutzt ein Steuerpflichtiger neben den öffentlichen Verkehrsmitteln auch seinen PKW, so kommt es bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Rückkehr auf das überwiegend genutzte Transportmittel an. Hierbei sind sowohl die zeitlichen als auch die räumlichen Aspekte gleichwertig heranzuziehen.

Überwiegt ein Verkehrsmittel in zeitlicher oder entfernungsmäßiger Hinsicht, ist die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsort so zu betrachten, als hätte der Steuerpflichtige die ganze Wegstrecke dieses Verkehrsmittel genutzt.

4. Besonderheit Fähre

Wird eine Fähre zur Überquerung des Bodensees verwendet, so gilt die Fahrtstrecke der Fähre zeitlich und streckenmäßig als öffentliches Verkehrsmittel und wird ggf. im Rahmen der Prüfung nach Tz. 3 berücksichtigt.

5. Verbleib am Arbeitsort

Der Verbleib am Arbeitsort aus beruflichen Gründen muss durch entsprechende Nachweise belegt werden. Hierfür hat der Steuerpflichtige die Pflicht, die erforderlichen Beweismittel nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu beschaffen.

6. Beispiele

a. Beispiel 1: Nutzung PKW

Sachverhalt:

> Arbeitnehmer A fährt regelmäßig mit seinem PKW zur Arbeit. Die kürzeste Entfernung zwischen Wohnung Arbeitsstätte beträgt 98 km. Wegen Stau, Baustellen und anderen Umständen nimmt er überwiegend einige Umwege in Kauf und benötigt grundsätzlich zwischen 103 und 110 km für die einfache Wegstrecke.

Lösung:

> Für die Ermittlung der Zumutbarkeit ist die kürzeste Wegstrecke maßgebend. Diese beträgt 98 km, damit ist eine Rückkehr an den Wohnsitz zumutbar, da die maßgebliche Grenze von 100 km nicht überschritten wurde.
>
> Auch wenn A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort übernachtet, ergeben sich nach der Verständigungsvereinbarung vom 12.10.2018 keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz.

b. Beispiel 2: Nutzung öffentliche Verkehrsmittel

Sachverhalt:

> Arbeitnehmer A pendelt regelmäßig von seinem deutschen Wohnsitz zu seinem Arbeitsort in der Schweiz. Für seinen Weg zur Arbeit nutzt er ausschließlich öffentliche Verkehrsmittel, wie Bus und Bahn. Morgens, wenn A das Haus verlässt, begibt er sich zu Fuß bis zur Bushaltestelle. Dort nimmt er den Bus bis zum nächsten Bahnhof. Der Arbeitsort in der Schweiz ist fußläufig vom dortigen Bahnhof erreichbar. Für die gesamte einfache Wegstrecke benötigt A insgesamt 1h 35 min.

Lösung:

> Wegen Überschreitens der Grenze von 1h 30 min wäre die Rückkehr an den Wohnsitz grundsätzlich nicht zumutbar. Da A jedoch trotzdem täglich über die Grenze pendelt und nach Arbeitsende nicht in der Schweiz verbleibt, ist die Grenzgängereigenschaft dennoch gegeben.

Verbleibt A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort, liegen wegen der Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz beruflich bedingte Nichtrückkehrtage i. S. des Art. 15a DBA-Schweiz vor, was zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führt.

c. Beispiel 3: Mischnutzung – überwiegend PKW

Sachverhalt:

Arbeitnehmer A wohnt in Freiburg/D und arbeitet in Liestal/CH. Er fährt mit seinem PKW zum Bahnhof in Basel (SBB) stellt dort seinen PKW ab und setzt seine Fahrt mit der Bahn fort. Die einfache Entfernung zwischen Freiburg und Basel beträgt circa 70 km bei einer Fahrzeit mit dem PKW von einer Stunde. Die Fahrt mit dem Zug von Basel nach Liestal mit der schnellsten Verbindung zu den allgemein üblichen Verkehrszeiten dauert 9 Minuten (circa 15 km).

Lösung:

Da der Arbeitnehmer sowohl das eigene Fahrzeug als auch öffentliche Verkehrsmittel nutzt, liegt ein Fall der Mischnutzung vor. Im Fall der Mischnutzung ist sowohl die zeitliche als auch die räumliche Komponente zu betrachten. Bei der zeitlichen Komponente, überwiegt die Fahrtdauer mit dem PKW. Ebenso legt der Arbeitnehmer A mit dem PKW eine längere Strecke zurück. Deshalb ist die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsort so zu betrachten, als hätte der Arbeitnehmer A die ganze Wegstrecke mit dem PKW zurückgelegt. Weil die einfache Wegstrecke lediglich circa 85 km beträgt, ist die Rückkehr an den Wohnsitz in Freiburg zumutbar.

Auch wenn A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort übernachtet, ergeben sich nach der Verständigungsvereinbarung vom 12.10.2018 keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz.

d. Beispiel 4: Mischnutzung – überwiegend öffentliche Verkehrsmittel

Sachverhalt:

Arbeitnehmer A wohnt in Grenzach-Wyhlen/D und arbeitet in Zürich/CH (einfache Entfernung ca. 78 km). Er fährt mit seinem PKW zum Bahnhof nach Basel (SBB), stellt dort seinen PKW ab und fährt mit dem Zug weiter nach Zürich. Die einfache Entfernung zwischen Grenzach-Wyhlen und Basel beträgt circa 7 km bei einer Fahrzeit mit dem PKW von 16 Minuten. Die Fahrt mit dem Zug von Basel nach Zürich mit der schnellsten Verbindung zu den allgemein üblichen Verkehrszeiten dauert 53 Minuten (circa 83 km).

Lösung:

Da A sowohl das eigene Fahrzeug als auch öffentliche Verkehrsmittel nutzt, liegt ein Fall der Mischnutzung vor. Im Fall der Mischnutzung ist die zeitliche als auch die räumliche Komponente zu betrachten. Die Zugfahrt überwiegt sowohl in zeitlicher als auch räumlicher Hinsicht. Deshalb ist die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsort so zu betrachten, als hätte A die ganze Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt. Nach dem Routenplaner DB-Navigator benötigt A für die einfache Wegstrecke 1h 50 min. Die Rückkehr an den Wohnsitz ist daher nicht zumutbar.

Verbleibt A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort, liegen wegen der Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz beruflich bedingte Nichtrückkehrtage i. S. des Art. 15a DBA-Schweiz vor, was zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führt.

e. Beispiel 5: Mischnutzung – Fähre

Sachverhalt:

Arbeitnehmer A wohnt in Ravensburg/D und arbeitet in Frauenfeld/CH. Er fährt mit seinem PKW nach Meersburg. Von dort benutzt er die Fähre nach Konstanz. Von Konstanz aus fährt er weiter bis nach Frauenfeld. Die Entfernung der kürzesten Wegstrecke zwischen Ravensburg und Frauenfeld beträgt bei der Fährnutzung 68 km bei einer gesamten Fahrtzeit von 1h 45 min. Dabei dauert die Überfahrt mit der Fähre 30 Minuten. Die Fähre legt eine Wegstrecke von 4,3 km zurück. Die Wegstrecke für die Alternativroute um den Bodensee herum beläuft sich auf 137 km.

Lösung:

Die Fähre ist ein öffentliches Verkehrsmittel. Da der Arbeitnehmer sowohl das eigene Fahrzeug als auch öffentliche Verkehrsmittel nutzt, liegt ein Fall der Mischnutzung vor. Im Fall der Mischnutzung ist auf die zeitliche als auch die räumliche Komponente abzustellen. Im vorliegenden Fall überwiegt in zeitlicher als auch räumlicher Hinsicht der Anteil der PKW Nutzung. Deshalb ist die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsort so zu betrachten, als hätte der Arbeitnehmer A die ganze Wegstrecke mit dem PKW zurückgelegt. Weil die kürzeste einfache Wegstrecke lediglich 68 km beträgt, ist die Rückkehr an den Wohnsitz zumutbar.

Auch wenn A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort übernachtet, ergeben sich nach der Verständigungsvereinbarung vom 12.10.2018 keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz.

f. Beispiel 6: Mischnutzung – Überwiegenheitsprüfung

Sachverhalt:

Arbeitnehmer A wohnt in Todnau/D und arbeitet in Zürich/CH. Die kürzeste einfache Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeit beträgt 99 km mit einer Fahrtdauer von 1h 45min. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt die Fahrtdauer für die gesamte Strecke 2h 50min.

Da in und um Zürich herum Verkehr oft zähflüssig ist, fährt A arbeitstäglich mit dem PKW nach Basel (Strecke 60 km bzw. 1h) und nimmt von dort aus den Schnellzug nach Zürich (83 km bzw. 53 min).

Lösung:

Weil A sowohl seinen PKW als auch öffentliche Verkehrsmittel nutzt, liegt ein Fall der Mischnutzung vor. Im Fall der Mischnutzung ist die zeitliche als auch die räumliche Komponente zu betrachten.
Da die Wegstrecke des öffentlichen Verkehrsmittels, d.h. die Zugfahrt von Basel nach Zürich, mit 83 km den überwiegenden Streckenanteil darstellt, ist der Fall so zu betrachten, als wäre A die gesamte Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln gefahren. Bei Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln würde A für die gesamte Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (einfache Entfernung) mehr als 1h 30min benötigen, so dass die Rückkehr an den Wohnsitz nicht zumutbar wäre.

Verbleibt A an mehr als 60 Tagen an seinem Arbeitsort, liegen wegen der Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz beruflich bedingte Nichtrückkehrtage i. S. des Art. 15a DBA-Schweiz vor, was zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führt.

Rufbereitschaft/Pikettdienst

Verfügung vom 17.07.2009, Az.: S 130.1/670 – St 217

Der BFH hat mit Urteilen

vom 16.05.2001 – Chef de Service – (I R 100/00);
BFHE 195, 341; BStBl II S. 633

vom 15.09.2004 – Ingenieur im Anlagenbau – (I R 67/03);
BFHE 207, 452

vom 20.10.2004 – SAP-Berater – (I R 31/04);
BFH/NV 2005 S. 840

vom 27.08.2008 – Sozialarbeiterin in der Drogentherapie – (I R 10/07);
BStBl 2009 II S. 94

sowie

vom 27.08.2008 – Heilerziehungshelferin für cerebral Gelähmte – (I R 64/07);
BStBl 2009 II S. 97

zu der Frage Stellung genommen, ob sog. Pikettdienste zu Nichtrückkehrtagen führen, sodass in der Folge die Grenzgängereigenschaft i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz entfällt.

1. Die Entscheidung des BFH vom 16.05.2001 (I R 100/00)

Gegenstand dieser Entscheidung ist der Fall einer im Inland ansässigen Arbeitnehmerin, die im Streitjahr 1995 als Chef de Service eines schweizerischen Hotels im deutsch-schweizerischen Grenzgebiet an 71 Tagen nicht an den deutschen Wohnsitz zurückkehrte, weil sie Nachtbereitschaft wahrnehmen musste.

Der BFH stimmt in dieser Entscheidung der Auffassung des Finanzamts und des Finanzgerichts zu, wonach Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991 zu Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz dahin zu verstehen sei, dass

„bei einer sich über mehrere Tage erstreckenden Arbeitsausübung eine „regelmäßige“ Rückkehr i.S. von Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz unterstellt und damit eine zwischenzeitliche Rückkehr an den Wohnort fingiert werde; solche Tage der Nichtrückkehr berührten die Grenzgängereigenschaft folglich nicht.“

2. Die Entscheidung des BFH vom 15.09.2004 (I R 67/03)

Gegenstand dieser Entscheidung ist der Fall eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers, der in den Streitjahren 1996 und 1997 als für die Einführung neuer Produktionsprozesse verantwortlicher Ingenieur in der Nähe seines schweizerischen Arbeitgeber-Unternehmens ein Ein-Zimmer-Studio angemietet hatte, um im Rahmen von Pikettdiensten innerhalb von 30 Minuten auf dem Betriebsgelände seines Arbeitgebers erscheinen zu können.

Die Entscheidung bedeutet insbesondere eine Änderung der Rechtsprechung zur sog. tagesübergreifenden Tätigkeit. Die Aussagen zu Nr. II.1. im Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991 (BStBl 1993 I S. 929) werden nicht mehr als Fiktion einer Rückkehr verstanden, sondern als Annahme, dass eine tatsächlich erst am nächsten Tag erfolgte Rückkehr schon vor dem Tagesende stattgefunden hat. Gegenstand einer Fiktion ist damit nicht mehr die Rückkehr selbst, sondern lediglich der Zeitpunkt einer tatsächlich erfolgten Rückkehr (fiktive Vorverlegung).

3. Die Entscheidung des BFH vom 20.10.2004 (I R 31/04)

Gegenstand dieser Entscheidung ist der Fall eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers, der im Streitjahr 1998 als EDV-Berater für den Verkauf, die Beratung und die Betreuung von SAP-Produkten zuständig war. Die Erstellung von Lösungen und deren Installation, die Upgrades und die Instandhaltungen der Kundensysteme führten zu Ablaufprozessen, die oft über die jeweiligen regulären Arbeitstage hinaus andauerten.

Hierzu bestätigte der BFH sein in I R 67/03 entwickeltes Verständnis zur tagesübergreifenden Tätigkeit.

4. Die Entscheidungen des BFH vom 27.08.2008 (I R 10/07 und I R 64/07)

Gegenstand der Entscheidung I R 10/07 ist der Fall einer im Inland ansässigen Arbeitnehmerin, die in den Streitjahren 1994 bis 1996 in der Schweiz als Sozialarbeiterin im Bereich der Drogenhilfe arbeitete. Im Rahmen dieser Tätigkeit begleitete sie Therapiemaßnahmen zum Drogenentzug. Eine solche Therapiemaßnahme dauerte in der Regel 15 Tage. Während dieser Zeit wurden die Drogenabhängigen rund um die Uhr betreut.

Gegenstand der Entscheidung I R 64/07 ist der Fall einer im Inland ansässigen Arbeitnehmerin, die im Streitjahr 2001 in der Schweiz als Heilerziehungshelferin in einem Heim für cerebral Gelähmte tätig war. Hierbei wurde sie zu Pikettdiensten über die Nacht herangezogen.

In beiden Entscheidungen stellt der BFH zunächst fest, dass er an seiner in I R 67/03 entwickelten und in I R 31/04 bekräftigten Auffassung zur Beurteilung der tagesübergreifenden Tätigkeit festhalte.

Im Hinblick auf den jeweiligen Streitfall führt er aus, dass es in diesen Streitfällen nicht um einen Sachverhalt gehe, „in dem der Arbeitnehmer nur geringfügig über die Tagesgrenze hinaus tätig war“. Vielmehr habe sich die Arbeitszeit der Klägerin „ununterbrochen über mehr als zwei Tage“ (I R 10/07 – Sozialarbeiterin) bzw. „an dem jeweiligen zweiten Arbeitstag über mehrere Stunden erstreckt“ (I R 64/07 – Heilerziehungshelferin).

In der Entscheidung I R 64/07 (Heilerziehungshelferin) macht der BFH die Abgrenzung des Streitfalles zu dem Fall der tagesübergreifenden Tätigkeit i.S. der Entscheidungen I R 67/03 und I R 31/04 noch deutlicher. Die Tätigkeit der Klägerin habe an einer Vielzahl von Tagen am Folgetag bis zur Mittagspause oder noch länger gedauert. Deshalb könne nicht davon gesprochen werden, „dass am zweiten Tag lediglich der Einsatz am ersten Tag abgeschlossen worden sei und dass diese Phase deshalb abkommensrechtlich dem Vortag zugeordnet werden müsse. Vielmehr handele es sich um einen mehrtägigen Einsatz am Arbeitsort. Ein solcher sei nach Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls als Einheit zu behandeln mit der Folge, dass ein „Nichtrückkehrtag“ nur dann vorliegen kann, wenn der Arbeitnehmer nach dem Abschluss dieser Einheit aus beruflichen Gründen am Tätigkeitsort verbleibt.“

Zur Begründung führt der BFH insbesondere aus:

„Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls betrifft die Frage der „regelmäßigen Rückkehr“ i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992. Er regelt insoweit, dass die regelmäßige Rückkehr bei einer mehrtägigen Arbeitsausübung „nicht ausgeschlossen“ ist. Das soll erkennbar bedeuten, dass der Fall der mehrtägigen Arbeitsausübung eine Sonderbehandlung erfahren soll, bei der die Regelmäßigkeit der Rückkehr abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten bestimmt wird. Dabei nimmt das Verhandlungsprotokoll namentlich auf die Situation des Krankenhauspersonals mit Bereitschaftsdienst Bezug, das erfahrungsgemäß nicht selten über mehr als zwei Tagesgrenzen hinaus im Einsatz ist. Angesichts dessen muss die Protokollregelung bei verständiger Würdigung dahin gedeutet werden, dass in jenen Fällen das Fehlen einer arbeitstäglichen Rückkehr die Grenzgängereigenschaft nicht berühren soll. Vielmehr sollen hier als „Nichtrückkehrtage“ nur diejenigen Tage gezählt werden, an denen der Arbeitneh-

mer im Anschluss an die mehrtägige Tätigkeit nicht an seinen Wohnort zurückkehrt; das entspricht insoweit dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992, als dieser auf die Regelmäßigkeit der Rückkehr „nach Arbeitsende" abstellt. Im Ergebnis läuft die Protokollbestimmung mithin darauf hinaus, dass ein mehrtägiger ununterbrochener Arbeitseinsatz nicht zu mehreren, sondern allenfalls zu einem einzigen „Nichtrückkehrtag" i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 führen kann (ebenso FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Beschluss vom 27. Februar 1997 – 2 V 3/97, EFG 1997, 625, und Urteil vom 3. Dezember 1997 – 2 K 89/96, EFG 1998, 483)."

In der Entscheidung I R 64/07 (Heilerziehungshelferin) stellt der BFH überdies fest, dass die Frage des Arbeitsendes i.S. des Art 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz „inhaltlich nur an der jeweiligen arbeitsrechtlichen Regelungslage orientiert werden kann".

Vor diesem Hintergrund ist wie folgt zu verfahren:

1. Die sog. tagesübergreifende Tätigkeit ist im Sinne der Entscheidung I R 67/03 zu beurteilen. D.h.: Besteht die Tätigkeit am zweiten Tag lediglich darin, dass der Einsatz am ersten Tag abgeschlossen worden ist, wird diese Phase abkommensrechtlich dem Vortag zugeordnet. Damit ist am Ende eines Arbeitstages – und zwar unabhängig davon, ob der Arbeitstag vor oder nach Mitternacht endet – zu prüfen, ob eine Rückkehr vorlag und wenn nicht, ob diese Nichtrückkehr beruflich veranlasst war (Möglichkeit oder Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz; vgl. Rz 13 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung, BMF vom 19.09.1994, BStBl I S. 683).
2. Besteht die Tätigkeit am zweiten Tag nicht lediglich darin, dass der Einsatz am ersten Tag abgeschlossen worden ist, wird diese Phase abkommensrechtlich nicht dem Vortag zugeordnet. Vielmehr liegt ein mehrtägiger Einsatz am Arbeitsort vor, der nach Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls als Einheit zu behandeln ist. Als „Nichtrückkehrtage" sollen hier nur diejenigen Tage gezählt werden, an denen der Arbeitnehmer im Anschluss an die mehrtägige Tätigkeit nicht an seinen Wohnort zurückkehrt.

Für die Frage, wann der mehrtägige Einsatz am Arbeitsort endet, d.h. wann ein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vorliegt, ist auf die jeweilige arbeitsrechtliche Regelungslage (Arbeitsvertrag, Tarifvertrag, Regelungen des öffentlichen Dienstes, Bundesgesetz über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel – Arbeitsgesetz etc.) abzustellen. Als Arbeitnehmerschutzgesetz definiert das Arbeitsgesetz den Pikettdienst und regelt, in welchem Umfang er zulässig ist. Als zwingendes Gesetzesrecht geht das Arbeitsgesetz tarifvertraglichen und einzelvertraglichen Bestimmungen vor. In Verwaltungen des Bundes, der Kantone und Gemeinden sowie für öffentliche Anstalten, die den Verwaltungen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden gleichzustellen sind, gelten statt des Arbeitsgesetzes die entsprechenden Personalgesetze des Kantons und die öffentlich-rechtlichen Bestimmungen der Gemeinde (Ausnahmen vom betrieblichen Geltungsbereich des Arbeitsgesetzes – Art. 2 ArbG). Subsidiär gelten jedoch die Bestimmungen des Arbeitsgesetzes, soweit öffentlich-rechtliche Bestimmungen nichts regeln. Darüber hinaus ist das Arbeitsgesetz auf bestimmte Personen nicht anwendbar, z.B. Personen geistlichen Standes und andere Personen, die im Dienst der Kirchen stehen, oder Lehrer an Privatschulen (Ausnahme vom persönlichen Geltungsbereich des Arbeitsgesetzes – Art. 3 ArbG). Für beide Gruppen von Ausnahmen gilt jedoch, dass das Arbeitsgesetz hinsichtlich seiner Bestimmungen zum Gesundheitsschutz uneingeschränkt anwendbar ist (Art. 3a ArbG i.V. mit ArbGV 3). Nach Art. 2 ArbGV 3 muss der Arbeitgeber alle Maßnahmen treffen, um den Gesundheitsschutz zu wahren und zu verbessern. Übersteigt die Zahl der geltend gemachten Pikettdienste den nach dem ArbG zulässigen Umfang, ist es Folge der Arbeitnehmerschutzfunktion des ArbG, dass es dem Steuerpflichtigen obliegt, die vom Arbeitsgesetz abweichende, spezialgesetzliche Rechtsgrundlage für die Zulässigkeit der Pikettdienste darzutun.

Wann Pikettdienst vorliegt, regelt Art. 14 Abs. 1 der Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz – ArbGV 1 wie folgt:

„Beim Pikettdienst hält sich der Arbeitnehmer oder die Arbeitnehmerin neben der normalen Arbeit für allfällige Arbeitseinsätze bereit für die Behebung von Störungen, die Hilfeleistung in Notsituationen, für Kontrollgänge oder für ähnliche Sonderereignisse."

Für die Frage, ob die Zeit, während der Pikettdienst geleistet wird, als Arbeitszeit anzurechnen ist, unterscheidet Art. 15 der Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz – ArbGV 1 wie folgt:

„Wird der Pikettdienst im Betrieb geleistet, stellt die gesamte zur Verfügung gestellte Zeit Arbeitszeit dar.

Wird der Pikettdienst außerhalb des Betriebs geleistet, so ist die zur Verfügung gestellte Zeit soweit an die Arbeitszeit anzurechnen, als der Arbeitnehmer oder die Arbeitnehmerin tatsächlich zur Arbeit herangezogen wird. Die Wegzeit zu und von der Arbeit ist in diesem Fall an die Arbeitszeit anzurechnen."

Auf diese Weise wird zwischen der sog. Arbeitsbereitschaft (Pikettdienst im Betrieb) und der Rufbereitschaft (Pikettdienst außerhalb des Betriebs) unterschieden.

Dies ergibt Folgendes:

Beispiel 1:

Der in Deutschland ansässige Arbeitnehmer ist als Assistenzarzt in einem Krankenhaus in der Schweiz zu Pikettdienst verpflichtet, der sich unmittelbar an seinen Tagdienst anschließt. Im Rahmen dieses Pikettdienstes hält sich der Assistenzarzt im Betrieb, d.h. im Krankenhausgebäude oder einem zum Krankenhauskomplex gehörenden Gebäude auf.

Lösung 1:

Es liegt Pikettdienst in der Form der Arbeitsbereitschaft vor. Die Zeit der Arbeitsbereitschaft stellt Arbeitszeit dar. Deshalb liegt bei Ende des Tagdienstes kein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor.

Beispiel 2:

Der in Deutschland ansässige Arbeitnehmer ist als Assistenzarzt in einem Krankenhaus in der Schweiz zu Pikettdienst verpflichtet, der sich unmittelbar an seinen Tagdienst anschließt. Im Rahmen dieses Pikettdienstes hält sich der Assistenzarzt nicht im Betrieb, d.h. im Krankenhausgebäude oder einem zum Krankenhauskomplex gehörenden Gebäude, auf.

Lösung 2:

Es liegt Pikettdienst in der Form der Rufbereitschaft vor.

Die Zeit der Rufbereitschaft stellt keine Arbeitszeit dar. Bei Ende des Tagdienstes liegt deshalb ein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor. Wird der Assistenzarzt während einer Rufbereitschaft zu einem Arbeitseinsatz gerufen, stellt die Zeit dieses Arbeitseinsatzes einschließlich der Wegzeit Arbeitszeit dar (vgl. Art. 15 ArbGV 1). Über Rz. 12 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung (BMF vom 19.09.1994, BStBl I S. 683) hinaus, liegt bei Ende des Tagdienstes auch dann ein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor, wenn zwischen dem Ende des Tagdienstes und dem ersten innerhalb der Rufbereitschaft zu leistenden Einsatz weniger als vier Stunden liegen.

Hinweise zu Beispiel 2:

Kehrt der Assistenzarzt an seinen deutschen Wohnsitz zurück, liegt kein Nichtrückkehrtag vor.

Kehrt der Assistenzarzt nicht an seinen deutschen Wohnsitz zurück (z.B. weil er eine Zweitwohnung in der Nähe des Krankenhauses unterhält), ist zu prüfen, ob diese Nichtrückkehr durch den Pikettdienst veranlasst war. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn sich der Assistenzarzt in der Nähe des Krankenhauses aufhält, um im Falle des Arbeitseinsatzes innerhalb der ihm vorgegebenen Frist an seinem Arbeitsplatz zu sein, und die Einhaltung dieser Frist von seinem deutschen Wohnsitz aus nicht möglich ist.

Wird der Assistenzarzt während einer solchen Rufbereitschaft zu einem Arbeitseinsatz gerufen, stellt die Zeit dieses Arbeitseinsatzes einschließlich der Wegzeit Arbeitszeit dar (vgl. Art. 15 ArbGV 1). Bei Beendigung des Arbeitseinsatzes liegt jedoch kein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor. Denn die Regelung des Art. 15 ArbGV 1 hat allein den Charakter einer Arbeitnehmerschutzbestimmung. Hingegen ist es nicht Sinn und Zweck dieser Regelung, dass nach der Nichtrückkehr, die bei Ende des Tagdienstes eintritt, im Laufe der sich anschließenden Rufbereitschaft bei Beendigung eines Arbeitseinsatzes eine weitere Nichtrückkehr anzunehmen ist.

Beispiel 3:

Der in Deutschland ansässige Arbeitnehmer ist als Assistenzarzt in einem Krankenhaus in der Schweiz zu Pikettdienst verpflichtet, der sich nicht unmittelbar an seinen Tagdienst anschließt. Im Rahmen dieses Pikettdienstes hält sich der Assistenzarzt nicht im Betrieb, d.h. im Krankenhausgebäude oder einem zum Krankenhauskomplex gehörenden Gebäude auf.

Lösung 3:

Es liegt Pikettdienst in der Form der Rufbereitschaft vor.

Die Zeit der Rufbereitschaft stellt keine Arbeitszeit dar. Bei Ende des Tagdienstes liegt deshalb ein Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor. Dies gilt auch, wenn zwischen dem Ende des Tagdienstes und dem ersten innerhalb der Rufbereitschaft zu leistenden Einsatz weniger als vier Stunden liegen (vgl. Beispiel 2).

Hinweise zu Beispiel 3:

Kehrt der Assistenzarzt an seinen deutschen Wohnsitz zurück, liegt kein Nichtrückkehrtag vor.

Kehrt der Assistenzarzt nicht an seinen deutschen Wohnsitz zurück, ist zu prüfen, ob beginnend mit dem Ende des Tagdienstes und bis zum Beginn des Pikettdienstes eine Rückkehr an den deutschen Wohnsitz zumutbar ist (entsprechende Anwendung von Rz. 13 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung, BMF vom 19.09.1994, BStBl I S. 683).

Ist die Rückkehr an den deutschen Wohnsitz danach zumutbar, liegt kein Nichtrückkehrtag vor.

Ist die Rückkehr an den deutschen Wohnsitz danach nicht zumutbar (der Assistenzarzt hält sich z.B. in seiner Zweitwohnung in der Nähe des Krankenhauses auf), liegt ein Nichtrückkehrtag vor.

Die Beendigung eines innerhalb der Rufbereitschaft geleisteten Arbeitseinsatz führt nicht zu einem Arbeitsende i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz (vgl. Beispiel 2).

Abschließender Hinweis:

Bei der Beurteilung, ob Pikett-/Bereitschaftsdienst zur Arbeitszeit zählt, ist vorrangig der Arbeitsvertrag des Steuerpflichtigen zu prüfen. Im nächsten Schritt ist das Organisationsreglement (mit den allgemeinen Arbeitsbedingungen) heranzuziehen, ob dort in Abweichung zum schweizerischen Arbeitsgesetz Regelungen zum Bereitschaftsdienst enthalten sind.

Erst nachdem festgestellt ist, dass keine speziellen Regelungen vorliegen, gelten die Grundsätze der Verordnung zum schweizerischen Arbeitsgesetz – ArbGV.

Ergänzender Hinweis:

Mit Urteil vom 13.11.2013 – Az. I R 23/12, BStBl 2014 II S. 508, hat der BFH entschieden, dass es für die Annahme eines Nichtrückkehrtages alleine auf die arbeitsvertragliche Verpflichtung zum Verbleib am Arbeitsort ankommt. Ob die Zeit des Pikettdienstes arbeitsrechtlich als Arbeitszeit wertet, ist unbeachtlich. Eine Unterscheidung zwischen Arbeits- und Rufbereitschaft (Bereitschaftsdienst innerhalb oder außerhalb des Betriebsgeländes) ist bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung nicht vorzunehmen.

Somit ergibt sich bei Pikettdienst, welcher sich unmittelbar an einen Tagdienst anschließt, auch wenn dieser über mehrere Tage andauert, und sich daran wieder ein regulärer Tagdienst anschließt, maximal ein Nichtrückkehrtag im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz.

Zusammenfassend ergebend sich folgende Fallvarianten:

1. Rufbereitschaft nachts zwischen zwei Tagdiensten: ein NRT
2. Rufbereitschaft nachts nach einem Tagdienst ohne Dienst am Folgetag: kein NRT
3. Rufbereitschaft nachts vor einem Tagdienst am Folgetag aber ohne Dienst am Vortag: kein NRT
4. Nur Wochenendbereitschaft ohne Dienst am Vor- oder Folgetag: kein NRT
5. Wochenendbereitschaft mit Dienst vorher und nachher (Freitag und Montag): am Ende der Rufbereitschaft ein NRT

Sofern im Arbeitsvertrag jedoch keine spezielle Regelung zum Verbleib am Arbeitsort trotz zu leistendem Bereitschaftsdienst enthalten ist, gilt auch hier der vorgenannte abschließende Hinweis der Verfügung vom 17.07.2009 (a.a.O.).

Unterjähriger Arbeitgeberwechsel

BMF-Schreiben vom 18.12.2014 (BStBl 2015 I S. 22)

Im Hinblick auf die für die Grenzgängerbesteuerung maßgebliche Berechnung der sog. 60-Tage-Grenze bei unterjährigem Arbeitgeberwechsel wurde mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft am 28.11.2014 eine Verständigungsvereinbarung zu Artikel 15a DBA-Schweiz getroffen.

Inhaltlich wird bei der Berechnung der 60-Tage-Grenze bei unterjährigem Arbeitgeberwechsel nunmehr auf die arbeitnehmerbezogene Sichtweise abgestellt, was die in der Verständigungsvereinbarung angegebenen Änderungen im Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung bedingt. Das bedeutet konkret, dass die maximalunschädliche Anzahl an Nichtrückkehrtagen nicht mehr für jedes Arbeitsverhältnis gesondert ermittelt wird (frühere arbeitgeberbezogene Sichtweise), sondern alle Nichtrückkehrtage innerhalb eines Kalenderjahres zusammenzurechnen sind.

Gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 und Artikel 15a Absatz 4 DBA haben die zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft folgende Änderungen des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vereinbart:

1. Die Überschrift zu Rz. 15 - 17 „Kürzung der 60-Tage-Grenze“ wird geändert in „Berechnung/Kürzung der 60-Tage-Grenze“.

2. Der Text zu Rz. 15 (Arbeitgeberwechsel) wird geändert in:

„Findet ein Arbeitgeberwechsel innerhalb eines Kalenderjahres im Tätigkeitsstaat statt, so ist die Grenzgängereigenschaft insgesamt für alle Arbeitsverhältnisse des Arbeitnehmers in diesem Kalenderjahr im Tätigkeitsstaat einheitlich zu beurteilen (einheitliche arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise). Zur Überprüfung, ob die jeweils maßgebliche Grenze der Nichtrückkehrtage in dem zu beurteilenden Kalenderjahr überschritten wurde, sind die Nichtrückkehrtage aus den jeweiligen Arbeitsverhältnissen daher zusammenzurechnen.

Davon unberührt bleibt eine Kürzung der 60-Tage-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 bei Zeiten der Nichtbeschäftigung oder der Beschäftigung im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat.“

3. Das Beispiel wird ersetzt durch:

„Beispiel: Ein Arbeitnehmer, wohnhaft in Deutschland, arbeitet in der Schweiz vom 1. Januar bis 30. Juni 01 für Arbeitgeber A, vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 für Arbeitgeber B.

a) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 20 Nichtrückkehrtage.

b) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 50 Nichtrückkehrtage.

c) Während der Tätigkeit für A hat er 25, während der Tätigkeit für B 35 Nichtrückkehrtage.

d) Gleicher Sachverhalt wie unter b), jedoch liegt der Arbeitsort des Arbeitgebers B in Deutschland.

Lösung der Fallvarianten:

a) Wegen des Unterschreitens der 60-Tage-Grenze bei insgesamt 45 Nichtrückkehrtagen ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr über als Grenzgänger zu betrachten.

b) Wegen der Überschreitung der 60-Tage-Grenze bei insgesamt 75 Nichtrückkehrtagen ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr über nicht als Grenzgänger zu betrachten.

c) Weil die 60-Tage-Grenze insgesamt nicht überschritten wird, ist der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr über als Grenzgänger zu betrachten.

d) Bezogen auf den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 01 erfolgt eine Kürzung der 60-Tage-Grenze entsprechend Tz. II Nr. 3 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991. Wegen Unterschreitens der 30-Tage-Grenze bei 25 Tagen ist der Angestellte als Grenzgänger anzusehen.

Bezogen auf den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 stellt sich die Frage nach der Grenzgängereigenschaft nicht, da sich der Ansässigkeitsort und der Arbeitsort im selben Staat befinden."

4. Der Text unter Rz. 17 wird ab dem zweiten Satz gestrichen.

Diese Vereinbarung soll Anwendung finden für Sachverhalte ab dem 01.01.2015.

Zur Klarstellung der neuen und zur Abgrenzung zur bisherigen schweizerischen Rechtsauffassung wurde die Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 12.02.2015, Az.: S 130.1/845 – St 217, welche die Bekanntgabe der Verständigungsvereinbarung an die Finanzämter zum Inhalt hat, um nachfolgende zwei Beispiele, welche die geänderte Rechtsauffassung nochmals verdeutlichen sollen, ergänzt:

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer, wohnhaft in Deutschland, arbeitet in der Schweiz vom 1. Januar bis 30. Juni 01 für Arbeitgeber A, vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 für Arbeitgeber B. Während der Tätigkeit für A hat er 40, während der Tätigkeit für B 10 Nichtrückkehrtage.

Lösung:

Nach bisheriger Rechtsauffassung wäre der Arbeitnehmer nur im Arbeitsverhältnis mit B als Grenzgänger anzusehen gewesen, da für das Arbeitsverhältnis mit A die Grenze von 30 Nichtrückkehrtagen (anteilig 6/12 von 60 Nichtrückkehrtagen) überschritten wurde. Nach der neuen Verständigungsvereinbarung ist der Arbeitnehmer wegen des Unterschreitens der 60-Tage-Grenze bei insgesamt 50 Nichtrückkehrtagen für das gesamte Kalenderjahr als Grenzgänger zu betrachten.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer, wohnhaft in Deutschland, arbeitet in der Schweiz vom 1. Januar bis 30. Juni 01 für Arbeitgeber A, vom 1. Juli bis 31. Dezember 01 für Arbeitgeber B. Während der Tätigkeit für A hat er 40, während der Tätigkeit für B 25 Nichtrückkehrtage.

Lösung:

Deutschland wäre bei der bisher praktizierten arbeitgeberbezogenen Betrachtungsweise für den von B gezahlten Arbeitslohn von der Grenzgängerbesteuerung ausgegangen. Die Schweiz hingegen hätte wegen Überschreitens der 60-Tage-Grenze die Grenzgängerbesteuerung insgesamt verneint, da sie schon bisher die Anwendung des Art. 15a DBA-Schweiz ablehnte, soweit ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr mehr als 60 Nichtrückkehrtage vorweisen konnte. Die daraus resultierende Doppelbesteuerung konnte in Einzelfällen nur durch Verständigungsverfahren nach Art. 26 Abs. 1 DBA-Schweiz beseitigt werden. Ab dem VZ 2015 schließt sich Deutschland der schweizerischen Rechtsauffassung an und verneint in vergleichbaren Fällen ebenfalls die Grenzgängereigenschaft.

Sofern ein Arbeitnehmer die 60-Tage-Grenze überschritten hat und die Einkünfte der regulären Besteuerung nach Art. 15 DBA-Schweiz unterliegen, kann eine Freistellung für den Arbeitslohn

nur erfolgen, soweit die reguläre Besteuerung im anderen Staat nachgewiesen wurde, vgl. § 50d Abs. 8 EStG

Die vorgenannte Verfügung wurde ebenfalls in die JURIS-Datenbank eingestellt.

Aufteilung des Arbeitslohns bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft

Hinsichtlich der Aufteilung des Arbeitslohns nach den allgemeinen Grundsätzen des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft wurde im Juni 2000 zwischen Deutschland und der Schweiz eine allgemeine Verständigungsvereinbarung mit folgendem Wortlaut getroffen:

> *„Bei Arbeitnehmern, die anlässlich von Dienstreisen die Voraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA erfüllen (Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen, z.B. wegen Dienstreisen in Drittstaaten) und daher keine Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 DBA sind, ist im Fall einer erforderlichen Aufteilung des Jahresarbeitslohns von 240 Arbeitstagen pro Jahr auszugehen, sofern im Einzelfall keine abweichende Zahl von Gesamtarbeitstagen geltend gemacht wird."*

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer A ist für einen Schweizer Arbeitgeber tätig und erhält einen Jahresgesamtarbeitslohn i.H. von umgerechnet 100.000 €. Eine Vereinbarung von Jahresgesamtarbeitstagen wurde im Arbeitsvertrag des A nicht getroffen. Der regelmäßige Arbeitsort des A liegt in der Schweiz. Aufgrund von Dienstreisen in der Schweiz und in Drittstaaten entfällt die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz. Die Reisetage, die die Voraussetzungen der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage erfüllen, verteilen sich wie folgt: Schweiz 10 Tage, USA 30 Tage, Frankreich 25 Tage.

Lösung:

Deutschland hat nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht für den Teil des Arbeitslohns des A, der auf eine Tätigkeit in Deutschland und in Drittstaaten (hier: 55 Tage) entfällt. Unter Berücksichtigung von pauschal 240 Gesamtjahresarbeitstagen sind 22.917 € (55/240 von 100.000 €) in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Der Anteil des Arbeitslohns, für den die Schweiz das Besteuerungsrecht hat (hier: 77.083 €), ist in Deutschland steuerfrei; er unterliegt allerdings dem Progressionsvorbehalt. Eine Anrechnung der schweizerischen Steuern erfolgt nicht. Hinsichtlich der schweizerischen Steuern, die auf die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte i.H. von 22.917 € entfallen, hat A einen Erstattungsantrag in der Schweiz zu stellen.

TOP II.1 der Besprechung der Grenzgängerfinanzämter vom 23.07.1998 ist somit überholt.

Ergänzender Hinweis:

Die Aufteilung des Arbeitslohns erfolgt nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 03.05.2018, BStBl I S. 643. Nach den darin enthaltenen Ausführungen (Rz. 194 und 195) hat vorrangig eine direkte Zuordnung des Arbeitslohnes auf die einzelnen Tätigkeitsstaaten zu erfolgen. In einem zweiten Schritt erfolgt die Zuordnung über die Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen.

Die Zählweise der Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz kann von der Zählweise der Arbeitstage, die bei der Aufteilung i.S. des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz bzw. OECD-MA zu berücksichtigen sind, abweichen.

Trägt der Arbeitgeber bei mehrtägigen Dienstreisen z.B. die Reisekosten (inkl. Verpflegungsmehraufwendungen) auch für arbeitsfreie Samstage und Sonntage, so zählen diese Tage bzw. Übernachtungen

als für die Grenzgängereigenschaft schädliche Nichtrückkehrtage (vgl. Rz. 11 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung, vgl. Fach A Teil 2 Nummer 1). Bei der Aufteilung des Arbeitslohns sind jedoch nur die Arbeitstage (ohne arbeitsfreie Samstage und Sonntage) im Verhältnis zu den vereinbarten Gesamtarbeitstagen (nach der o.g. Verständigungsvereinbarung grundsätzlich 240 Arbeitstage) zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer A mit Arbeitsort in der Schweiz kehrt im Jahr 2010 an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an den Wohnsitz zurück. A ist somit kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz. In 2010 ist er u.a. vom 10.09. bis 30.09.2003 auf einer Dienstreise in den USA. Die Sonntage hat er frei (12.09., 19.09. und 26.09.), wobei der Arbeitgeber die Reisekosten inkl. Verpflegungsmehraufwendungen für alle 21 Tage der Dienstreise trägt.

Lösung:

Für die Frage der Grenzgängereigenschaft zählen alle 21 Tage der mehrtägigen Dienstreise in den Drittstaat USA als schädliche Nichtrückkehrtage (vgl. Rz. 11 des Einführungsschreibens). Bei der Aufteilung des Arbeitslohns sind jedoch nur die 18 Arbeitstage der Tätigkeit in den USA zuzuordnen.

Arbeitnehmer mit Einkünften aus Drittstaaten

BMF vom 07.07.1997, BStBl I S. 723

Gestützt auf Artikel 26 Abs. 3 DBA haben die zuständigen Behörden folgende Verständigungsvereinbarungen getroffen:

3. Arbeitnehmer mit Einkünften aus Drittstaaten

An der mit BMF-Schreiben vom 18.12.1985 bekanntgegebenen Verständigungsvereinbarung zu Arbeitnehmereinkünften aus Tätigkeiten in Drittstaaten wird festgehalten. Danach können Arbeitseinkünfte eines Arbeitnehmers, der in der Bundesrepublik Deutschland wohnt und bei einem schweizerischen Arbeitgeber beschäftigt ist, nach Artikel 15 Abs. 1 DBA nur insoweit in der Schweiz besteuert werden, als die Arbeit dort tatsächlich ausgeübt wird. Der Ort der Arbeitsausübung ist dort anzunehmen, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich (körperlich) aufhält. Ist zum Beispiel ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland für seinen schweizerischen Arbeitgeber 70 Tage in der Schweiz (Grenzgängereigenschaft fehlt), 120 Tage in Großbritannien und 30 Tage in Saudi-Arabien tätig, dann sind seine Einkünfte für die Tätigkeit in Großbritannien und in Saudi-Arabien in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern.

Das BMF-Schreiben vom 18.12.1985, IV C 6 – S 1301 Schz – 138/85 ist in allen noch offenen Fällen nicht mehr anzuwenden.

Zusatz der Oberfinanzdirektionen:

Es wird darauf hingewiesen, dass es bei einem Reisekostenersatz des Arbeitgebers nach Tz. 11 der Verständigungsvereinbarung nicht genügt, dass dem Arbeitnehmer nur Übernachtungskosten erstattet werden. Voraussetzung der Anerkennung von Samstagen, Sonn- und Feiertagen als Nichtrückkehrtage ist, dass ihm auch die Verpflegungskosten ersetzt werden.

Leitende Angestellte – Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz

BMF vom 30.09.2008, BStBl I S. 935;
BMF vom 07.07.1997, BStBl I S. 723

1. Allgemeines

Bei leitenden Angestellten, die in Deutschland ansässig sind und in der Schweiz arbeiten, ist die **Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA-Schweiz vorrangig** zu prüfen. Entfällt die Grenzgängereigenschaft, weil mehr als 60 beruflich bedingte Nichtrückkehrtage vorliegen, würde grundsätzlich Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz greifen. Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz hat die Schweiz das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die in der Schweiz ausgeübt wird. Für die Einkünfte aus der Tätigkeit in Deutschland und in Drittstaaten hat Deutschland das Besteuerungsrecht. Eine Ausnahme gilt für die leitenden Angestellten i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz.

Eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als **Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist (sog. leitende Angestellte)** einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, kann mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in dem anderen Staat (Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft) besteuert werden. Ausnahme: die Tätigkeit ist so abgegrenzt, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates umfasst. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz umfasst nach dem Wortlaut einen abgegrenzten Personenkreis und nicht sämtliche leitende Angestellte einer Schweizer Kapitalgesellschaft. Nach einer Verständigungsvereinbarung gehören zu den in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz genannten Direktoren auch **stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und Generaldirektoren** (vgl. Tz. 2.a des BMF vom 07.07.1997, a.a.O.). In der Regel sind die in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz genannten Personenkategorien im Handelsregister eingetragen. Da sowohl das schweizerische als auch das deutsche Recht die Eintragung der Vertretung im Handelsregister nicht zwingend vorschreibt, ist Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht nur auf Personen anwendbar, die im Handelsregister namentlich eingetragen sind. Nach Tz. 2.a des o.g. BMF-Schreibens vom 07.07.1997 ist aber bei den **nicht im Handelsregister eingetragenen Personen** zu verlangen, dass sie **entweder Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse**, wie z. B. die Zeichnungsberechtigung, haben und dies durch eine Bestätigung des Arbeitgebers über ihre Vertretungsbefugnisse nachweisen.

Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz ist **ab Veranlagungszeitraum 2009** nur noch auf Personen anzuwenden, deren Prokura oder die in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA bzw. Tz. 2.a Satz 1 der Verständigungsvereinbarung vom 07.07.1997 genannte Funktion **im Handelsregister eingetragen** ist.

Handlungsbevollmächtigte werden vom Wortlaut dieser Vorschrift nicht erfasst (vgl. BFH-Beschluss vom 19.04.1999, BFH/NV 1999, S. 1317). Der BFH führt im Urteilsfall Folgendes aus:

> *„... Auch stehen die Rechtsgrundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 GrS 1/71 (BFHE 103, 433, BStBl II 1972, 68), die der Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zugrunde liegen, einer entsprechenden Anwendung der Vorschrift auf Handlungsbevollmächtigte entgegen. Die Auffassung des Großen Senats stützte sich seinerzeit auf die Überlegung, daß es zur Aufgabe der Geschäftsführer einer GmbH ebenso wie der der Vorstandsmitglieder einer AG gehöre, ein Unternehmen zu leiten. Die Art ihrer Tätigkeit bestehe vorwiegend in der Erteilung von Weisungen, wie das Unternehmen allgemein und im einzelnen betrieben werden solle. Dazu sei erforderlich, daß sich der Geschäftsführer über die zu erteilende Weisung selbst schlüssig werde. Dies geschehe an dem Ort, wo er sich aufhalte. Die eigentliche Weisungserteilung aber entfalte ihre Wirkung erst am Sitz der Gesellschaft. Eine vergleichbare Position bzw. ein mit dem Organ einer Gesellschaft vergleichbares Weisungsrecht hat der mit einer Handlungsvollmacht als Verkaufsleiter Europa tätige Antragsteller nicht. Davon ist zumindest im Rahmen der summarischen Prüfung auszugehen, da der Antragsteller die von seinem*

Arbeitgeber bescheinigte Position als „Mitglied des oberen Managements und Beiordnung der Geschäftsleitung“ nicht näher im Lichte des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz konkretisiert hat. ...“

Im vorgehenden Urteil des FG Baden-Württemberg vom 31.08.1998 (Az.: 12 V 21/98, juris) äußerte sich das FG außerdem wie folgt:

„... Was unter den Begriffen „Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft“ zu verstehen ist, wird im Abkommen nicht erläutert. Demnach sind diese Ausdrücke gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz nach dem Steuerrecht des Anwendungsstaates, ggf. nach dem Recht des Anwendungsstaates auszulegen (vgl. Wilke in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 3 OECD-Musterabkommen, Rn. 89 f.). Von den in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz genannten leitenden Angestellten kann nach der vom Ast vorgelegten Bestätigung des Arbeitgebers lediglich die Funktion des „Prokuristen“ in Betracht kommen. Nach deutschem Handelsrecht ist der Handlungsbevollmächtigte deutlich vom Prokuristen abzugrenzen (vgl. einerseits § 54 Handelsgesetzbuch – HGB –, andererseits §§ 48 – 53 HGB).“

Das FG München vertritt, in Anlehnung an den o.g. BFH-Beschluss, in seinem Urteil vom 23.07.2003 (Az.: 1 K 1231/00; IStR 2004 S. 168) eine noch engere Auslegung des Begriffs des leitenden Angestellten:

„Eine Ausweitung des in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz bezeichneten Personenkreises kommt in Anbetracht der abschließenden Aufzählung nicht in Betracht. Dem stehen der Ausnahmecharakter dieser Vorschrift und die ihr zugrunde liegenden Rechtsgrundsätze des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.11.1971 GrS 1/71, BFHE 103, 433, BStBl II 1972, 68 entgegen (vgl. BFH-Beschluss vom 19.04.1999, I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317).

Eine hiervon abweichende Verständigungsvereinbarung der nach dem DBA-Schweiz zuständigen Behörden (vgl. BdF IV C 6-S 1301 Schz-37/97 vom 07.07.1997, BStBl I 1997, 723 unter Ziffer 2) steht dem eindeutigen Abkommenswortlaut entgegen und kann daher durch den Senat nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.1989 I R 74/86, BFHE 157, 39, BStBl II 1990, 4 und Hardt in Debatin/Wassermeyer, Schweiz, Art. 26 Rz 185, 205).“

Auch das FG Baden-Württemberg legt Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht auf sämtliche Angestellte mit Führungsaufgaben aus (FG-Urteil vom 25.09.2007, Az: 11 K 47/04, rechtskräftig):

„Allein die Bestätigung, der Kläger sei Mitglied bestimmter Kadergruppen, vermag eine Stellung der im Doppelbesteuerungsabkommen geforderten, konkreten Funktionen als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist nicht zu ersetzen. Wenn der Inhaber eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes jemanden ohne Erteilung der Prokura, sei es zum Betriebe des ganzen Gewerbes, sei es zu bestimmten Geschäften in seinem Gewerbe als Vertreter bestellt, ist dieser Handlungsbevollmächtigter nach Art. 462 Abs. 1 OR.“

Nach § 49 HGB ermächtigt die Prokura zu allen Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Handelsgewerbes mit sich bringt. Zur Veräußerung und Belastung von Grundstücken ist der Prokurist nur ermächtigt, wenn ihm diese Befugnis gesondert erteilt ist. Auch nach dem Schweizer Obligationenrecht ist ein Prokurist ermächtigt, alle Arten von Rechtshandlungen vorzunehmen, die der Zweck des Gewerbes oder Geschäftes des Geschäftsherrn mit sich bringen kann (Art. 458 OR).

Sowohl das Schweizer Recht als auch das deutsche Handelsrecht unterscheiden zwischen der Prokura (Art. 458 ff. OR, § 48 ff. HGB) und der Handlungsvollmacht (Art. 462 ff. OR, § 54 ff. HGB).

Daher kann ein Angestellter, der gewisse leitende Funktionen und auch für ein bestimmtes Arbeitsgebiet die „Funktion eines Prokuristen“ (z.B. Handlungs- und Abschlussvollmacht) innehat, lediglich als Handlungsbevollmächtigter anzusehen sein, der die Voraussetzungen eines leitenden Angestellten i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht erfüllt.

Neben der Prokura gibt es im Schweizer Obligationenrecht noch Vertretungsbefugnisse, die vom Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft an dessen Mitglieder oder an Dritte übertragen werden können. Der Verwaltungsrat einer Gesellschaft hat die unübertragbare und unentziehbare Aufgabe, die Aktiengesellschaft zu leiten und die nötigen Weisungen zu erteilen (Art. 716a OR). Er vertritt die Gesellschaft nach außen. Diese Vertretungsbefugnis kann auch an einzelne Verwaltungsratsmitglieder oder Dritte (z.B. Direktoren) übertragen werden (Art. 718 OR). Die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen steht nach Art. 716a OR einzig und allein dem Verwaltungsrat zu, dieses Recht kann weder dem Verwaltungsrat entzogen noch an andere übertragen werden.

Der Verwaltungsrat kann zudem nach Art. 721 OR Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen. Andere Bevollmächtigte, z.B. Handlungsbevollmächtigte, sind von der Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz nicht erfasst (BFH-Beschluss vom 19.04.1999, a.a.O.). Ernennt der Verwaltungsrat Prokuristen, so ist auch in diesem Fall diese Ernennungsurkunde zum Nachweis der leitenden Tätigkeit vorzulegen, sofern kein Handelsregistereintrag erfolgt.

Zum Nachweis der Eigenschaft eines leitenden Angestellten ist somit entweder ein Handelsregisterauszug oder der Beschluss des Verwaltungsrats über die Übertragung der Vertretungsbefugnis nach Art. 718 oder 720 OR vorzulegen.

Wegen der Rückfallklausel des Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz bzw. des § 50d Abs. 8 EStG hat der leitende Angestellte außerdem nachzuweisen, dass die Einkünfte in der Schweiz besteuert wurden. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, können die Einkünfte in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist.

Sofern ein Arbeitnehmer als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz einzustufen ist, unterliegen dessen Einkünfte aus dieser Tätigkeit vollumfänglich der Freistellungsmethode (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d), vgl. Fach A Teil 2 Nummer 11.

2. Verständigungsvereinbarung vom 19.09.2008:

Gestützt auf Art. 26 Abs. 3 DBA haben die zuständigen Behörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland anlässlich der vom 17. bis 19. September 2008 in Bonn durchgeführten Verständigungsgespräche folgende Verständigungsvereinbarung getroffen:

„1) Mit Verständigungsvereinbarung vom 7. Juli 1997 hatten sich die zuständigen Behörden unter Ziffer 2 Buchstabe a) darauf geeinigt, dass „zu den in Art. 15 Abs. 4 DBA genannten Direktoren auch stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und Generaldirektoren gehören“. Ferner war vereinbart worden, diese Vorschrift auch auf Personen anzuwenden, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, in diesen Fällen aber zu verlangen, dass „sie entweder die Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse, wie z.B. die Zeichnungsberechtigung, haben“ und eine entsprechende Bestätigung ihres Arbeitgebers vorlegen.

2) Der Verzicht auf eine Eintragung im Handelsregister hat zunehmend zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung des unter Art. 15 Abs. 4 DBA fallenden Personenkreises – insbesondere gegenüber nur begrenzt vertretungsberechtigten Handlungsbevollmächtigten und Fällen pauschaler Erteilung eines auf den begrenzten persönlichen Zuständigkeitsbereich beschränkten Zeichnungsrechts – geführt. Im Interesse einer übereinstimmenden Auslegung dieser Vorschrift wurde Einvernehmen erzielt, in den nach dem 31. Dezember 2008 beginnenden Veranlagungszeiträumen

- *Art. 15 Abs. 4 DBA nur noch auf Personen anzuwenden, deren Prokura oder in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA bzw. Ziffer 2 Buchstabe a) Satz 1 der Verständigungsvereinbarung vom 7. Juli 1997 genannte Funktion im Handelsregister eingetragen ist, und*
- *im übrigen Ziffer 2 Buchstabe a) der Verständigungsvereinbarung vom 7. Juli 1997 nicht mehr anzuwenden."*

3. Verständigungsvereinbarung vom 07.07.1997:

Gestützt auf Artikel 26 Abs. 3 DBA haben die zuständigen Behörden folgende Verständigungsvereinbarungen getroffen:

2. Leitende Angestellte von Kapitalgesellschaften (Art. 15 Abs. 4 DBA)

a) Begriff

Es besteht Einvernehmen, dass zu den in Artikel 15 Abs. 4 DBA genannten Direktoren auch stellvertretende Direktoren oder Vizedirektoren und Generaldirektoren gehören. In der Regel sind die in Artikel 15 Abs. 4 DBA genannten Personenkategorien im Handelsregister eingetragen. Da das schweizerische wie auch das deutsche Recht die Eintragung der Vertretung im Handelsregister nicht zwingend vorschreibt, ist Artikel 15 Abs. 4 DBA nicht nur auf Personen anwendbar, die im Handelsregister namentlich eingetragen sind. Bei nicht im Handelsregister eingetragenen Personen wird aber verlangt, dass sie entweder die Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse, wie z.B. die Zeichnungsberechtigung, haben. In diesem Fall hat der leitende Angestellte eine Bestätigung seines Arbeitgebers über seine Vertretungsbefugnisse vorzulegen.

b) Besteuerung im Staat des Arbeitgebers

Für Einkünfte leitender Angestellter von Kapitalgesellschaften, die keine Grenzgänger im Sinne von Art. 15a DBA sind, hat der Staat der Ansässigkeit des Arbeitgebers (Kapitalgesellschaft) nach Art. 15 Abs. 4 DBA auch insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte auf Tätigkeiten im Staat der Ansässigkeit des leitenden Angestellten und in Drittstaaten entfallen. Dies folgt aus Sinn und Wortlaut des Artikel 15 Abs. 4 DBA, wonach dem Staat der Ansässigkeit des Arbeitgebers das Besteuerungsrecht für sämtliche Erwerbseinkünfte aus dieser leitenden Tätigkeit zusteht, sofern die Tätigkeit des leitenden Angestellten nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb des Staates der Ansässigkeit des Arbeitgebers umfasst. Das Besteuerungsrecht des Staates der Ansässigkeit des leitenden Angestellten bleibt unberührt.

c) Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland

Bei leitenden Angestellten von schweizerischen Kapitalgesellschaften ist eine Doppelbesteuerung bei Einkünften, die durch Tätigkeiten in der Schweiz erzielt werden, in Deutschland als Ansässigkeitsstaat durch Steuerfreistellung zu beseitigen. Demgegenüber kann eine Doppelbesteuerung bei Einkünften aus Inlands- oder Drittstaatentätigkeiten nach dem eindeutigen Wortlaut in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA nur durch Anrechnung der schweizerischen Steuern vermieden werden. Die bisher angewandte Befreiungsmethode ist ab dem Veranlagungszeitraum 1996 nicht mehr anzuwenden.[1] Die schweizerische Seite kann sich dieser Auffassung nicht anschließen und behält sich vor, die Frage bei einer Abkommensrevision erneut anzusprechen.

[1] In seinem Urteil vom 11.11.2009, BStBl 2010 II S. 781, hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Freistellungsmethode ebenfalls für Tätigkeiten außerhalb der Schweiz anzuwenden ist, vgl. Fach A Teil 2 Nummer 11. Insoweit ist das BMF-Schreiben überholt

4. Anhängige Verfahren

Bezüglich der nach der Verständigungsvereinbarung vom 19.09.2008 notwendigen Eintragung der Funktion im Handelsregister sind zwei Verfahren beim BFH (Az. I R 60/17 und Az. I R 37/17) anhängig, vgl. Fach A Teil 3 Nummer 2.

Anwendung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz auf Einkünfte von leitenden Angestellten und Bordpersonal bei Arbeitsausübung außerhalb der Schweiz

Tz. 2.c des BMF-Schreibens vom 07.07.1997, BStBl I S. 723;
Verfügung der OFD Freiburg vom 30.05.1996, Az.: S 1301 A St 222/1009;
Verfügung der OFD Karlsruhe vom 14.07.2004, Az.: S 1301 A – St 334/CH;
BMF-Schreiben vom 03.12.2013, DStR 2014 S. 35

1. Leitende Angestellte

Für Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit von in Deutschland ansässigen **leitenden Angestellten schweizerischer Kapitalgesellschaften** hat die Schweiz nach **Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz** als Quellenstaat das Recht, den gesamten Arbeitslohn zu besteuern, soweit der leitende Angestellte nicht als Grenzgänger anzusehen ist und auch alle anderen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz erfüllt sind.

Gemäß **BFH-Urteil vom 25.10.2006**, Az.: I R 81/04 (BFH/NV 2007 S. 593), wird die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen **leitenden Angestellten** für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 fällt, auch dann i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 „in der Schweiz ausgeübt“, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Für eine solche Auslegung spreche zum einen die Entstehungsgeschichte der Vorschrift als auch zum anderen die langjährige Praxis der Vertragsstaaten. Hierbei stellt der BFH auf eine über mehr als zwei Jahrzehnte hinweg praktizierte Übung ab.

Nachdem der BFH in seinem Urteil vom 11.11.2009, BStBl 2010 II S. 781, seine Rechtauffassung bestätigte und dieses Urteil über den Einzelfall hinaus anzuwenden ist, sind die Einkünfte von leitenden Angestellten, welche unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz fallen, **im Ganzen** von der inländischen Besteuerung unter Anwendung der **Freistellungsmethode** auszunehmen.

Auch ab dem VZ 2010, ab dem die KonsVerCHEV[1] gilt, wird bei leitenden Angestellten weiterhin die Freistellungsmethode angewandt. Das BMF hat hierzu am 03.12.2013 ein klarstellendes BMF-Schreiben erlassen.

2. Bordpersonal

Hinsichtlich der Vergütungen für unselbständige Arbeit, die für die Tätigkeit **an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes**, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, hat nach **Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz** der Vertragsstaat das Besteuerungsrecht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Diese Zuweisung des Besteuerungsrechts an die Schweiz, die im Übrigen unstreitig ist, führt jedoch nicht automatisch dazu, dass diese Einkünfte in Deutschland als Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freizustellen sind. **Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz** beschränkt die Anwendung der **Freistellung unter Progressionsvorbehalt** ausdrücklich auf Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Art. 15, **vorausgesetzt, die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt**. Soweit diese Bedingung nicht erfüllt ist – also für Arbeitstage, die in Deutschland oder in Drittstaaten verbracht werden – wird die Doppelbesteuerung durch **Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz** unter Anwendung der **Anrechnungsmethode** vermieden. Der Anteil der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit des Bordpersonals i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz, der auf eine Tätigkeit **außerhalb der Schweiz** entfällt, ist

[1] vgl. Fach A Teil 1 Nummer 12

daher in Deutschland zu besteuern; die in der Schweiz auf diesen Teil der Einkünfte bezahlte Steuer ist gemäß § 34c EStG im Rahmen der Höchstbeträge anzurechnen.

Dabei sind die Einkünfte in einen Teil, für den die Freistellungsmethode nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz greift, und in einen Teil, für den die Anrechnungsmethode nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz anzuwenden ist, aufzuteilen. Eine Arbeitsausübung in der Schweiz liegt dann vor, wenn die Tätigkeit auf schweizerischem Staatsgebiet ausgeübt wird. Dies gilt für Bordpersonal einschließlich der Tätigkeit auf Schiffen in Binnengewässern im schweizerischen Hoheitsgebiet oder in Flugzeugen im Luftraum der Schweiz.

In der steuerlichen Praxis kann diese **Aufteilung** insbesondere bei Bordpersonal im internationalen Flugverkehr i.d.R. nur im **Schätzungswege** vorgenommen werden, da eine tatsächliche Aufteilung anhand der Dienstpläne zu aufwändig wäre bzw. u.U. nicht mehr möglich ist. **Aus Vereinfachungsgründen** kann daher von folgenden **Aufteilungsmaßstäben** ausgegangen werden:

Bordpersonal	Deutschland	Schweiz
im innereuropäischen Flugverkehr (Kurzstreckenflüge)	**80**	**20**
im außereuropäischen Flugverkehr (Langstreckenflüge)	**90**	**10**

Sofern der Steuerpflichtige eine andere Aufteilung geltend macht, kann er diese durch entsprechende Unterlagen nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Nach dem **BFH-Urteil vom 22.10.2003, Az.: I R 53/02** (BStBl 2004 II S. 704), ist auf Einkünfte von Bordpersonal i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz (hier: Binnenschiffer) die Anrechnungsmethode gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz anzuwenden, wenn die Tätigkeit außerhalb der Schweiz ausgeübt wird.

Im Ergebnis werden damit die Fälle des Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz und des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz hinsichtlich der anzuwendenden Bestimmung der Methodenregelung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d und Abs. 2 DBA-Schweiz unterschiedlich behandelt.

Mit seinem Urteil vom 10.01.2012, Az.: I R 36/11 (BFH/NV S. 1138), hat der BFH die unterschiedliche Behandlung von leitenden Angestellten und Bordpersonal nochmals bestätigt.

Arbeitnehmern im internationalen Transportgewerbe

BMF vom 29.06.2011, BStBl I S. 621

Hinsichtlich der Besteuerung von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern im internationalen Transportgewerbe wurde zwischen den zuständigen Behörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland am 16.06.2011 eine neue Verständigungsvereinbarung getroffen. Diese lautet wie folgt:

a) Für Vergütungen an LKW-Fahrer im internationalen Transportverkehr, die bei schweizerischen Arbeitgebern beschäftigt und in Deutschland ansässig sind und die auf festen Strecken eingesetzt werden, erfolgt die Aufteilung des Besteuerungsrechts nach den in der Schweiz bzw. in Deutschland und Drittstaaten gefahrenen Streckenkilometern.

b) Für Vergütungen an LKW-Fahrer im internationalen Transportverkehr, die bei schweizerischen Arbeitgebern beschäftigt und in Deutschland ansässig sind und die auf wechselnden Strecken eingesetzt werden, wird das Besteuerungsrecht hälftig zwischen Deutschland und der Schweiz aufgeteilt. Den betroffenen Personen steht es frei, im konkreten Fall eine abweichende Aufteilung aufgrund der effektiv gefahrenen Streckenkilometer in der Schweiz bzw. in Deutschland und Drittstaaten zu verlangen. Eine abweichende Aufteilung ist von der betroffenen Person nachzuweisen und ist vom Arbeitgeber zu bestätigen. Dazu können auch Daten der schweizerischen leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA) herangezogen werden.

c) Die Grenzgängerregelung bleibt vorbehalten (Art. 15a DBA).

d) Diese Verständigung ersetzt insoweit die Verständigung vom 4. Juni 1997 und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Die Verständigungsvereinbarung wurde mit BMF-Schreiben vom 29.06.2011 (BStBl I S. 621) veröffentlicht.

Sofern ein Arbeitnehmer eine Aufteilung anhand der tatsächlichen Streckenkilometer beantragt, ist er nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung zum Nachweis verpflichtet. Neben einer Bescheinigung zur leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA), die nur Angaben zum Fahrzeug, die Gesamtfahrleistung und die Fahrleistung innerhalb der Schweiz enthält, sind dem Finanzamt noch weitere Unterlagen zu übersenden, wie z.B. eine Bescheinigung des Arbeitgebers über Name des Fahrers oder Angaben zur Nutzung des Fahrzeuges oder ähnliches.

Obwohl die getroffene Verständigungsvereinbarung für alle offenen Fälle Anwendung findet, ist es nicht zu beanstanden, wenn bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2011 formfreie Bestätigungen des Arbeitgebers über die zurückgelegten Streckenkilometer vorgelegt werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2012 ist jedoch die Bescheinigung zur LSVA grundsätzlich vorzulegen, sofern eine abweichende Aufteilung des Arbeitslohns beantragt wird.

Für die im internationalen Bahnverkehr tätigen Arbeitnehmer gilt weiterhin folgende Verständigungsvereinbarung vom 04.06.1997:

„Für die im internationalen Bahnverkehr beschäftigten Arbeitnehmer der MITROPA AG (ehemals Deutsche Servicegesellschaft der Bahn mbH), wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass diese ihre Tätigkeit zu einem Zehntel in der Schweiz ausüben, sofern im Einzelfall nicht ein höherer Anteil nachgewiesen wird."

Voraussetzung für die Anwendung der vorstehenden Regelungen ist, dass der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber eine Wohnsitzbescheinigung des für ihn zuständigen Finanzamtes vorlegt.

Nachfolger der MITROPA AG wurde im Januar 2003 die DB Reise & Touristik Suisse SA mit Sitz in Basel/Schweiz. Sie betreibt die Speisewagen der ICE-Strecken Zürich/Interlaken nach verschiedenen deutschen Endbahnhöfen.

Für die Beschäftigten der DB Reise & Touristik Suisse SA gelten die Regelungen, welche vorstehend für die MITROPA AG getroffen wurden, fort.

Besteuerung von am Euro-Airport Basel-Mulhouse-Freiburg tätigen Arbeitnehmern

Quelle: TOP 6.5 der Grenzgängerbesprechung 1996

Für Personen, die **auf dem Flughafengelände** des Euro-Airports arbeiten und die von einem schweizerischen Unternehmen angestellt sind, darf die Schweiz weder eine Abzugssteuer (4,5 v.H.) erheben, noch ist das Finanzamt verpflichtet, diesen Personen eine Ansässigkeitsbescheinigung auszustellen.

Dies begründet sich darauf, dass die Arbeit **nicht** in der Schweiz (Vertragsstaat) ausgeübt wird. Das Flughafengelände liegt auf französischem Territorium. Bei in Deutschland ansässigen und dort arbeitenden Personen ist das DBA-Frankreich (ggf. die Grenzgängerregelung nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich) anzuwenden.

Verständigungsvereinbarung zu Abfindungen an Arbeitnehmer

Quellen: BMF vom 13.10.1992 und vom 20.05.1997, BStBl I S. 560
BMF vom 25.03.2010, BStBl I S. 268[1]

Mit der Konsultationsvereinbarung vom 17.03.2010 zur Besteuerung von Abfindungszahlungen wurde mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Verständigungsvereinbarung aus dem Jahre 1992 ergänzt und ist in der folgenden Fassung auf alle offenen Fälle anzuwenden:

> *„Bei der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmer-Abfindungen nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen kommt es darauf an, welchen Charakter eine Abfindung hat. Ist einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen – z.B. wenn laufende Pensionszahlungen kapitalisiert in einem Betrag ausgezahlt werden –, steht das Besteuerungsrecht entsprechend Artikel 18 des Abkommens dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. Für den Fall, dass der Arbeitnehmer in der Zeit vor dem Ausscheiden aus dem Dienst auch teils in dem Staat, in dem er ansässig ist, tätig war, ist die Abfindung zeitanteilig entsprechend der Besteuerungszuordnung der Vergütungen aufzuteilen.*
>
> *Werden jedoch die Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die eine in einem Vertragsstaat wohnende Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat, von ihrem ehemaligen, im anderen Vertragsstaat ansässigem Arbeitgeber erhält, nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat besteuert, können diese Abfindungszahlungen im Wohnsitzstaat der Person besteuert werden.“*

Sofern sich aus dem BFH-Urteil vom 10.07.1996 (BStBl 1997 II S. 341) zu Abfindungen für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst etwas anderes ergeben sollte, ist das Urteil in Schweiz-Fällen nicht anzuwenden.

Ergänzend weise ich hierbei auf folgendes hin:

a) Zur Nachzahlung:
vgl. BFH-Urteil vom 27.01.1972, BStBl II S. 459;

b) Zur Abfindung für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst:
vgl. BFH-Urteil vom 18.07.1973, BStBl II S. 757;

c) Zur Aufteilung:
Das BFH-Urteil vom 24.02.1988, BStBl II S. 819 steht dieser Auffassung nicht entgegen. Vielmehr ist in den dem BFH-Urteil vom 18.07.1973 entsprechenden Fällen (**zeitweise Tätigkeit als Grenzgänger**) das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Ergänzender Hinweis:

Diese Regelung gilt entsprechend für Zahlungen anlässlich eines im Rahmen der Auflösung eines Dienstverhältnisses vereinbarten Wettbewerbsverbots (Karenzentschädigung).

[1] Transformiert in nationales Recht durch KonsVerCHEV (Fach A Teil 1 Nummer 12)

Verständigungsvereinbarung zu Pensionskassenleistungen an (ehemals) öffentlich Bedienstete

Verfügung vom 05.03.2018, Az.: S 130.1/669 – St 217

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des Artikels 19 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) haben die zuständigen Behörden, gestützt auf Artikel 26 Abs. 3 DBA, am 21.12.2016 die nachstehende Konsultationsvereinbarung abgeschlossen:

Zur Beilegung des bestehenden Qualifikationskonfliktes zwischen den Vertragsstaaten bei der Besteuerung von Vergütungen von Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge (Pensionskassen, Stiftungen oder Freizügigkeitskonten) an aktive oder ehemals Bedienstete im Schweizer öffentlichen Dienst gilt bis zur Anwendung einer im Rahmen der laufenden Revisionsverhandlungen angestrebten Änderung des DBA die folgende Vereinbarung:

Danach gelten Vergütungen, einschließlich wiederkehrende oder einmalige Zahlungen von Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge an aktive oder ehemals Bedienstete im Schweizer öffentlichen Dienst als aus einem „Sondervermögen“ nach Artikel 19 Absatz 1 des DBA gewährt.

Nach Artikel 19 Absatz 5 des DBA hat der Ansässigkeitsstaat des Empfängers vorrangig das Besteuerungsrecht für vorgenannte Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, wenn der Vergütungsempfänger aktiver oder ehemaliger Grenzgänger nach Artikel 15a des DBA ist. Der Kassenstaat hat den Steuerabzug nach Artikel 15a Absatz 1 des DBA zu beschränken. Hierfür ist der Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule vor erstmaligem Zufluss einer wiederkehrenden Leistung eine weitere Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne der Randziffer 44 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung (BMF-Schreiben vom 19.09.1994, BStBl I S. 683) vorzulegen, die analog einem Arbeitgeberwechsel nach Randziffer 7 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung beim örtlichen zuständigen Finanzamt zu beantragen ist. Anstelle des Arbeitgebers ist in der Ansässigkeitsbescheinigung auf die leistende Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule hinzuweisen. Bei Kapitalleistungen ist die Grenzgängereigenschaft im dafür vorgesehenen amtlichen Rückerstattungsformular zu bescheinigen.

Lag während der aktiven Tätigkeitsphase vor Leistungsbezug nur teilweise die Grenzgängereigenschaft vor, ist darauf abzustellen, ob der Vergütungsempfänger innerhalb der letzten fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume seiner aktiven Tätigkeit in der Schweiz überwiegend (mindestens 50 Prozent) als Grenzgänger anzusehen war. Zeiträume der Arbeitsfreistellung unter Fortzahlung der Bezüge oder Lohnersatzleistungen sind hierbei nicht zu berücksichtigen. Das zuständige Finanzamt stellt die beantragte Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne der Randziffer 44 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung aus, sofern die überwiegende Grenzgängereigenschaft in der relevanten Periode vorgelegen hat. Es bleibt der schweizerischen Steuerverwaltung unbenommen, die Ansässigkeitsbescheinigung zu überprüfen und entsprechende Nachweise zu verlangen.

Diese Vereinbarung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die vorstehenden Vorschriften über die Prüfung der überwiegenden Grenzgängereigenschaft gelten nicht, soweit der Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule bereits eine Ansässigkeitsbescheinigung nach Randziffer 44 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vorliegt.

Die Verständigungsvereinbarung wurde im BStBl 2017 I S. 31 veröffentlicht.

Zur Anwendung der Verständigungsvereinbarung wird auf Folgendes hingewiesen:

Die vorgenannte Verständigungsvereinbarung gilt für alle Leistungen, die also von einer Vorsorgeeinrichtung des öffentlichen Dienstes gezahlt werden, sowohl laufende Zahlungen als auch Einmalzahlungen. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger noch aktiv im Berufsleben tätig oder bereits im Ruhestand ist.

Zur Erläuterung der Vereinbarung folgende Beispiele:

Beispiel 1 (Zuzug):

A erhält seit Januar 01 eine Pension der Pensionskasse Publica (Pensionskasse des Bundes) und verzieht zum April 01 von der Schweiz nach Deutschland. Während der aktiven Tätigkeitsphase war A im öffentlichen Dienst tätig und hatte ausschließlich in der Schweiz gewohnt.

Lösung:

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz hat die Schweiz auch nach Zuzug in Deutschland das Besteuerungsrecht für die Pensionskassenleistungen. In Deutschland sind die Einkünfte unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Beispiel 2 (**stets Grenzgänger gewesen**)**:**

B erhält ab Juni 06 von der Pensionskasse Publica (Pensionskasse des Bundes) eine Pension wegen Eintritts in den Ruhestand. In der aktiven Tätigkeitsphase pendelte B täglich von Lörrach (Wohnsitz) nach Basel (Arbeitsort) und erfüllte die Grenzgängereigenschaft.

Lösung:

Grundsätzlich hätte auch hier die Schweiz das Besteuerungsrecht für die Pensionskassenleistungen, da die Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz erfüllt sind. Jedoch greift im vorliegenden Fall die Ausnahmeregelung (Grenzgängervorbehalt) des Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz, weil B während der Jahre 01-05 überwiegend als Grenzgänger beschäftigt war. Deutschland hat das Besteuerungsrecht für die Pensionskassenleistung; die Schweiz hat ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht auf 4,5 % der Bruttovergütung.

Beispiel 3 (Überwiegenheitsprüfung):

C erhält ab Oktober 07 von der Pensionskasse Publica (Pensionskasse des Bundes) eine Pension wegen Eintritts in den Ruhestand. In der aktiven Tätigkeitsphase pendelte C täglich von Lörrach (Wohnsitz) nach Basel (Arbeitsort). Wegen Dienstreisen in die USA hatte C in den Kalenderjahren 02 und 03 mehr als 60 Nichtrückkehrtage inne. Für diese Jahre wurde sein Lohn regulär nach Art. 19 DBA-Schweiz besteuert. In den Kalenderjahren 04 bis 06 erfüllt er wiederum die Grenzgängereigenschaft.

Lösung:

Zur Prüfung des Besteuerungsrechts ist der Zeitraum 02 bis 06 zu betrachten (die fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume der aktiven Tätigkeit in der Schweiz vor Leistungsbezug). C war in dem Zeitraum 02 bis 06 überwiegend (drei von fünf Jahren) als Grenzgänger beschäftigt. Wie im Beispiel 2 hat Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 19 Abs. 5 i.V. mit Art. 15a DBA-Schweiz.

Beispiel 4 (zeitweise Tätigkeit in der Schweiz):

D war in den Jahren 01 bis 11 als Grenzgänger im öffentlichen Dienst in der Schweiz beschäftigt und pendelte täglich von Lörrach (Wohnsitz) nach Basel (Arbeitsort). Im Jahr 12 nahm er eine neue Tätigkeit in Freiburg auf und behielt seinen Wohnsitz in Lörrach bei. Im Jahr 26 geht er in

den Ruhestand. D bezieht neben der deutschen Rente auch Leistungen aus der Pensionskasse Publica (Pensionskasse des Bundes).

Lösung:

Zur Prüfung des Besteuerungsrechts ist der Zeitraum 07 bis 11 zu betrachten (die fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume der aktiven Tätigkeit in der Schweiz vor Leistungsbezug). D war in dem Zeitraum 07 bis 11 ausschließlich als Grenzgänger beschäftigt. Wie im Beispiel 2 hat Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 19 Abs. 5 i.V. mit Art. 15a DBA-Schweiz.

Beispiel 5 (Überbrückungsrente):

E war in den Jahren 01 bis 12 als Grenzgänger von Lörrach (Wohnsitz) nach Basel (Arbeitsort) tätig. Im Jahr 13 hat er sein 60. Lebensjahr erreicht und möchte seine Arbeitszeit reduzieren. Daher arbeitete er in den Jahren 13 bis 17 Teilzeit mit 50 %. Die Gehaltslücke wird mit einer Überbrückungsrente der Pensionskasse Publica (Pensionskasse des Bundes) aufgefangen. Im Jahr 18 ist E endgültig im Ruhestand.

Lösung:

Zur Prüfung des Besteuerungsrechts im Zeitraum 13 bis 17 kommt es bei der Besteuerung der Pensionskassenleistung darauf an, wie der Lohn der aktiven Tätigkeit besteuert wird. E ist in diesem Zeitraum Grenzgänger, also wird auch die Pensionskassenzahlung in Form der Überbrückungsrente nach Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz besteuert. Aber auch für die Pensionskassenleistungen ab Ruhestandseintritt im Jahr 18 hat Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz, da E stets Grenzgänger war.

Neben der Zuweisung des Besteuerungsrechts sind auch bei der nationalen Besteuerung einige Besonderheiten zu beachten. Bei der einkommensteuerlichen Behandlung der Leistungen aus Schweizer Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule ist zwischen Leistungen aus dem Obligatorium und dem Überobligatorium zu unterscheiden (Zweiteilungsgrundsatz), vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S. 759.

Dies gilt grds. in allen offenen Fällen. Bei Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule ist der Zweiteilungsgrundsatz allerdings erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2015 zu berücksichtigen. In den Veranlagungszeiträumen 2005 bis 2014 sind die Grundsätze der OFD-Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014, S 2255 – St 133, zu beachten.

Wird nach der vorstehenden Vereinbarung das Besteuerungsrecht der Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule der Schweiz zugewiesen, so werden diese Einkünfte im Inland von der Besteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG freigestellt. Eine in der Schweiz erhobene Quellensteuer kann daher bei der inländischen Steuerfestsetzung weder berücksichtigt noch angerechnet werden.

Wird das Besteuerungsrecht der Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule hingegen nach Art. 19 Abs. 5 i.V. mit Art. 15a DBA-Schweiz Deutschland zugeordnet, ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H. von max. 4,5 % nach § 36 EStG anzurechnen. Bei Einführung des Art. 15a DBA-Schweiz wurde in der Denkschrift zum Protokoll (BT-Drucksache 12/5195) festgehalten, dass die Schweizer Abzugsteuer bei einem Grenzgänger wie deutsche Abzugsbeträge auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Hierzu ist am 08.02.2018 ein umfangreiches Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen ergangen. Dieses wurde im BStBl 2018 I S. 270 veröffentlicht. Danach ist bei der Anrechnung nach § 36 EStG zu beachten:

1) Laufende Zahlungen von Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule:

   a) Obligatorium (Säule 2a):

      Leistungen aus dem Obligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil anzusetzen.

      Steueranrechnung: max. 4,5 % des Besteuerungsanteils.

      Hat der Steuerpflichtige vor 2005 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der jeweils gültigen Beitragsbemessungsgrenze geleistet, wird die auf diese Beiträge entfallende Rente auf Antrag nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert (sog. Öffnungsklausel).

      Steueranrechnung: max. 4,5 % des zu besteuernden Ertragsanteils.

   b) Überobligatorium (Säule 2b)

      Leistungen aus dem Überobligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG mit dem maßgebenden Ertragsanteil anzusetzen.

      Steueranrechnung: max. 4,5 % des zu besteuernden Ertragsanteils.

2) Einmalzahlungen

   a) Obligatorium (Säule 2a)

      Leistungen aus dem Obligatorium in Form von Kapitalabfindungen stellen andere Leistungen im Sinne von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG dar. Sie sind mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil der Besteuerung zu unterwerfen.

      Auf Antrag unterliegt der Teil der Kapitalabfindung, für den die Voraussetzungen zur Anwendung der Öffnungsklausel erfüllt sind (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG), nicht der Besteuerung. Der darüber hinausgehende Teil der Kapitalabfindung ist nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern.

      Kapitalabfindungen können als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert werden, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.

      Steueranrechnung: max. 4,5 % des Besteuerungsanteils des zu besteuernden Obligatoriums; soweit ein Anteil wegen der Öffnungsklausel nicht besteuert wird, kann insoweit auch keine Quellensteueranrechnung erfolgen.

      In den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006 werden Kapitalabfindungen gemäß § 3 Nr. 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei gestellt, wenn ein bestehender Rentenanspruch abgefunden wird. Das ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Bezugs der Kapitalabfindung das gesetzliche Rentenalter in der Schweiz bereits erreicht hatte.

      Steueranrechnung: keine Steueranrechnung möglich

   b) Überobligatorium (Säule 2b)

      Die Besteuerung von Leistungen in Form von Kapitalabfindungen richtet sich nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung.

      Steueranrechnung: max. 4,5 % auf die steuerbaren Erträge.

Ist die anzurechnende Steuer personell ermittelt worden, so stellt sich die Frage, welche Eintragungen sowohl für die Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule als auch für die anzurechnende

Steuer zu erfolgen haben. Die Leistungen der Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule werden regulär über die Kennzahlen der Anlagen R und KAP erfasst. Da die Anlage AUS keine Steueranrechnung nach § 36 EStG vorsieht, ist die Schweizer Abzugsteuer in den Kennzahlen zur Anlage N-Gre („In der Schweiz erhobene Abzugsteuer“) zu erfassen. Wegen programmtechnischer Hinweise ist der steuerpflichtige Arbeitslohn ggf. mit null Euro/CHF zu erfassen. Da es sich hierbei um eine Behelfslösung handelt, sind die Eintragungen zur Quellensteuer in der Einkommensteuerakte deutlich zu dokumentieren.

Verständigungsvereinbarung zu Vorruhestandsvereinbarungen

Verfügung der OFD Freiburg vom 31.10.1997, Az.: S 1304 A – St 222/CH-E3

Vorruhestandsgelder stellen Bezüge aus einem früheren Arbeitsverhältnis dar, die nach Beendigung des aktiven Arbeitsverhältnisses gezahlt werden; sie sind deshalb keine nachträglichen Zahlungen für die aktive Dienstzeit. Es handelt sich um laufende Vergütungen, die Versorgungscharakter haben und die die Zeit bis zum Erreichen des Pensionierungsalters überbrücken sollen.

Es besteht Einvernehmen, dass Vorruhestandsvergütungen daher als Bezüge im Sinne des **Art. 18 DBA-Schweiz** anzusehen sind.

Die Verständigungsvereinbarung zu Abfindungen bei Arbeitnehmern[1] wird durch diese Vereinbarung nicht berührt.

[1] vgl. Fach A Teil 2 Nummer 14

Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in der Schweiz

BMF-Schreiben vom 05.11.1998, BStBl I S. 1392

Bei den deutsch-schweizerischen Verständigungsgesprächen vom 05. bis 07. Mai 1998 wurde auch die Frage erörtert, wie die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Unterhaltszahlungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in der Schweiz vermieden werden kann. Die Gespräche führten zu folgendem Ergebnis:

Nach Art. 21 DBA können Unterhaltszahlungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Staat besteuert werden.

Für Unterhaltszahlungen, die eine in Deutschland ansässige natürliche Person zahlt, werden beim Zahlenden bei der Ermittlung seines zu versteuernden Einkommens dieselben steuerlichen Abzüge gewährt, die er erhielte, wenn der Empfänger in Deutschland ansässig wäre. Voraussetzung ist, dass der Empfänger der Zahlungen in der Schweiz mit diesen Einkünften der ordentlichen Besteuerung unterliegt und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen kantonalen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

Hinweis:

Der BFH hat in seinem Urteil vom 31.03.2004 (BStBl II S. 1047) im **umgekehrten Fall** entschieden, dass Unterhaltsleistungen, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger von seinem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten erhält, **nicht steuerbar** sind. Der ergänzende Hinweis im BMF-Schreiben vom 05.11.1998, welcher nicht Teil der Verständigungsvereinbarung war, ist diesbezüglich überholt.

Besteuerungsrecht für Vergütungen von Personen, die bei Nachfolgeunternehmen der in Art. 19 Abs. 3 genannten Einrichtungen (Regiebetriebe) beschäftigt sind

BMF-Schreiben vom 30.07.2001

Mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist Einvernehmen über die Anwendung von Art. 19 Abs. 3 DBA-Schweiz auf Personen erzielt worden, die bei Nachfolgeunternehmen der dort genannten Regiebetriebe beschäftigt sind.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Art. 19 Abs. 3 DBA-Schweiz auf deutscher Seite weiter anzuwenden ist auf Vergütungen an Beamte, die bisher bei der Deutschen Post oder Deutschen Bundesbahn beschäftigt waren, und nun bei einem privatisierten Nachfolgeunternehmen, der Deutschen Post AG, Deutschen Postbank AG, Deutschen Telekom AG oder der Deutschen Bahn AG, **unter Beibehaltung ihres Beamtenstatus** weiterbeschäftigt sind.

Auf schweizerischer Seite findet Art. 19 Abs. 3 DBA-Schweiz weiterhin Anwendung auf Vergütungen an Personen, die bei der Swisscom AG, den Schweizerischen Bundesbahnen AG oder der Schweizerischen Post PTT beschäftigt sind.

Hinweis:

Diese Sonderregelung mit der Schweiz weicht von dem Grundsatz des BFH in seinem Urteil vom 17.12.1997 (BStBl 1999 II S. 13) ab, nach welchem ein Beamter seine Tätigkeit nicht „in der Verwaltung“ ausübt, wenn er seine Dienste auf Grund einer Dienstleistungsüberlassung tatsächlich in einem privatwirtschaftlich strukturiertem Unternehmen erbringt. Insbesondere das DBA-Frankreich setzt für die Anwendung des Kassenstaatsartikels eine Tätigkeit „in der Verwaltung“ voraus. Die Vergütungen von Personen, die unter Beibehaltung des Beamtenstatus bei einem der o.g. Nachfolgeunternehmen beschäftigt sind, fallen daher nicht unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich, da die Tätigkeit in einem privatwirtschaftlich strukturierten Unternehmen ausgeübt wird.

Steuerliche Behandlung des an ausländische Arbeitnehmer gezahlten deutschen Konkursausfallgeldes

BMF-Schreiben vom 16.07.1979, BStBl I S. 486

Wird ein deutsches Unternehmen durch Konkurs zahlungsunfähig, so wird den Arbeitnehmern als Ersatz für die aufgrund des Konkurses gegebenenfalls noch ausstehenden Arbeitsentgelte von der Bundesanstalt für Arbeit das sogenannte Konkursausfallgeld gezahlt. Die Arbeitnehmer erhalten einen Betrag in Höhe des ausgefallenen Bruttoarbeitslohns, der um die gesetzlichen Abzüge einschließlich Lohn- bzw. Einkommensteuer vermindert ist (Nettoprinzip). Das Konkursausfallgeld gehört zu den Lohnersatzleistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz und damit – wie die Lohnersatzleistungen der Arbeitslosenversicherung – zu den Leistungen der Sozialversicherung im weiteren Sinne. Sie sind in Deutschland ihrem Zweck entsprechend von der Lohn bzw. Einkommensteuer befreit.

Mit Belgien, Dänemark, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz ist im Verständigungswege Einigung dahingehend erzielt worden, dass das Besteuerungsrecht für das an in diesen Ländern ansässige Arbeitnehmer gezahlte deutsche Konkursausfallgeld nur der Bundesrepublik Deutschland zusteht.

Im Verhältnis zur Schweiz ist jedoch zu beachten, dass diese Regelung nicht gilt, wenn es sich um einen sogenannten Grenzgänger handelt. In diesem Falle steht das Besteuerungsrecht der Schweiz zu.

Hinweise:

- Das Konkursrecht ist am 01.01.1999 vom Insolvenzrecht abgelöst worden. Diese Verständigungsvereinbarung gilt jetzt für das von der Bundesagentur für Arbeit gezahlte **Insolvenzgeld.**
- Im umgekehrten Fall (Ansässigkeit des Grenzgängers in Deutschland, Zahlung aus einer Schweizer Kasse) hätte Deutschland zwar grundsätzlich das Besteuerungsrecht, jedoch werden diese Einkünfte analog § 3 Nr. 2 EStG im Billigkeitswege von der Besteuerung ausgenommen (Fach B Teil 2 Nummer 12).

Schweizerische Kirchensteuer als unter das Abkommen fallende Steuer

Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 05.03.1987

Nach dem Ergebnis von deutsch-schweizerischen Verständigungsgesprächen vom 08. bis 12. Dezember 1986 stellen die in der Schweiz erhobenen Kirchensteuern nach schweizerischem Recht allgemeine Gemeindesteuern dar. Sie sind daher als unter Art. 2 des DBA-Schweiz fallende Steuern anzusehen. Dies hat insbesondere Bedeutung für die Anrechnung dieser Steuern im Rahmen des Art. 4 Abs. 3 und Abs. 4 sowie des Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz.

Verständigungsvereinbarung zur COVID-19-Pandemie

Verfügung vom 06.07.2020, Az.: S 130.1/1601 – St 217

Um die Auswirkungen der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie auf die Anwendung und Auslegung der Artikel 15 und 15a des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, zuletzt geändert durch das Änderungsprotokoll vom 27. Oktober 2010 (BGBl. 2011 II S. 1092), möglichst zu verringern, haben die zuständigen Behörden, gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 DBA-Schweiz, am 11. Juni 2020 die nachstehende Konsultationsvereinbarung abgeschlossen:

1. Anwendung von Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens (Grenzgänger) auf Arbeitstage am Wohnsitz und Tage ohne Arbeitsausübung am Wohnsitz unter Fortzahlung des Arbeitslohns

(1) Im Hinblick auf die Auslegung von Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens gelten Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie eines Vertragsstaats, seiner Gebietskörperschaften, des Arbeitgebers oder aufgrund einer mit dem Arbeitgeber für die Dauer derartiger Maßnahmen getroffenen Absprache ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und am Wohnsitz verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort (Ort der Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers) ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie befunden hätte. Hierfür wird eine arbeitstägliche Rückkehr an den Wohnsitz unterstellt. Satz 1 und 2 gelten nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen am Wohnsitz verbracht worden wären oder arbeitsfrei gewesen wären (zum Beispiel auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung). Maßnahmen im Sinne von Satz 1 sind insbesondere solche, die zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie Beschränkungen oder Auflagen für betriebliche Abläufe, den Zugang zum Arbeitsort oder die Rückkehr zum Wohnsitz vorsehen, zum Beispiel für die Nutzung des öffentlichen Personenverkehrs einschließlich entsprechender Empfehlungen.

(2) Verbleibt eine Arbeitskraft auf Grund der Maßnahmen im Sinne der Tz. 1 (1) zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie in dem Vertragsstaat, in dem sich ihr Arbeitsort befindet und trägt ein Arbeitgeber in diesem Zusammenhang Wohn- oder Übernachtungskosten, führt dies nicht zu Tagen, an denen die Arbeitskraft aufgrund der Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt. Tz. 1 (1) Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Die Grenzgängereigenschaft entfällt grundsätzlich nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens, wenn die Arbeitskraft bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Der Zeitraum, in dem eine Arbeitskraft von Maßnahmen im Sinne der Tz. 1 (1) betroffen ist und in dem diese Konsultationsvereinbarung gilt, wird bei der Prüfung der Grenzgängereigenschaft nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens nicht berücksichtigt. Daher ist eine proportionale Kürzung der Grenze von 60 Arbeitstagen nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens um 60 / 366 für diese Arbeitstage für den übrigen Zeitraum des Kalenderjahres vorzunehmen. Dieser Zeitraum ist vom Arbeitgeber in schriftlicher Form zu bestätigen. Während dieses Zeitraums werden Arbeitstage, an denen die Arbeitskraft aufgrund der Arbeitsausübung tatsächlich nicht an den Wohnsitz zurückkehrt nicht berücksichtigt.

2. Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens auf Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat und Tage ohne Arbeitsausübung

(1) Im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens können Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Arbeitskräfte nur aufgrund der Maßnahmen im Sinne der

Tz. 1 (1) zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und in ihrem Ansässigkeitsstaat verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage geltend gemacht werden, in dem sich der Arbeitsort im Sinne der Tz 1 (1) Satz 1 ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie befunden hätte. Dies gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Ansässigkeitsstaat verbracht worden wären oder aus anderen Gründen arbeitsfrei gewesen wären (zum Beispiel auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung).

(2) Die in Tz. 2 (1) vorgesehenen Rechtsfolgen treten nur ein, soweit die Arbeitskraft nachweist, dass der Arbeitslohn, der auf die Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat oder auf Tage ohne Arbeitsausübung unter Lohnfortzahlung entfällt, von dem Vertragsstaat, in dem die Arbeitskraft ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt hätte, besteuert wird. Die Einkünfte gelten als «besteuert», wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, anhand derer die Steuer berechnet wird und die Steuer auf diese Einkünfte nicht zu einem nach dem Abkommen begrenzten Steuersatz ermittelt und erhoben wird.

3. Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 und Artikel 15a des Abkommens auf Kurzarbeitergeld, Kurzarbeitsentschädigung und andere staatliche Unterstützungsleistungen

(1) Im Hinblick auf die Artikel 15 und 15a des Abkommens besteht Einvernehmen darüber, dass die in der Schweiz ausgezahlte Kurzarbeitsentschädigung für entfallene Arbeitsstunden sowie ähnliche Vergütungen, die aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie von staatlicher Seite der Schweiz entweder direkt oder über den Arbeitgeber erstattet werden und vorübergehend das Erwerbseinkommen aus unselbständiger Arbeit, die infolge der COVID-19-Pandemie nicht ausgeübt werden kann, ersetzen sollen, als Vergütungen für unselbständige Arbeit im Sinne von Artikel 15 und Artikel 15a des Abkommens zu qualifizieren sind und nur von der Schweiz besteuert werden. Besteuert die Schweiz diese Einkünfte nicht oder wird die Steuer auf diesen Einkünften zu einem nach dem Abkommen begrenzten Steuersatz ermittelt und erhoben, so kann Deutschland diese besteuern. Die Verfahrenspflichten der betroffenen steuerpflichtigen Person gemäss Tz. 4 (1) gelten sinngemäss.

(2) In der Schweiz ansässige Personen können aufgrund der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie anstelle ihres regulären Arbeitslohns deutsches Kurzarbeitergeld beziehen. In der Erwägung, dass diese deutschen Sozialversicherungsleistungen auf der Grundlage eines Prozentsatzes des Nettoarbeitslohns berechnet werden, gelten diese als in Deutschland besteuert und die Schweiz nimmt diese Einkünfte von der Besteuerung aus; die Schweiz kann aber den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

4. Anwendung und Inkrafttreten

(1) Macht die Arbeitskraft durch Mitteilung an die zuständige Steuerbehörde ihres Ansässigkeitsstaats Gebrauch von der Fiktion nach Tz. 2 (1), sind die Umstände (insbesondere die Anzahl der Arbeitstage, an denen die Arbeitskraft ihre Tätigkeit aufgrund der COVID-19-Pandemie im Ansässigkeitsstaat ausgeübt hat oder die Tage ohne Arbeitsausübung unter Lohnfortzahlung verbracht hat) anhand von Aufzeichnungen unter Beibringung von Bestätigungen der Arbeitgeber nachzuweisen. Die Arbeitskraft erklärt sich im Wege dieser Mitteilungen automatisch damit einverstanden, dass der jeweilige Arbeitslohn in dem Vertragsstaat, in dem die Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt worden wäre, tatsächlich besteuert wird. Hierzu hat sie ihren Arbeitgeber über die Anwendung dieser Regelung zu unterrichten. Der Arbeitgeber hat die Anwendung der Regelung auf dem Lohnausweis oder auf andere Weise in schriftlicher Form gegenüber der Arbeitskraft zu bestätigen. Die Bestätigung dient zur Vorlage bei den zuständigen Steuerbehörden. Die Arbeitskraft kann nur einheitlich in beiden Vertragsstaaten von dieser Regelung Gebrauch machen.

(2) Macht die Arbeitskraft keinen Gebrauch von der Möglichkeit der Fiktion nach Tz. 2 (1) gelten die allgemeinen Regelungen des Abkommens. Arbeitslohn für Arbeitstage ohne Arbeitsausübung können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Arbeitskraft ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie tätig geworden wäre. Als Vergleichszeitraum ist das Kalenderjahr 2019 heranzuziehen.

(3) Die Vereinbarung findet Anwendung auf Vergütungen für den Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2020. Ihre Geltung verlängert sich danach jeweils vom Ende eines Kalendermonats zum Ende des nächsten Kalendermonats, sofern sie nicht von der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats durch schriftliche Erklärung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats gekündigt wird.

(4) Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft. Sie kann einseitig von der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats mit schriftlicher Erklärung gegenüber der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats gekündigt werden.

Die Verständigungsvereinbarung wurde im BStBl 2020 I S. 568 veröffentlicht.

Mit Verfügung vom 06.07.2020, Az. S 130.1/1601 – St 217, wurde zur Anwendung der Vereinbarung auf folgendes hingewiesen:

1. Allgemeines

Die Textziffern 1 (Art. 15a DBA-Schweiz) und 2 (Art. 15 DBA-Schweiz) der Vereinbarung befassen sich mit der Besteuerung vom Arbeitslohn.

Sofern ein Arbeitnehmer aus Gründen der COVID-19-Pandemie entweder an seinem Wohnsitz (Arbeitsverrichtung zu Hause oder Arbeitsfreistellung) oder im Tätigkeitsstaat verbleibt, wird ein arbeitstägliches Pendeln vom Wohnsitz an den Arbeitsort und eine Rückkehr an den Wohnsitz fingiert. Als Arbeitsort ist stets als Ort der Eingliederung in den Betrieb des Arbeitnehmers definiert. Dieser entspricht der Definition der Rz. 8 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19.09.1994, BStBl I S. 683.

2. Zeitraum der Maßnahmen für einen Arbeitnehmer

Der Anwendungszeitraum der KonsV ergibt sich aus Tz. 4 der KonsV. Der Zeitraum beginnt am 11.03.2020 und verlängert sich jeden Monat, bis die Vereinbarung durch einen Vertragsstaat gekündigt wird. Hiervon zu unterscheiden ist der Zeitraum, in welchem ein Arbeitnehmer von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie tatsächlich betroffen ist (im Folgenden als „Bekämpfungszeitraum“ bezeichnet). Dieser kann vom Anwendungszeitraum der KonsV abweichen.

Der Bekämpfungszeitraum eines Arbeitnehmers setzt sich wie folgt zusammen:

- Tage der pandemiebedingten Tätigkeit am Wohnsitz,
- Tage der pandemiebedingten Arbeitsfreistellung oder
- Tage des pandemiebedingten Verbleibs am Arbeitsort bzw. im Tätigkeitsstaat (Tätigkeit oder Arbeitsfreistellung).

Nicht zum Bekämpfungszeitraum gehören Arbeitstage zu Hause, sofern schon vor dem Anwendungszeitraum eine Vereinbarung mit dem Arbeitgeber über eine regelmäßige Tätigkeit von zu Hause aus (Homeoffice) bestand.

Innerhalb des Anwendungszeitraums kann es zu mehreren Bekämpfungszeiträumen kommen, die zur Prüfung der 60-Tage-Regelung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz zu addieren sind, vgl. Tz 1 Abs. 3 KonsV.

3. Maßnahmen

Bei der Ermittlung des Bekämpfungszeitraums können sowohl staatliche Maßnahmen als auch Maßnahmen eines Arbeitgebers berücksichtigt werden. Beide Varianten sind gleichwertig zu gewichten.

Sofern Maßnahmen eines Staates oder eines Arbeitgebers über den Anwendungszeitraum hinausgehen, findet die KonsV hierauf keine Anwendung.

4. Auswirkungen auf die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz

Wie bereits in Tz. 1 erläutert, wird bei einer Tätigkeitsverrichtung am Wohnsitz bzw. bei einer Arbeitsfreistellung ein arbeitstägliches Pendeln fingiert. Dies hat zur Folge, dass auch eine regelmäßige Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz angenommen wird, so dass die Grenzgängerreigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz erhalten bleibt. Folglich hat der Staat, in dem sich der Arbeitsort befindet, weiterhin ein Quellenbesteuerungsrecht i.H. von 4,5 %, vgl. Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz.

Hat ein Arbeitnehmer in einem Kalenderjahr mehr als 60 Nichtrückkehrtage (NRT), geht die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz verloren. Nach Tz. 1 Abs. 3 Satz 2 und 3 KonsV wird der Bekämpfungszeitraum ausgeklammert und die Grenze von 60 NRT proportional für die Prüfung des übrigen Zeitraums gekürzt.

Für jeden Kalendertag des Bekämpfungszeitraums erfolgt eine Kürzung der 60-Tage-Grenze i.H. von 60/366 (entspricht einem Wert von gerundet 0,1639 Tagen). Da die Bezugsgröße ein Kalenderjahr darstellt, müssen bei der Ermittlung des Kürzungsbetrags auch Wochenend- und Feiertage in die Berechnung mit einbezogen werden, soweit diese in den Bekämpfungszeitraum fallen. Der errechnete Kürzungsbetrag ist auf volle Arbeitstage aufzurunden, da nur volle Arbeitstage zu NRT führen können.

Tz. 1 Abs. 3 Satz 5 KonsV stellt klar, dass auch Arbeitstage, die einen pandemiebedingten Verbleib am Arbeitsort erfordern, in die Kürzung der 60-Tage-Grenze mit einbezogen werden.

Im Bekämpfungszeitraum geplante, aber nicht durchgeführte Dienstreisen haben keinen Einfluss auf die Zuweisung eines Besteuerungsrechts.

5. Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz

Wie bereits in Tz. 1 erläutert, wird auch hier bei einer Tätigkeitsverrichtung von zu Hause bzw. bei einer Arbeitsfreistellung ein arbeitstägliches Pendeln und damit auch eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz fingiert.

Dies gilt jedoch nur für Tage von Maßnahmen nach Tz. 3, vgl. hierzu Tz. 2 Abs. 1 Satz 2 KonsV. Der Ansässigkeitsstaat hat nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht für Tage im Home-Office, soweit dies bereits vor dem Bekämpfungszeitraum zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber vereinbart war.

Des Weiteren wird für die Arbeitstage des Bekämpfungszeitraums im Ansässigkeitsstaat nur eine Steuerfreistellung gewährt, wenn der Arbeitslohn im anderen Staat tatsächlich besteuert wurde, vgl. hierzu Tz. 2 Abs. 2 KonsV. Der Arbeitslohn gilt als besteuert, wenn hierauf eine reguläre Steuer, nicht auf einen begrenzten Steuersatz, erhoben wird.

6. Besteuerung von Lohnersatzleistungen

Das Besteuerungsrecht der Lohnersatzleistungen, die ein Arbeitnehmer während des Bekämpfungszeitraums erhält, richtet sich nach dem Besteuerungsrecht des Arbeitslohns des verbleibenden Kalenderjahres, vgl. hierzu Tz. 3 Abs. 1 KonsV.

Sofern eine in der Schweiz ansässige Person deutsches Kurzarbeitergeld bezieht, nimmt die Schweiz diese Einkünfte nach Tz. 3 Abs. 2 KonsV bei der Besteuerung aus und berücksichtigt diese nur satzbestimmend im Rahmen des Progressionsvorbehalts.

7. Anwendungsregelungen

Bei pandemiebedingtem Verlust der Grenzgängereigenschaft muss ein Arbeitnehmer die Anwendung der KonsV gegenüber seinem Arbeitgeber erklären, der dies im Lohnkonto vermerkt. Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Arbeitgeber auf dem Lohnausweis oder in anderer schriftlicher Form die Anwendung der KonsV und die durchgeführten Maßnahmen zu bestätigen. Diese Bestätigung dient zur Vorlage bei der jeweiligen Steuerbehörde, vgl. Tz. 4 Abs. 1 Satz 1 KonsV.

Verliert ein Arbeitnehmer unter Berücksichtigung der KonsV die Grenzgängereigenschaft, so kann er nach Tz. 4 Abs. 2 KonsV auf deren Anwendung verzichten. Dann gelten für die Besteuerung die allgemeinen Regelungen des DBA-Schweiz. Für Lohnzahlungen ohne Tätigkeitsausübung wird zur Zuweisung des Besteuerungsrechts in derartigen Fällen auf den Ort der Tätigkeit im Kalenderjahr 2019 zurückgegriffen. Auf die Besteuerung (Grenzgänger, kein Grenzgänger) kommt es hierbei nicht an.

Für Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz ist die KonsV zwingend anzuwenden. Eine Bestätigung der Anwendung der KonsV ist in einem solchen Fall nicht notwendig.

8. Beispiele

Beispiel 1

Arbeitnehmer A ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Bisher war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit übte A seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt A wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück.

Lösung

Da A pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 ausschließlich an seinem Wohnsitz seiner unselbständigen Arbeit nachgeht, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Während dieses Zeitraums ist er von der Maßnahme der Tätigkeitsverrichtung von zu Hause betroffen.

Nach Tz. 1 Abs. 1 der KonsV wird bei A ein arbeitstägliches Pendeln zu seinem Arbeitsort bei der X AG in der Schweiz unterstellt, so dass die Grenzgängereigenschaft für das ganze Kalenderjahr erfüllt ist.

Beispiel 2

Arbeitnehmer B ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit übte A seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Ab dem 16.06.2020 pendelt B wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück.

Da sich die Situation in der zweiten Jahreshälfte gebessert hat, begibt sich B auch auf Dienstreisen innerhalb Europas, wodurch sich 43 Nichtrückkehrtage ergeben.

Lösung:

Da B pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 ausschließlich an seinem Wohnsitz seiner unselbständigen Arbeit nachgeht, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst somit 92 Kalendertage. Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA für das Kalenderjahr 2020 um 16 Tage zu kürzen (92 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 15,08 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 16 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 43 die

gekürzte Grenze von 44 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 16 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei B zu bejahen.

Beispiel 3

Arbeitnehmer C ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Bisher war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit übte C seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Dennoch suchte er in Norddeutschland einen Kunden seines Arbeitgebers auf, um dort Reparaturarbeiten durchzuführen. Die Reise dauerte vom 01.04.2020 bis 15.04.2020 (9 Arbeitstage). Dies führt zu 14 Nichtrückkehrtagen, da der Arbeitgeber auch die Übernachtungskosten für den Verbleib vor Ort am Wochenende trägt.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt C wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück.

Lösung

Da C teilweise im Zeitraum vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 seiner regulären Tätigkeit im Rahmen einer Dienstreise nachgeht, wird der Bekämpfungszeitraum unterbrochen. Die Dienstreisetage sind als reguläre Arbeitstage außerhalb des Bekämpfungszeitraums zu betrachten. Auf sie findet die KonsV keine Anwendung.

Der Bekämpfungszeitraum setzt sich daher aus den Zeiträumen vom 16.03.2020 bis 31.03.2020 (16 Kalendertage) und vom 16.04.2020 bis 15.06.2020 (61 Kalendertage) zusammen. Insgesamt umfasst der Bekämpfungszeitraum somit 77 Kalendertage. Die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA ist für das Kalenderjahr 2020 um 13 Tage zu kürzen (77 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 12,62 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 13 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 14 die gekürzte Grenze von 47 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 13 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei C zu bejahen.

Beispiel 4

Arbeitnehmer D ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit übte D seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Dennoch suchte er in Norddeutschland einen Kunden seines Arbeitgebers auf, um dort Reparaturarbeiten durchzuführen. Die Reise dauerte vom 01.04.2020 bis 15.04.2020 (9 Arbeitstage). Dies führt zu 14 Nichtrückkehrtagen, da der Arbeitgeber auch die Übernachtungskosten für den Verbleib vor Ort am Wochenende trägt.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt D wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. Bis zum 31.12.2020 unternimmt er noch diverse Dienstreisen in Deutschland und Frankreich, wodurch weitere 36 Nichtrückkehrtage (40 Arbeitstage) entstehen.

Lösung

Da D teilweise im Zeitraum vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 seiner regulären Tätigkeit im Rahmen einer Dienstreise nachgeht, wird der Bekämpfungszeitraum unterbrochen. Die Dienstreisetage sind als reguläre Arbeitstage zu betrachten.

Der Bekämpfungszeitraum setzt sich daher aus den Zeiträumen vom 16.03.2020 bis 31.03.2020 (16 Kalendertage) und vom 16.04.2020 bis 15.06.2020 (61 Kalendertage) zusammen. Insgesamt umfasst der Bekämpfungszeitraum 77 Kalendertage. Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a

Abs. 2 DBA für das Kalenderjahr 2020 um 13 Tage zu kürzen (77 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 12,62 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 13 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 50 (14 NRT + 36 NRT) die gekürzte Grenze von 47 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 13 NRT) übersteigen, entfällt bei D die Grenzgängereigenschaft. Der Arbeitslohn ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zu besteuern. Da D teilweise auch in Deutschland und Frankreich tätig war, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Nach Tz. 2 Abs. 1 der KonsV gelten Arbeitstage, an denen sich D pandemiebedingt am Wohnsitz aufhält, als in der Schweiz ausgeübt. Daher wird der Schweiz auch das Besteuerungsrecht für diese Arbeitstage zugewiesen.

Unter Berücksichtigung von 240 Gesamtarbeitstagen wird Deutschland das Besteuerungsrecht von einem Anteil von 49/240 vom Arbeitslohn zugewiesen. Für die übrigen 191/240 verbleibt das Besteuerungsrecht bei der Schweiz.

Lösung (alternativ)

Da D nach Tz. 1 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 4 Abs. 2 der KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der KonsV zu verzichten. Bei einem solchen Verzicht wird die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz nicht gekürzt. Dies hat im vorliegenden Fall dann zur Folge, dass bei D lediglich 50 NRT vorliegen und er durch den Verzicht auf Anwendung der KonsV wieder wegen Unterschreitens der 60-Tage-Grenze als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist. Auf die Tätigkeit im Vorjahr kommt es daher nicht an. Deutschland besteuert den vollen Arbeitslohn des Kalenderjahres 2020 unter Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen 4,5 %-igen Quellensteuer.

Beispiel 5

Arbeitnehmer E ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt wird ihm von seinem Arbeitgeber in der Schweiz die firmeneigene Wohnung zur Verfügung gestellt, welche E vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 bewohnt. Um seine Familie in Deutschland zu schützen, kehrt er in dieser Zeit nicht an seinen Wohnsitz im Inland zurück.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt E wieder regelmäßig zu seinem Arbeitsort in der Schweiz. Bis zum 31.12.2020 unternimmt er noch diverse Dienstreisen in Deutschland und Frankreich, wodurch 36 Nichtrückkehrtage (40 Arbeitstage) entstehen.

Lösung

Da E pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, entspricht dieser Zeitraum auch dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst somit 92 Kalendertage. Somit wäre die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA für das Kalenderjahr 2020 um 16 Tage zu kürzen (92 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 15,08 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 16 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 36 die gekürzte Grenze von 44 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 16 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei E zu bejahen.

Der pandemiebedingte Verbleib aus vom Arbeitgeber verursachten Gründen am Arbeitsort führt nach Tz. 1 Abs. 2 KonsV zu keinen NRT.

Beispiel 6

Arbeitnehmer F ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Obwohl er die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstrecke mehr als 100 km beträgt und er diese Strecke regelmäßig mit seinem Sportwagen zurücklegt, pendelt F arbeitstäglich. Um seine Familie in Deutschland zu schützen, beschließt F, vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 in der Nähe seines Arbeitgebers ein Hotel in der Schweiz auf eigene Kosten zu beziehen. Von dort aus sucht er regelmäßig seinen Arbeitgeber auf. In dieser Zeit kehrt er nicht an seinen Wohnsitz im Inland zurück.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt F wieder regelmäßig von seinem Wohnort in Deutschland zu seinem Arbeitsort in der Schweiz. Bis zum 31.12.2020 unternimmt er noch diverse Dienstreisen in Deutschland und Frankreich, wodurch 36 Nichtrückkehrtage (40 Arbeitstage) entstehen.

Lösung

Da F pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückkehrt, entspricht dieser Zeitraum auch dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst somit 92 Kalendertage. Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA für das Kalenderjahr 2020 um 16 Tage zu kürzen (92 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 15,08 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 16 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 36 die gekürzte Grenze von 44 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 16 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei F zu bejahen.

Der private Verbleib aus pandemiebedingten Gründen am Arbeitsort führt nach Tz. 1 Abs. 3 Satz 5 KonsV zu keinen NRT.

Auch die Konsultationsvereinbarung zur Nichtrückkehr eines Grenzgängers auf Grund Arbeitsausübung nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz (Zumutbarkeit) vom 12.10.2018 (BStBl I S. 1103) führt zu keinem abweichenden Ergebnis, da die Tage des Verbleibs am Arbeitsort aus privaten Gründen nach Tz. 1 Abs. 3 Satz 2 KonsV zur Prüfung der Grenzgängereigenschaft nicht berücksichtigt werden. Daher kommt es im vorliegenden Fall auch nicht darauf an, dass die Rückkehr an den Wohnsitz grundsätzlich unzumutbar wäre.

Beispiel 7

Arbeitnehmer G ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit ist G von seiner Tätigkeit freigestellt.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt G wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück.

Da sich die Situation in der zweiten Jahreshälfte gebessert hat, begibt sich G auch auf Dienstreisen innerhalb von Deutschland und Frankreich, wodurch sich 78 Nichtrückkehrtage (90 Arbeitstage) ergeben.

Im Vorjahr war G als Grenzgänger ausschließlich in der Schweiz tätig.

Lösung:

Da G pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 von seiner Arbeit freigestellt ist, entspricht dieser Zeitraum auch dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst somit 92 Kalendertage. Die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA für das Kalenderjahr 2020 um 16 Tage zu kürzen (92 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 15,08 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch

nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher ist die Anzahl der Kürzungstage auf 16 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen Nichtrückkehrtage i.H. von 78 die gekürzte Grenze von 44 Nichtrückkehrtagen (60 NRT abzüglich 16 NRT) übersteigen, entfällt bei G die Grenzgängereigenschaft. Der Arbeitslohn ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zu besteuern. Da G teilweise auch in Deutschland und Frankreich tätig war, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Nach Tz. 2 Abs. 1 der KonsV gelten Arbeitstage, an denen sich G pandemiebedingt am Wohnsitz aufhält, als in der Schweiz ausgeübt. Daher wird der Schweiz auch das Besteuerungsrecht für diese Arbeitstage zugewiesen.

Unter Berücksichtigung von 240 Gesamtarbeitstagen wird Deutschland das Besteuerungsrecht von einem Anteil von 90/240 vom Arbeitslohn zugewiesen. Für die übrigen 150/240 verbleibt das Besteuerungsrecht bei der Schweiz.

Lösung (alternativ)

Da G nach Tz. 1 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 4 Abs. 2 der KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der KonsV zu verzichten. Bei einem solchen Verzicht wird die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz nicht gekürzt.

Dennoch hat G die 60-Tage-Grenze des Art. 15a DBA-Schweiz überschritten, was zum Wegfall der Grenzgängereigenschaft führt. Dies hat im vorliegenden Fall zur Folge, dass sich die Besteuerung der Tätigkeitstage der Arbeitsfreistellung nach dem Tätigkeitsort des Kalenderjahres 2019 richtet. Da G im Jahr 2019 ausschließlich in der Schweiz tätig war, gelten die Tage der Arbeitsfreistellung als in der Schweiz ausgeübt. Auf die Besteuerung im Kalenderjahr 2019 (Art. 15 oder Art. 15a DBA-Schweiz) kommt es nicht an, vgl. hierzu Tz. 4 Abs. 2 Satz 2 KonsV.

Inhalt Fach A Teil 3

Rechtsprechung

1 Rechtsprechung

2 Anhängige Verfahren

Rechtsprechung[1]

1. BFH vom 16.05.2001 – I R 101/00 (N.V.)

Zu: Beweislast

Der Stpfl. muss die Anzahl der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage nachweisen. Er trägt die objektive Beweislast für alle entscheidungserheblichen steuermindernden Umstände und damit insbesondere für die Voraussetzungen einer von ihm beanspruchten Steuerfreistellung.

2. BFH vom 03.11.2010 – I R 4/10 (N.V.)

Zu: Beweislast

Soweit ein Stpfl. in seinen Möglichkeiten zum Nachweis der Nichtrückkehr so eingeschränkt ist, dass er in Beweisnot gerät, kann nicht eine Anzahl von Nichtrückkehrtagen nach § 162 Abs. 1 AO geschätzt werden.

Denn nach der Rechtsprechung des BFH erlaubt § 162 Abs. 1 AO nur die Schätzung quantitativer Größen, nicht aber die Schätzung rein qualitativer Besteuerungsmerkmale. Bei Grenzgängern gehe es nicht um die Anzahl von Nichtrückkehrtagen, sondern, bezogen auf jeden einzelnen Tag, darum, ob der Stpfl. aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt ist.

3. FG Baden-Württemberg vom 27.02.1997 – 2 V 3/97, EFG 1997 S. 625, rechtskräftig

Zu: Schichtarbeit, Nachtarbeit

Mehrere Schichttage eines in der Schweiz beschäftigten Krankenpflegers hintereinander sind keine Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz.

4. FG Baden-Württemberg vom 03.12.1997 – 2 K 256/96, EFG 1998 S. 482, rechtskräftig

Zu: Schichtarbeit, Nachtarbeit

1. Ein Nichtrückkehrtag i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz kann nicht vorliegen, wenn der Arbeitnehmer am selben Arbeitstag nach Hause zurückkehrt.
2. Erstreckt sich ein Pikettdienst (Bereitschaftsdienst) anschließend an die normale Arbeitszeit von Freitag bis zum folgenden Montag, liegen insoweit keine (drei) Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vor.

Zusatz der OFD (Verfügung vom 06.08.2002, Az.: S 1368 A – St 334):

Nach Rz. 12 des Einführungsschreibens vom 19.09.1994 zur Neuregelung der Grenzgängerregelung beenden kurzfristige Arbeitszeitunterbrechungen von weniger als vier Stunden den Arbeitstag nicht. Arbeitszeitunterbrechungen von vier und mehr Stunden beenden den Arbeitstag. Die Tage der Nichtrückkehr bestimmen sich daher nach der Anzahl der beruflich bedingten Übernachtungen und der beruflich bedingten Nichtrückkehr bei Arbeitsunterbrechungen von mindestens vier Stunden.

Bei einer Arbeitszeitunterbrechung 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 zu-

[1] Dies ist keine abschließende Auflistung von Gerichtsentscheidungen. Entscheidungen, die insbesondere in Zusammenhang mit den übrigen Teilen des Handbuches bereits zitiert wurden, sind hier nicht aufgeführt.

rück) mit den in der Regel benutzten Transportmittel nicht mehr als 20 % der Zeit der Arbeitsunterbrechung beträgt (vgl. Rz. 13 2. Absatz). Bei Arbeitszeitunterbrechungen von mehr als sechs Stunden sind die allgemeinen Zumutbarkeitskriterien zu prüfen.

Das BMF hat klargestellt, dass – entgegen der im Finanzgerichtsurteil vom 03.12.1997 (Az.: 2 K 256/96, EFG 1998 S. 482) geäußerten Auffassung – Rz. 13 des Einführungsschreibens bezüglich der Frage der Zumutbarkeit der Rückkehr bei Arbeitszeitunterbrechungen auch die Arbeitnehmer mit Schichtdienst (bzw. Bereitschafts-/Pikettdienst) umfasst. Der Auffassung des FG, dass die Annahme eines Nichtrückkehrtages i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz von vorneherein entfällt, wenn der Arbeitnehmer bei Vorliegen mehrerer Arbeitsabschnitte zwar nicht nach Ende eines Arbeitsabschnitts, aber am selben Arbeitstag nach Hause zurückkehrt, ist daher nicht zu folgen. Sofern ein Grenzgänger somit bei einer Arbeitszeitunterbrechung von mehr als vier Stunden nicht an den deutschen Wohnsitz zurückkehrt, ist die Zumutbarkeit der Rückkehr für die Arbeitszeitunterbrechung stets zu prüfen, auch wenn er am Abend desselben Kalendertags an den deutschen Wohnsitz zurückkehrt.

Schließt sich ein Bereitschafts-/Pikettdienst an die normale Arbeitszeit an und erstreckt sich der Bereitschafts-/Pikettdienst dadurch über einen Kalendertag hinweg, gilt dies jedoch nach wie vor nicht als Nichtrückkehrtag i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz (vgl. FG vom 03.12.1997 – 2 K 89/96, EFG 1998 S. 483). Nach Arbeitsende am zweiten Tag ist hier ggf. die Zumutbarkeit der Rückkehr zu prüfen. Auch mehrtägige Schichttage (bzw. Bereitschafts-/Pikettdienste) hintereinander führen weiterhin nicht zu beruflich bedingten Nichtrückkehrtagen (vgl. FG vom 27.02.1997 – 2 V 3/97, EFG 1997 S. 625).

5. FG Baden-Württemberg vom 03.12.1997 – 2 K 89/96, EFG 1998 S. 483, rechtskräftig

Zu: Schichtarbeit, Nachtarbeit

Erstreckt sich ein Pikettdienst (Bereitschaftsdienst) anschließend an die normale Arbeitszeit von einem Tag in den anderen Tag, gilt dies nicht als Nichtrückkehrtag i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz. 2 DBA-Schweiz, ohne dass es hierauf ankommt, welche Aufgaben dabei im Einzelnen verrichtet werden.

6. FG Baden-Württemberg vom 25.02.1998 – 2 K 315/96, EFG 1998 S. 926, rechtskräftig

Zu: Nachweis der Nichtrückkehrtage

Die Bescheinigung eines schweizerischen Arbeitgebers über die Nichtrückkehrtage eines deutschen Grenzgängers hat auch dann keinen absoluten Beweiswert, wenn sie den Sichtvermerk des schweizerischen FA trägt.

7. FG Baden-Württemberg vom 16.12.1999 – 14 K 208/98, EFG 2000 S. 378, rechtskräftig

Zu: Nachweis der Nichtrückkehrtage

Ist der Stpfl. auf Grund seines Arbeitsvertrags verpflichtet, während der Arbeitstage an seinem Arbeitsort zu wohnen, entfällt das Merkmal der regelmäßigen Wiederkehr an den Wohnort (Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz) ohne weiteres. Dem Stpfl. ist es dann weder möglich noch zumutbar, arbeitstäglich an seinen Wohnort zurück zu kehren. Eine Einzelaufstellung der Nichtrückkehrtage erübrigt sich deshalb. Die allgemeine Bescheinigung der Nichtrückkehr an allen Arbeitstagen muss daher als ausreichend angesehen werden.

Nach diesem Urteil ist das Fehlen einer Einzelaufstellung der nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz geltend gemachten Nichtrückkehrtage unschädlich. Außerdem wird hier die Zumutbarkeit der Rückkehr an den deutschen Wohnort verneint, weil der Kläger aufgrund einer vom Arbeitgeber auferlegten Verpflichtung in der Schweiz übernachten musste und daher das Merkmal der regelmäßigen Rückkehr der Grenzgängereigenschaft nicht vorliegen würde.

Zusatz der OFD (Verfügung zu diesem Urteil vom 21.02.2000, Az: S 1301 A – St 342/CH):

Dieses Urteil ist als Einzelfallentscheidung anzusehen und soll daher nicht allgemein angewandt werden; auch nicht sofern sich Steuerpflichtige in anderen Besteuerungsfällen darauf berufen. Eine Nichtzulassungsbeschwerde wurde seinerzeit nicht eingelegt, da die Rückkehr an den deutschen Wohnort aus anderen Gründen (Überschreiten der 110-km-Grenze) nicht zumutbar war.

Die mit der Schweiz getroffene Verständigungsvereinbarung über die Residenzpflicht greift in diesem Sachverhalt nicht, da sie eine Wohnsitznahme in der Schweiz aufgrund einer zwingenden Vorschrift schweizerischen Rechts im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit voraussetzt (vgl. Verfügung vom 11.09.1998, S 1368 A – St 222, Fach A Teil 2 Nummer 4). Der Ausdruck „zwingende Vorschrift schweizerischen Rechts“ umfasst dabei schweizerische Gesetze und Verordnungen. Eine vom Arbeitgeber auferlegte Residenzpflicht erfüllt diese Voraussetzungen nicht, selbst wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist.

8. BFH vom 30.05.2018 – I R 62/16 (noch N.V.)

Zu: Unterjährigem Arbeitgeberwechsel und dem Begriff des Künstlers nach Art. 17 DBA-Schweiz

Streitgegenstand bei dem Verfahren war die Frage, ob die Vergütung eines Opernsängers, der in Opernhäusern in der Schweiz als Sänger tätig wurde, einheitlich nach Art. 17 DBA-Schweiz zu besteuern sei, was ein grundsätzliches Besteuerungsrecht der Einkünfte durch die Schweiz zur Folge hätte, Deutschland hingegen die Doppelbesteuerung ausschließlich durch Anrechnung der schweizerischen Steuer vermeiden würde. Der Steuerpflichtige vertrat im vorangegangen FG-Verfahren die Auffassung, dass die gesamte Vergütung nach Art. 15 DBA-Schweiz zu besteuern sei (zweifelsfrei keine Grenzgängereigenschaft gegeben), da er den Weisungen des Dirigenten unterliege, sich künstlerisch nicht entfalten könne und daher nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz zu besteuern sei. Das FG kam hingegen zu dem Ergebnis, dass die Vergütung aufzuteilen sei. Der eine Teil der Vergütung, welcher die Tätigkeit auf der **Bühne vor Publikum** betrifft, sei nach **Art. 17 DBA-Schweiz** zu besteuern, der andere Teil, der lediglich die **Probentätigkeit** betrifft, sei hingegen nach **Art. 15 DBA-Schweiz** einzustufen.

Der BFH hat in diesem Fall entgegen der Entscheidung des Finanzgerichts der Rechtsauffassung des Finanzamts, dass die gesamte Vergütung nach Art. 17 DBA-Schweiz zu besteuern sei, zugestimmt. In seiner Urteilsbegründung führt der BFH jedoch aus, dass die Proben in einem funktionalen Zusammenhang zu den Auftritten stehen und daher nur einheitlich behandelt werden können.

Das Urteil steht nicht im Widerspruch zur Entscheidung des Schweizer Bundesgerichts (L/M/vS/K, B 17.1 Nr. 60), bei dem ein in der Schweiz ansässiger Radsportler bei einem niederländischen Sport-Team als Arbeitnehmer angestellt war und ein Grundgehalt bezog. In Abweichung zum Fall des BFH nahm das Schweizer Bundesgericht eine Aufteilung der Vergütung vor, da die Trainingszeiten in keinem direkten Zusammenhang zu einzelnen Radrennen standen.

Neben der Entscheidung zu Art. 17 DBA-Schweiz enthält das Urteil noch Aussagen zur Grenzgängerbesteuerung, da das Gericht die nach Art. 15a DBA-Schweiz vorrangige Grenzgängereigenschaft noch geprüft hat. Im Urteil stellt der BFH klar, dass die Grenzgängereigenschaft kalenderjahrbezogen zu betrachten sei und nicht arbeitgeberbezogen, wie es das Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängereigenschaft vom 19.09.1994, BStBl I S. 683, in Rz. 15 (a.F. vor Änderung durch Verständigungsvereinbarung vom 28.11.2014, BStBl I S. 22) zum Inhalt hatte. Auch hier hat der BFH die Konsultationsvereinbarung bzw. den umsetzenden § 9 Abs. 1 KonsVerCHEV verworfen, da diese Vorschrift keine Rechtwirkung entfalte, weil die Ermächtigungsvorschrift des § 2 Abs. 2 AO insoweit nicht den Bestimmtheitsanforderungen genüge, die nach Art. 80 Abs. 1 GG an eine Verordnungsermächtigung zu stellen sind.

Das Urteil I R 62/16 ist noch nicht im BStBl veröffentlicht. Über die Anwendung wird noch wegen Art. 17 DBA-Schweiz bzw. vergleichbarer Regelungen anderer Abkommen entschieden. Da Art. 17 DBA-

Schweiz auch auf Sportler anzuwenden ist, hat die Anwendung der Urteilsgrundsätze eine gewisse Breitenwirkung.

Die Grundsätze des Urteils zum **unterjährigen Arbeitgeberwechsel** bzw. der kalenderjahrbezogenen Betrachtungsweise der Grenzgängereigenschaft können hingegen auf alle noch offenen Fälle angewandt werden. Bei dem ebenfalls beim BFH anhängigen Revisionsverfahren I R 22/16 wurde die Revision deshalb durch die Finanzverwaltung zurückgenommen. Ab dem VZ 2015 gilt auf Grund der Verständigungsvereinbarung vom 28.11.2014 (Fach A Teil 2 Nummer 7) ohnehin die kalenderjahrbezogene Betrachtungsweise.

9. EuGH vom 19.11.2015 – C-241/14 (juris)

Zu: Wegzugsbesteuerung nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz

Fraglich war, ob durch die Wegzugsbesteuerung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz u.a. die Anwendung der Grundfreiheiten wie der Nichtdiskriminierung (Art. 2 des Freizügigkeitsabkommens), der Freizügigkeit (Präambel des Freizügigkeitsabkommens) und der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 7 des Anhang I des Freizügigkeitsabkommens) überlagert werde. Dies hat der EuGH mit Urteil vom 19.11.2015 (juris) verneint und die Zulässigkeit einer Wegzugsbesteuerung (im Urteil jedoch als „überdachende Besteuerung“ bezeichnet) bestätigt.

Anhängige Verfahren

1. FG Baden-Württemberg vom 06.04.2017 – Az.: 3 K 3729/13; Az. des BFH: I R 37/17

Zu: Bindungswirkung von § 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV; Ermittlung der Nichtrückkehrtage; Voraussetzungen eines leitenden Angestellten

Der betroffene Steuerpflichtige ist bei einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in der Schweiz beschäftigt. Nach Aussagen seines Arbeitgebers ist er als Vizedirektor tätig. Eine Eintragung ins schweizerische Handelsregister erfolgte lediglich mit der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien".

Mangels Eintragung der Funktionsbezeichnung, wie es in der Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz vom 30.09.2008 (BStBl I S. 935) gefordert wird, wurde der Steuerpflichtige für den Veranlagungszeitraum 2010 nach Art. 15 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 DBA-Schweiz besteuert. Auf § 19 der KonsVerCHEV, welcher die mit der Schweiz geschlossene Konsultationsvereinbarung in nationales Recht transformiert, wird hingewiesen. Gegen die Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz wandte sich der Steuerpflichtige mit Einspruch und begehrte, als leitender Angestellter nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz anerkannt zu werden. Für das Kalenderjahr 2010 verneinte das Finanzamt die Anerkennung als leitenden Angestellten und besteuerte die Einkünfte nach 15 Abs. 1 DBA-Schweiz, weil die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz wegen Überschreitung der maßgeblichen Grenze von 60 Tagen (65 Tage; Berechnung nach dem Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung, BStBl 1994 I S. 683, i.V. mit § 8 Abs. 1 Satz 3 KonsVerCHEV) verneint werden konnte.

Das Finanzgericht hingegen betrachtete den Steuerpflichtigen im Streitjahr als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz und verweist hierzu auf die abweichende Berechnung der Nichtrückkehrtage des BFH (vgl. Urteile im BStBl 2010 II S. 602 sowie in BFH/NV 2011 S. 579). Die Berechnungsmethode des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19.09.1994 (BStBl I S. 683), die durch die KonsVerCHEV in nationales Recht transformiert wurde, hält das Finanzgericht mangels Bindungswirkung für nicht anwendbar.

Im Revisionsverfahren stellt sich auch die Frage, ob die Änderung des § 2 Abs. 2 AO in Verbindung mit der KonsVerCHEV die Gerichte an Konsultationsvereinbarungen mit der Schweiz bindet.

2. FG Baden-Württemberg vom 13.07.2017 – Az.: 3 K 2439/14; Az. des BFH: I R 60/17

Zu: Voraussetzungen eines leitenden Angestellten

Der Steuerpflichtige war als Arbeitnehmer bei einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in der Schweiz beschäftigt. Seit April 2002 nahm er als „Head of ..." eine Position ein, die der „Corporate Executive Group" (CEG) zugeordnet ist. Die CEG umfasst die höchste Managementstufe des W-Konzerns (mit im Streitjahr weltweit über..... Vollzeitmitarbeitern). Dazu gehören ca. xxx Manager aus allen Divisionen und Funktionen des Konzerns. Bei der CEG handelt es sich nicht um ein Leitungsgremium mit Kompetenzen/Zuständigkeiten, sondern um eine Managementstufe. Nach einer Tätigkeit als „Chief Financial Officer" (CFO) für eine niederländische Konzerngesellschaft (Januar 2007 – Mai 2009) hatte der Kläger seit Juni 2009 und auch im Streitjahr die Position des „CFO Group ..." (CFO GEM) inne. Auch diese Position ist der CEG zugeordnet.

Für das Kalenderjahr 2012 verneinte das Finanzamt die Anerkennung als leitenden Angestellten und besteuerte die Einkünfte nach 15 Abs. 1 DBA-Schweiz, weil die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz wegen Überschreitung der maßgeblichen Grenze von 60 Tagen (63 Tage wurden durch das Finanzgericht festgestellt) verneint werden konnte.

Das Finanzgericht hatte zu entscheiden, ob für die Anerkennung der Eigenschaft als leitender Angestellter die Eintragung der Funktion, wie es in der Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 Abs. 4 DBA-

Schweiz (BStBl 2008 I S. 935) gefordert wird, notwendig ist. Dies wurde durch Entscheidung vom 13.07.2017 ausdrücklich verneint. Auf Grund seines Tätigkeitsbilds ordnete das Finanzgericht den Steuerpflichtigen in die Personengruppe des Art. 15 Abs. 4 DBA ein. Durch den Eintrag der Zeichnungsberechtigung der „Kollektivunterschrift zu zweien“ sei die Voraussetzung der Eintragung der Funktion (§ 19 Abs. 2 Satz 2 KonsVerCHEV) erfüllt, da diese implizit zum Ausdruck bringt, dass die Person mindestens die Vertretungsbefugnis eines Direktors innehat.

Im Revisionsverfahren wird zu entscheiden sein, ob die Eintragung der Funktion im Handelsregister zur Anerkennung der Funktion eines leitenden Angestellten i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz notwendig ist.

Inhalt Fach A Teil 4

Ansässigkeit

1 Ansässigkeit natürlicher Personen nach Art. 4 DBA-Schweiz

Ansässigkeit natürlicher Personen nach Art. 4 DBA-Schweiz

Überblick

Art. 4 DBA-Schweiz regelt die Ansässigkeit von Personen in einem Vertragsstaat auf Abkommensebene. Die Ansässigkeit knüpft im Grundsatz an die innerstaatliche unbeschränkte Steuerpflicht an, sie muss in den Fällen der Doppelansässigkeit für die Abkommensanwendung jedoch gesondert bestimmt werden (Art. 4 Absätze 2, 3, 9, 10). Diese Frage wird sowohl für natürliche als auch für juristische Personen geregelt. Außerdem enthält die Regelung im Gegensatz zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA) eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht (überdachende Besteuerung des Art. 4 Abs. 3) sowie die Umsetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 des deutschen Außensteuergesetzes (Wegzüglerregelung des Art. 4 Abs. 4). Hauptzweck dieser Regelungen ist aus deutscher Sicht insbesondere die Vermeidung der Ausnutzung des Steuergefälles zwischen Deutschland und der Schweiz im Rahmen des Wegzugs bzw. infolge doppelter Ansässigkeit von Personen.

1. Art. 4 Abs. 1 Allgemeine Ansässigkeitsregelung (= Art. 4 Abs. 1 OECD-MA)

Die Ansässigkeit selbst wird im Abkommen nicht näher definiert, sondern nach den innerstaatlichen Kriterien des steuerlichen Wohnsitzes bestimmt. Dies sind in Deutschland für natürliche Personen die §§ 8, 9 AO und hieran anknüpfend § 1 EStG. In der Schweiz bestimmt sich die steuerliche Ansässigkeit für natürliche Personen auf Bundesebene nach Art. 3 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG).

Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, können auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen beschränkt steuerpflichtiger inländischer Einkünfte i.S. des § 49 EStG. Die „originäre“ unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, die an den Tatbestand eines Wohnsitzes anknüpft, verbleibt dabei im ausländischen Wohnsitzstaat. Für die Auslegung des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz sind Personen, die unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG fallen, unter DBA-rechtlichen Gesichtspunkten in der Bundesrepublik Deutschland ansässig. Personen hingegen, die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, können nicht nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz als in der Bundesrepublik Deutschland ansässig angesehen werden. Eine Ansässigkeit besteht im tatsächlichen ausländischen Wohnsitzstaat (vgl. BMF-Schreiben vom 25.01.2000, IStR 2000 S. 188).

Beispiel 1:

A, der seinen einzigen Wohnsitz in Frankreich hat, und in der Bundesrepublik Deutschland weder über einen Wohnsitz verfügt, noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist im Inland als Arbeitnehmer außerhalb der Grenzzone tätig. Der Arbeitslohn ist in Deutschland steuerpflichtig (vgl. Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich). A wird nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, da mehr als 90 % seiner Einkünfte (der Arbeitslohn) der deutschen Besteuerung unterliegen. Er erhält Dividenden i.H. von 3.000 CHF aus der Schweiz, die i.H. von 1.050 CHF mit einer Quellensteuer (sog. Verrechnungssteuer) belastet sind. Er stellt nach dem DBA Deutschland – Schweiz einen Antrag auf Rückerstattung der auf die Dividenden entfallende schweizerische Verrechnungssteuer, die über 450 CHF (15 % von 3.000 CHF) hinausgeht. Die Dividenden selbst sind nicht in die Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG einzubeziehen, da es sich nicht um inländische Einkünfte i.S. von § 49 EStG handelt. Sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Lösung:

Durch die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach § 1 Abs. 3 EStG wird A nicht nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in Deutschland ansässig. Da er keinen Wohnsitz in der Schweiz hat, ist er auch nicht nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz ansässig und somit i.S. des DBA-Schweiz nicht abkommensberechtigt. Ein evtl. vorliegender Anspruch auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer ist daher nach dem DBA zwischen Frankreich und der Schweiz zu prüfen.

2. Art. 4 Abs. 2 Doppelwohnsitz von natürlichen Personen (= Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, sog. „tie-breaker-rule“)

Liegt nach Art. 4 Abs. 1 eine Doppelansässigkeit vor, sind zur Bestimmung der Ansässigkeit für Zwecke der Anwendung des Abkommens folgende Ansässigkeitsmerkmale schrittweise zu prüfen:

aa) Eine ständige Wohnstätte in einem Vertragsstaat:

Der Begriff „ständige Wohnstätte“ ist ein eigener, abkommensrechtlicher Begriff, der nicht mit dem Wohnsitz i.S. des § 8 AO identisch ist. Die Begriffe „Wohnstätte“ und „ständige Wohnstätte“ sind im DBA selbst nicht definiert. An eine ständige Wohnstätte i.S. des Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz sind tendenziell höhere Anforderungen als an einen Wohnsitz i.S. des § 8 AO zu stellen. Der BFH bezieht in seinem Urteil vom 16.12.1998 (BStBl 1999 II S. 207) zum Begriff „ständige Wohnstätte“ i.S. des Art. 4 Abs. 2 und 3 DBA-Schweiz Stellung (vgl. auch BFH vom 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 133 zum DBA-Spanien). Eine Wohnstätte sind nach dem BFH alle Räumlichkeiten, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind. Die Wohnstätten in dem o.g. Urteilsfall sind des Weiteren auch „ständige“ i.S. des DBA-Schweiz, da der Kläger aufgrund langfristiger Mietverträge über diese ständig verfügen konnte und diese auch regelmäßig nutzte. Eine ständige Wohnstätte setzt dabei nicht ein ständiges Bewohnen der Wohnung oder ein Mindestmaß an Nutzung in jedem Veranlagungszeitraum voraus. Nicht ausreichend für die Annahme einer ständigen Wohnstätte ist allerdings die alleinige Tatsache, dass der Steuerpflichtige über eine inländische Wohnung verfügt, ohne sie mit einer gewissen Regelmäßigkeit zu bewohnen. Der BFH macht im Urteil vom 05.06.2007 (Az.: I R 22/06, BStBl II S. 812) wiederum einige Ausführungen zur Auslegung des Begriffes „ständige Wohnstätte“. Im Wesentlichen bestätigt er seine bisherige Rechtsprechung, nach der kein Mindestmaß einer Nutzung für eine ständige Wohnstätte im abkommensrechtlichen Sinne vorgeschrieben sei. Nach seiner Auffassung kommt es jedoch für die im Einzelfall vorzunehmende Abgrenzung nicht nur auf den Zweck, sondern auch auf die Häufigkeit und Regelmäßigkeit des Bewohnens der Räumlichkeiten an. Das Finanzamt hatte im vorliegenden Urteilsfall aufgrund einer Indizienauswertung festgestellt, dass der Steuerpflichtige seine inländische Wohnung regelmäßig an mindestens 50 Tagen im Jahr nutzen würde. Der BFH hat entschieden, dass sofern die Sachverhaltsermittlungen des Finanzamts zutreffend seien, der Klage des Finanzamts stattzugeben und eine inländische ständige Wohnstätte anzunehmen sei. Da die Vorinstanz hinsichtlich der Sachverhaltsermittlungen keine Feststellungen getroffen hatte, wurde das Verfahren zurück an das Finanzgericht verwiesen.

Eine ständige Wohnstätte ist nach dem Verhandlungsprotokoll vom 18.06.1971 jedoch bei Räumlichkeiten zu verneinen, die nach Charakter und Lage ausschließlich Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich und nicht zum Zwecke der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden (vgl. Einführungsschreiben zum DBA-Schweiz vom 26.03.1975, BStBl I S. 479, Tz. 3.3.2.1).

Beispiel 2:

B wohnt in Bern in einem in seinem Eigentum stehenden Einfamilienhaus. In Bern betreibt B einen Computerhandel. B hat außerdem eine 1-Zimmer-Wohnung in Lörrach, die er zweimal im Monat (je einen Tag) aufsucht, um seine in Lörrach gelegene Betriebsstätte zu betreuen.

Lösung:

B hat sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland eine ständige Wohnstätte i.S. des DBA, da er über beide Wohnungen verfügt und beide auch regelmäßig nutzt.

bb) In beiden Staaten liegt eine ständige Wohnstätte vor:

Im Fall des Unterhalts einer ständigen Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten erhält derjenige Vertragsstaat Priorität, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen (engere wirtschaftliche und persönliche Beziehungen) des Steuerpflichtigen befindet.

Die Feststellung des Mittelpunkts der Lebensinteressen erfordert eine zusammenfassende Wertung sowohl der persönlichen als auch der wirtschaftlichen Beziehungen nach der Gesamtheit der objektiven Umstände des betroffenen Einzelfalls. Daraus ergibt sich der für die betroffene Person bedeutungsvollere Ort. Kriterien zur Beurteilung der persönlichen Beziehungen können Freundes- und Bekanntenkreis oder die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben in einem Ort sein. Auch der Qualität der Wohnunterkunft kommt für die Bewertung der persönlichen Beziehungen eine ganz wesentliche Bedeutung zu. Der Schwerpunkt liegt jedoch bei einer nicht getrennt lebenden Person am Ort des Familienwohnsitzes. Zu der Überprüfung der wirtschaftlichen Beziehungen gehören Kriterien, wie z.B. Ort der Arbeitsausübung bei einer nichtselbständigen Tätigkeit, Belegenheit von Grundbesitz. Teilweise bestehen auch in der Fachliteratur unterschiedliche Auffassungen darüber, ob das Schwergewicht bei den persönlichen oder wirtschaftlichen Interessen liegt, wenn in beiden Vertragsstaaten sowohl persönliche als auch wirtschaftliche Interessen mit einer unterschiedlichen Gewichtung vorliegen. Der BFH hat in einem Urteil vom 31.10.1990 (BStBl 1991 II S. 562) zur Frage der Ansässigkeit nach dem DBA-Großbritannien entschieden, dass bei einer Person, die die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und außerdem ins Gewicht fallende wirtschaftliche Beziehungen zu dem einen Vertragsstaat hat und zu dem anderen Vertragsstaat nur gegenwartsbezogene wirtschaftliche Beziehungen, die sich voraussichtlich in der Zukunft abbauen werden, der Mittelpunkt der Lebensinteressen im erstgenannten Vertragsstaat liegt. Bei einer Gegenüberstellung der beiden ständigen Wohnstätten kann den persönlichen Interessen grundsätzlich erhöhte Bedeutung beigemessen werden. Gestützt wird diese Auffassung insbesondere bei Grenzgängerfällen durch den Gedanken, dass die Grenzgängerregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich der „Verwurzelung“ eines Arbeitnehmers, der in Grenznähe des einen Staates wohnt und in Grenznähe des anderen Staates seinen Arbeitsort hat, mit seinem Wohnsitzstaat (hier nach Art. 15a DBA-Schweiz: Ansässigkeitsstaat) Rechnung tragen sollen.

Beispiel 3:

C wohnt mit seiner Familie in Freiburg in einer in seinem Eigentum befindlichen Wohnung (120 qm). Er erhält Vermietungseinkünfte aus einer Erbengemeinschaft, die verschiedene in Deutschland belegene Mehrfamilienhäuser besitzt. C erzielt außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines Arbeitsverhältnisses in Basel. Dort hat er eine 1-Zimmer-Wohnung (30 qm) für gelegentliche Übernachtungen angemietet.

Lösung:

C hat sowohl wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz (Arbeitsverhältnis) als auch zu Deutschland (Eigentumswohnung, Erbengemeinschaft). Die engeren persönlichen Beziehungen des C bestehen wegen seines inländischen Familienwohnsitzes zu Deutschland. Ein Indiz bei der Sachverhaltswürdigung kann auch ein Vergleich der beiden Wohnungen sein (120 qm : 30 qm). C ist somit nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a in Deutschland ansässig.

cc) Gewöhnlicher Aufenthalt:

Führt auch dieses Kriterium zu keinem eindeutigen Ergebnis, wird auf den gewöhnlichen Aufenthalt der Person in einem Vertragsstaat abgestellt.

Zur Auslegung des Begriffs „gewöhnlicher Aufenthalt“ ist dabei auf das nationale Recht – § 9 AO – zurückzugreifen (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz; Tz. 3.3.2.1. des o.g. Einführungsschreibens vom 26.03.1975).

dd) Staatsangehörigkeit:

Falls das Kriterium des gewöhnlichen Aufenthalts ebenso kein eindeutiges Ergebnis liefert, ist die Staatsangehörigkeit für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit maßgebend.

Die Bestimmung der Ansässigkeit nach der Staatsangehörigkeit kommt nur in Betracht, wenn ein Steuerpflichtiger die deutsche oder die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Besitzt ein Steuerpflichtiger sowohl die deutsche als auch die schweizerische Staatsangehörigkeit, so findet dieses Kriterium keine Anwendung. Ebenso lässt sich hier auch nicht die Ansässigkeit einer Person bestimmen, die entweder staatenlos ist oder die Staatsangehörigkeit eines Drittstaates besitzt.

Beispiel 4:

> D ist deutscher Staatsangehöriger und besitzt in Kirchzarten und in Luzern je ein Einfamilienhaus. Beide Häuser stehen ihm ständig zu Wohnzwecken zur Verfügung und werden in unregelmäßigen Abständen von ihm bewohnt, wobei wegen des ständigen Pendelns zwischen Kirchzarten und Luzern kein Lebensmittelpunkt feststellbar ist. D ist Schriftsteller und erhält Honorareinnahmen jeweils in etwa gleicher Höhe aus Deutschland, der Schweiz und Drittstaaten.

Lösung:

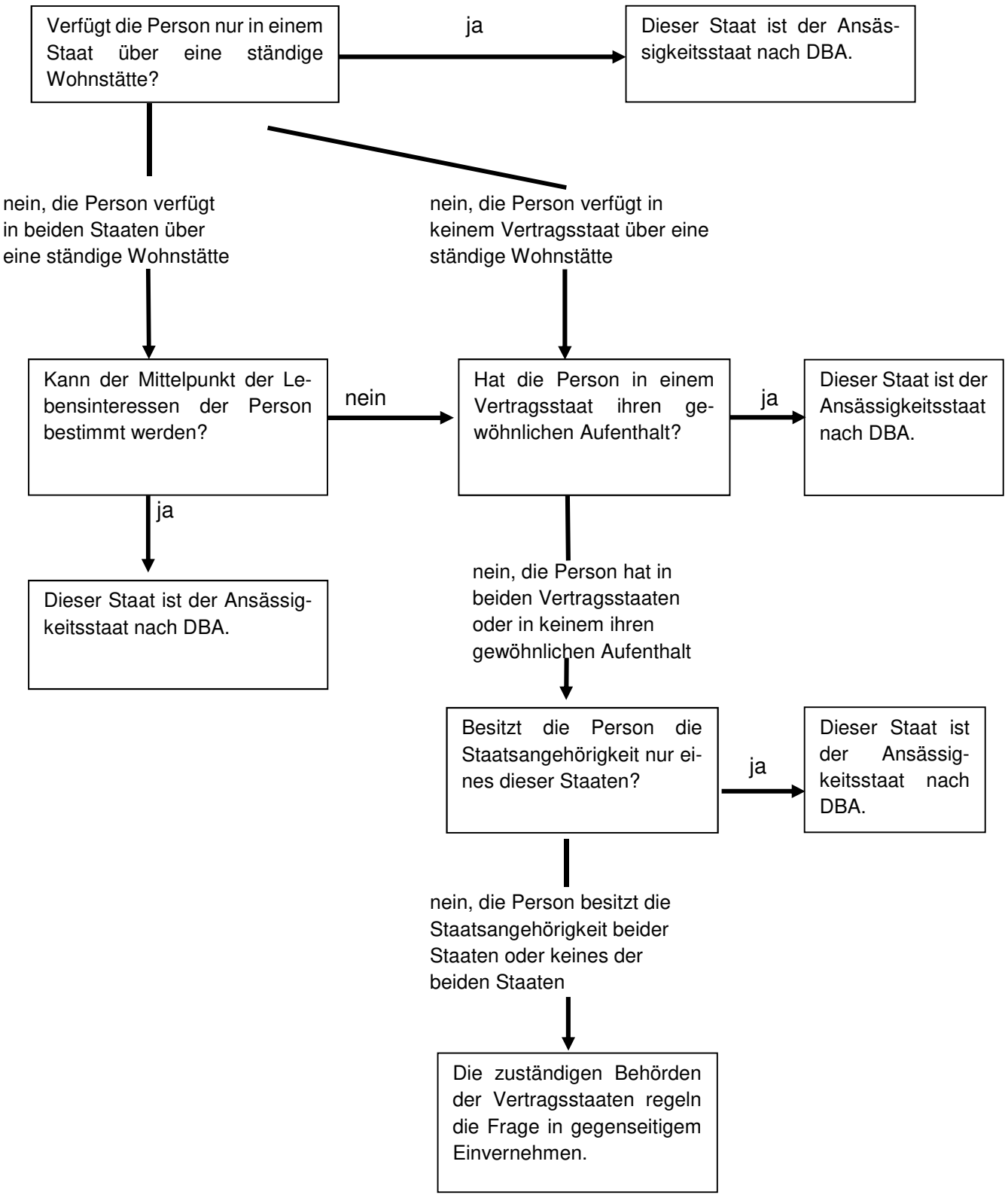
> D ist wegen seiner beiden Wohnsitze sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und somit nach Art. 4 Abs. 1 in beiden Staaten ansässig. Er hat in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte; es lassen sich allerdings weder engere persönliche noch engere wirtschaftliche Beziehungen zu einem Staat feststellen (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a). D hat auch in beiden Staaten seinen gewöhnlichen Aufenthalt (Art. 4 Abs. 2 Buchst. b). Er gilt deshalb in dem Staat als ansässig, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. D ist nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. c in Deutschland ansässig.

ee) Einvernehmliche Einigung der Vertragsstaaten:

Hat die Person die Staatsangehörigkeit beider oder keiner der beiden Vertragsstaaten, müssen die behördlichen Vertreter der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen die Ansässigkeit der betreffenden Person festlegen.

In der Praxis kommt dieses Kriterium selten zur Anwendung. Im Regelfall wird statt dessen die Frage der Ansässigkeit im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA-Schweiz geklärt, da vor Anwendung dieses Kriteriums einer der Vertragsstaaten bzw. sogar beide Vertragsstaaten nach den anderen Kriterien zum Ergebnis gelangen, Ansässigkeitsstaat i.S. des DBA-Schweiz zu sein. Dies führt bei Einkünften, bei denen das DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat das vorrangige Besteuerungsrecht zuweist (z.B. Zinsen nach Art. 11, Veräußerungsgewinne nach Art. 13 Abs. 3), zu Doppelbesteuerungssituationen, die nur durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden können.

Prüfungsreihenfolge des Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz (= OECD-MA)



3. Art. 4 Abs. 3 überdachende Besteuerung bei doppelter Ansässigkeit natürlicher Personen (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

In den Fällen, in denen natürliche Personen nach den in Art. 4 Abs. 2 genannten Kriterien als in der Schweiz ansässig gelten und in Deutschland ebenso aufgrund einer ständigen Wohnstätte oder eines gewöhnlichen Aufenthalts von mindestens 6 Monaten im Kalenderjahr die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht erfüllen, wird Deutschland neben dem schweizerischen Besteuerungsrecht ein weiteres ergänzendes Besteuerungsrecht zugebilligt (sog. „konkurrierende“, „überlagernde“ oder „überdachende“ Besteuerung).

Hinweis:

> Art. 4 Abs. 3 lässt die Besteuerung in der Schweiz unberührt: Die Person ist der unbeschränkten schweizerischen Steuerpflicht unterworfen, und die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bleibt bei der schweizerischen Besteuerung unberücksichtigt. Die Beschränkungen des schweizerischen Besteuerungsrechts nach den Art. 6 bis 22 werden dabei bei der schweizerischen Besteuerung berücksichtigt; zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz wird Art. 24 Abs. 2 DBA-Schweiz angewandt.

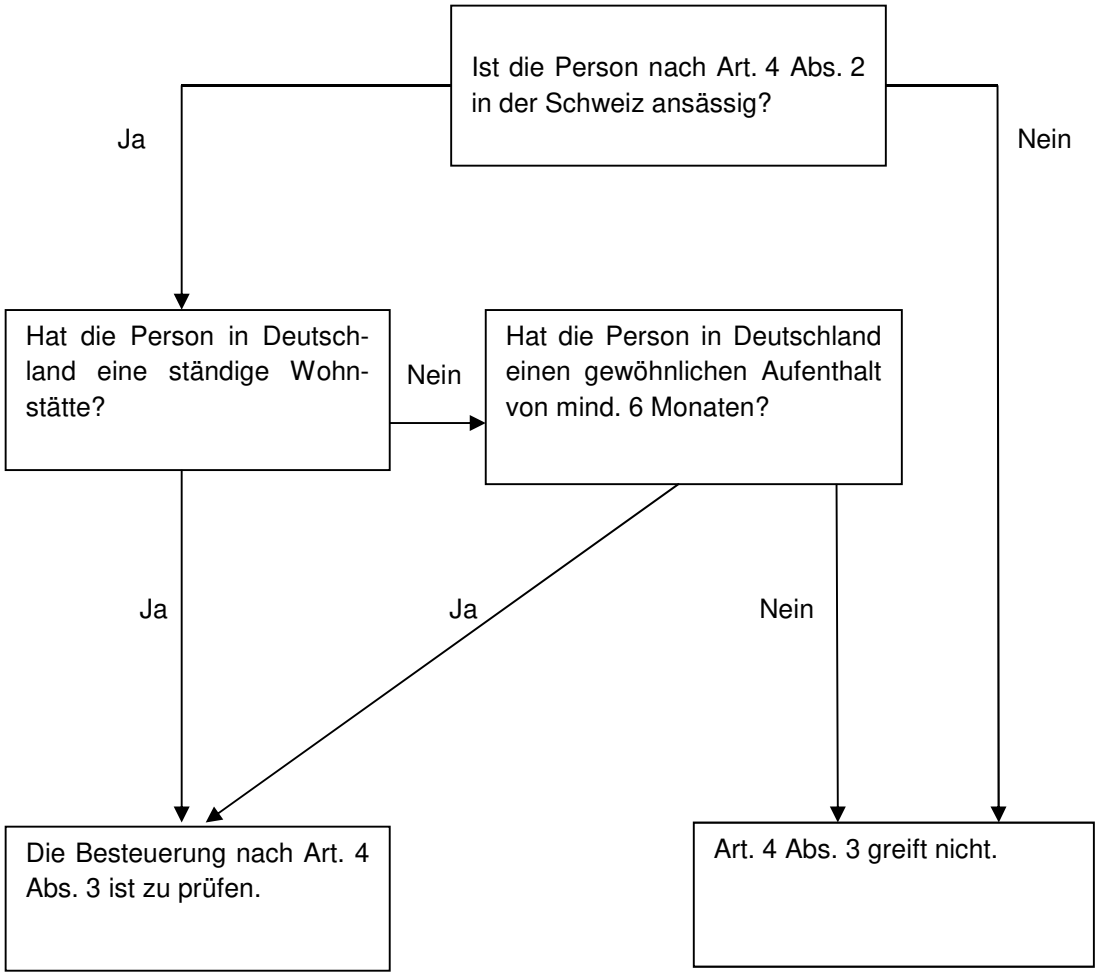
Dieses ergänzende Besteuerungsrecht basiert in Deutschland auf einer sog. qualifizierten unbeschränkten Steuerpflicht und damit nicht auf den Kriterien des Wohnsitzes nach deutschem Recht (§ 8 AO). Allein entscheidend ist, ob nach dem DBA eine ständige Wohnstätte vorliegt oder ein gewöhnlicher Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr besteht. Dies bedeutet, dass auch der Unterhalt eines Wohnsitzes in Deutschland (z.B. einer Ferienwohnung) nicht zwangsläufig die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht auslöst, soweit nicht die Kriterien einer ständigen Wohnstätte erfüllt sind (vgl. oben Tz. 3.2 aa). Der gewöhnliche Aufenthalt von mindestens sechs Monaten ist dabei wie bei der Anwendung des § 9 AO zu berechnen (Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz; Tz. 3.3.2.1. des o.g. Einführungsschreibens vom 26.03.1975). Der deutsche Besteuerungsvorbehalt bei einem derartigen Doppelwohnsitz erstreckt sich auf alle Steuerpflichtigen, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügen oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten haben, also auch – im Unterschied zu Art. 4 Abs. 4 (vgl. unten Tz. 4) – auf schweizerische Staatsangehörige.

Die Doppelbesteuerung der natürlichen Personen infolge eines Doppelwohnsitzes wird bei dieser überdachenden Besteuerung in Deutschland zwar durch Freistellung bestimmter Einkünfte oder auch durch Anrechnung der schweizerischen Steuer in Deutschland vermieden. Soweit die Anrechnung angewendet wird, findet im wirtschaftlichen Ergebnis jedoch eine Hochschleusung auf die höhere deutsche Steuerbelastung statt.

Hinweis:

> Auf in Deutschland beschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen ist Art. 4 Abs. 3 nicht anzuwenden. Diese werden u.U. von Art. 4 Abs. 4 erfasst.

Prüfungsreihenfolge des Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz



Bei der Besteuerung in Deutschland nach Art. 4 Abs. 3 gilt Folgendes:

1. Stufe:

Ansatz aller Einkünfte (Welteinkommen) im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, als wenn kein DBA bestehen würde (Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz).

2. Stufe:

Freistellung unter Progressionsvorbehalt der aus der Schweiz stammenden und in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz genannten Einkünfte (Art. 4 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz, Tz. 3.3.2.2. des Einführungsschreibens vom 26.03.1975, BStBl I S. 479):

- Einkünfte aus aktiver Betriebsstättentätigkeit inkl. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sowie Gewinne aus der Veräußerung des beweglichen und unbeweglichen Vermögens, sofern diese Betriebsstättenvermögen sind (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a);

- Einkünfte aus freien Berufen oder sonstiger selbständiger Tätigkeit inkl. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sowie Gewinne aus der Veräußerung des beweglichen und unbeweglichen Vermögens, sofern dies der Ausübung eines freien Berufs dient und einer festen Einrichtung in der Schweiz zuzurechnen ist (Art. 14 i.V. mit 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c);
- Vergütungen aus Arbeitsausübung in der Schweiz (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d).

Ausnahme:

Schachteldividenden nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, da diese nur der Freistellungsmethode unterliegen, wenn sie von einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft an eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden. Art. 4 Abs. 3 gilt jedoch nur bei natürlichen Personen.

3. Stufe:

Anrechnung der schweizerischen Steuer im Rahmen des § 34c EStG bei allen anderen aus der Schweiz stammenden Einkünfte (Art. 4 Abs. 3 Satz 2 2. Halbsatz).

Beispiele:

Vergütungen aus der Tätigkeit eines Verwaltungsrats für eine schweizerische Gesellschaft; Einkünfte einer schweizerischen Betriebsstätte, die passive Einkünfte erzielt.

Bei aus der Schweiz stammenden Einkünften, die nicht in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, wird die schweizerische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Hierbei sind nicht nur Einkünfte angesprochen, für die die Schweiz nach dem Abkommen als Quellenstaat steuerberechtigt wäre, sondern es kommen auch alle übrigen Einkünfte aus der Schweiz in Betracht, für die die deutsche Besteuerung aufgrund der Regeln in Abs. 2 entfällt oder nur begrenzt aufrecht erhalten wird. Soweit keine Freistellung erfolgt, sieht Art. 4 Abs. 3 in Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern eine Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuern vor. Die einschlägige Regelung des deutschen Rechts ist § 34c EStG. Die Qualifikation der Einkünfte als aus der Schweiz stammend folgt jedoch aus dem DBA heraus und nicht nach § 34d EStG.

4. Stufe:

„Beschränkte“ Anrechnung der schweizerischen Steuern auf die **übrigen Einkünfte und Vermögenswerte**:

Dies betrifft Einkünfte und Vermögenswerte, die nicht aus der Schweiz stammen bzw. nicht dort belegen sind, d.h. Einkünfte aus Drittstaaten sowie insbesondere Einkünfte aus Deutschland selbst. Diese Stufe unterscheidet sich zur vorigen in der Differenzierung des Besteuerungsgegenstands. Zur Anrechnung auf die deutsche Steuer kommt nämlich die schweizerische Steuer, die im Rahmen der schweizerischen unbeschränkten Steuerpflicht von Einkünften von außerhalb der Schweiz und außerschweizerischem Vermögen erhoben wird. Voraussetzung ist, dass die Schweiz auf die genannten Einkünfte nach dem Abkommen überhaupt Steuern erheben darf und erhoben hat. Somit entfällt die Anrechnung von vorneherein, wenn die Schweiz die betreffenden Einkünfte nach Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Schweiz oder aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat von ihrer Besteuerung auszunehmen hat.

Gewährt die Schweiz – wie zum Beispiel bisher bei deutschen Dividenden nach Art. 10 Abs. 3 i.V. mit Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b DBA-Schweiz – eine pauschale Steueranrechnung, können nur diejenigen schweizerischen Steuern von den deutschen oder drittstaatlichen Einkünften angerechnet werden, die nach Abzug des pauschal angerechneten Betrages verbleiben.

Die Schweizer Steuer wird nur auf den Teil der deutschen Steuern für diese Einkünfte angerechnet, der aufgrund dieser Regelung von den betreffenden Einkünften über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Art. 6 bis 22 DBA-Schweiz erhoben werden dürfte. Diese Einschränkung bedeutet, dass für die deutschen Einkünfte auch in diesen Fällen mindestens die Steuer erhoben wird, die ein nur

in der Schweiz ansässiger, i.S. des deutschen Steuerrechts beschränkt Steuerpflichtiger, schulden würde. Es ist also zunächst festzustellen, welche Steuer Deutschland erheben dürfte, wenn die allgemeinen Vorschriften des Abkommens uneingeschränkt zur Anwendung gelangten, d.h. Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz nicht bestünde.

Dabei findet § 34c EStG entsprechende Anwendung. Bei der Anrechnung der schweizerischen Steuern auf die Einkünfte, die aus Deutschland oder Drittstaaten stammen, ist § 34c EStG in doppelter Hinsicht entsprechend anzuwenden, nämlich sowohl zur Ermittlung des Betrages der deutschen Steuer, der auf die genannten Einkünfte entfällt, als auch zur Feststellung der Summe der schweizerischen Steuern, die auf die Einkünfte entfallen.

4. Art. 4 Abs. 4 Wegzug natürlicher Personen von Deutschland in die Schweiz (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

Art. 4 Abs. 4 stellt die abkommensrechtliche Verbindung zum deutschen Außensteuergesetz her. Die unbeschränkte Steuerpflicht muss zum Zeitpunkt des Wegzugs geendet haben; ansonsten ist Art. 4 Abs. 3 einschlägig. Um die Voraussetzungen der Wegzüglerregelung zu erfüllen, muss die betreffende Person in Deutschland mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sein. Der Zeitraum der fünfjährigen unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland muss dabei nicht an einem Stück erfüllt zu sein, d.h. Zeiten unbeschränkter Steuerpflicht sind zusammenzurechnen. Voraussetzung ist außerdem nicht, dass der Wohnsitz direkt von Deutschland in die Schweiz verlegt wird. Mit der Aufgabe des deutschen Wohnsitzes beginnt die Karenzfrist zu laufen. Auch wenn vor der Wohnsitznahme in der Schweiz zunächst ein Wohnsitz in einem Drittstaat begründet wurde, greift die Abwandererregelung beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen.

Ausnahmen des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz:

1. Die Person hat die schweizerische Staatsangehörigkeit. Dabei ist unerheblich, ob dieses Merkmal zum Zeitpunkt des Wegzugs bereits vorlag. Wird die schweizerische Staatsangehörigkeit erst zu einem späteren Zeitpunkt erlangt, so greift die Abwanderer-Regelung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr.

2. Die Person hat nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit und ist in der Schweiz ansässig geworden, um dort eine echte unselbständige Tätigkeit auszuüben und ist an diesem Arbeitgeber über das Beschäftigungsverhältnis hinaus nicht wesentlich interessiert. Der Arbeitnehmer darf somit weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Form wirtschaftlich am Arbeitgeber wesentlich interessiert sein. Sofern ein Steuerpflichtiger als Geschäftsführer für eine von ihm beherrschte Gesellschaft tätig wird, unterliegt er der Abwanderer-Regelung, da diese Ausnahme hier nicht greift. Eine echte unselbständige Tätigkeit ist außerdem nicht anzunehmen, wenn zwar ein Arbeitsvertrag geschlossen wird, dieser aber nicht tatsächlich durchgeführt wird (vgl. Tz. 2.2.3.4 des o.g. Einführungsschreibens zum DBA-Schweiz). Die Absicht eine echte unselbständige Tätigkeit in der Schweiz auszuüben, muss nachweislich Motiv für den Wohnsitzwechsel zum Zeitpunkt des Wegzugs gewesen sein (BFH-Urteil vom 10.01.2012 – I R 49/11; BFH/NV 2012 S. 922). Eine bloße, nicht auf ein konkretes Arbeitsverhältnis bezogene Absicht der Arbeitsaufnahme in der Schweiz kann nur dann ausreichen, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Beschäftigung im Inland aufgegeben oder verloren hat und er jetzt in der Schweiz eine abhängige Beschäftigung sucht (BFH-Urteil vom 10.01.2012 – I R 49/11). Die Abwandererregelung ist auch nicht anzuwenden, wenn ein zunächst in Deutschland ansässiger Grenzgänger, der bereits in der Schweiz arbeitet, seinen deutschen Wohnsitz in die Schweiz verlegt (BFH-Urteil vom 19.10.2010, BStBl 2011 II S. 443).

Beispiel 5:

Ein Ehepaar ist im Jahr 01 in die Schweiz umgezogen, weil der Ehemann in der Schweiz eine nichtselbständige Arbeit aufgenommen hat. Die Ehefrau behält ihr Arbeitsverhältnis in Deutschland bei und pendelt jeden Tag von der Schweiz aus zum deutschen Arbeitsort.

Lösung:

Die Abwandererregelung ist für jeden Ehegatten getrennt zu beurteilen. Der Ehemann zieht in die Schweiz, um dort eine echte unselbständige Arbeit aufzunehmen. Bei ihm greift der Ausnahmetatbestand des Art. 4 Abs. 4, d.h. er ist nicht als Abwanderer zu besteuern. Die Ehefrau hat auch nach dem Wegzug noch inländische Einkünfte und erfüllt keinen Ausnahmetatbestand, d.h. sie ist als Abwandererin gem. Art. 4 Abs. 4 zu besteuern. Dies gilt im Jahr des Wegzugs (Jahr 01) und in den folgenden fünf Jahren (Jahr 02 bis 06).

3. Die Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit hat, wird nach dem Wegzug Grenzgänger und ist in der Schweiz wegen der Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit ansässig geworden (vgl. Rz. 41 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung vom 19.09.1994). Es kommt hierbei auf das Motiv des Grenzgängers zum Zeitpunkt des Wegzugs an.

   Diese Regelung gilt auch für Steuerpflichtige, die wegen Begründung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit in der Schweiz ansässig werden.
   Ist die Wohnsitznahme in der Schweiz zwar nicht wegen der Heirat/Begründung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft aber wegen einer Familienzusammenführung erfolgt, greift die Verständigungsvereinbarung nicht. Der BFH hat im Urteil vom 19.11.2003 (BFH/NV 2004 S. 765) die Revision als unbegründet abgelehnt und entschieden, dass Deutschland nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz zur Besteuerung eines Grenzgängers berechtigt ist, der aus Deutschland zu seiner Ehefrau in die Schweiz verzogen ist und weiterhin in Deutschland arbeitet.
   Diese Verständigungsvereinbarung greift ausdrücklich nur bei Heirat mit einer Person, die die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Die langjährige Ansässigkeit in der Schweiz einer Person mit deutscher bzw. Drittstaatenstaatsangehörigkeit führt nicht zum Greifen dieser Verständigungsvereinbarung.

Hinweis:

Aufgrund des Wortlauts der Verständigungsvereinbarung „Wegzug wegen Heirat mit einer Person schweizerischer Staatsangehörigkeit“ wird von der Anwendung der Abwandererregelung abgesehen, wenn der Wegzug in zeitlichem Zusammenhang mit der Heirat erfolgt ist. Ein zeitlicher Zusammenhang ist dabei als noch gegeben anzusehen, wenn die Heirat in einem Zeitraum von sechs Monaten vor und sechs Monaten nach dem Wegzug erfolgt.

Konkurrenzverhältnis zur Grenzgängerbesteuerung:

Art. 15a Abs. 1 Satz 4 DBA-Schweiz bekräftigt, dass die Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz den Regelungen über die Grenzgängerbesteuerung vorgeht. Somit entfällt bei Grenzgänger-Abwanderern auch die Beschränkung des Tätigkeitsstaats Deutschland auf eine Abzugssteuer von 4,5 % des Bruttobetrags der Vergütungen. Eine teilweise Freistellung von Abzugssteuern nach § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG bei Arbeitslöhnen kommt bei Abwanderern so lange nicht in Betracht, wie Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz anzuwenden ist. . In entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG rechnet der Arbeitgeber aufgrund einer Anrechnungsbescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts einen bestimmten Betrag als Schweizer Steuer vorläufig auf die deutsche Lohnsteuer an, die 4,5 % des Bruttobetrages der Vergütungen übersteigt. Der Grenzgänger-Abwanderer hat die Anrechnungsbescheinigung beim Betriebs-

stättenfinanzamt zu beantragen. Dem Antrag hat er seinen letzten schweizerischen Steuer- oder Vorauszahlungsbescheid beizufügen. Nach Ablauf des Kalenderjahrs wird zur endgültigen Anrechnung der schweizerischen Steuer auf Antrag des Grenzgänger-Abwanderers eine rein rechnerische Veranlagung durchgeführt. Der Antrag auf Durchführung der Veranlagung ist gleichzeitig mit dem Antrag auf Erteilung der Anrechnungsbescheinigung zu stellen.

Beim EuGH ist unter dem Az. C-241/14 ein Verfahren zur Frage anhängig, ob das Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz der Anwendung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz bei Arbeitnehmern, die unter Beibehaltung ihres inländischen Arbeitsverhältnisses in die Schweiz ziehen, entgegensteht. In vergleichbaren Fällen kann Ruhen des Verfahrens gewährt werden.

Beispiel 6:

Der bei einem deutschen Arbeitgeber in Konstanz beschäftigte F bezieht im Januar 2000 in Winterthur/Schweiz eine Wohnung zusammen mit seiner Lebensgefährtin, einer Schweizer Staatsangehörigen. Er wird nach dem Wegzug grundsätzlich Grenzgänger nach Art. 15a DBA-Schweiz und erfüllt die Voraussetzungen der Abwandererregelung. Im März 2000 erfolgt die Heirat. F macht geltend, im Zusammenhang mit der Heirat nach Winterthur gezogen zu sein.

Lösung:

Im vorliegenden Beispiel erfolgte der Wegzug im Zusammenhang mit der Heirat. Die Abwandererregelung greift hier bereits zum Zeitpunkt des Wegzugs nicht.

Sofern die Voraussetzungen der Wegzüglerregelung erfüllt sind, kann Deutschland die aus Deutschland stammenden Einkünfte im Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat und in den folgenden fünf Jahren besteuern. Als aus Deutschland stammende Einkünfte gelten dabei Einkünfte i.S. des § 49 EStG und § 2 AStG. Eine Übersicht über den Umfang der erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte inkl. der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte (Stand: 1994) enthält der Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (BMF vom 14.05.2004, BStBl 2004 I Sondernummer 1/2004).

Unterliegen Einkünfte, die aus Deutschland stammen, gemäß Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz der deutschen Besteuerung werden die von diesen Einkünften nach dem DBA-Schweiz erhobenen Schweizer Steuern in entsprechender Anwendung des § 34c EStG angerechnet (zur Anrechnung bei in der Schweiz erfolgter Vergangenheitsbesteuerung, vgl. FG Köln vom 22.09.1999, rkr., EFG 2000 S. 567). Entgegen dem § 34c EStG erfolgt dabei die Anrechnung nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz weder auf die gesamte deutsche Einkommensteuer noch auf den Höchstbetrag an deutscher Steuer i.S. des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG. Angerechnet wird nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz die Schweizer Steuer auf den Differenzbetrag zwischen der deutschen Steuer, die sich aufgrund der Besteuerung nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz ergibt, und der deutschen Steuer, die nach den Art. 6 – 22 DBA-Schweiz erhoben werden dürfte (vgl. auch BFH vom 26.02.1992, BStBl 1992 II S. 937). Liegt die Schweizer Steuer niedriger als dieser Differenzbetrag, so ist nur die tatsächlich entrichtete Steuer anrechenbar. Liegt die Schweizer Steuer höher, so ist der den Differenzbetrag übersteigende Betrag nicht anrechnungsfähig. Gemäß § 34c Abs. 6 S. 2 EStG sind die Absätze 1 und 2 des § 34c EStG auch anzuwenden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung einer ausländischen Steuer vorsieht. Es kann daher sowohl die Anrechnung der Schweizer Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG im Rahmen des Höchstbetrages des Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz als auch der Abzug dieser Schweizer Steuer gemäß § 34c Abs. 2 EStG vorgenommen werden.

Hinweis:

Art. 4 Abs. 4 lässt die Besteuerung in der Schweiz unberührt: Die Person ist der unbeschränkten schweizerischen Steuerpflicht unterworfen, und die deutsche Wegzüglerbesteuerung bleibt bei der schweizerischen Besteuerung unberücksichtigt. Die Beschränkungen des schweizerischen Besteuerungsrechts nach den Art. 6 – 22 werden dabei bei der schweizerischen Besteuerung

berücksichtigt; zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz wird Art. 24 Abs. 2 DBA-Schweiz angewandt.

Beispiel 7:

G ist im Jahr 2013 aus Deutschland in die Schweiz ausgewandert. Er bezieht im Jahr 2015 Bruttodividenden aus der Beteiligung an einer deutschen GmbH i.H. von 30.000 €. Die Dividenden sind dabei in Deutschland mit der Kapitalertragsteuer i.H. von 7.500 € (25 % von 30.000 €) belastet worden. Die schweizerische Steuer beträgt vor Anrechnung der deutschen Steuer 10.500 € (35 % von 30.000 €). Nach der Anrechnung ergibt sich eine schweizerische Steuer von 6.000 € (10.500 € abzgl. 4.500 €). G erfüllt:

a) die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht des § 2 AStG nicht,

b) die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht des § 2 AStG.

Lösung:

Nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. d dürfen diese Dividenden in Deutschland nur mit einer reduzierten Quellensteuer i.H. von 4.500 € (15 % von 30.000 €) belegt werden. Nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 kann Deutschland jedoch bei einem Wegzügler innerhalb der Karenzfrist die aus Deutschland stammenden Einkünfte besteuern. Die Dividenden stammen hier aus Deutschland, da der Schuldner seinen Sitz im Inland hat (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG). Die schweizerische Steuern sind jedoch in Deutschland nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 bis zur Mindeststeuer von 4.500 € (15 %) anzurechnen. Die anrechenbare schweizerische Steuer beträgt hier 6.000 € (schweizerische Steuer nach Anrechnung der deutschen Quellensteuer).

a) Grundsätzlich ist hier die deutsche Einkommensteuer durch den Steuerabzug abgegolten (§ 50 Abs. 2 EStG), die schweizerische Steuer ist dennoch nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 anzurechnen. Da weder zur beschränkten noch zur erweitert beschränkten Steuerpflicht eine Veranlagung durchgeführt wird, ist für die Anrechnung das Bundesamt für Finanzen zuständig (vgl. Tz. 2.2.7 des o.g. Einführungsschreibens zum DBA-Schweiz vom 26.03.1975).

b) Da G erweitert beschränkt steuerpflichtig ist (§ 2 AStG), werden seine Dividendeneinkünfte – ggf. mit weiteren Einkünften i.S. des § 49 EStG und § 2 AStG – in die Veranlagung zur erweitert beschränkten Steuerpflicht 2002 miteinbezogen. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG findet keine Anwendung. Die Anrechnung der schweizerischen Steuer nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 findet im Rahmen der Veranlagung statt (vgl. Tz. 2.2.7 des o.g. Einführungsschreibens zum DBA-Schweiz vom 26.03.1975). Für die Veranlagung zur erweitert beschränkten Steuerpflicht ist das Finanzamt Freiburg-Stadt zuständig.

5. Art. 4 Abs. 5 Wohnsitzwechsel und zeitliche Aufteilung des Besteuerungsanspruchs (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

Art. 4 Abs. 5 regelt die zeitliche Aufteilung des Besteuerungsanspruchs bei einem Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person von einem Vertragsstaat in den anderen Vertragsstaat. Gemeint ist hierbei der Wechsel der unbeschränkten Steuerpflicht von einem Vertragsstaat in den anderen. Die Vertragsstaaten dürfen ihre Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht nur für den Teil des Jahres erheben, in dem diese bestanden hat.

6. Art. 4 Abs. 6 Nicht-Ansässigkeitsfiktion bei Pauschalbesteuerung in der Schweiz (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

Art. 4 Abs. 6 ist eine Ausnahmeregelung zu Art. 4 Abs. 1 und 2 und versagt die Abkommensentlastungen aufgrund einer Aberkennung der Ansässigkeit derjenigen natürlichen Personen, die im anderen Vertragsstaat einer Pauschal- bzw. Vorzugsbesteuerung unterliegen. Eine Vorzugsbesteuerung liegt dann

vor, wenn die natürliche Person nicht mit allen, nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt (Pauschalbesteuerung). Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz betrifft heute praktisch nur noch die pauschale Aufwandsbesteuerung in der Schweiz. Da in der Schweiz jedoch sowohl für die Bundessteuern als auch für die kantonalen Steuern die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer „modifizierten“ Pauschalbesteuerung besteht, nach der die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) normal zu besteuern sind, während für die anderen Einkünfte (z.B. die schweizerischen Einkünfte) eine Aufwandsbesteuerung möglich ist, können die Abkommensnachteile aus der Pauschalbesteuerung umgangen werden.

7. Art. 4 Abs. 7 Bestimmung der Ansässigkeit von bevormundeten Personen (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

Die durch die Vormundschaft geschaffenen besonderen Verhältnisse sollen für die Abkommensanwendung außer Betracht bleiben. Hierunter fällt die Vormundschaft über Minderjährige (§§ 1773 ff. BGB), die Betreuung Volljähriger (§§ 1896 ff. BGB) sowie die Pflegschaft (§§ 1909 ff. BGB). Bei bevormundeten Personen darf sich die Ansässigkeit somit nicht nach dem Wohnsitz des Vormunds oder bei Unterbringung in einer Anstalt nach dem Anstaltsort richten. Es sollen allein die tatsächlichen Verhältnisse maßgeblich sein. Art. 4 Abs. 4 ist deshalb auch für bevormundete Personen anzuwenden.

8. Art. 4 Abs. 11 Einkommens- und Vermögenszurechnung unter Abkommensanwendung (keine vergleichbare Regelung im OECD-MA)

Ansässig im Sinne des Abkommens und damit abkommensberechtigt ist nach Art. 4 Abs. 11 nur, wer im betreffenden Vertragsstaat unbeschränkt steuerpflichtig und nutzungsberechtigter Empfänger der Einkünfte ist. Es kann somit keine Quellensteuerentlastung beantragt werden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Einkommensempfänger die betreffenden Einkünfte und Vermögensteile, die ihm wirtschaftlich nicht zuzurechnen sind, an Personen in Drittstaaten weiterleitet.

Inhalt Fach A Teil 5

Vordrucke

1 Gre 1

2 Gre 2

3 Gre 3

Gre 1

Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Vordruck nachfolgend abgedruckt.

An das

Finanzamt / Kantonale Steueramt _____ Steuernummer: _____

Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

I. Erklärung des Arbeitnehmers

Ich, der Unterzeichnende (Name und Vorname) _____

geb. am _____ in _____

Beruf _____

erkläre,

1. dass ich in _____
   bei der Firma _____
   (Name und Anschrift des Arbeitgebers)

   seit dem _____ beschäftigt bin,

2. dass ich meinen Wohnsitz seit _____ in (vollständige Anschrift)

   _____

   habe, zu dem ich regelmäßig von meinem Arbeitsort zurückkehre,

3. dass ich mich verpflichte, jede Änderung meines Wohnsitzes dem oben genannten Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

_____
Ort, Datum Unterschrift

II. Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerbehörde des Wohnsitzstaates

Die unten bezeichnete Steuerbehörde bestätigt, dass der oben bezeichnete Arbeitnehmer an dem in Abschnitt I.2 angegebenen Ort ansässig ist.

Diese Bescheinigung gilt für das Jahr 20____

_____
(Ort, Datum)

_____
(Unterschrift, Dienststempel)

Die mit dem Antrag angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 ff. der Abgabenordnung und Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz erhoben.

Erläuterungen

1. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger bezieht, werden grundsätzlich in dessen **Ansässigkeitsstaat** besteuert. Der Tätigkeitsstaat darf jedoch eine Steuer im Abzugswege erheben.

2. Um eine Begrenzung dieser Abzugssteuer auf 4,5 v. H. des Bruttobetrags der Vergütungen zu erreichen, muss der Grenzgänger diese Ansässigkeitsbescheinigung dem Arbeitgeber vorlegen.

   Eine Ansässigkeitsbescheinigung ist somit zu beantragen

   - bei Arbeitsaufnahme
   - bei Arbeitgeberwechsel.

3. In Fällen der Wohnsitzverlegung in die Schweiz:
   Eine Begrenzung der Abzugssteuer durch den deutschen Arbeitgeber kommt trotz Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung Gre-1 nicht in Betracht, wenn der Arbeitnehmer als Abwanderer i. S. des Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland/Schweiz anzusehen ist (vgl. Art. 15a Abs. 1 Satz 4). Diese Prüfung obliegt dem **Arbeitgeber**.

4. Eine Begrenzung der Abzugssteuer kommt auch bei Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nicht in Betracht, wenn der Arbeitgeber erkennt, dass der Arbeitnehmer aufgrund der voraussichtlichen Tage der Nichtrückkehr die Grenzgängereigenschaft nicht erfüllen wird.

   Der Arbeitgeber ist bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft im Laufe des Kalenderjahrs verpflichtet, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten.

5. Der Grenzgänger füllt den Abschnitt I der drei Ausfertigungen des Vordrucks aus. Er legt diese Ausfertigungen der für ihn im Wohnsitzstaat zuständigen Steuerbehörde vor. Diese behält nach Erteilung der Bescheinigung in Abschnitt II die **dritte** Ausfertigung des Vordrucks und gibt die beiden übrigen dem Grenzgänger zurück, der die erste Ausfertigung seinem Arbeitgeber übergibt und die andere behält.

6. a) **Der deutsche Arbeitgeber** hat die erste Ausfertigung des Vordrucks aufzubewahren. Der Steuerabzug ist bei Vorlage dieser Bescheinigung abweichend von § 39d EStG in Höhe von 4,5 v. H. der Bruttovergütungen vorzunehmen, es sei denn, dass die sich nach § 39d EStG ergebende Steuer niedriger wäre. In diesem Fall ist § 39d EStG anzuwenden.

   b) **Der schweizerische Arbeitgeber** hat die erste Ausfertigung des Vordrucks aufzubewahren. Der Steuerabzug ist bei Vorlage dieser Bescheinigung abweichend vom internen Recht in Höhe von 4,5 v. H. der Bruttovergütungen vorzunehmen, es sei denn, dass die sich aus dem internen Recht ergebende Steuer niedriger wäre.

7. Diese Bescheinigung gilt für ein Jahr. Die Bescheinigung wird für das jeweilige Folgejahr dem Grenzgänger **ohne Antrag** von der zuständigen Steuerbehörde erteilt.

8. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19.9.1994 (BStBl. I S. 683) und das BMF-Schreiben vom 7.7.1997 (BStBl. I S. 723) hingewiesen.

An das

Finanzamt / Kantonale Steueramt _____ Steuernummer: _____

Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

I. Erklärung des Arbeitnehmers

Ich, der Unterzeichnende (Name und Vorname) _____

geb. am _____ in _____

Beruf _____

erkläre,

1. dass ich in _____
   bei der Firma _____
   (Name und Anschrift des Arbeitgebers)

   seit dem _____ beschäftigt bin,

2. dass ich meinen Wohnsitz seit _____ in (vollständige Anschrift)

   _____

   habe, zu dem ich regelmäßig von meinem Arbeitsort zurückkehre,

3. dass ich mich verpflichte, jede Änderung meines Wohnsitzes dem oben genannten Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

_____
Ort, Datum Unterschrift

II. Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerbehörde des Wohnsitzstaates

Die unten bezeichnete Steuerbehörde bestätigt, dass der oben bezeichnete Arbeitnehmer an dem in Abschnitt I.2 angegebenen Ort ansässig ist.

Diese Bescheinigung gilt für das Jahr 20____

_____
(Ort, Datum)

_____
(Unterschrift, Dienststempel)

Die mit dem Antrag angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 ff. der Abgabenordnung und Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz erhoben.

Erläuterungen

1. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger bezieht, werden grundsätzlich in dessen **Ansässigkeitsstaat** besteuert. Der Tätigkeitsstaat darf jedoch eine Steuer im Abzugswege erheben.

2. Um eine Begrenzung dieser Abzugssteuer auf 4,5 v. H. des Bruttobetrags der Vergütungen zu erreichen, muss der Grenzgänger diese Ansässigkeitsbescheinigung dem Arbeitgeber vorlegen.

   Eine Ansässigkeitsbescheinigung ist somit zu beantragen

   - bei Arbeitsaufnahme
   - bei Arbeitgeberwechsel.

3. In Fällen der Wohnsitzverlegung in die Schweiz:
   Eine Begrenzung der Abzugssteuer durch den deutschen Arbeitgeber kommt trotz Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung Gre-1 nicht in Betracht, wenn der Arbeitnehmer als Abwanderer i. S. des Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland/Schweiz anzusehen ist (vgl. Art. 15a Abs. 1 Satz 4). Diese Prüfung obliegt dem **Arbeitgeber**.

4. Eine Begrenzung der Abzugssteuer kommt auch bei Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nicht in Betracht, wenn der Arbeitgeber erkennt, dass der Arbeitnehmer aufgrund der voraussichtlichen Tage der Nichtrückkehr die Grenzgängereigenschaft nicht erfüllen wird.

   Der Arbeitgeber ist bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft im Laufe des Kalenderjahrs verpflichtet, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten.

5. Der Grenzgänger füllt den Abschnitt I der drei Ausfertigungen des Vordrucks aus. Er legt diese Ausfertigungen der für ihn im Wohnsitzstaat zuständigen Steuerbehörde vor. Diese behält nach Erteilung der Bescheinigung in Abschnitt II die **dritte** Ausfertigung des Vordrucks und gibt die beiden übrigen dem Grenzgänger zurück, der die erste Ausfertigung seinem Arbeitgeber übergibt und die andere behält.

6. a) **Der deutsche Arbeitgeber** hat die erste Ausfertigung des Vordrucks aufzubewahren. Der Steuerabzug ist bei Vorlage dieser Bescheinigung abweichend von § 39d EStG in Höhe von 4,5 v. H. der Bruttovergütungen vorzunehmen, es sei denn, dass die sich nach § 39d EStG ergebende Steuer niedriger wäre. In diesem Fall ist § 39d EStG anzuwenden.

   b) **Der schweizerische Arbeitgeber** hat die erste Ausfertigung des Vordrucks aufzubewahren. Der Steuerabzug ist bei Vorlage dieser Bescheinigung abweichend vom internen Recht in Höhe von 4,5 v. H. der Bruttovergütungen vorzunehmen, es sei denn, dass die sich aus dem internen Recht ergebende Steuer niedriger wäre.

7. Diese Bescheinigung gilt für ein Jahr. Die Bescheinigung wird für das jeweilige Folgejahr dem Grenzgänger **ohne Antrag** von der zuständigen Steuerbehörde erteilt.

8. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19.9.1994 (BStBl. I S. 683) und das BMF-Schreiben vom 7.7.1997 (BStBl. I S. 723) hingewiesen.

An das

Finanzamt / Kantonale Steueramt _____ Steuernummer: _____

Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

I. Erklärung des Arbeitnehmers

Ich, der Unterzeichnende (Name und Vorname) _____

geb. am _____ in _____

Beruf _____

erkläre,

1. dass ich in _____
   bei der Firma _____
   (Name und Anschrift des Arbeitgebers)

   seit dem _____ beschäftigt bin,

2. dass ich meinen Wohnsitz seit _____ in (vollständige Anschrift)

   _____

   habe, zu dem ich regelmäßig von meinem Arbeitsort zurückkehre,

3. dass ich mich verpflichte, jede Änderung meines Wohnsitzes dem oben genannten Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

_____
Ort, Datum Unterschrift

II. Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerbehörde des Wohnsitzstaates

Die unten bezeichnete Steuerbehörde bestätigt, dass der oben bezeichnete Arbeitnehmer an dem in Abschnitt I.2 angegebenen Ort ansässig ist.

Diese Bescheinigung gilt für das Jahr 20____

_____
(Ort, Datum)

_____
(Unterschrift, Dienststempel)

Die mit dem Antrag angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 ff. der Abgabenordnung und Art. 15a DBA Deutschland/Schweiz erhoben.

Verfügung

Namenszeichen /Datum

1. Die Ansässigkeitsbescheinigung wird erteilt.

2. 1. und 2. Ausfertigung absenden. Zur Post am: _____

3. Der Grenzgänger

3.1 ( ) ist bereits unter der StNr. _____
erfasst. Erledigt: _____

3.2 ( ) ist steuerlich noch nicht erfasst:

StNr. zuteilen Erledigt: _____

Vorauszahlungen festsetzen Erledigt: _____

4. Die Ansässigkeitsbescheinigung ist nicht
zu erteilen (Begründung vgl. Ablehnungsbescheid)

5. Es ist ein formloser Ablehnungsbescheid
zu erteilen Erledigt: _____

6. Zu den Akten / Wiedervorlage

I. A.

_____
(Namenszeichen / Datum)

Gre 2

Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Art. 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz und dem Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991

Vordruck nachfolgend abgedruckt.

1. Ausfertigung für den Arbeitgeber

Finanzamt _____ / Kantonales Steueramt _____ Datum

Herrn / Frau

Steuernummer:

Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

hier: Bescheinigung für das Jahr 20 _____

Anlage: 1 Mehrfertigung

Sehr geehrte(r) _____

Zur Vorlage bei Ihrem Arbeitgeber und zur Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 Doppelbesteuerungsabkommen wird Ihnen hiermit bestätigt, dass Sie an der o. g. Adresse ansässig sind.

Diese Bescheinigung gilt nicht bei Beginn eines neuen Dienstverhältnisses.

Sie sind verpflichtet, jede Änderung des Wohnsitzes Ihrem Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Finanzamt / Kantonales Steueramt

2. Ausfertigung für den Grenzgänger

Finanzamt _____ / Kantonales Steueramt _____ Datum

Herrn / Frau

Steuernummer:

Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

hier: Bescheinigung für das Jahr 20 _____

Anlage: 1 Mehrfertigung

Sehr geehrte(r) _____

Zur Vorlage bei Ihrem Arbeitgeber und zur Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 Doppelbesteuerungsabkommen wird Ihnen hiermit bestätigt, dass Sie an der o. g. Adresse ansässig sind.

Diese Bescheinigung gilt nicht bei Beginn eines neuen Dienstverhältnisses.

Sie sind verpflichtet, jede Änderung des Wohnsitzes Ihrem Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Finanzamt / Kantonales Steueramt

3. Ausfertigung für das Finanzamt / Kantonale Steueramt

Finanzamt _____ / Kantonales Steueramt _____ Datum

Herrn / Frau

Steuernummer:

Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

hier: Bescheinigung für das Jahr 20 _____

Anlage: 1 Mehrfertigung

Sehr geehrte(r) _____

Zur Vorlage bei Ihrem Arbeitgeber und zur Ermäßigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Abs. 1 Satz 3 Doppelbesteuerungsabkommen wird Ihnen hiermit bestätigt, dass Sie an der o. g. Adresse ansässig sind.

Diese Bescheinigung gilt nicht bei Beginn eines neuen Dienstverhältnisses.

Sie sind verpflichtet, jede Änderung des Wohnsitzes Ihrem Arbeitgeber und der Finanzbehörde mitzuteilen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Finanzamt / Kantonales Steueramt

Verfügung

Namenszeichen/Datum

1. Die Verlängerungsbescheinigung wird erteilt.

2. 1. und 2. Ausfertigung absenden. Zur Post am: _____

3. Die Verlängerungsbescheinigung ist nicht zu erteilen (Begründung vgl. Ablehnungsbescheid).

4. Es ist ein formloser Ablehnungsbescheid zu erteilen. Erledigt: _____

5. zu den Akten

I. A.

_____

(Namenszeichen/Datum)

Gre 3

Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Vordruck nachfolgend abgedruckt.

Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen* i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Die Firma

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitgebers)

bescheinigt hiermit, dass

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitnehmers)

als Grenzgänger beschäftigt ist und als _____

(berufliche Tätigkeit)

im Jahr _____

an mehr als _____Arbeitstagen (vgl. die beigefügte Einzelaufstellung – entsprechend Ziffer 1 der Rückseite) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Herr / Frau _____ war in o. g. Jahr

(☐) ganzjährig beschäftigt.

(☐) von _____ bis _____ beschäftigt.

(☐) als Teilzeitbeschäftigte(r) in folgendem Umfang _____ beschäftigt.

_____ _____

(Ort, Datum) (Firmenstempel, Unterschrift)

Nicht vom Arbeitgeber auszufüllen:

Sichtvermerk der für den Arbeitgeber zuständigen Steuerbehörde

_____

(Ort, Datum, Unterschrift) Dienstsiegel

* Bei unterjähriger Beschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung: — siehe Rückseite Ziffer 2 —

Die mit der Bescheinigung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149ff. der Abgabenordnung und Art. 15a DBA Deutschland-Schweiz erhoben.

Finanzamt

Steuernummer / Aktenzeichen

Verfügung

Erledigt am	durch

1. Prüfung der 60-Tage-Grenze lt. Einzelaufstellung (bei unterjähriger Beschäftigung durch einen Arbeitgeber ist die Grenze zeitanteilig zu kürzen) . . . . . .

2. Sichtvermerk erteilt

   ☐ nein (ggf. kurze Begründung)

   ☐ ja . . . . . .

3. Z. d. A.

I. A.

Namenszeichen und Datum

Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen* i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Die Firma

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitgebers)

bescheinigt hiermit, dass

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitnehmers)

als Grenzgänger beschäftigt ist und als _____

(berufliche Tätigkeit)

im Jahr _____

an mehr als _____Arbeitstagen (vgl. die beigefügte Einzelaufstellung – entsprechend Ziffer 1 der Rückseite) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Herr / Frau _____ war in o. g. Jahr

(☐) ganzjährig beschäftigt.

(☐) von _____ bis _____ beschäftigt.

(☐) als Teilzeitbeschäftigte(r) in folgendem Umfang _____ beschäftigt.

_____ _____

(Ort, Datum) (Firmenstempel, Unterschrift)

Nicht vom Arbeitgeber auszufüllen:

Sichtvermerk der für den Arbeitgeber zuständigen Steuerbehörde

_____

(Ort, Datum, Unterschrift) Dienstsiegel

* Bei unterjähriger Beschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung: — siehe Rückseite Ziffer 2 —

Die mit der Bescheinigung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149ff. der Abgabenordnung und Art. 15a DBA Deutschland-Schweiz erhoben.

1. Einzelaufstellung der Tage der Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung:
   (Bitte gesondertes Blatt beifügen)

Datum	Ort	Land	Anlass

2. Erläuterungen zur Berechnung der Tage der Nichtrückkehr

Artikel 15a Abs. 2 DBA

Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

Auszug aus dem Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991

1. Die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz im Sinne des Artikels 15a Absatz 2 Satz 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände, wie z. B. bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst, über mehrere Tage erstreckt.

2. Arbeitstage im Sinne dieser Regelung sind die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage.

3. Ist ein Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt, so sind die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage der Nichtrückkehr in der Weise zu berechnen, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung 5 Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung 1 Tag anzusetzen sind. Maßgebend für die Frage der Grenzgängereigenschaft ist die Gesamtzahl der auf diese Weise errechneten Tage.

4. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der stundenweise, aber an jedem betriebsüblichen Arbeitstag im anderen Staat beschäftigt ist, ist für die Frage der Grenzgängereigenschaft ebenfalls von 60 nicht schädlichen Tagen der Nichtrückkehr auszugehen. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung im Verhältnis der Arbeitstage herabzusetzen.

Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen* i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Die Firma

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitgebers)

bescheinigt hiermit, dass

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitnehmers)

als Grenzgänger beschäftigt ist und als _____

(berufliche Tätigkeit)

im Jahr _____

an mehr als _____Arbeitstagen (vgl. die beigefügte Einzelaufstellung – entsprechend Ziffer 1 der Rückseite) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Herr / Frau _____ war in o. g. Jahr

(☐) ganzjährig beschäftigt.

(☐) von _____ bis _____ beschäftigt.

(☐) als Teilzeitbeschäftigte(r) in folgendem Umfang _____ beschäftigt.

_____ _____

(Ort, Datum) (Firmenstempel, Unterschrift)

Nicht vom Arbeitgeber auszufüllen:

Sichtvermerk der für den Arbeitgeber zuständigen Steuerbehörde

_____

(Ort, Datum, Unterschrift) Dienstsiegel

* Bei unterjähriger Beschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung: — siehe Rückseite Ziffer 2 —

Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Arbeitstagen* i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991

Die Firma

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitgebers)

bescheinigt hiermit, dass

_____

_____

_____

_____

(Name und Anschrift des Arbeitnehmers)

als Grenzgänger beschäftigt ist und als _____

(berufliche Tätigkeit)

im Jahr_____

an mehr als _____Arbeitstagen (vgl. die beigefügte Einzelaufstellung – entsprechend Ziffer 1 der Rückseite) aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Herr / Frau _____ war in o. g. Jahr

(☐) ganzjährig beschäftigt.

(☐) von _____ bis _____ beschäftigt.

(☐) als Teilzeitbeschäftigte(r) in folgendem Umfang _____ beschäftigt.

_____ _____

(Ort, Datum) (Firmenstempel, Unterschrift)

Nicht vom Arbeitgeber auszufüllen:

Sichtvermerk der für den Arbeitgeber zuständigen Steuerbehörde

_____

(Ort, Datum, Unterschrift) Dienstsiegel

* Bei unterjähriger Beschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung: — siehe Rückseite Ziffer 2 —

1. Einzelaufstellung der Tage der Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung:
   (Bitte gesondertes Blatt beifügen)

Datum	Ort	Land	Anlass

2. Erläuterungen zur Berechnung der Tage der Nichtrückkehr

Artikel 15a Abs. 2 DBA

Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

Auszug aus dem Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991

1. Die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz im Sinne des Artikels 15a Absatz 2 Satz 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände, wie z. B. bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst, über mehrere Tage erstreckt.

2. Arbeitstage im Sinne dieser Regelung sind die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage.

3. Ist ein Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt, so sind die für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlichen Tage der Nichtrückkehr in der Weise zu berechnen, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung 5 Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung 1 Tag anzusetzen sind. Maßgebend für die Frage der Grenzgängereigenschaft ist die Gesamtzahl der auf diese Weise errechneten Tage.

4. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der stundenweise, aber an jedem betriebsüblichen Arbeitstag im anderen Staat beschäftigt ist, ist für die Frage der Grenzgängereigenschaft ebenfalls von 60 nicht schädlichen Tagen der Nichtrückkehr auszugehen. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung im Verhältnis der Arbeitstage herabzusetzen.

Inhalt Fach B

Grundzüge

1 Erste Schritte bei der Tätigkeitsaufnahme in der Schweiz

2 Steuereinbehalt in der Schweiz

3 Steuererklärungspflicht in Deutschland

4 Überschreitens der 60-Tage-Grenze

5 Beendigung der Tätigkeit

6 Wegzugsfälle

Erste Schritte bei der Tätigkeitsaufnahme in der Schweiz

Personen, die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, unterliegen grundsätzlich mit ihrem gesamten Welteinkommen der inländischen Besteuerung. Bei Einkünften aus anderen Staaten kann das deutsche Besteuerungsrecht durch ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eingeschränkt werden.

Für Grenzgänger, die von ihrem schweizerischen Arbeitsort regelmäßig an ihren deutschen Wohnort zurückkehren, liegt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Art. 15a DBA-Schweiz grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat Deutschland. Eine Grenzgängereigenschaft ist bereits gegeben, wenn der Arbeitnehmer einmal pro Woche (vgl. Art. 7 Abs. 1 des Anhang I zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit; Fach D Teil 4 Nummer 1) oder mindestens an fünf Tagen pro Monat (vgl. Fach A Teil 2 Nummer 1) an seinen Wohnsitz zurückkehrt.

Liegt die Grenzgängereigenschaft des Arbeitnehmers vor, ist die Schweiz berechtigt, eine Quellensteuer in Höhe von 4,5 % der nach schweizerischem Recht ermittelten Bruttovergütungen zu erheben. Diese Quellensteuer wird in Deutschland im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer wie Vorauszahlungen auf die deutsche Steuer nach § 36 EStG angerechnet. Die in der Schweiz erhobene Quellensteuer kann nur in Höhe von maximal 4,5 Prozent des Bruttolohnes laut schweizerischem Lohnausweis auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Anzumerken ist hierbei, dass einige Schweizer Arbeitgeber die Arbeitgeberbeiträge zur NBUV der Bemessungsgrundlage hinzurechnen. Bezüglich einer möglichen Rückerstattung von zu viel einbehaltener Quellensteuer muss sich der Steuerpflichtige mit dem zuständigen kantonalen Steueramt in der Schweiz in Verbindung setzen. Ist die tatsächlich einbehaltene Quellensteuer niedriger als 4,5 Prozent, so wird lediglich die tatsächlich einbehaltene Steuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet. Zudem ist die Steueranrechnung auf den Quellensteuerbetrag begrenzt, welcher auf dem Schweizer Lohnausweis ausgewiesen ist.

Personen, die in der Schweiz arbeiten unterliegen grundsätzlich nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug. Deshalb sind bei Grenzgängern in die Schweiz einige Besonderheiten zu beachten. Mangels Lohnsteuerabzug besteht für diesen Personenkreis eine Veranlagungspflicht gemäß § 25 Abs. 1 EStG bzw. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Bei Steuerpflichtigen ohne Lohnsteuerabzug wird die Einkommensteuer deshalb im Laufe des Jahres durch Einkommensteuervorauszahlungen erhoben. Damit soll zum einen der Steuerpflichtige am Ende des Kalenderjahres nicht mit einer hohen Steuernachzahlung belastet werden und zum anderen die Einkommensteuer zeitnah erhoben werden.

Sobald ein Grenzgänger seine Tätigkeit in der Schweiz aufnimmt, benötigt das Finanzamt folgende Unterlagen:

- Fragebogen zur Arbeitsaufnahme als Grenzgänger – **S 2-76** (vgl. Fach B Teil 5 Nummer 2): Der Fragebogen dient zur steuerlichen Erfassung. Soweit für den Grenzgänger noch keine Steuernummer zugeteilt wurde, wird ihm erstmalig eine neue Steuernummer zugewiesen. Die Steuer-IdNr. bleibt hiervon unberührt. Anhand der Angaben auf dem Fragebogen (Höhe der voraussichtlichen Einkünfte, Angaben zum Familienstand) werden vierteljährliche Vorauszahlungen festgesetzt. Sofern im Fragebogen unzureichende Angaben gemacht werden, kann das Finanzamt die Vorauszahlungen anhand geschätzter Besteuerungsgrundlagen festsetzen.
- Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Art. 15a Abs. 1 Satz 3 DBA-Schweiz – **Gre-1** (vgl. Fach A Teil 5 Nummer 1):
  Mit diesem Vordruck wird die Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger beantragt, die dem Arbeitgeber zur Quellensteuerbegrenzung auf 4,5 % vorgelegt werden muss. Für die Beantragung der Ansässigkeitsbescheinigung Gre-1 füllt der Steuerpflichtige den Abschnitt I der drei

Ausfertigungen des Vordrucks Gre-1 aus. Er legt diese Ausfertigungen dem für ihn zuständigen Finanzamt vor. Dieses behält nach Erteilung der Bescheinigung in Abschnitt II die dritte Ausfertigung dieses Vordrucks und gibt die beiden übrigen dem Grenzgänger zurück, der die erste Ausfertigung seinem Arbeitgeber übergibt und die andere behält.

Sofern dem Finanzamt der o.g. Fragebogen nicht bereits mit dem Antrag auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung übermittelt wird, schickt das Finanzamt dem Steuerpflichtigen daraufhin den Fragebogen für Grenzgänger S 2-76 und ein Merkblatt für Grenzgänger (vgl. Fach B Teil 5 Nummer 1) zu.

Die Ansässigkeitsbescheinigung wird dem Steuerpflichtigen nach Bearbeitung durch das Wohnsitzfinanzamt zur weiteren Verwendung (Weitergabe an den Arbeitgeber) zugeschickt.

Für das Folgejahr erteilt das Finanzamt automatisch eine Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung – **Gre 2** (vgl. Fach A Teil 5 Nummer 2).

Hinweis:

Zur korrekten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für Vorauszahlungszwecke ist es in der Regel sachdienlich, neben dem Fragebogen den Arbeitsvertrag (z.B. wegen Einmalzahlungen wie Urlaubs- oder Weihnachtsgeld) und Lohn- oder Gehaltsabrechnungen anzufordern, soweit diese noch nicht dem Fragebogen beigefügt sind.

Steuereinbehalt in der Schweiz

Der schweizerische Arbeitgeber benötigt eine vom deutschen Finanzamt ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung, um die Beschränkung der Quellensteuer auf 4,5 % nach Art. 15a DBA-Schweiz vornehmen zu können. Im Jahr der Arbeitsaufnahme ist dies der Vordruck Gre-1 (vgl. Fach A Teil 5 Nummer 1). Für die Folgejahre wird dem Grenzgänger die Verlängerung der Ansässigkeitsbescheinigung (Bescheinigung Gre-2, vgl. Fach A Teil 5 Nummer 2) automatisch vom Finanzamt zugeschickt. Es bedarf hierzu keines Antrags des Grenzgängers. Im Fall eines Arbeitgeberwechsels, auch wenn sich dieser ebenfalls in der Schweiz befindet, gilt die Gre-2 nicht weiter. Es ist erneut eine Ansässigkeitsbescheinigung mit dem Vordruck Gre-1 und dem Fragebogen S 2-76 beim zuständigen Finanzamt zu beantragen.

Wenn dem Arbeitgeber im Zeitpunkt der Lohnzahlung keine gültige Ansässigkeitsbescheinigung bzw. Verlängerung vorliegt, behält er die volle tarifliche Schweizer Steuer ein.

Wenn die schweizerische Steuer nach dem kantonalen Quellensteuertarif (einschließlich Bundes- und Gemeindesteuer) unter 4,5 % des Bruttolohnes liegt, ist vom schweizerischen Arbeitgeber die niedrigere Steuer einzubehalten.

Steuererklärungspflicht in Deutschland

Ein Grenzgänger hat wegen seiner Erklärungspflicht nach § 25 Abs. 1 EStG bzw. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG jährlich eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung ist grundsätzlich bis zum 31. Juli des Folgejahres einzureichen (vgl. 149 Abs. 2 AO). Grenzgänger in die Schweiz verwenden für die Angaben zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in der Einkommensteuererklärung die Anlage N-Gre. Dieser Vordruck ist u.a. vorgesehen für Angaben über:

- den ausländischen Arbeitslohn einschließlich notwendiger Kürzungen und Hinzurechnungen,
- bestimmte Lohn-/Entgeltersatzleistungen,
- steuerfreien Arbeitslohn für Auslandstätigkeiten,
- Werbungskosten im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- Werbungskosten in Sonderfällen
- Auszahlungen aus der Schweizer Pensionskasse,
- Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn.
- bis VZ 2017: die Ermittlung der steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium,
- ab VZ 2018: Angaben zum Arbeitgeber und zur NBUV,
- die Krankentaggeldversicherung,
- ggf. erhaltende Alterseinkünfte aus der ersten, zweiten oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge.

Dieser Erklärung sind zwingend folgende Unterlagen beizufügen:

a) Lohnausweis einschließlich Zusatz- oder Ergänzungsblätter im Original,

b) Nachweis des Arbeitgeberbeitrags zur Krankentaggeldversicherung, zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV),

c) ggf. Nachweis über die Beiträge zur Schweizer Krankenversicherung.

d) Bescheinigung über die Zusammensetzung der Pensionskassenbeiträge:
Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge jeweils in das Obligatorium und Überobligatorium

Nach Bedarf sind im Einzelfall im Rahmen der Veranlagung notwendig:

a) Nachweise über die im Bruttolohn enthaltenen gezahlten Kinder-/Ausbildungszulagen

b) Nachweise über steuerfreie Schichtzulagen

c) Angaben und Bescheinigungen zu Mitarbeitergewinnbeteiligungen/-optionen (Dividendenabrechnungen, Abrechnung über den Mitarbeiteraktienerwerb bzw. über Zusatzaktien, Aufstellung der Depotbewegungen usw.)

Hinweis:

Diese Unterlagen sind bereits mit der Einkommensteuererklärung einzureichen (vgl. Anlage N-Gre bzw. Anleitung zur Anlage N-Gre).

Da es sich bei einer Grenzgängerveranlagung um einen Fall mit Auslandbezug handelt, so trifft den Steuerpflichtigen die erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO und zwar sowohl in Form der Beweisvorsorgepflicht als auch der Beweismittelbeschaffungspflicht. Folglich sind

Grenzgängerfälle von der ansonsten geltenden Belegvorhaltepflicht ausgenommen (vgl. Belegrücksendeschreiben der Finanzämter).

Im Rahmen der Beweismittelbeschaffungspflicht i.S. des § 90 Abs. 2 Satz 1 AO ist der Grenzgänger dazu verpflichtet, alle für die Besteuerung relevanten Unterlagen zu beschaffen und der deutschen Finanzbehörde vorzulegen. Die Beweisvorsorgepflicht umfasst die Verpflichtung, im Vorhinein Vorkehrungen für eine bevorstehende, rechtzeitige Vorlage der relevanten Unterlagen zu gewähren. Kommt der Steuerpflichtige seinen Pflichten nicht nach, kann er sich im Nachhinein nicht darauf berufen, nicht imstande gewesen zu sein, den Sachverhalt aufzuklären bzw. Beweismittel zu beschaffen.

Werden die erforderlichen Nachweise nicht mit der Steuererklärung eingereicht, so kann das Finanzamt eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO der jeweiligen Beträge durchführen (z.B. Schätzung des Bruttoarbeitslohnes, des steuerpflichtigen Anteils in das Überobligatorium oder pauschale Schätzung der Hinzurechnungsbeträge).

Nach dem Abschluss der Bearbeitung der Steuererklärung wird die Jahressteuer mit Steuerbescheid festgesetzt. Auf die Jahressteuer werden die geleisteten Vorauszahlungen und die in der Schweiz erhobene Quellensteuer bis zu 4,5 % wie Einkommensteuervorauszahlungen nach § 36 EStG angerechnet, vgl. hierzu Fach B Teil 3 Nummer 10.

Überschreiten der 60-Tage-Grenze

Stellt der Arbeitgeber am Ende des Jahres oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses während des Kalenderjahres fest, dass die Grenzgängereigenschaft aufgrund der entsprechenden Nichtrückkehrtage entfällt, hat er die Nichtrückkehrtage mit dem Vordruck Gre-3 (Fach A Teil 4 Nummer 3) zu bescheinigen. Dem Vordruck ist eine Einzelaufstellung der Tage der Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung und ein Besteuerungsnachweis aus der Schweiz (z.B. Quellensteuerabrechnung, Schweizer Steuerbescheid oder Veranlagungsverfügung) beizufügen. Erfolgt kein Nachweis der Besteuerung im Ausland, kommt § 50d Abs. 8 EStG zur Anwendung.

Der Vordruck Gre-3 ist jeweils unaufgefordert dem kantonalen Steueramt, das für den Einbehalt der Abzugsteuer zuständig ist, zuzuleiten. Dieses versieht die Bescheinigung nach Überprüfung mit einem Sichtvermerk und gibt sie an den Arbeitgeber zur Weiterleitung an den Grenzgänger zurück.

Unabhängig davon überprüft das deutsche Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung regelmäßig die bescheinigten Nichtrückkehrtage und verlangt entsprechende Nachweise (z.B. Übernachtungsbelege, Spesenabrechnungen, Mietvertrag, Mietzahlungsnachweise usw.). Insbesondere bei einer Änderung des Sachverhalts oder bei Tätigkeitsaufnahme in der Schweiz werden diese Nachweise benötigt.

Hier besteht für den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Dem Steuerpflichtigen obliegt grundsätzlich die Feststellungslast, was die Glaubhaftigkeit des Überschreitens der 60-Tage-Grenze anbelangt. Kann dem Finanzamt nicht glaubhaft und schlüssig dargelegt werden, dass diese Grenze überschritten wurde, so kann von einem nachteiligen Sachverhalt ausgegangen werden. Die objektive Beweislast für steuerlich begünstigende Umstände liegt demnach beim Steuerpflichtigen; ein ungeklärter Sachverhalt kann sich zu seinen Lasten auswirken.

Überschreitet der Arbeitnehmer die Grenze von 60 beruflich bedingten Nichtrückkehrtagen, ist der Arbeitslohn entsprechend Fach A Teil 2 Nummer 8 in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Betrag aufzuteilen (Anlage N-AUS). Hierfür ist der Steuererklärung eine vom Arbeitgeber bestätigte Aufstellung der Reisetage beizufügen, da aus dem Vordruck Gre-3 eintägige Dienstreisen in der Schweiz und Deutschland nicht hervorgehen.

Bei der Einkommensteuererklärung wird dann nur der Arbeitslohn für die Inlands- und Drittstaatentätigkeit der inländischen Besteuerung unterworfen. Eine Anrechnung der Schweizer Quellensteuer erfolgt nicht, da Deutschland für diesen Teil des Arbeitslohns das alleinige Besteuerungsrecht zusteht. Der Arbeitslohn, welcher aus der Tätigkeit in der Schweiz resultiert, wird von der inländischen Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 i.V. mit Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz freigestellt, der Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG ist jedoch anzuwenden. Mit dem steuerfreien Arbeitslohn unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können ebenfalls nur bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte berücksichtigt werden. Für die Berücksichtigung der Sonderausgaben vgl. Fach B Teil 3 Nummer 4.

Auch bei leitenden Angestellten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend. Weitere Ausführungen zur Besteuerung von leitenden Angestellten sind in Fach A Teil 2 Nummer 10 und 11 enthalten.

Beendigung der Tätigkeit

Beendet ein Grenzgänger seine Tätigkeit in der Schweiz, z.B., weil er in den Ruhestand geht oder eine Arbeit in Deutschland aufnimmt, ist dies ebenfalls dem Finanzamt anzuzeigen, damit die Einkommensteuervorauszahlungen entsprechend angepasst werden können. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung sind die Austrittsabrechnung der Pensionskasse und ein Nachweis über den Verbleib der Freizügigkeitsleistung (ggf. Kontoauszug des Freizügigkeitskontos) vorzulegen, damit das Finanzamt eine etwaige Steuerpflicht des Pensionskassenguthabens prüfen kann (vgl. Fach B Teil 2 Nummer 2). Erst nach Vorlage dieser Unterlagen erfolgt die Anpassung der Vorauszahlung.

Werden die Nachweise über den Verbleib der Freizügigkeitsleitung nicht erbracht, so kann das Finanzamt eine Auszahlung der Freizügigkeitsleistung schätzen (vgl. § 162 AO).

Wegzugsfälle

Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz, sind dem Finanzamt folgende Unterlagen vorzulegen:

- Vorlage der Aufenthaltsbewilligung für die Schweiz,
- Vorlage des Mietvertrages über die in der Schweiz angemietete Wohnung,
- Nachweis der Kündigung des inländischen Mietverhältnisses,
- Nachweis über die Beförderung des Umzugsgutes in die Schweiz,
- Abmeldung vom aktuellen Einwohnermeldeamt.

Ggf. fordert das Finanzamt noch weitere Nachweise für die Wohnsitzverlegung an.

Die Vorauszahlungen bleiben bis zur Vorlage dieser Unterlagen wie bisher festgesetzt.

Bis einschließlich VZ 2017:
Der Steuerpflichtige wird vom Finanzamt aufgefordert einen Empfangsbevollmächtigten in Deutschland zu benennen, um die bis zur vollständigen Abwicklung der Steuerangelegenheiten verschiedenen Schriftstücke versenden zu können. Dies ist notwendig, dass die Schweiz keinen normalen Zustellungsarten von Steuerbescheiden gestattet. Es ist daher nur eine öffentliche Zustellung gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 VwZG möglich. Wird kein Empfangsbevollmächtigter benannt, erfolgt eine öffentliche Zustellung. Das betreffende Schriftstück gilt dann zwei Wochen nach Aushang als zugestellt und damit unabhängig von der tatsächlichen Kenntnis des Inhaltes als bekanntgegeben.

Ab VZ 2018:
Das Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen wurde von der Schweiz im Oktober 2013 unterzeichnet und von den eidgenössischen Räten im Dezember 2015 genehmigt. Es ist für die Schweiz am 01.01.2017 in Kraft getreten und gilt für den Informationsaustausch in Steuersachen gemäß den Regeln des Übereinkommens nach Artikel 28 Abs. 6 ab dem 01.01.2018.

Die postalische Zustellung von deutschen Steuerverwaltungsakten an Empfänger in der Schweiz ist nach Artikel 17 Abs. 3 des Übereinkommens grundsätzlich möglich, da die Schweiz keinen Vorbehalt nach Artikel 30 Abs. 1 Buchstabe e des Übereinkommens hinterlegt hat. Nach Artikel 28 Abs. 6 des Übereinkommens gilt dies für Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2018.

Für die Anwendung sind allerdings die folgenden Einzelheiten zu beachten.

Da die postalische Zustellung als eine Form der Amtshilfe erachtet wird, gelten die weiteren hinterlegten Vorbehalte nach Artikel 30 des Übereinkommens entsprechend. Das heißt, dass die postalische Zustellung nur in Bezug auf die Steuerarten zulässig ist, für die die Schweiz Amtshilfe leistet. Konkret sind dies jene Steuern, die im Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe a, Ziffern i., ii. und iii., und Buchstabe b Ziffer i. des Übereinkommens aufgelistet sind. Die Steuern nach Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe b Ziffern ii. bis iv. des Übereinkommens sind hingegen ausgeschlossen. Des Weiteren ist der Vorbehalt der Schweiz nach Artikel 30 Abs. 1 Buchstabe b des Übereinkommens zu berücksichtigen. Die postalische Zustellung kann zudem nicht angewandt werden zum Zwecke der Vollstreckung von Steuerforderungen oder von Geldbußen.

Für Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2018 können deutsche Steuerverwaltungsakte, die nur die Festsetzung und nicht die Beitreibung betreffen, für die von Deutschland hinterlegten folgenden Steuern in die Schweiz nach dem Übereinkommen postalisch zugestellt werden.

Steuern, für die das Übereinkommen u.a. gilt:

- Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Zinsabschlag, Steuerabzug bei Bauleistungen und besonderer Erhebungsformen nach § 50a Einkommensteuergesetz), Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer, Steuerliche Nebenleistungen

Steuern für die das Übereinkommen u.a. nicht gilt:

- Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Steuern vom unbeweglichen Vermögen, allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern, Verbrauchssteuern.

Für das Wegzugsjahr ist eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Besteht nach Wegzug im Inland noch eine beschränkte Einkommensteuerpflicht, ist für das ganze Jahr einheitliche eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführen (vgl. § 2 Abs. 7 EStG). Die nach dem Wegzug erzielten ausländischen nach DBA steuerfreien Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der Schweizer Arbeitslohn ist anteilig entsprechend des Zeitraumes vor und nach Wegzug aufzuteilen. Diese Aufteilung ist anhand der monatlichen Lohnabrechnung vorzunehmen. Ggf. erfolgt eine zeitanteilige Aufteilung des gesamten Arbeitslohnes laut Lohnausweis. Die mit dem steuerfreien Arbeitslohn unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten können nur bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte berücksichtigt werden. Für die Berücksichtigung der Sonderausgaben vgl. Fach B Teil 3 Nummer 4.

Hinweise:

Bis einschließlich des Veranlagungszeitraumes 2016 waren die Informationen zum Zu- bzw. Wegzug und die außerhalb der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte auf der Seite 4 des Mantelbogens zu erklären. Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 ist in diesen Fällen die Anlage WA-ESt auszufüllen.

Falls der Steuerpflichtige weiterhin eine ständige Wohnstätte oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, so kann grundsätzlich die überdachende Besteuerung nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz zur Anwendung kommen vgl. Fach A Teil 4 Nr. 1.

Inhalt Fach B Teil 2

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

1 Der Schweizer Lohnausweis

2 Altersversorgung in der Schweiz

3 Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge (berufliche Vorsorge); Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge und Leistungen

4 Steuerliche Behandlung von Einzahlungen und Leistungen aus Schweizer Pensionskassen nach dem Alterseinkünftegesetz

5 Schweizer Arbeitslosengeld

6 Krankentaggeld aus der Schweiz

7 Steuerliche Behandlung von Beiträgen in und Leistungen aus einer Schweizer (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherung und der gesetzlichen Unfallversicherung (SUVA)

8 Zukunftssicherungsleistungen und 44 Euro-Freigrenze bei Schweizer Grenzgängern

9 Die gesetzliche Unfallversicherung (u.a. NBUV)

10 Kinderabhängige Leistungen aus der Schweiz

11 Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG

12 Sonstige Lohnersatzleistungen aus der Schweiz

13 Besteuerung eines Stipendiums aus der Schweiz

14 Steuerliche Behandlung der pauschalen Schichtzulage

15 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

16 Mitarbeitergewinnbeteiligung

17 Direktversicherung nach § 3 Nr. 63 EStG

18 Geldwerter Vorteil durch die Überlassung eines Firmenwagens

19 Renten ehemaliger Bediensteter der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ)

Der Schweizer Lohnausweis

Mit dem Lohnausweisformular sind sämtliche Leistungen bzw. geldwerten Vorteile zu deklarieren, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zugeflossen sind.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat als Ausfüllhilfe zum Lohnausweis eine ausführlichere „Wegleitung“ herausgegeben, die auf deren Homepage abrufbar ist. Im Nachfolgenden sind Ausführungen aus der Wegleitung (Stand 01.01.2020) zu den einzelnen Zeilen des Lohnausweises abgedruckt. Infos zum Schweizer Lohnausweis sind zu finden unter:

http://www.estv.admin.ch/ → direkte Bundessteuer → Dienstleistungen → Formulare → Lohnausweis

Allgemeines

Das Formular Lohnausweis/Rentenbescheinigung ist als Lohnausweis sowie als Bescheinigung für Entschädigungen von Verwaltungsräten zu verwenden. Zudem kann es zur Bescheinigung von Renten der zweiten Säule eingesetzt werden. Für das Ausfüllen des Formulars ist diese Wegleitung verbindlich.

Jeder Arbeitgeber ist verpflichtet, einen Lohnausweis auszustellen. Darin sind sämtliche Leistungen bzw. geldwerten Vorteile zu deklarieren, die dem Arbeitnehmer oder dem Pensionär im Zusammenhang mit dem (ehemaligen) Arbeitsverhältnis zugeflossen sind. Dieser Grundsatz sowie die nachfolgenden Bestimmungen gelten analog für Vorsorgeeinrichtungen BVG, die eine Rente entrichtet. Sie sind verpflichtet, das Formular 11 oder ein diesem inhaltlich entsprechendes eigenes Formular als Rentenbescheinigung auszustellen.

Nachfolgend wird aus Gründen der Übersichtlichkeit auf eine geschlechtsneutrale Formulierung verzichtet und davon abgesehen, der Regelung des Lohnausweises zusätzlich die analoge Regelung für das Ausfüllen der Rentenbescheinigung beizufügen. Aus dem gleichen Grund wird darauf verzichtet, neben den Arbeitnehmern jeweils auch die Pensionierten ausdrücklich zu erwähnen – sind letztere doch stets mitgemeint. Folglich sind alle geldwerten Leistungen, die dem Pensionierten aus seinem ehemaligen Arbeitsverhältnis zukommen, vom ehemaligen Arbeitgeber als sogenanntes Ruhegehalt auf dem Formular 11 zu bescheinigen.

Das Lohnausweisformular ist (vollständig) wie folgt auszufüllen:

Buchstabe A: Verwendung des Formulars 11 als Lohnausweis

Dieses Feld ist anzukreuzen, wenn das Formular für die Bescheinigung von Leistungen dient, die auf Grund eines (unselbstständigen) Arbeitsverhältnisses entrichtet worden sind. Neben dem Regelfall, dass ein Lohn für eine Haupt- oder Nebenerwerbstätigkeit bescheinigt wird, fallen auch die Bezüge eines Verwaltungsratsmitgliedes darunter.

Buchstabe B: Rentenbescheinigung

Dieses Feld ist anzukreuzen, wenn die bescheinigten Leistungen auf einem Rentenanspruch beruhen. Bei der erstmaligen Entrichtung einer Rente ist der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Erhebung, 3003 Bern (Tel. 058 462 71 50), mit dem Formular 565 eine Meldung zu machen. Den Rentenempfängern ist unabhängig von der Meldung an die ESTV alljährlich eine Rentenbescheinigung auf dem Formular 11 oder auf dem versicherungseigenen Formular auszustellen.

Für die Bescheinigung von Kapitalleistungen ist von den Versicherern nur das Formular 563 zu verwenden.

Buchstabe C: AHV Nummer

Da die neue 13-stellige AHV-Nummer seit 2008 eingeführt ist, muss die alte 11-stellige AHV-Nummer (falls überhaupt noch bekannt) nicht mehr in diesem (linken) Feld angegeben werden.

In diesem (rechten) Feld ist die neue 13-stellige AHV-Nummer anzugeben.

Buchstabe D: Jahr

In diesem Feld ist das Kalenderjahr anzugeben, für das die Lohnzahlungen bescheinigt werden. Der Lohnausweis ist jährlich bzw. bei Wegzug oder Todesfall eines Arbeitnehmers sofort auszustellen. Er hat sämtliche Leistungen, die dem Arbeitnehmer im entsprechenden Kalenderjahr zugeflossen sind, zu umfassen. Eine Aufteilung auf mehrere Einzelausweise ist grundsätzlich unzulässig. Wurden indessen aus betrieblichen Gründen einem Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber mehrere Lohnausweise (z. B. für Tätigkeiten in verschiedenen Abteilungen) ausgestellt, ist in Ziffer 15 des Lohnausweises (Bemerkungen) die Gesamtzahl der Lohnausweise anzubringen, z.B.: „Einer von zwei Lohnausweisen“.

Buchstabe E: Lohnperiode

In diesen Feldern sind die genauen Ein- und Austrittsdaten des Arbeitnehmers anzugeben. Die Lohnperiode ist auch dann anzugeben, wenn der Arbeitnehmer das ganze Jahr bei derselben Firma beschäftigt war. Bei Arbeitnehmern mit mehreren kürzeren Arbeitseinsätzen innerhalb des Kalenderjahres (v.a. bei Temporärangestellten) genügt es, den Beginn des ersten und das Ende des letzten Einsatzes anzugeben. Wenn aus besonderen Gründen für mehrere Zeitabschnitte Lohnausweise ausgestellt werden, ist in Ziffer 15 aller Lohnausweise (Bemerkungen) die Gesamtzahl der Lohnausweise anzugeben, z. B.: „Einer von drei Lohnausweisen“.

Buchstabe F: Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort

Dieses Feld ist anzukreuzen, wenn dem Arbeitnehmer keine Kosten für den Arbeitsweg erwachsen. In Betracht fallen insbesondere:

- das Zurverfügungstellen eines Geschäftswagens durch den Arbeitgeber, sofern der Arbeitnehmer für den Arbeitsweg nicht mindestens 70 Rappen pro Kilometer bezahlen muss. Aussendienstmitarbeiter;
- die Beförderung zum Arbeitsort mittels Sammeltransports (v.a. im Baugewerbe);
- die Vergütung der effektiven Autokilometerkosten an Aussendienstmitarbeiter, die mit dem Privatwagen überwiegend von zu Hause direkt zu den Kunden, also nicht zuerst zu den Büros ihres Arbeitgebers, fahren;
- das Zurverfügungstellen eines (aus geschäftlichen Gründen benützten) Generalabonnementes. Erhält ein Arbeitnehmer ein Generalabonnement, ohne dass eine geschäftliche Notwendigkeit besteht, ist das Generalabonnement zum Marktwert unter Ziffer 2.3 des Lohnausweises zu deklarieren. In diesem Fall ist das Feld F nicht anzukreuzen.

Die Vergütung eines Halbtaxabonnementes muss nicht bescheinigt werden.

Buchstabe G: Kantinenverpflegung/Lunch-Checks/Bezahlung von Mahlzeiten

Dieses Feld ist anzukreuzen, wenn dem Arbeitnehmer Lunch-Checks abgegeben werden oder wenn einem Aussendienstmitarbeiter bzw. einem Mitarbeiter mit aussendienstähnlichen Aufgaben während mindestens der Hälfte der Arbeitstage die (Mehr-) Kosten für eine auswärtige Hauptmahlzeit in Form von Spesenentschädigungen bezahlt werden. Ein Hinweis ist auch dann anzubringen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Möglichkeit einräumt, verbilligt das Mittag- oder Abendessen in einem

Personalrestaurant einzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn nicht bekannt ist, ob der Arbeitnehmer davon Gebrauch macht. Bei Unklarheiten berät Sie die Steuerverwaltung des Sitzkantons gerne.

Buchstabe H: Name und Adresse

In diesem Feld ist die Wohnadresse (Name, vollständiger Vorname und Adresse) des Arbeitnehmers anzugeben. Die Grösse des Adressfeldes ermöglicht die Verwendung von Briefumschlägen mit Fenster sowohl links als auch rechts, wobei auf jeden Fall darauf zu achten ist, dass keinerlei vertrauliche Daten im Fenster sichtbar sind.

Buchstabe I: Unterschrift

An dieser Stelle sind Ort und Datum zum Zeitpunkt des Ausfüllens des Lohnausweises, die Firma (genaue Anschrift), die für den Lohnausweis zuständige Person sowie deren Telefonnummer anzugeben. Die Lohnausweise sind handschriftlich zu unterzeichnen. Bei vollautomatisiert erstellten Lohnausweisen kann auf die Unterschrift verzichtet werden.

Ziffer 1: Lohn

In diesem Feld sind sämtliche Leistungen des Arbeitgebers anzugeben, soweit sie nicht separat unter einer der Ziffern 2 bis 7 des Lohnausweises betragsmässig aufzuführen sind. Dies gilt unabhängig vom Verwendungszweck des Lohnes durch den Arbeitnehmer und auch dann, wenn ein Teil des Lohnes nur unter bestimmten Bedingungen, z. B. zwecks Leasing eines Fahrzeuges, ausbezahlt wird oder wenn infolge einer Verrechnung dem Arbeitnehmer nur ein Teil des Lohnes überwiesen wird. Zum Lohn gehören auch Leistungen, welche der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer an Drittpersonen erbringt (z. B. Bezahlung der Wohnungsmiete, Übernahme von Leasingraten). Anzugeben sind (als Totalsumme) insbesondere:

- das ordentliche Salär sowie die Taggelder aus Versicherungen, die durch den Arbeitgeber ausbezahlt werden (z. B. Erwerbsausfallentschädigungen aus Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherungen, Taggelder bei Mutterschaft);
- sämtliche Zulagen (z. B. Geburts-, Kinder-oder andere Familienzulagen, Schicht-, Pikett-, Versetzungs-, Nacht-, Sonntags-, Schmutz-und Wegzulagen, Prämien). Die Zulagen bilden auch dann Bestandteil des Lohnes im Sinne von Ziffer 1 des Lohnausweises, wenn sie in einem Gesamtarbeitsvertrag (GAV) geregelt sind;

  Werden Familienzulagen (Geburts-, Kinder- und andere Zulagen) nicht durch den Arbeitgeber, sondern direkt durch die Ausgleichskasse ausbezahlt, ist unter Ziffer 15 des Lohnausweises (Bemerkungen) z.B. folgender Vermerk anzubringen: «Kinderzulagen im Lohnausweis nicht enthalten. Auszahlung durch Ausgleichskasse»;
- Provisionen;
- Vergütungen für den Arbeitsweg. Werden dem Arbeitnehmer die Arbeitswegkosten bezahlt, so wird der Betrag als Berufskostenentschädigung in Ziffer 2.3 deklariert. In diesem Fall ist kein Kreuz im Feld F zu setzen;
- alle Barbeiträge an die auswärtige Verpflegung am Arbeitsort (z. B. Mittagszulagen). Die Abgabe von Lunch-Checks ist bis zur von der AHV festgelegten Limite (Stand 1.1.2015: CHF 180 pro Monat) mit einem Kreuz im Feld G des Lohnausweises zu deklarieren; darüber hinausgehende Beiträge sind zusätzlich zum Lohn im Sinne von Ziffer 1 des Lohnausweises zu addieren. Für den Fall der Kantinenverpflegung vgl. Feld G des Lohnausweises.

Ziffer 2: Gehaltsnebenleistungen

In den Feldern 2.1 bis 2.3 des Lohnausweises sind die durch den Arbeitgeber zu bewertenden Gehaltsnebenleistungen (fringe benefits) anzugeben. Als Gehaltsnebenleistungen gelten alle Leistungen des Arbeitgebers, die nicht in Geldform ausgerichtet werden. Sie sind grundsätzlich zum **Marktwert** bzw. **Verkehrswert** zu bewerten und im Lohnausweis zu deklarieren. Als Marktwert gilt der am Markt üblicherweise zu bezahlende bzw. der üblicherweise ausgehandelte Wert. Weitere Gehaltsnebenleistungen sind unter Ziffer 14 des Lohnausweises anzugeben.

Ist der Arbeitnehmer verpflichtet, einen Teil dieser Auslagen selber zu bezahlen bzw. dem Arbeitgeber zurückzuerstatten, ist lediglich der vom Arbeitgeber übernommene Differenzbetrag einzutragen.

Ziffer 2.1: Verpflegung und Unterkunft (Zimmer)

In diesem Feld ist der Wert anzugeben, der dem Arbeitnehmer dadurch zufliesst, dass er gratis Verpflegung und Unterkunft vom Arbeitgeber erhält. Die entsprechenden Ansätze können dem Merkblatt N2 der ESTV, das unter www.estv.admin.ch > Dokumentation > Direkte Bundessteuer > Publikation > Merkblätter heruntergeladen oder bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde (vgl. Anhang 1) bestellt werden kann, entnommen werden. Das Feld ist nicht auszufüllen, wenn dem Arbeitnehmer für die gewährte Verpflegung und Unterkunft ein Abzug vom Lohn gemacht wird, der mindestens den Ansätzen gemäss dem erwähnten Merkblatt N2 entspricht. Wird dem Arbeitnehmer nicht ein Zimmer, sondern eine Wohnung zur Verfügung gestellt, so ist dies unter Ziffer 2.3 des Lohnausweises betragsmässig anzugeben.

Ziffer 2.2: Privatanteil Geschäftswagen

In diesem Feld ist der Wert anzugeben, der dem Arbeitnehmer dadurch zufliesst, dass er einen Geschäftswagen auch privat benützen darf. Übernimmt der Arbeitgeber sämtliche Kosten und hat der Arbeitnehmer lediglich die Benzinkosten für grössere Privatfahrten am Wochenende oder in den Ferien zu bezahlen, so beträgt der zu deklarierende Betrag pro Monat 0,8 % des Kaufpreises inkl. sämtlichen Sonderausstattungen (exkl. Mehrwertsteuer), mindestens aber CHF 150 pro Monat. Bei ganzjähriger Privatnutzung gilt beispielsweise folgender Ansatz:

Kaufpreis CHF 43 000: zu deklarierender Betrag = CHF 4 128 (12 x CHF 344).

Bei Leasingfahrzeugen tritt anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene Barkaufpreis des Fahrzeuges (exkl. Mehrwertsteuer), eventuell der im Leasingvertrag angegebene Objektpreis (exkl. Mehrwertsteuer). Der so ermittelte Betrag ist wie eine zusätzliche Lohnzahlung zu betrachten, die dem Arbeitnehmer neben dem eigentlichen Barlohn entrichtet wird.

Übernimmt der Arbeitnehmer beträchtliche Kosten (z. B. sämtliche Kosten für Unterhalt, Versicherungen, Benzin und Reparaturen; die Übernahme der Benzinkosten dagegen genügt nicht), so ist im entsprechenden Feld 2.2 des Lohnausweises keine Aufrechnung vorzunehmen. In den Bemerkungen unter Ziffer 15 des Lohnausweises ist folgender Text anzubringen: „Privatanteil Geschäftswagen im Veranlagungsverfahren abzuklären“.

Neben der pauschalen Ermittlung des Privatanteils besteht die Möglichkeit der effektiven Erfassung der Privatnutzung. Voraussetzung dafür ist, dass ein Bordbuch geführt wird. Der im Lohnausweis zu deklarierende Anteil für die Privatnutzung wird so errechnet, dass die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer (ohne Arbeitsweg) mit dem entsprechenden Kilometeransatz multipliziert wird (z. B. 8 500 Privatkilometer x 70 Rappen = CHF 5 950).

In Fällen, in denen der Privatgebrauch erheblich eingeschränkt ist, z. B. durch fest installierte Vorrichtungen für den Transport von Werkzeugen sowie in Fällen, in denen der Geschäftswagen nur für den Arbeitsweg, nicht aber für andere Privatfahrten verwendet werden darf, ist keine Aufrechnung für den Privatanteil des Geschäftswagens vorzunehmen.

In allen Fällen ist im Lohnausweis zusätzlich das Feld F (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) anzukreuzen.

Ziffer 2.3: Andere Gehaltsnebenleistungen

Auf dieser Zeile ist vorab die Art einer allfälligen weiteren, vom Arbeitgeber ausgerichteten Gehaltsnebenleistung anzugeben, die der Arbeitgeber bewerten kann. Zusätzlich ist im entsprechenden Feld deren Wert einzutragen. Werden mehrere solche zusätzlichen Gehaltsnebenleistungen entrichtet, so sind diese auf der entsprechenden Zeile zu bezeichnen und deren Werte soweit möglich separat aufzuführen. Im Feld ist lediglich die Summe einzutragen. Eine steuerbare Gehaltsnebenleistung liegt z.B. dann vor, wenn der Arbeitgeber im eigenen Namen gewisse Auslagen (Lebenshaltungskosten) tätigt und alsdann die entsprechende Leistung (z. B. Mietwohnung, Konsumwaren) dem Arbeitnehmer und ihm nahestehende Personen zur Verfügung stellt. In diesen Fällen ist der Marktwert bzw. Verkehrswert einzusetzen. Stellt der Arbeitgeber eine eigene Wohnung unentgeltlich zur Verfügung, ist der ortsübliche Mietzins einzutragen. Für Expatriates ist die entsprechende Verordnung massgebend.

Auf eine Deklaration kann verzichtet werden, sofern es sich um Naturalgeschenke anlässlich besonderer Ereignisse (z. B. Weihnachten) handelt, die gemäss den AHV-Richtlinien als geringfügig betrachtet werden.

Ziffer 3: Unregelmäßige Leistungen

Auf dieser Zeile ist vorab die Art der Entschädigung bzw. Leistung anzugeben, die dem Arbeitnehmer unregelmässig ausbezahlt worden ist. Zusätzlich ist im entsprechenden Feld der Betrag dieser Leistung einzutragen (wie bei mehreren Leistungen vorzugehen ist). Die gesonderte Angabe dieser unregelmässigen Leistungen ist im Interesse des Arbeitnehmers, sofern ein **unterjähriges** Arbeitsverhältnis vorliegt. Bei ganzjährigem Arbeitsverhältnis kann auf die separate Deklaration von unregelmässigen Leistungen verzichtet werden. Stattdessen kann der entsprechende Betrag als Bestandteil des Lohnes in Ziffer 1 des Lohnausweises aufgeführt werden.

Als unregelmässige Leistungen gelten insbesondere:

- Bonuszahlungen, z. B. leistungsabhängige Gratifikationen oder Gewinnanteile. Fest vereinbarte Zusatzentschädigungen, z. B. ein 13. oder 14. Monatslohn, sind dagegen nicht hier, sondern als Bestandteil des Lohnes in Ziffer 1 des Lohnausweises zu deklarieren;
- Antritts- und Austrittsentschädigungen;
- Treueprämien;
- Dienstaltersgeschenke, Jubiläumsgeschenke;
- Umzugsentschädigungen (pauschal oder effektiv); Ist der Umzug aufgrund eines äusseren beruflichen Zwangs notwendig (z.B. Sitzverlegung des Arbeitgebers) oder handelt es sich beim Arbeitnehmer um einen entsendeten Mitarbeiter gemäss Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates (ExpaV), gilt Rz 71. Pauschal vergütete Umzugskosten sind aber in jedem Fall unter Ziffer 3 aufzuführen (vgl. Art. 2 Abs. 3 Bst. b ExpaV).

Werden solche Leistungen vor oder nach der Zeit, in welcher der Arbeitnehmer Wohnsitz in der Schweiz hatte, ausbezahlt, so sind diese ebenfalls in diesem Feld zu bescheinigen. Sie unterliegen allenfalls der Quellensteuer.

Ziffer 4: Kapitalleistungen

Auf dieser Zeile ist vorab die Art bzw. der Grund der Kapitalleistung anzugeben, die dem Arbeitnehmer ausbezahlt wird und die möglicherweise mit einem **reduzierten Steuersatz** besteuert wird (z.B. Kapitalleistung für Vorsorge). Zusätzlich ist im entsprechenden Feld der Betrag dieser Leistung einzutragen (wie bei mehreren Leistungen vorzugehen ist). Als solche Kapitalleistungen fallen in Betracht:

- Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter
- Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter
- Lohnnachzahlungen usw.

Für Kapitalleistungen, die von Personalvorsorgeeinrichtungen ausgerichtet werden, ist nur das Formular 563 zu verwenden. Solche Leistungen sind im Lohnausweis nicht zu deklarieren.

Ziffer 5: Beteiligungsrechte gemäß Beiblatt

In diesem Feld ist das steuerbare Erwerbseinkommen anzugeben, das dem Arbeitnehmer im entsprechenden Kalenderjahr aus Mitarbeiterbeteiligungen (z. B. Aktien und/oder Optionen usw.) zugeflossen ist. Der genaue Betrag ist auch dann anzugeben, wenn die Mitarbeiterbeteiligung von einer dem Arbeitgeber nahe stehenden Firma (z. B. der ausländischen Muttergesellschaft) eingeräumt wurde. Das Erwerbseinkommen wird auf Grund der Differenz zwischen Verkehrswert und Abgabe- bzw. Erwerbspreis berechnet. Falls der Verkehrswert der Mitarbeiterbeteiligung von der Steuerbehörde genehmigt wurde, ist dies in Ziffer 15 des Lohnausweises zu vermerken (siehe auch Tz 8.1 des Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22.07.2013, Fach D Teil 1 Nummer 3).

Auf die Mitarbeiterbeteiligung ist nicht in Ziffer 5, sondern in Ziffer 15 des Lohnausweises hinzuweisen, wenn es sich bei der Mitarbeiterbeteiligung um anwartschaftliche Rechte handelt (z. B. bei der Zuteilung noch nicht steuerbarer Optionen, Phantom-Aktien, Stock Appreciation Rights).

In allen Fällen von Mitarbeiterbeteiligungen sind nebst weiteren Bescheinigungspflichten sämtliche Detailangaben auf einem Beiblatt zum Lohnausweis auszuweisen. Das Beiblatt muss die persönlichen Daten des Arbeitnehmers enthalten (Name, Vorname, Geburtsdatum usw.) und klar dem Haupt-Lohnausweis zuweisbar sein. (Details für Beiblatt gemäss Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV). Wird der geldwerte Vorteil erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an eine in der Schweiz (Art. 15 Abs. 1 MBV) oder im Ausland ansässige Person (Art. 15 Abs. 2 MBV) ausgerichtet respektive bei fortbestehendem Arbeitsverhältnis nach Wegzug aus der Schweiz gewährt (Art. 8 MBV), muss der Arbeitgeber den zuständigen kantonalen Behörden eine Bescheinigung zustellen. Zusätzlich sind die Bescheinigungspflichten gemäss AHVV zu beachten.

Ziffer 6: Verwaltungsratsentschädigungen

In diesem Feld sind alle Entschädigungen anzugeben, die einer Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Verwaltungsrats, der Aufsichtsstelle oder des Vorstandes als Lohn für eine unselbstständige Tätigkeit entrichtet wurden. Es sind dies vor allem:

- Verwaltungsratsentschädigungen
- Sitzungsgelder
- Tantiemen.

Ziffer 7: Andere Leistungen

Auf diesen Zeilen ist vorab die Art jeder anderen betragsmässig zu deklarierenden Leistung anzugeben, die ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat und die nicht in einer der Ziffern 1 bis 6 oder 14 des Lohnausweises aufgeführt ist. Zusätzlich ist im entsprechenden Feld der Marktwert dieser Leistungen einzutragen (wie bei mehreren Leistungen vorzugehen ist). Als weitere anzugebende Leistungen fallen in Betracht:

- Trinkgelder: Es gilt dieselbe Regelung wie bei der AHV. Trinkgelder müssen (nur) dann angegeben werden, wenn sie einen wesentlichen Teil des Lohnes ausmachen;
- Taggelder aus Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherungen sowie bei Mutterschaft, sofern sie nicht unter Ziffer 1 deklariert sind;
- Leistungen der Arbeitslosenversicherung: Anzugeben sind alle Leistungen der obligatorischen ALV sowie anderer zusätzlicher Lohnausfallversicherungen, die durch den Arbeitgeber ausgerichtet werden (z.B. Kurzarbeits- und Schlechtwetterentschädigungen sowie Einarbeitungszuschüsse der ALV);
- Leistungen der EO: Anzugeben sind alle Leistungen der EO, die durch den Arbeitgeber ausgerichtet werden. Dazu gehören auch Taggelder bei Mutterschaft;
- Vom Arbeitgeber übernommene Beiträge an Einrichtungen der kollektiven beruflichen Vorsorge (2. Säule, inkl. Kaderversicherungen), die nach Gesetz, Statut oder Reglement vom Arbeitnehmer geschuldet sind. Die Beiträge können unter Ziffer 10 des Lohnausweises wieder in Abzug gebracht werden;
- Alle Beiträge des Arbeitgebers an Versicherungen des Arbeitnehmers bzw. dessen nahestehende Personen, wie Beiträge an:
  - Krankenkassen
  - alle Formen der freien Vorsorge (Säule 3b), z. B. Lebens-, Renten-, Kapital- oder Sparversicherungen.

  Nicht zu deklarieren sind lediglich Beiträge des Arbeitgebers an die obligatorische Unfallversicherung nach UVG (BUV und NBUV) sowie Beiträge für vom Arbeitgeber abgeschlossene Kollektivkrankentaggeld- und Kollektiv-UVG-Zusatzversicherungen.
- Alle vom Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer erbrachten Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), sei es, dass sie dem Arbeitnehmer vom Lohn abgezogen und anschliessend einbezahlt worden sind, sei es, dass sie vom Arbeitgeber direkt zu Gunsten des Arbeitnehmers einbezahlt worden sind. Diese Beiträge dürfen vom Arbeitgeber im Lohnausweis nicht abgezogen werden, sondern sind ausnahmslos von der Versicherungseinrichtung oder Bankstiftung in einer besonderen Bescheinigung (Formular 21 EDP dfi) auszuweisen.
- Vom Arbeitgeber übernommene Quellensteuern oder andere Steuern
- Vom Arbeitgeber für Kinder des Arbeitnehmers bezahlte Schulgelder

Ziffer 8: Bruttolohn total/Rente

In diesem Feld ist das Total der Einkünfte gemäss den Ziffern 1 bis 7 des Lohnausweises vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge, Quellensteuern usw. anzugeben.

Ziffer 9: Beiträge AHV/IV/EO/ALV/NBUV

In diesem Feld ist der gemäss den massgebenden Bestimmungen beim Arbeitnehmer in Abzug gebrachte Arbeitnehmeranteil für AHV/IV/EO/ALV/NBUV betragsmässig anzugeben. Kein Abzug darf gemacht werden für Beiträge, die der Arbeitgeber bezahlt hat (Arbeitgeberbeiträge). Arbeitnehmern belastete Beiträge an Krankentaggeldversicherungen sind nicht abzugsfähig; sie dürfen nicht vom Bruttolohn abgezogen werden. Solche Beiträge können jedoch in Ziffer 15 ausgewiesen werden.

Analog ist vorzugehen, wenn der Arbeitnehmer in einem vergleichbaren Sozialversicherungssystem (internationale Sozialversicherungsabkommen) des Herkunftslands verbleibt.

Ziffer 10: Berufliche Vorsorge (2. Säule)

In diesem Feld sind die im Bruttolohn enthaltenen, dem Arbeitnehmer nach Gesetz, Statut oder Reglement vom Lohn abgezogenen Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der kollektiven beruflichen Vorsorge (2. Säule) anzugeben. Die Beiträge sind unabhängig davon zu deklarieren, ob es sich um eine obligatorische oder freiwillige Vorsorge im Rahmen des koordinierten Lohnes (Säule 2a) oder um eine zusätzliche berufliche Vorsorge (Säule 2b) handelt. Falls der Arbeitgeber den gemäss Gesetz, Statut oder Reglement vom Arbeitnehmer geschuldeten Beitrag ganz oder teilweise übernimmt, ist dieser Betrag zwar ebenfalls abzugsfähig, muss aber vorerst in Ziffer 7 des Lohnausweises deklariert werden.

Ziffer 10.1: Ordentliche Beiträge für die berufliche Vorsorge

In diesem Feld sind die nach Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten ordentlichen Beiträge für die berufliche Vorsorge (2. Säule) einzutragen.

Ziffer 10.2: Beiträge für den Einkauf in die berufliche Vorsorge

In diesem Feld sind die im Bruttolohn enthaltenen, dem Arbeitnehmer vom Lohn abgezogenen Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen (2. Säule) anzugeben, die der Verbesserung des Vorsorgeschutzes bis (höchstens) zu den vollen reglementarischen Leistungen dienen.

Es sind dies vor allem:

- Beiträge für den Einkauf von fehlenden Versicherungsjahren oder von fehlendem Spar- bzw. Deckungskapital;
- Beiträge für den Einkauf, der durch eine Änderung des Reglementes oder Vorsorgeplans bedingt ist;
- Beiträge für den Wiedereinkauf nach einer Scheidung.

Zusätzlich sind die vom Arbeitgeber übernommenen Arbeitnehmerbeiträge anzugeben, sofern sie in Ziffer 7 des Lohnausweises aufgeführt sind.

Vom Arbeitnehmer selber entrichtete, d. h. nicht vom Lohn abgezogene Einkaufsbeiträge an die berufliche Vorsorge, sind nicht durch den Arbeitgeber im Lohnausweis, sondern durch die Vorsorgeeinrichtung separat mit dem Formular 21 EDP dfi zu bescheinigen.

Ziffer 11: Nettolohn/Rente

In diesem Feld ist der für die Steuererklärung massgebende Nettolohn anzugeben. Der Nettolohn wird dadurch ermittelt, dass vom Bruttolohn total (Ziffer 8 des Lohnausweises) das Total der Abzüge (Ziffer 9 und 10 des Lohnausweises) abgezogen wird.

Ziffer 12: Quellensteuerabzug

In diesem Feld ist der Totalbetrag (brutto) der Quellensteuern anzugeben, der einem ausländischen Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung (z. B. Jahres- und Kurzaufenthalter, Grenzgänger usw.) oder einem ausländischen Mitglied des Verwaltungsrates im entsprechenden Kalenderjahr vom Bruttolohn in Abzug gebracht wurde.

Werden die Quellensteuern vom Arbeitgeber bezahlt (Nettolohnvereinbarung), ist in Ziffer 15 des Lohnausweises (Bemerkungen) zusätzlich folgender Hinweis anzubringen: „Quellensteuern vom Arbeitgeber bezahlt“, und der entsprechende Betrag ist unter Ziffer 7 des Lohnausweises (andere Leistungen) anzugeben.

Ziffer 13: Spesenvergütungen (nicht im Bruttolohn enthalten)

In den Feldern 13.1 und 13.2 sind die Vergütungen anzugeben, die der Arbeitgeber als Spesenersatz betrachtet und die deshalb nicht Bestandteil des Bruttolohnes im Sinne von Ziffer 8 des Lohnausweises bilden. Als Spesenvergütungen gelten vom Arbeitgeber ausgerichtete Entschädigungen für Auslagen, die dem Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit, z.B. auf Geschäftsreisen, entstanden sind.

Keine Spesenvergütungen sind Entschädigungen des Arbeitgebers, welche Auslagen abdecken, die vor oder nach der eigentlichen Arbeitstätigkeit anfallen. Solche Entschädigungen für Berufsauslagen sind beispielsweise Wegvergütungen sowie Entschädigungen für die Nutzung privater Arbeitszimmer oder Lagerräume. Solche Entschädigungen sind stets zum Bruttolohn zu addieren (vgl. die Ziffern 1 bis 7 des Lohnausweises) und können allenfalls vom Arbeitnehmer in der Steuererklärung als Berufskosten in Abzug gebracht werden.

Die Art der Spesenvergütungen ist entscheidend für die Deklaration mit dem Lohnausweis.

Es wird wie folgt unterschieden:

- Effektive Spesenvergütungen anhand von Belegen oder in Form von Einzelfallpauschalen, z.B. CHF 30 pro auswärtiges Abendessen;
- Pauschale Spesenvergütungen für einen bestimmten Zeitabschnitt, z. B. monatliche Auto- oder Repräsentationsspesen;
- Spesenvergütungen im Rahmen eines genehmigten Spesenreglementes.

Alle effektiven Spesenvergütungen, die bei einem Arbeitnehmer angefallen sind (inkl. Spesenauslagen welche über Firmenkreditkarten bezahlt werden), müssen deklariert werden. Keine Deklarationspflicht von Spesenauslagen besteht, wenn folgende Vorgaben eingehalten werden. Für die Anwendung der nachfolgenden Pauschalen ist eine tatsächliche Reisetätigkeit Voraussetzung. Eine Hochrechnung der Einzelfallpauschalen auf die Arbeitstage ist nicht zulässig:

- Übernachtungsspesen werden gegen Beleg zurückerstattet;
- Die Höhe der effektiven Spesenvergütung für Mittag- oder Abendessen entspricht in der Regel einem Wert von maximal CHF 35 bzw. die Pauschale für eine Hauptmahlzeit beträgt maximal CHF 30;
- Kundeneinladungen usw. werden ordnungsgemäss gegen Originalquittung abgerechnet;
- Die Benutzung öffentlicher Transportmittel (Bahn, Flugzeug usw.) erfolgt gegen Beleg;
- Für die geschäftliche Benutzung des Privatwagens werden maximal 70 Rappen pro Kilometer vergütet;

- Kleinspesen werden, soweit möglich, gegen Beleg oder in Form einer Tagespauschale von maximal CHF 20 vergütet.

Werden alle diese Vorgaben eingehalten, genügt es, im kleinen Feld zu Ziffer 13.1.1 des Lohnausweises ein Kreuz (X) einzusetzen. Auf die Angabe des effektiven Spesenbetrages kann verzichtet werden.

Pauschale Spesenvergütungen (Einzelfallpauschalen fallen nicht darunter) sind bei allen Arbeitnehmern im Lohnausweis betragsmässig anzugeben. Das gilt auch bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglementes. Pauschale Spesenvergütungen müssen in etwa den effektiven Auslagen entsprechen.

Genehmigtes Spesenreglement: Arbeitgeber, die eine von den aufgeführten Vorschriften abweichende Spesenregelung haben, können bei der Steuerbehörde des Sitzkantons ein Gesuch um Genehmigung des Spesenreglementes stellen. Es empfiehlt sich, Spesenreglemente nach dem Musterreglement der Schweizerischen Steuerkonferenz zu gestalten. Die Genehmigung durch den Sitzkanton umfasst sowohl die Festsetzung der effektiven als auch der pauschalen Spesenvergütungen. Im Lohnausweis sind bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglementes nur die Pauschalspesen (vgl. Ziffer 13.2 des Lohnausweises) anzugeben. Bei der Veranlagung des Arbeitnehmers wird lediglich überprüft, ob die Höhe der ausbezahlten mit der Höhe der bewilligten Pauschalspesen übereinstimmt. Vom Sitzkanton genehmigte Spesenreglemente werden grundsätzlich von allen Kantonen anerkannt.

Firmen mit einem genehmigten Spesenreglement haben im Lohnausweis unter Ziffer 15 folgenden Vermerk anzubringen: „Spesenreglement durch Kanton X (Autokennzeichen des Kantons) am ... (Datum) genehmigt."

Ziffer 13.1: Effektive Spesen

Ziffer 13.1.1: Effektive Reise-, Verpflegungs- und Übernachtungsspesen

Im kleinen, vorangestellten Feld ist ein Kreuz (X) einzusetzen, wenn nach Ziffer 13 keine Deklarationspflicht besteht. Der Spesenbetrag muss nicht angegeben werden. Sind hingegen die Vorgaben nicht erfüllt und liegt kein genehmigtes Spesenreglement vor, sind die Reise-, Verpflegungs- und Übernachtungsspesen, die effektiv, d. h. gegen Beleg, vergütet worden sind, betragsmässig anzugeben. Als solche Spesen fallen insbesondere in Betracht

- Effektive Autospesen
- Flug-, Taxi-und Bahnspesen
- Spesen für Übernachtungen, Frühstück, Mittag und Abendessen
- Spesen für Einladungen von Geschäftspartnern ins Restaurant oder zu Hause
- Spesen für kleinere Verpflegungsauslagen unterwegs.

Ziffer 13.1.2: Übrige effektive Spesen

Auf dieser Zeile ist vorab die Art sämtlicher übriger effektiver Spesen anzugeben. Zusätzlich ist im entsprechenden Feld der Betrag dieser Leistungen einzutragen. Als solche übrigen effektiven Spesen fallen insbesondere die vom Arbeitgeber (gegen Beleg) bezahlten Entschädigungen für die besonderen (abzugsfähigen) Berufskosten von Expatriates gemäss der entsprechenden Bundesverordnung in Betracht. In diesem Fall ist die Anmerkung „Berufsauslagen für Expatriates" anzubringen und ist der ausbezahlte Spesenbetrag im entsprechenden Feld anzugeben. Besteht ein entsprechendes Ruling mit den Steuerbehörden, kann auf eine Bescheinigung der effektiven Expatriatespesen verzichtet werden. Unter Ziffer 15 ist in diesen Fällen auf das Ruling hinzuweisen.

Ziffer 13.2: Pauschale Spesen

Ziffer 13.2.1: Pauschale Repräsentationsspesen

In diesem Feld ist ein Pauschalbetrag anzugeben, der leitenden Angestellten oder dem Aussendienstpersonal für Kleinspesen (in der Regel Einzelauslagen unter CHF 50) und repräsentative Auslagen (z. B. für private Einladungen zu Hause) ausbezahlt wurde. Die Spesenpauschale muss in etwa den effektiven Auslagen entsprechen. Der Frankenbetrag ist auch dann anzugeben, wenn ein genehmigtes Spesenreglement vorliegt.

Ziffer 13.2.2: Pauschale Autospesen

In diesem Feld ist ein Pauschalbetrag anzugeben, der einem Arbeitnehmer ausbezahlt wurde, der sein Privatfahrzeug oft geschäftlich verwenden muss (in der Regel mehrere tausend Kilometer pro Jahr). Die Spesenpauschale muss in etwa den effektiven Auslagen entsprechen.

Ziffer 13.2.3: Übrige Pauschalspesen

Auf dieser Zeile ist vorab die Art sämtlicher übriger Pauschalspesen, die nicht pauschale Auto- oder Repräsentationsspesen sind, anzugeben. Im Feld ist lediglich die Summe dieser Pauschalspesenvergütungen einzutragen (wie bei mehreren Leistungen vorzugehen ist). In Form einer Pauschale vergütete besondere Berufskosten von Expatriates sind nicht unter Ziffer 13.2.3 zu bescheinigen, sondern unter Ziffer 2.3 mit der Bemerkung „Pauschalspesen Expatriates“ zum Lohn hinzuzurechnen (Art. 2 Abs. 3 Bst. b ExpaV).

Ziffer 13.3: Beiträge des Arbeitgebers für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung – einschliesslich Umschulungskosten

In diesem Feld sind alle effektiven Vergütungen des Arbeitgebers für berufsorientierte Aus- und Weiterbildung – einschliesslich Umschulungskosten – eines Arbeitnehmers anzugeben, die dem Arbeitnehmer vergütet werden. Nicht anzugeben sind Vergütungen, die direkt an Dritte (z.B. Bildungsinstitut) bezahlt werden.

Immer zu bescheinigen sind jedoch effektive Vergütungen für Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer ausgestellt sind.

Ziffer 14: Weitere Gehaltsnebenleistungen

Auf diesen Zeilen sind (ohne Angabe des Betrages) die Gehaltsnebenleistungen des Arbeitgebers aufzuführen, die er nicht selbst bewerten kann und die er deshalb nicht unter Ziffer 2 des Lohnausweises deklariert hat. Als solche Gehaltsnebenleistungen gelten geldwerte Vorteile verschiedenster Art. In Betracht fallen insbesondere Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers, die der Arbeitnehmer gratis oder zu einem besonders tiefen Vorzugspreis erworben hat.

Ein Hinweis auf solche Gehaltsnebenleistungen ist nicht notwendig, wenn es sich bei der Gehaltsnebenleistung um eine Vergünstigung handelt, die gemäss den AHV-Richtlinien als geringfügig betrachtet wird (Stand 1.1.2015: CHF 2'300). Als geringfügig gelten die branchenüblichen Rabatte, sofern der Arbeitgeber die Waren usw. dem Arbeitnehmer ausschliesslich zu dessen Eigengebrauch und zu einem Preis, der mindestens die Selbstkosten deckt, zukommen lässt. Personalvergünstigungen an dessen nahestehenden Personen sind in Ziffer 2.3 zu deklarieren.

Ziffer 15: Bemerkungen

Unter dieser Ziffer sind alle zusätzlichen, erforderlichen Angaben zu machen, die nicht in einem der anderen Felder eingetragen werden. Zudem können freiwillig Angaben gemacht werden, die im Veranlagungsverfahren dienlich sein können. Zu letzteren gehören Angaben wie die Höhe der im Bruttolohn enthaltenen Kinderzulagen, die Anzahl im Kalenderjahr geleisteter Schichttage, die Höhe der im Bruttolohn enthaltenen Krankenkassenbeiträge. Erforderliche Angaben sind insbesondere:

- Anzahl der Tage mit Erwerbsausfallentschädigungen: Diese sind stets anzugeben, wenn die entsprechenden Erwerbsausfallentschädigungen nicht durch den Arbeitgeber ausbezahlt wurden und deshalb nicht im Bruttolohn gemäss Ziffer 8 des Lohnausweises enthalten sind. Erhält der Arbeitnehmer die Erwerbsausfallentschädigungen durch den Arbeitgeber, ist dieser Betrag stets im Lohnausweis (Ziffer 1 oder Ziffer 7 des Lohnausweises) zu bescheinigen.
- Genehmigtes Spesenreglement: Wurde ein Spesenreglement vom Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigt (vgl. Rz 54), ist folgende Bemerkung anzubringen: «Spesenreglement durch Kanton X (Autokennzeichen des Kantons) am ... (Datum) genehmigt». In diesem Fall ist in Ziffer 13.1.1 kein Kreuz zu setzen.
- Expatriatespesen: Besteht ein durch die Behörden genehmigtes Expatriateruling, muss folgender Text angebracht werden: „Expatriateruling durch Kanton X (Autokennzeichen des Kantons) am ... (Datum) genehmigt."
- Mehrere Lohnausweise: Wurden vom Arbeitgeber für dasselbe Jahr ausnahmsweise mehrere Lohnausweise ausgestellt, ist folgende Bemerkung anzubringen: „Einer von ... Lohnausweisen".
- Teilzeitanstellung: Wurde der Arbeitnehmer mit einem reduzierten Beschäftigungsgrad angestellt, ist eine entsprechende Bemerkung, z. B. „50 %-Stelle", „Teilzeitbeschäftigung", erwünscht.
- Mitarbeiterbeteiligungen: Wurde der Verkehrswert von den Steuerbehörden genehmigt, ist folgender Vermerk anzubringen: „Verkehrswert durch Kanton X (Autokennzeichen des Kantons) am ... (Datum) genehmigt".
- Wenn aus der Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung noch kein steuerbares Einkommen fliesst, ist folgender Vermerk anzubringen: „Mitarbeiterbeteiligung ohne steuerbares Einkommen. Grund: ... (z. B. anwartschaftliche Optionen)".
- Geschäftsfahrzeug: Besitzt ein Arbeitnehmer einen Geschäftswagen und arbeitet er vollständig oder teilweise im Aussendienst (bspw. Handelsreisende, Kundenberater, Monteure, bei regelmässiger Erwerbstätigkeit auf Baustellen und Projekte), muss der Arbeitgeber unter Ziffer 15 den prozentmässigen Anteil Aussendienst bescheinigen.
- Umzugskosten: Entstehen einem Arbeitnehmer aufgrund eines äusseren beruflichen Zwangs (z.B. Sitzverlegung des Arbeitgebers) Umzugskosten und werden diese durch den Arbeitgeber im tatsächlichen Umfang vergütet, sind diese Kosten unter den Bemerkungen im Lohnausweis zu bescheinigen (z. B. «Umzugskosten von CHF ... infolge Sitzverlegung vom Arbeitgeber bezahlt»). Ebenso nur in Ziffer 15 sind durch den Arbeitgeber bezahlte, effektive Umzugskosten gemäss Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates zu bescheinigen (Art. 2 Abs. 2 Bst. a ExpaV).

Nicht zu deklarierende Leistungen

Grundsätzlich sind alle Leistungen des Arbeitgebers steuerbar und im Lohnausweis anzugeben. Aus Gründen der Praktikabilität müssen aber insbesondere folgende Leistungen nicht deklariert werden:

- Gratis abgegebene Halbtaxabonnemente der SBB;

- REKA-Check-Vergünstigungen bis CHF 600 jährlich (zu deklarieren sind lediglich Vergünstigungen, soweit sie CHF 600 pro Jahr übersteigen);
- Übliche Weihnachts-, Geburtstags- und ähnliche Naturalgeschenke bis CHF 500 pro Ereignis. Bei solchen Naturalgeschenken, die diesen Betrag übersteigen, ist der ganze Betrag anzugeben (Ziffer 2.3 des Lohnausweises);
- Private Nutzung von Arbeitswerkzeugen (Handy, Computer usw.);
- Beiträge an Vereins- und Clubmitgliedschaften (nicht aber Abonnemente für Fitnessclubs) bis CHF 1 000 im Einzelfall. Bei Beiträgen, die diesen Betrag übersteigen, ist der ganze Betrag anzugeben (Ziffer 15 des Lohnausweises);
- Beiträge an Fachverbände unbeschränkt;
- Rabatte auf Waren, die zum Verzehr und Eigenbedarf bestimmt und branchenüblich sind;
- Zutrittskarten für kulturelle, sportliche und andere gesellschaftliche Anlässe bis CHF 500 pro Ereignis (zu deklarieren sind lediglich Beiträge, soweit sie CHF 500 pro Ereignis übersteigen);
- Die Bezahlung der Reisekosten für den Ehegatten oder den Partner bzw. die Partnerin, die den Arbeitnehmer auf Geschäftsreisen begleiten;
- Beiträge an Kinderkrippen, die für Kinder des Arbeitnehmers verbilligte Plätze anbieten. Kommen die Beiträge des Arbeitgebers jedoch bestimmten Arbeitnehmern zugute, sei es durch Bezahlung an den Arbeitnehmer oder direkt an die Krippe, sind sie im Lohnausweis unter Ziffer 1 zum Bruttolohn hinzuzurechnen oder in Ziffer 7 separat zu deklarieren;
- Gratis-Parkplatz am Arbeitsort;
- Kosten für ärztliche Vorsorgeuntersuchungen, die auf Verlangen des Arbeitgebers oder der Pensionskasse erfolgen;
- Gutschriften von Flugmeilen. Sie sollen für geschäftliche Zwecke verwendet werden.

Lohnausweis nachfolgend abgedruckt.

A **Lohnausweis – Certificat de salaire – Certificato di salario**

B **Rentenbescheinigung – Attestation de rentes – Attestazione delle rendite**

C AHV-Nr. – No AVS – N. AVS / Neue AHV-Nr. – Nouveau No AVS – Nuovo N. AVS

F Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort
Transport gratuit entre le domicile et le lieu de travail
Trasporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro

D Jahr – Année – Anno

E von – du – dal / bis – au – al

G Kantinenverpflegung / Lunch-Checks
Repas à la cantine / chèques-repas
Pasti alla mensa / buoni pasto

H

Bitte die Wegleitung beachten
Observer s.v.p. la directive
Osservare p.f. l'istruzioni

CHF

1. Lohn soweit nicht unter Ziffer 2–7 aufzuführen / Rente
Salaire qui ne concerne pas les chiffres 2 à 7 ci-dessous / Rente
Salario se non da indicare sotto cifre da 2 a 7 più sotto / Rendita

2. Gehaltsnebenleistungen
Prestations salariales accessoires
Prestazioni accessorie al salario
2.1 Verpflegung, Unterkunft – Pension, logement – Vitto, alloggio +
2.2 Privatanteil Geschäftswagen – Part privée voiture de service – Quota privata automobile di servizio +
2.3 Andere – Autres – Altre (Art – Genre – Genere) +

3. Unregelmässige Leistungen – Prestations non périodiques – Prestazioni aperiodiche (Art – Genre – Genere) +

4. Kapitalleistungen – Prestations en capital – Prestazioni in capitale (Art – Genre – Genere) +

5. Beteiligungsrechte gemäss Beiblatt – Droits de participation selon annexe – Diritti di partecipazione secondo allegato +

6. Verwaltungsratsentschädigungen – Indemnités des membres de l'administration – Indennità dei membri di consigli d'amministrazione +

7. Andere Leistungen – Autres prestations – Altre prestazioni (Art – Genre – Genere) +

8. Bruttolohn total / Rente – Salaire brut total / Rente – Salario lordo totale / Rendita =

9. Beiträge AHV/IV/EO/ALV/NBUV – Cotisations AVS/AI/APG/AC/AANP – Contributi AVS/AI/IPG/AD/AINP –

10. Berufliche Vorsorge 2. Säule
Prévoyance professionnelle 2e pilier
Previdenza professionale 2° pilastro
10.1 Ordentliche Beiträge – Cotisations ordinaires – Contributi ordinari –
10.2 Beiträge für den Einkauf – Cotisations pour le rachat – Contributi per il riscatto –

11. **Nettolohn / Rente – Salaire net / Rente – Salario netto / Rendita** =
In die Steuererklärung übertragen – A reporter sur la déclaration d'impôt – Da riportare nella dichiarazione d'imposta

12. Quellensteuerabzug – Retenue de l'impôt à la source – Ritenuta d'imposta alla fonte

13. Spesenvergütungen – Allocations pour frais – Indennità per spese
Nicht im Bruttolohn (gemäss Ziffer 8) enthalten – Non comprises dans le salaire brut (au chiffre 8) – Non comprese nel salario lordo (sotto cifra 8)

13.1 Effektive Spesen / Frais effectifs / Spese effettive
13.1.1 Reise, Verpflegung, Übernachtung – Voyage, repas, nuitées – Viaggio, vitto, alloggio
13.1.2 Übrige – Autres – Altre (Art – Genre – Genere)

13.2 Pauschalspesen / Frais forfaitaires / Spese forfettarie
13.2.1 Repräsentation – Représentation – Rappresentanza
13.2.2 Auto – Voiture – Automobile
13.2.3 Übrige – Autres – Altre (Art – Genre – Genere)

13.3 Beiträge an die Weiterbildung – Contributions au perfectionnement – Contributi per il perfezionamento

14. Weitere Gehaltsnebenleistungen (Art / Genre / Genere)
Autres prestations salariales accessoires
Altre prestazioni accessorie al salario

15. Bemerkungen
Observations
Osservazioni

I Ort und Datum – Lieu et date – Luogo e data

Die Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt
inkl. genauer Anschrift und Telefonnummer des Arbeitgebers
Certifié exact et complet
y.c. adresse et numéro de téléphone exacts de l'employeur
Certificato esatto e completo
compresi indirizzo e numero di telefono esatti del datore di lavoro

605.040.18 Form. 11 (25.8.2006)

Altersversorgung in der Schweiz

Inhaltsübersicht:

1 Erste Säule: Alters- und Hinterlassenen- (AHV)/Invalidenversicherung (IV) **2**

1.1 AHV – Alters- und Hinterlassenenversicherung **2**

1.2 IV – Invalidenversicherung **2**

1.3 Behandlung der Aufwendungen für die AHV und IV nach deutschem Einkommensteuerrecht **3**

1.4 Versteuerung der Leistungen aus der AHV und IV nach deutschem Einkommensteuerrecht **3**

1.5 EO – Erwerbsersatzordnung für Wehr- und Zivilschutz **3**

1.6 Summe des Abzugs lt. Zeile 9 Lohnausweis **4**

2 Zweite Säule: Personalvorsorgeeinrichtung nach dem BVG (Pensionskasse) **4**

2.1 Allgemeiner Teil **4**

2.2 Altersgutschriften/Altersguthaben/Freizügigkeitsleistungen **5**

2.3 Pensionskassenkategorien **6**

2.4 Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil) **7**

2.5 Einkaufssumme **9**

2.6 Versteuerung der Auszahlungen aus einer Schweizer Pensionskasse nach deutschem Einkommensteuerrecht **10**

2.7 Behandlung der AHV-Überbrückungsrente aus der Schweizer Pensionskasse **13**

2.8 Einzelne Problemfelder **28**

3 Dritte Säule - Private Vorsorge **34**

Die Altersvorsorge der Schweiz ist nach den sog. drei Säulen aufgebaut:

1. Säule Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV)/Invalidenversicherung (IV)

2. Säule Pensionskassen nach dem BVG

3. Säule Private Vorsorge

1 Erste Säule: Alters- und Hinterlassenen- (AHV)/Invalidenversicherung (IV)

1.1 AHV – Alters- und Hinterlassenenversicherung

Gesetz: Bundesgesetz über die Alters- u. Hinterlassenenversicherung (AHVG) und deren Verordnung (AHVV)

Arbeitnehmer und Arbeitgeber zahlen als Beitrag je 4,35 % des AHV-pflichtigen Bruttolohns.

Beitragspflichtig ist jeder Erwerbende in der Schweiz (Arbeitnehmer und Selbständiger) und in der Schweiz lebende Nichterwerbende (z.B. Rentner, Privatier). Es gibt keine Beitragsbemessungsgrenze.

	Beitragssatz in %	Bemessungsgrundlage	Art. der AHVV (Stand 01.01.2020)
Arbeitnehmer Arbeitgeber	4,35 4,35	Bruttolohn	6 - 16
Selbständig Erwerbende	4,35 - 7,55	Einkommen, Kapitalgewinn, Wertmehrung	17 - 27
Nichterwerbende	Jährlicher Festbetrag 409 CHF bis 20.450 CHF	nach Vermögen	28 - 30

Bei Zweifel an der Richtigkeit des Lohnes oder der übrigen in der Schweiz erzielten Einkünfte kann vom Steuerpflichtigen ein Kontoauszug seiner Ausgleichskasse verlangt werden (§ 90 Abs. 2 AO, erhöhte Mitwirkungspflicht). Der Steuerpflichtige erhält diesen Auszug kostenlos bei seiner Kasse.

Die spätere Rente aus der AHV wird als „Grundrente“ bezeichnet und ist mit der deutschen Sozialversicherungsrente vergleichbar. Wegen der Versteuerung der AHV-Rente in Deutschland wird auf die Tz. 1.4 dieser Karte verwiesen.

1.2 IV – Invalidenversicherung

Gesetz: Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG)

Arbeitnehmer und Arbeitgeber zahlen als Beitrag je 0,7 % des AHV-pflichtigen Bruttolohns.

Wer der AHV angehört, ist zwangsweise auch Mitglied der IV.

Die IV schützt die Versicherten gegen die wirtschaftlichen Folgen bei Invalidität, d.h. sie bezahlt eine Rente und Maßnahmen, die dazu dienen, Betroffene wieder ins Erwerbsleben einzugliedern. Maßnahmen zur Eingliederung sind u.a. die Taggeldzahlungen bei Umschulungen durch die IV. Zur steuerlichen Behandlung der Leistungen aus der IV siehe unten Tz 1.4.

Die IV-Rente entspricht der AHV-Rente. Jedoch hat der Versicherte nur in Höhe des Invaliditäts-Grades Anspruch auf Rentenzahlung. Der Invaliditäts-Grad wird durch den Einkommensvergleich bestimmt. Verglichen wird das Einkommen, das ohne die Invalidität erzielt werden könnte, mit dem Einkommen, welches nach Eintritt der Invalidität erzielt wird.

Nach Art. 28 IVG ergibt sich z.B.:

IV-Grad	Rentenanspruch
40 %	25,00 %
50 %	50,00 %
70 %	100,00 %

1.3 Behandlung der Aufwendungen für die AHV und IV nach deutschem Einkommensteuerrecht

Aufwendungen für die Altersvorsorge nach der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) sowie nach der schweizerischen Invalidenversicherung (IV) werden wie Zahlungen zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung behandelt. Dies bedeutet, dass der Arbeitgeberanteil nach § 3 Nr. 62 EStG von der Einkommensteuer befreit ist. Der Arbeitnehmeranteil unterliegt dagegen nach § 19 EStG der deutschen Besteuerung. Die Aufwendungen sind als Sonderausgaben im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (sog. Basisversorgung) berücksichtigungsfähig.

1.4 Versteuerung der Leistungen aus der AHV und IV nach deutschem Einkommensteuerrecht

Rentenleistungen bzw. Einmalauszahlungen aus der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) sowie Leistungen aus der schweizerischen Invalidenversicherung (IV) sind seit dem Veranlagungszeitraum 2005 nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem Besteuerungsanteil wie Zahlungen aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung zu besteuern. Bei Beginn der Rente im Jahr 2005 und früher beträgt der Besteuerungsanteil 50 %. Hierbei gilt das sog. Kohortenprinzip. Danach erhöht sich der Besteuerungsanteil für Neurentner jedes Jahr um zwei Prozentpunkte. Bei Rentenbeginn im Jahr 2020 beträgt er z.B. 80 %. Bis zum Jahr 2040 steigt der Besteuerungsanteil für jeden neuen Rentnerjahrgang sukzessive (bis auf 100 % für Neurentner im Jahr 2040) an.

Eine Ausnahme hiervon besteht beim Taggeld aus der IV. Bei diesem handelt es sich um eine Lohnersatzleistung, die mit dem nach § 3 Nr. 1 Buchst. c EStG steuerfreien Übergangsgeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar ist. Bis zum VZ 2014 bleibt es aus sachlichen Billigkeitsgründen steuerfrei. Ab VZ 2015 ist es nach § 3 Nr. 2 Buchst. e i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. c EStG steuerfrei und unterliegt dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG. Die auf die – aus Billigkeitsgründen steuerbefreiten - Lohnersatzleistungen erhobene Quellensteuer ist bis VZ 2014 nicht anzurechnen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter Fach B Teil 2 Nummer 12 verwiesen.

Es besteht die Möglichkeit der Anwendung der sog. Öffnungsklausel (siehe auch Tz 2.8.4) nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG, wenn bis zum 31.12.2004 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung bezahlt wurden.

1.5 EO – Erwerbsersatzordnung für Wehr- und Zivilschutz

Wer der AHV angehört, ist auch nach der EO pflichtversichert.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer zahlen je 0,225 % (bis 2011 0,15 %, bis 2015 0,25 %) des AHV-pflichtigen Bruttoarbeitslohns an Beiträgen.

Die Erwerbsersatzordnung (EO) ersetzt Personen, die Militär-, Zivil- oder Zivilschutzdienst leisten, einen Teil des Verdienstausfalls. Seit dem 01.07.2005 leistet die EO überdies den Erwerbsersatz bei Mutterschaft (Mutterschaftsentschädigung).

1.5.1 Beiträge

Der gesetzlich festgelegte Beitrag des Arbeitgebers stellt keinen Arbeitslohn dar; er ist nicht steuerbar. Der Arbeitnehmerbeitrag zählt zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Er ist bei den Sonderausgaben im Rahmen der Höchstbeträge abziehbar (sonstige Vorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG).

1.5.2 Leistungsansprüche

Zum Schweizer Militärdienst/Ersatzdienst sind laut Schweizer Bundesverfassung nur Schweizer verpflichtet. In Deutschland ansässige Grenzgänger können nur dann Anspruch auf Leistungen nach der EO haben, wenn sie Schweizer Staatsangehörige sind.

Bezüglich der einkommensteuerlichen Behandlung von Mutterschaftsgeld nach dem EOG wird auf die Karte in Fach B Teil 2 Nummer 11 verwiesen.

1.6 Summe des Abzugs lt. Zeile 9 Lohnausweis

Abzug lt. Lohnausweis
AHV/IV/EO
5,275 %
Bis 2019: 5,125 %

Der Beitrag, der auf die AHV/IV entfällt (vorliegend 5,05 Prozentpunkte), ist steuerlich bei den Aufwendungen für die Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) berücksichtigungsfähig. Der Betrag, der auf die EO (ab VZ 2016: 0,225 Prozentpunkte) entfällt, ist bei den sonstigen Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) des Arbeitnehmers anzusetzen. Zu beachten ist, dass in der Zeile 9 des Schweizer Lohnausweises außerdem die Beiträge zur Schweizer Arbeitslosenversicherung (ALV) und ggf. die Arbeitnehmerbeiträge zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV) enthalten sind.

Bezüglich der einkommensteuerlichen Behandlung der Schweizer Arbeitslosenversicherung wird auf die Karte in Fach B Teil 2 Nummer 5 und bezüglicher der NBUV auf Fach B Teil 2 Nummer 9 verwiesen.

2 Zweite Säule: Personalvorsorgeeinrichtung nach dem BVG (Pensionskasse)

Die einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge in und Leistungen von Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge wurde mit BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S. 759, neu geregelt (abgedruckt in Fach B Teil 2 Nummer 3).

2.1 Allgemeiner Teil

Gesetz: Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) und deren Verordnungen (in Kraft seit 01.01.1985)
Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Vorsorge (FZG)

Neben der Altersvorsorge nach der AHV/IV besteht als zweite Säule die sog. berufliche Vorsorge, die wegen der niedrigen AHV-Renten die Fortführung des Lebensunterhalts als Rentner zusammen mit der AHV gewährleisten soll.

Im Bereich der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge werden reglementarische Leistungen auf kollektiver Basis finanziert. Die notwendige Finanzierung wird durch Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge erbracht. Sie ist grundsätzlich für alle Arbeitnehmer verpflichtend. Nach dem BVG zu versichern ist der sog. koordinierte Lohn (sog. Obligatorium – Säule 2a). In der Praxis ist der Arbeitnehmer regelmäßig auch über den koordinierten Lohn hinaus pflichtversichert (sog. Überobligatorium – Säule 2b). Die Höhe der Beiträge regeln die einzelnen Vorsorgeeinrichtungen.

Der Versicherungsschutz deckt nach Vollendung des 17. Lebensjahres die Risiken bei Tod und Invalidität ab, nach Vollendung des 24. Lebensjahres sind dazu noch die Altersrenten zu finanzieren.

Nach dem BMF-Schreiben vom 27.07.2016 ist bei der einkommensteuerlichen Behandlung der Vorsorgeeinrichtungen der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge zwischen der nach der Schweizer Altersvorsorge vorgeschriebenen Mindestabsicherung nach BVG (sog. Obligatorium – Säule 2a) und den darüber hinaus gehenden freiwilligen Leistungen aufgrund Reglement (sog. Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden. Man spricht vom sog. Zweiteilungsgrundsatz. Dabei wird grundsätzlich nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden.

Hinweis:

Jedes Mitglied einer Pensionskasse erhält die Unterlagen über die Pensionskasse von seinem Arbeitgeber. Sie können im Rahmen von steuerlichen Ermittlungen daher jederzeit angefordert werden.

2.2 Altersgutschriften/Altersguthaben/Freizügigkeitsleistungen

2.2.1 Erläuterung der Begriffe

Obligatorium:

Hierbei handelt es sich um die gesetzlich vorgeschriebene Mindestabsicherung nach dem BVG. Es ist grundsätzlich für alle Arbeitnehmer verpflichtend. Der Leistungsbezug erfolgt in der Regel in Rentenform. In Ausnahmefällen ist ein Leistungsbezug in Form einer Kapitalauszahlung möglich. Es ist mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar (vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.2016, Rz 10).

Überobligatorium:

Hierbei handelt es sich um eine weitergehende Vorsorge. Der Leistungsumfang wird allein von den Vorsorgeeinrichtungen reglementarisch festgesetzt. Die Auszahlung einer Kapitalabfindung ist ohne Einschränkungen möglich. Die Beitragszahlung erfolgt aufgrund einer privatrechtlichen Verpflichtung (Abschuss des Arbeitsvertrags), daher ist in diesem Bereich eine Vergleichbarkeit mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung nicht gegeben (vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.2016, Rz 12).

Altersgutschrift

gemäß BVG:

Jährlicher Betrag an Arbeitnehmer-, Arbeitgeberbeiträgen und Zinsgutschrift, der dem einzelnen Arbeitnehmer für seine Altersvorsorge gutgeschrieben wird. Die Altersgutschrift entspricht nicht den geleisteten Gesamtbeiträgen. Die Höhe der Gutschrift ist durch Art. 16 BVG gesetzlich festgelegt, entspricht einem bestimmten Prozentsatz des koordinierten Lohns und ist vom Alter einer Person abhängig. Mit den Altersgutschriften wird die Solidarität zwischen jüngeren und älteren Versicherten geregelt.

gemäß Pensionskassenreglement (BVG und überobligatorisch):

Die Gutschriften müssen mindestens die Vorschriften des Art. 16 BVG erfüllen. Da in der Regel über das Obligatorium versichert wird, weisen die Reglemente zum Teil Altersgutschriften in Prozenten des versicherten Lohns aus, die höher sind, als es Art. 16 des BVG vorsieht.

Altersguthaben

gemäß BVG:

Gesamtheit der BVG-Altersgutschriften (inklusive Zinsen und allfälligen Freizügigkeitsleistungen). Das Altersguthaben, das sich bei Eintritt des versicherten Risikos – Invalidität, Alter oder

Tod – auf dem Konto des Versicherten befindet, bildet die Grundlage für die Berechnung und Ausrichtung der Renten gemäß BVG.

gemäß Pensionskassenreglement (BVG und überobligatorisch):

Mindestens so hoch wie nach dem BVG; aufgrund jährlicher höherer Altersgutschriften über BVG, zumeist über den Vorgaben des BVG.

Freizügigkeitsleistungen

Mit dem Freizügigkeitsgesetz (FZG) wurde die volle Freizügigkeit für das Obligatorium und Überobligatorium gesetzlich geregelt. Danach haben die Versicherten bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses Anspruch auf das gesamte ausgewiesene Altersguthaben. Das Altersguthaben wird daher auch als Freizügigkeitsleistung bezeichnet.

Bei einem Wechsel der Arbeitsstelle wird die Freizügigkeitsleistung (Altersguthaben) der Pensionskasse des neuen Arbeitgebers gutgeschrieben. Bei einer vorübergehenden Arbeitslosigkeit kann der Vorsorgeschutz erhalten bleiben (z.B. Übertragung der Freizügigkeitsleistung auf eine Freizügigkeitspolice bei einer Versicherung oder eine Freizügigkeitsstiftung bei einer Bank).

2.2.2 Allgemeine Erläuterung

Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben des BVG hat das Finanzierungsmodell einer Pensionskasse die Solidaritäten zwischen jüngeren und älteren Versicherten zu berücksichtigen. Als Folge davon wird der Finanzierungsanteil des Arbeitgebers (der Arbeitgeberanteil) bei den **Altersgutschriften** insbesondere bei jüngeren Versicherten geringer ausgewiesen, als die durch den Arbeitnehmer in derselben Zeitspanne erbrachten Beiträge. Dies steht nicht im Widerspruch zu Art. 66 BVG. Denn das BVG hat wegen der Solidarität zwischen den Versicherten geregelt, dass erst mit zunehmendem Alter eines Versicherten die Zuweisungen der Arbeitgeberfinanzierungen in den Altersgutschriften immer höher werden. So werden in den letzten Jahren des Erwerbslebens höhere Altersgutschriften ausgewiesen als in dem betreffenden Kalenderjahr an Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen gezahlt wurden.

Die nach dem BVG nicht zur Finanzierung der **Altersgutschriften** benötigten Arbeitgeberbeiträge stellen Aufwendungen im Sinne von Art. 17 FZG zur Deckung von Invaliditäts- und Hinterlassenenleistungen sowie Sondermaßnahmen dar. Sie dürfen bzw. können daher nicht Bestandteil der **Freizügigkeitsleistung** sein. Sie kommen aber indirekt allen Versicherten zu Gute, da z.B. dadurch die Deckung der Finanzierung der Pensionskasse gesichert wird.

2.3 Pensionskassenkategorien

Es existieren eine Vielzahl von Vorsorgeeinrichtungen (Pensionskassen). Im Wesentlichen sind sie in zwei Gruppen aufzuteilen, und zwar in die **Beitragsprimatkassen** und die **Leistungsprimatkassen**. Mischformen aus beiden Gruppen sind möglich.

2.3.1 Beitragsprimatkasse

Arbeitnehmer und Arbeitgeber finanzieren die Vorsorgeleistung aufgrund im Voraus festgelegter Beiträge. Mit diesen Beiträgen werden einerseits das **Altersguthaben** gesammelt und andererseits die Risiken bei Tod und Invalidität abgedeckt. Diese Kassen können als Versicherungseinrichtung oder als Sparkasse geführt werden.

Die **Freizügigkeitsleistung** entspricht bei Sparkasseneinrichtungen dem Sparguthaben und bei versicherungsmäßig geführten Kassen dem Deckungskapital.

Damit erhalten die Versicherten ihre eigenen Beiträge, zuzüglich derjenigen des Arbeitgebers sowie der aufgelaufenen Zinsen abzüglich der Beiträge zur Risikodeckung.

2.3.2 Leistungsprimatkasse

Diese Kasse berechnet die von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu leistenden Beiträge, um ein vorgegebenes Leistungsziel zu erreichen, z.B. eine Altersrente mit 60 % des letzten versicherten Lohnes. Die Kassen haben dafür ein Deckungskapital zu bilden. Dieses Deckungskapital entspricht dem Betrag, der benötigt wird, damit die Kasse jedem Versicherten die Auszahlung der Rente erfüllen kann.

Je höher die vorausbestimmten Leistungen, desto höher die Beiträge.

Die Freizügigkeitsleistung entspricht dem Barwert der erworbenen Leistung, wobei die Ansprüche gemäß Gesetz proportional zur Zeit, d.h. im Verhältnis der anrechenbaren zur maximal möglichen Versicherungsdauer, erworben werden.

Hinweis:

Wechselt eine Pensionskasse vom Leistungsprimat auf das Beitragsprimat kann es, insbesondere bei älteren Arbeitnehmern, zu einer Schlechterstellung/Leistungseinbuße kommen. Diese Leistungseinbußen können regelmäßig durch einen Einkauf durch den Arbeitnehmer ausgeglichen werden. Leistet der **Arbeitgeber** *freiwillig* eine Einmaleinzahlung in die Pensionskasse um die Leistungseinbuße zu verhindern (sog. Kompensationseinlage), ist diese Einmalzahlung steuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 19 EStG, welcher nach § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert werden kann, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind (siehe nachfolgend Tz 2.6).

2.4 Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil)

Bei der steuerlichen Behandlung der Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung ist ab dem VZ 2016 danach zu unterscheiden, ob es sich um Beiträge in das Obligatorium zur Finanzierung der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung nach dem BVG oder Beiträge ins Überobligatorium zur Finanzierung der weitergehenden Vorsorge handelt.

Arbeitgeberbeiträge:

Beiträge des Arbeitgebers in das Obligatorium sind Zukunftssicherungsleistungen i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV, zu deren Zahlung der Arbeitgeber durch das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) gesetzlich verpflichtet ist. Sie sind in vollem Umfang nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei. Insoweit ist die inländische Beitragsbemessungsgrenze zur Altersvorsorge nicht zu beachten.

Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium (u.a. zum Kapitalsparplan, zur Pensionskasse II bzw. Zusatzversorgungseinrichtungen) sind ebenfalls Zukunftssicherungsleistungen i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV. Im Gegensatz zu den obligatorischen Leistungen ist der Arbeitgeber hier nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet. Die Zahlungsverpflichtung ergibt sich allein aus dem Pensionskassenreglement und ist damit privatrechtlicher Natur. Daher sind diese Beitragsleistungen bis einschließlich VZ 2017 ggf. nach § 3 Nr. 62 Satz 4 1. Halbsatz EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei, also nur insoweit, als sie nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der allgemeinen inländischen Rentenversicherung zu zahlen wäre. Auf die danach steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind die gemäß § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfreien Zukunftsleistungen des Arbeitgebers zur AHV / IV und zum Obligatorium anzurechnen. Mit dem Betriebsrentenstärkungsgesetz wurde § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG ab dem VZ 2018 gestrichen, Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium sind daher ab dem VZ 2018 vollumfänglich steuerpflichtig.

Arbeitnehmerbeiträge:

Beiträge des Arbeitnehmers in das Obligatorium stellen Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG i.V. mit § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG dar und sind bis zum Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 EStG abzugsfähig.

Für die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium kommt ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG sind nicht erfüllt (insoweit kein Sozialversicherungsträger) und den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die Geschäftserlaubnis im Inland (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG).

Vgl. zu Einzelheiten das als Anlage beigefügte BMF-Schreiben vom 27.07.2016 (Fach B Teil 2 Nummer 3), sowie Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014, ergänzt um die Anwendungsverfügung vom 28.07.2016 (Fach B Teil 2 Nummer 4).

Hinweis:

Die Beiträge eines Arbeitgebers in eine öffentlich-rechtliche Schweizer Vorsorgeeinrichtung sind ebenfalls nach den o.g. Grundsätzen zu behandeln. Nach dem BMF-Schreiben vom 27.07.2016, Rz 16 wird bei der inländischen steuerlichen Behandlung von Beiträgen und Leistungen nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Beide Rechtsformen bieten für die Versicherten dieselben Möglichkeiten des Aufbaus der Altersvorsorge (vgl. auch Urteil des FG Baden-Württemberg vom 07.04.2020 – 3 K 1497/18, juris, Revision anhängig unter X R 12/20).

Keine Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG auf Arbeitgeberbeiträge in die Schweizer Pensionskassen.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG ist auf Zahlungen an Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge nicht anwendbar. Um eine Steuerbefreiung der Beitragszahlung nach dieser Vorschrift zu erhalten, müssen auch ausländische betriebliche Altersvorsorgeeinrichtungen die im BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2018 S.147, genannten Voraussetzungen erfüllen. Insbesondere der bei den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen mögliche Vorbezug wegen Förderung des Wohneigentums ist hier schädlich und führt daher dazu, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG ab 2005 nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Die Arbeitgeberbeiträge sind also nicht nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei. Hierzu findet sich die eindeutige Aussage in Rz 18 (Beiträge ins Obligatorium) und Rz 26 (Beiträge ins Überobligatorium) des BMF-Schreibens vom 27.07.2016. Höchstrichterlich wurde dies im BFH-Urteil vom 02.12.2014 – VIII R 40/11, BStBl II 2016 S. 675, bestätigt.

Hinweise:

- Nach Art. 66 BVG ist der Arbeitgeber verpflichtet, mindestens einen gleich hohen Beitrag zu zahlen wie der Arbeitnehmer.
- Viele Pensionskassenreglemente weisen einen höheren Arbeitgeberbeitrag als nach BVG vorgesehen aus, z.B. Arbeitnehmer 1/3 und Arbeitgeber 2/3 oder Arbeitnehmer 40 % und Arbeitgeber 60 % der Gesamtbeiträge.

Ermittlung der Beiträge ins Obligatorium und Überobligatorium:

Zur Ermittlung der Beiträge ins Obligatorium und Überobligatorium ist eine Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung vorzulegen. Hier besteht die Besonderheit, dass nach Schweizer Recht keine Differenzierung zwischen obligatorischen und überobligatorischen Beiträgen erfolgt. Abstimmungen zwischen dem Schweizer Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV), dem Pensionskassenverband ASIP und der OFD Karlsruhe ergaben folgende sachgerechte Aufteilung der Beiträge für Zwecke der deutschen Besteuerung:

Beiträge ins Obligatorium:

- Altersparbeiträge: Beitrag in der Höhe der BVG-Altersgutschriften auf dem obligatorisch versicherten Lohn (Art. 16 BVG).
- Risikobeiträge: 2 % des obligatorisch versicherten Lohnes (koordinierter Lohn nach BVG).
- Die gesamten Verwaltungskostenbeiträge (sofern solche erhoben werden)
- Ggf. weitere Beiträge (z.B. Sanierungs- oder Stabilisierungsbeiträge)

Für die Spar- und Risikobeiträge wird grundsätzlich von einer hälftigen Aufteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausgegangen (auch wenn die Gesamtbeiträge nicht hälftig aufgeteilt sind). Die Verwaltungskosten und die weiteren Beiträge sind nach tatsächlicher Beitragszahlung aufzuteilen.

Beiträge ins Überobligatorium:

Alle darüber hinaus gezahlten (Spar- und Risiko-)Beiträge von Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind als überobligatorische Beiträge zu bescheinigen.

Die von den Schweizer Behörden in diesem Zusammenhang veröffentlichte Mitteilung sowie die Musterbescheinigungen für die Beiträge und Leistungen sind auf der Homepage des BSV unter https://www.bsv.admin.ch abrufbar.

Hinweise:

- Der Zuordnung der Beiträge in den Beitragsbescheinigungen der Schweizer Vorsorgeeinrichtungen ist grundsätzlich zu folgen, insbesondere, wenn sie sich am abgestimmten Bescheinigungsmuster orientieren.
- Werden in der Bescheinigung lediglich die Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile ausgewiesen, ohne dass eine Aufteilung in Obligatorium und Überobligatorium vorgenommen wird, erfolgt eine Aufteilung nach o.g. Grundsätzen von Amts wegen. Verwaltungskostenbeiträge und sonstige Beiträge werden dabei nur berücksichtigt, soweit diese ersichtlich bzw. gesondert ausgewiesen sind.

2.5 Einkaufssumme

Ein Versicherter ist in der Regel maximal für 40 Versicherungsjahre versichert, d.h. ein Einkauf ist nur im Rahmen dieser 40 Jahre möglich.

Nimmt ein Grenzgänger erstmalig eine Tätigkeit in der Schweiz auf, wenn er bereits älter als 25 Jahre ist, kann er für die fehlenden Jahre freiwillige Einkaufssummen bei der Pensionskasse entrichten. Bei Dienstantritt werden diese Einkäufe für „zurückliegende“ Jahre mit seinem Arbeitgeber gesondert vereinbart. Es sind Einzelvereinbarungen, d.h. jeder Arbeitnehmer kann freiwillig einen Einkauf in die Pensionskasse tätigen. In der Regel hat er dabei nur Ansprüche auf Arbeitgeberleistungen, soweit es das Reglement vorsieht. Zu beachten ist, dass Arbeitgeber bei Arbeitnehmern mit höher dotierten Gehältern bei deren erstmaligem Arbeitsantritt häufig Einkaufssummen übernehmen.

In der Regel werden diese Einzahlungen im Lohnausweis als Eintrittsleistungen oder Einkauf in die Pensionskasse gesondert ausgewiesen. Fehlt eine solche Angabe im Lohnausweis, könnte ein hoher Betrag an – vom Arbeitslohn abgezogenen – Pensionskassenbeiträgen ein Hinweis für einen Einkauf sein. In diesen Fällen ist der Grenzgänger aufzufordern, eine Bescheinigung des Arbeitgebers vorzulegen, worin dieser bestätigt, in welcher Höhe er eine Einkaufssumme bzw. ob er keine Einkaufssumme an die Pensionskasse für seinen Arbeitnehmer geleistet hat.

Darüber hinaus ist auch in diesem Fall eine Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung vorzulegen, inwieweit es sich bei der Einkaufsumme um obligatorische und überobligatorische Beiträge handelt.

Einkäufe in die Vorsorgeeinrichtung sind grundsätzlich freiwillige Beiträge, d.h. sie unterstehen nicht dem BVG. Aus diesem Grund stellen Arbeitgeberleistungen an Einkäufen in die Vorsorgeeinrichtung grundsätzlich Sachbezüge i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG in Form der Verschaffung von Versicherungsschutz und somit steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Soweit der Einkauf das Obligatorium betrifft, kommt die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 62 EStG hier nicht in Betracht, da es sich grundsätzlich nicht um gesetzlich geschuldete Beiträge handelt. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 28 EStG greift nicht, da es sich im Fall des Einkaufs nicht um Einzahlungen im Zusammenhang mit der Erleichterung des vorzeitigen Ruhestandes handelt. Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen kommt die ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG in Betracht.

Soweit der Einkauf das Überobligatorium betrifft, handelt es sich grds. um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Bis einschließlich VZ 2017 ist einzig die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG zu prüfen. Die steuerpflichtige Einzahlung kann gem. § 34 EStG i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ermäßigt besteuert werden.

Durch den Einkauf von Versicherungsjahren wird in den jährlichen Versicherungs- bzw. Versorgungsausweisen nicht mehr der tatsächliche Eintritt in die Pensionskasse als Versicherungsbeginn ausgewiesen, sondern der Beginn mit Einkauf, d.h. der technische Versicherungsbeginn.

Neben der AHV und den laufenden Beiträgen zum Obligatorium können die geleisteten obligatorischen Einzahlungen als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden, jedoch nur in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG.

Der Arbeitnehmer kann für die Einzahlungen soweit sie das Überobligatorium betreffen, keinen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Anspruch nehmen. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG sind nicht erfüllt (insoweit kein Sozialversicherungsträger) und den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die Geschäftserlaubnis im Inland (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG).

2.6 Versteuerung der Auszahlungen aus einer Schweizer Pensionskasse nach deutschem Einkommensteuerrecht

Auch bei der Besteuerung von Leistungen aus einer Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge ist zu differenzieren, ob es sich um Leistungen aus dem Obligatorium (Säule 2a) oder um Leistungen aus dem Überobligatorium (Säule 2b) handelt (sog. Zweiteilungsgrundsatz).

Für Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen ist erstmals ab dem VZ 2015 eine Aufteilung in Obligatorium und Überobligatorium vorzunehmen. Bis einschließlich VZ 2014 sind die Grundsätze der OFD-Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014, S 2255 – St 133, zu beachten.

2.6.1 Laufende Rentenzahlungen

Leistungen aus dem Obligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil zu versteuern. Der Besteuerungsanteil für Rentnerjahrgänge bis einschließlich 2005 beträgt 50 % (bei Rentenbeginn im Jahr 2006 52 %, bei Rentenbeginn im Jahr 2007 54 % usw.; bei Rentenbeginn im Jahr 2020: 80 %). Soweit die Öffnungsklausel (siehe Tz. 2.8.4) zur Anwendung kommt, sind die Renteneinnahmen mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG) zu versteuern.

Leistungen aus dem Überobligatorium, die als lebenslängliche Leibrenten erbracht werden, sind nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG mit dem maßgebenden Ertragsanteil zu versteuern.

2.6.2 Einmalauszahlungen

Grundsätzlich soll mit dem Erreichen der Altersgrenze die Rente der Pensionskasse als zusätzliche Einnahme neben der AHV-Rente dienen. Wie bereits angeführt, haben Pensionskassen mit der Aufnahme zusätzlicher Vorsorgemodelle – wie z.B. Kapitalsparplan, Sparplan o.ä. – eine Möglichkeit geschaffen, dass der Versicherte sich diesen Teil mit Eintritt in die Rente bar auszahlen lassen kann.

Darüber hinaus sind Barauszahlungen aus den BVG-Pensionskassen wie nachfolgend dargestellt möglich:

- Der Versicherte verlässt endgültig die Schweiz (auch bei endgültiger Beendigung der Grenzgängertätigkeit);
- Bei Vorbezug im Sinne der Wohneigentumsförderung für den Eigenbedarf (Selbstnutzung);
- Die Austrittsleistung beträgt weniger als einen Jahresbeitrag des Versicherten;
- Der Versicherte nimmt eine selbständige Tätigkeit auf und untersteht nicht mehr der obligatorischen beruflichen Vorsorge (dem BVG).

Hinweis:

Da das schweizerische Steuerrecht Einzahlungen in die Pensionskassen grundsätzlich steuerfrei stellt, sind spätere Leistungen aus der Pensionskassen, d.h. die Renten und die Barauszahlungen voll steuerpflichtig (vergleichbar der steuerlichen Auswirkungen unserer in Deutschland gezahlten Beamtenpensionen). Damit die Auszahlung für den Grenzgänger in der Schweiz quellensteuerfrei behandelt werden kann, hat dieser auf einem von der eidgenössischen Steuerverwaltung aufgelegten Vordruck eine Wohnsitzbescheinigung des Finanzamts der Pensionskasse vorzulegen[1]. Aufgrund dieser Bestätigung erfährt das Finanzamt von der Auszahlung und deren Höhe.

Grenzgänger in die Schweiz, die eine Einmalauszahlung aus dem Obligatorium anstatt der laufenden Rentenzahlungen wählen, müssen diese Einmalauszahlung grundsätzlich als sog. „andere Leistung“ nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem Besteuerungsanteil (im VZ 2020 von 80 %) der deutschen Einkommensteuer unterwerfen. Eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG ist möglich. In besonderen Fällen kann die Anwendung der Öffnungsklausel beantragt werden (siehe Tz 2.8.4).

Soweit die Einmalauszahlung aus dem Überobligatorium erfolgt, richtet sich die Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung.

Soweit es sich nicht um ehemalige öffentlich Bedienstete handelt, kommt eine Anrechnung schweizerischer Quellensteuer, die ggf. einbehalten wurde, nicht in Betracht. Für Leistungen aus Pensionskassen steht das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu, vgl. Art. 18 bzw. 21 DBA-Schweiz.

Hinweis:

Teilweise verlangen die Vorsorgeeinrichtungen Gebühren, falls eine Kapitalauszahlung gewählt wird. Diese Gebühren stellen grundsätzlich Werbungskosten i.S. von § 9 EStG dar. Ist der Zweiteilungsgrundsatz auf die Kapitalauszahlung anzuwenden, sind die Gebühren den Auszahlungsbeträgen aus dem Obligatorium und Überobligatorium im Verhältnis der Kapitalanteile zur Gesamtauszahlung zuzurechnen. Die auf das Obligatorium entfallenden Gebühren sind als Werbungskosten auf der Anlage R in Zeile 52 zu erfassen. Die auf das Überobligatorium entfallenden

[1] abrufbar über die Homepage der kantonalen Steuerämter, z.B. http://www.steuerverwaltung.bs.ch/dnp-formulare.htm „Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitalleistungen aus Vorsorge“

Aufwendungen stellen grundsätzlich Werbungskosten zu den Erträgen aus Lebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG dar. Ab dem VZ 2009 ist mit Einführung der Abgeltungssteuer lediglich der Sparerpauschbetrag abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 EStG). Für Lebensversicherungserträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG (hälftige Besteuerung) gilt das Werbungskostenabzugsverbot in § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG jedoch nicht. Danach ist der volle Werbungskostenabzug möglich, es wird mindestens der Sparerpauschbetrag berücksichtigt, § 3c Abs. 1 EStG ist nicht anwendbar (vgl. BMF-Schreiben vom 01.10.2009, BStBl I S. 1172, Rz 81).

Keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 EStG für Einmalauszahlungen

Einmalauszahlungen aus dem Obligatorium werden in den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006 gemäß § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei gestellt, wenn ein bestehender Rentenanspruch abgefunden wird. Das ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Bezugs der Kapitalabfindung das gesetzliche Rentenalter in der Schweiz bereits erreicht hatte. Insbesondere Leistungen für Wohneigentum sind daher im Regelfall nicht nach § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei.

Mit dem JStG 2007 vom 19.12.2006 hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 3 EStG neu gefasst. Eine Steuerbefreiung von Einmalauszahlungen aus dem Obligatorium ergibt sich ab dem VZ 2007 hiernach nicht mehr.

Für Einmalauszahlungen aus dem Überobligatorium kommt eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 3 EStG grundsätzlich nicht in Betracht, da insoweit keine gesetzlichen Rentenansprüche abgegolten werden.

Steuerbegünstigung nach § 34 EStG

Einmalauszahlungen aus dem Obligatorium (Säule 2a) können als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten gemäß § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert werden. Da die mehrjährige Tätigkeit i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG jedes sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckende, der Erzielung von Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG dienende Verhalten ist, muss bei den Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG auf die Beitragszahlungen in die Einrichtungen der Basisversorgung abgestellt werden. Nur aufgrund dieser Beitragsleistungen können später Leibrenten und andere Leistungen vereinnahmt werden.

Außerordentliche Einkünfte sind grundsätzlich nur gegeben, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem einzigen Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Um dem Charakter der außerordentlichen Einkünfte gemäß § 34 EStG Rechnung zu tragen, darf die Zusammenballung der Einkünfte nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkünfteerzielung entsprechen (so auch R 34.4 Abs. 1 Satz 3 EStR).

Zwar ist die Geltendmachung der Kapitalabfindung bei Vorsorgeeinrichtungen der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge „vertragsgemäß“, weil das FZG eine solche Möglichkeit ausdrücklich vorsieht. Sie ist aber atypisch, da wesentliches Charakteristikum der von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG erfassten Einkünfte ist, dass sie der Basisversorgung des Versicherten dienen. Nach der Rechtsprechung des X. Senats des BFH sind wesentliche Merkmale der Basisversorgung, dass die Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze bzw. bei Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden und als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung dienen. Für den Bereich der Basisversorgung sind daher ausschließlich Rentenzahlungen typisch. Kapitalauszahlungen wie die Austrittsleistung stellen lediglich eine eng begrenzte Ausnahmeregelung dar.

Für Einmalauszahlungen aus dem Überobligatorium kommt eine ermäßigte Besteuerung nicht in Betracht, da es sich insoweit nicht um außerordentliche Einkünfte handelt. Zuletzt bestätigt durch das BFH-Urteil vom 20.09.2016 – X R 23/15, BStBl 2017 II S. 347 handelt es sich im Fall einer einmaligen Kapi-

talauszahlung aus einer inländischen Pensionskasse, einem Pensionsfonds oder einer Direktversicherung nicht um außerordentliche Einkünfte und die Steuerermäßigung nach § 34 EStG kommt nicht zur Anwendung. Der BFH stellt für das Nichtvorliegen außerordentlicher Einkünfte darauf ab, dass die Möglichkeit der Geltendmachung einer Kapitalabfindung vertragsgemäß vereinbart war. Die Urteilsgrundsätze können auf die Kapitalauszahlung aus dem Überobligatorium übertragen werden.

2.7 Behandlung der AHV-Überbrückungsrente aus der Schweizer Pensionskasse

2.7.1 Allgemein

In der Schweiz gibt es unterschiedliche Formen von Vorruhestandsmodellen für ältere Arbeitnehmer, die zum Teil freiwillig in Anspruch genommen werden können, die aber auch für Zwecke des Personalabbaus verwendet werden. Die Ausgestaltung der finanziellen Absicherung über den Vorruhestand tritt in den verschiedensten Konstellationen auf, auf die im Folgenden näher eingegangen wird (s.a. Übersicht der bekannten Fallgestaltungen zur Finanzierung von Überbrückungsrenten in Tz 2.7.3).

Geht ein Arbeitnehmer in der Schweiz vor Erreichen des 65. Lebensjahres und damit vorzeitig in den Ruhestand, erhält er regelmäßig vorgezogene Altersruhegelder aus der Pensionskasse (zweite Säule). Die Altersrente aus der AHV/IV-Versicherung beginnt aber erst mit Erreichen der regulären Altersgrenze von 64 Jahren (Frauen) und 65 Jahren (Männer). Zum Ausgleich der dadurch entstehenden Versorgungslücken sehen viele Pensionskassen die Gewährung sogenannter „AHV-Überbrückungsrenten“ vor. Diese Renten werden in der Zeit vom Eintritt in den Ruhestand bis zum Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze geleistet. Für diese Überbrückungsrenten gibt es keine einheitliche (gesetzliche) Regelung in der Schweiz. Es muss deshalb in jedem Einzelfall das Pensionskassenreglement und ggf. eine Auflösungs- bzw. Zusatzvereinbarung bzw. der Sozialplan vorgelegt werden. Derzeit sind folgende Gestaltungen bekannt:

2.7.1.1 Anspruch auf eine Überbrückungsrente gemäß Pensionskassenreglement (Wahlrecht)

Eine gesetzliche Verpflichtung für die Gewährung der Überbrückungsrenten gibt es nicht. Die Renten haben ihre Grundlage in frei gestaltbarem Recht. Die (AHV-)Überbrückungsrenten sind ggf. in den Reglements der Vorsorgeeinrichtungen geregelt. Dies gilt u.a. für deren Finanzierung, die Höhe und die Dauer der Rentenleistungen. Rechtsbeziehungen für diese Renten bestehen ausschließlich zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem Rentenberechtigten. Grundsätzlich handelt es sich bei Überbrückungsrenten um Leistungen aus der Säule 2 b des Schweizer Altersvorsorgesystems, dem sogenannten Überobligatorium.

Die Finanzierung der AHV-Überbrückungsrenten geschieht auf unterschiedliche Weise. Nachfolgend eine nicht abschließende Aufzählung:

- Die Inanspruchnahme der Überbrückungsrente wird aus dem Pensionskassenguthaben, also dem bei der Pensionskasse für die Altersrente des Steuerpflichtigen angesammelten Kapital gespeist. Die Zahlung einer Überbrückungsrente führt in diesen Fällen zu einer gekürzten Altersrente aus der Pensionskasse gegenüber der Rente, die der Arbeitnehmer erhalten hätte, wenn er regulär in den Ruhestand gegangen wäre.
- Der Arbeitgeber finanziert die Überbrückungsrente durch Beiträge während der aktiven Beschäftigungszeit. Das für die Überbrückungsrente aufgebaute Kapital ist nach Ende der Laufzeit der Überbrückungsrente aufgezehrt.
- Arbeitgeber und Arbeitnehmer finanzieren die Überbrückungsrente gemeinsam während der aktiven Beschäftigungszeit. Das für die Überbrückungsrente aufgebaute Kapital ist nach Ende der Laufzeit der Überbrückungsrente aufgezehrt.

- Der Arbeitnehmer kauft sich bei der Pensionskasse mittels Einmaleinzahlung für die Überbrückungsrente ein. Das für die Überbrückungsrente eingezahlte Kapital ist nach Ende der Laufzeit der Überbrückungsrente aufgezehrt.

2.7.1.2 Anspruch auf eine Überbrückungsrente gemäß Einzelvereinbarung bzw. Sozialplan:

Wird das Arbeitsverhältnis aufgrund einer Einzelvereinbarung oder eines Sozialplans (näheres u.a. Art. 335h bis 335k Obligationenrecht (OR)) vorzeitig aufgelöst und erhält der Arbeitnehmer hieraus eine Überbrückungsrente, wurde diese in allen bisher bekannten Fällen durch den Arbeitgeber finanziert.

Dabei sind folgende Abläufe bekannt:

- Der Arbeitgeber bezahlt die Überbrückungsrente direkt an den Arbeitnehmer.
- Die Auszahlung der Überbrückungsrente erfolgt monatlich durch die Pensionskasse. Der Arbeitgeber erstattet der Pensionskasse diesen Betrag monatlich. Verstirbt der Arbeitnehmer während des Bezugs der Überbrückungsrente, haben die Erben i.d.R. keinen Anspruch auf Fortzahlung der Überbrückungsrente. Ein eventuell noch nicht aufgebrauchtes Guthaben bei der Vorsorgeeinrichtung wird an den Arbeitgeber zurücküberwiesen.
- Die Auszahlung der Überbrückungsrente erfolgt monatlich durch die Pensionskasse. Die Pensionskasse errechnet hierfür einen Finanzierungsbedarf. Der Arbeitgeber deckt diesen Finanzierungsbedarf durch eine Einmaleinzahlung in das individuelle Altersguthaben des Arbeitnehmers.

2.7.2 Besteuerung der AHV-Überbrückungsrente und deren Finanzierung

Für die steuerliche Behandlung der Überbrückungsrenten kommt es entscheidend darauf an, wie sie finanziert werden, d.h. ob sie Bestandteil des individuellen Pensionskassenguthabens des Versicherten werden oder nicht. Nicht entscheidend ist hingegen der Anlass für die Gewährung einer Überbrückungsrente. Für die einkommensteuerliche Behandlung ist es nicht von Bedeutung, ob es sich um einen privatrechtlichen oder einen öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber bzw. eine privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtung handelt.

Die steuerliche Behandlung der Überbrückungsrenten hat sich durch das BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S. 759 grundlegend geändert. Der danach geltende Zweiteilungsgrundsatz ist bei der steuerlichen Behandlung der Überbrückungsrenten ebenfalls zu beachten. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Finanzierung bzw. Gewährleistung einer Überbrückungsrente existiert nicht. Es ist grds. davon auszugehen, dass es sich bei Überbrückungsrenten um Leistungen aus dem Überobligatorium (Säule 2b) des Schweizer Vorsorgesystems handelt. Maßgebend ist die Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung. Stellen die Überbrückungsrenten überobligatorische Leistungen dar, sind sie als abgekürzte Leibrenten nur noch mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV zu besteuern. Die Überbrückungsrente wird zwar mit Erreichen des ordentlichen Rentenalters durch die AHV-Rente (Leistung der ersten Säule) abgelöst, die AHV-Rente ist aber keine Folgerente der AHV-Überbrückungsrente (da Rentenrechte aus verschiedenen Säulen) i.S. der Rz 224 des BMF-Schreiben vom 19.08.2013; BStBl I S. 1087. Folglich ist die AHV-Rente der (höheren) Kohorte zuzuordnen, in der sie tatsächlich beginnt, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 8 EStG gilt nicht. Sofern von der Vorsorgeeinrichtung auf die Überbrückungsrente eine Quellensteuer einbehalten wird, ist diese in Deutschland grds. nicht anrechenbar, da der Ansässigkeitsstaat nach Art. 18 bzw. 21 DBA-Schweiz das ausschließliche Besteuerungsrecht hat (Besonderheiten bei ehemaligen öffentlich Bediensteten sind zu beachten; vgl. Fach A Teil 2 Nr 15).

Im Nachfolgenden werden die unterschiedlichen Finanzierungsformen und ihre steuerlichen Folgen näher betrachtet.

2.7.2.1 Die Gutschrift erfolgt direkt auf das Guthaben des Arbeitnehmers bei der Vorsorgeeinrichtung (z.B. einer Schweizer Pensionskasse)

Werden die Einzahlungen des Arbeitgebers (zum Zwecke der Finanzierung der Überbrückungsrente und/oder zum Ausgleich der mit dem Vorruhestand verbundenen Rentenminderungen) dem individuellen Sparguthaben, das in der Pensionskasse für die Altersrente des Arbeitnehmers angesammelt wird, gutgeschrieben und erfolgen auch die Auszahlungen aus diesem Guthaben, gilt Folgendes:

- Die Einzahlungen des Arbeitgebers sind im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Pensionskassenkonto als steuerbarer Arbeitslohn zugeflossen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV i.V. mit § 19 EStG). Bei der Einzahlung ist - ggf. durch eine Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung - nachzuweisen, inwieweit die Einzahlung dem Obligatorium bzw. Überobligatorium zugeführt wird:
    - Soweit die Einzahlung das Obligatorium betrifft gilt Folgendes: Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG ist nicht gegeben, da der Arbeitgeber die Einzahlung in die Pensionskasse freiwillig übernimmt. Es handelt sich hierbei nicht um gesetzlich geschuldete Beiträge (insbesondere keine Verpflichtung nach dem BVG). § 3 Nr. 56 und § 3 Nr. 63 EStG sind mangels Vergleichbarkeit der Schweizer Pensionskassen mit der inländischen betrieblichen Altersversorgung ebenfalls nicht einschlägig. Allerdings greift die (hälftige) Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 28 EStG (Beachte: gilt nur bei Einzahlungen im Zusammenhang mit der Erleichterung eines vorzeitigen Ruhestandes). Neben der AHV und den laufenden Beiträgen zum Obligatorium kann die steuerpflichtige Hälfte der geleisteten obligatorischen Einzahlung als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden, jedoch nur in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG. Außerdem kann die steuerpflichtige Hälfte gemäß § 34 EStG i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ermäßigt besteuert werden. Die nach Art. 15a DBA-Schweiz erhobene Quellensteuer ist im Rahmen der Veranlagung nur anzurechnen, soweit die Zahlung keinen Versorgungscharakter hat. Sofern dies der Fall ist, ist die Leistung nach Art. 18 DBA-Schweiz im Ansässigkeitsstaat ohne Quellensteuereinbehalt der Schweiz (Ausnahme öffentlicher Dienst) zu besteuern.
    - Soweit die Einzahlung das Überobligatorium betrifft handelt es sich grds. um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Bis einschließlich VZ 2017 ist einzig die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG zu prüfen. Die steuerpflichtige Einzahlung kann gemäß § 34 EStG i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ermäßigt besteuert werden. Der Arbeitnehmer kann für die Einzahlung keinen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Anspruch nehmen. Die Voraussetzungen des § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG sind nicht erfüllt (insoweit kein Sozialversicherungsträger) und den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die Geschäftserlaubnis im Inland i.S. des § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG.
    - Die (grds. rein überobligatorische) Überbrückungsrente ist bei Auszahlung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV als abgekürzte Leibrente zu versteuern. Bei Auszahlung darf keine schweizerische Quellensteuer einbehalten werden, da das Besteuerungsrecht nach Art. 18/21 DBA-Schweiz beim Ansässigkeitsstaat liegt (Besonderheiten bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten; vgl. Fach A Teil 2 Nr 15).

Hinweise:

- Das FG Baden-Württemberg hat in zwei Urteilen vom 12.09.2012 – 3 K 632/10 und 3 K 1080/10, juris, entschieden, dass die Einmalzahlung des Arbeitgebers zur Finanzierung der Alters- und Überbrückungsrente in die Pensionskasse als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern ist. Die Einmalzahlung

rechnet als Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu den außerordentlichen Einkünften i.S. des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG. Zusätzlich führt das FG aus, dass die Einmalzahlung nicht auf einer gesetzlichen Verpflichtung nach Schweizer Recht beruht, sofern sie aufgrund einer individuellen Vereinbarung erbracht wurde. Sie wird dann freiwillig vom Arbeitgeber erbracht und ist deshalb nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei. Beide Urteile sind rechtskräftig.

- Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 18.09.2014 – 3 K 1507/13, juris, entschieden, dass Leistungen eines Schweizer Arbeitgebers zur Finanzierung der Überbrückungsrente in eine Schweizer Pensionskasse steuerbaren Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellen, dieser aber nach § 3 Nr. 28 EStG i.V. mit § 187a SGB VI zur Hälfte steuerfrei ist. Der BFH hat mit Urteil vom 17.05.2017 – X R 10/15, BStBl II S. 1251 das FG insoweit bestätigt, dass eine Spezialeinlage, die ein Arbeitgeber in eine schweizerische Pensionskasse zur Erleichterung des vorzeitigen Ruhestandes seines Arbeitnehmers und zum Ausgleich der damit verbundenen Rentenminderungen leistet, gemäß § 3 Nr. 28 EStG zur Hälfte steuerfrei sein kann. Voraussetzung ist aber, dass die Zahlung in das Obligatorium der Pensionskasse geleistet wird. Folglich wird bei entsprechendem Nachweis die Hälfte der Einzahlung, soweit sie als obligatorisch bescheinigt wird, steuerfrei gestellt.

2.7.2.2 Die Gutschrift erfolgt nicht auf das Sparguthaben des Arbeitnehmers bei der Vorsorgeeinrichtung

Werden die Einzahlungen des Arbeitgebers zur Finanzierung der Überbrückungsrente nicht in das individuelle Pensionskassenguthaben des Arbeitnehmers eingebucht, gilt Folgendes:

- Bei der Einzahlung des Arbeitgebers liegt beim Arbeitnehmer kein Zufluss von Arbeitslohn vor und folglich wird das Guthaben steuerneutral auf die Pensionskasse übertragen.
- Die Auszahlungen an den Arbeitnehmer sind Arbeitslohn und im Zeitpunkt der Zahlung an den Arbeitnehmer nach § 19 Abs. 1 EStG zu versteuern. Das gilt insbesondere, wenn die Überbrückungsrente direkt vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ausgezahlt wird. Ab Vollendung des 63. Lebensjahres, sind die Zahlungen Versorgungsbezüge und nach § 19 Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag zu versteuern. Da die Überbrückungsrente für das vorzeitige Ausscheiden aus dem aktiven Dienst gewährt wird, hat nach der Verständigungsvereinbarung vom 25.03.2010 (BStBl I S. 268) der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Sofern der Arbeitnehmer Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz war, hat auch hier die Schweiz nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 4,5 % der Bruttovergütung.
- Nutzt der Arbeitgeber eine Pensionskasse als auszahlende Stelle und finanziert die Überbrückungsrente durch laufende Beiträge oder durch eine Einmaleinzahlung in die Pensionskasse, sind diese Beiträge bzw. die Einmaleinzahlung vom Arbeitnehmer nicht zu versteuern. Lediglich die Auszahlungen an den Arbeitnehmer sind von ihm als Arbeitslohn zu versteuern. Die Pensionskasse fungiert insoweit nur als „verlängerter Arm“ des Arbeitgebers. Wie bei der direkten Zahlung vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, hat der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für eine Überbrückungsrente, die für das vorzeitige Ausscheiden aus dem aktiven Dienst gewährt wird, vgl. Verständigungsvereinbarung vom 25.03.2010 (BStBl I S. 268). Sofern der Arbeitnehmer Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz war, hat auch hier die Schweiz nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 4,5 % der Bruttovergütung.

2.7.2.3 Sonderfall: Beiträge zur Stiftung für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (FAR)

Arbeitnehmer im schweizerischen Bauhauptgewerbe haben seit 1.7.2003 die Möglichkeit, vorzeitig aus dem Arbeitsverhältnis auszuscheiden und – sofern der Arbeitgeber Mitglied der Stiftung für den flexiblen

Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (FAR) ist – bis zum Erreichen des ordentlichen AHV-Alters eine monatliche Überbrückungsrente zu beziehen. Die Stiftung ermöglicht den Rentenbeginn ab 01.01.2006 mit Vollendung des 60. Lebensjahres. Die Überbrückungsrente beträgt höchstens 80 % des Rentenbasislohns. Die Leistungen werden durch Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers umlagefinanziert (Art. 3 Abs. 2 GAV FAR). Bis zum 31.03.2019 betrugen die FAR-Beiträge 7 %. Dabei entrichten die Arbeitgeber 5,5 % und die Arbeitnehmer 1,5 %. Vom 01.04.2019 bis 31.12.2019 wurden die Arbeitnehmerbeiträge auf 2 % erhöht, Ab dem 01.01.2020 betragen die Arbeitnehmerbei-träge 2,25 %. Die Arbeitgeberbeiträge liegen weiterhin bei 5,5 %. Als maßgeblicher Lohn gilt der AHV-pflichtige Lohn bis zum UVG-Maximum. Die FAR-Beiträge sind auf dem Lohnausweis unter 10.1. „ordentliche Beiträge“ aufgeführt. Eine gesonderte Deklaration der BVG-Beiträge und der FAR-Beiträge erfolgt hier grds. nicht.

Grundlage der Leistungen ist der Gesamtarbeitsvertrag für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe (GAV FAR). Der Arbeitnehmer untersteht diesem mit Eintritt der AHV-Pflicht. Er ist nach einem Schweizer Bundesratsbeschluss in festgelegten Branchen sowohl für den Arbeitgeber (Art. 2 Satz 4 BR-Beschluss) als auch für den Arbeitnehmer (Art. 2 Satz 5 und 6 BR-Beschluss) verpflichtend.

Die Stiftung FAR erbringt nach Art. 12 des Reglements folgende Leistungen:

a) Überbrückungsrenten (Art. 14, 16 bis 18 GAV FAR; Art 13 bis 18 Stiftungs-Reglement),

b) Ersatz von Altersgutschriften BVG (Art. 19 GAV FAR; Art. 20 Stiftungs-Reglement),

c) Zeitlich beschränkte Ergänzungen der Witwen-, Witwer- und Waisenrenten (Art 21, 22 Stiftungs-Reglement),

d) Härtefallersatzleistungen (Art. 21 GAV FAR; Art 23 Stiftungs-Reglement).

FAR-Rentner müssen i.d.R. AHV-Beiträge für Nichterwerbstätige bezahlen. Außerdem dürfen Sie in gewissem Umfang eine Erwerbstätigkeit ausführen (z.B. ab 1.1.2018 im Bauhauptgewerbe einen Verdienst von CHF 21‘150* pro Kalenderjahr (für angefangene Jahre Anteil pro rata; außerhalb des Bauhauptgewerbes oder als Selbständiger von maximal CHF 10‘575 pro Kalenderjahr (für angefangene Jahre Anteil pro rata).

Die Stiftung FAR ist keine Vorsorgeeinrichtung der (zweiten Säule der) Schweizer Altersvorsorge (siehe u.a. Art. 2 Stiftungs-Reglement). Anders als bei den BVG-Vorsorgeeinrichtungen beschränken sich die Leistungen der Stiftung im Wesentlichen auf die Überbrückungsrente und die Finanzierung der Beiträge des Arbeitnehmers zum BVG. Eine lebenslange Rente ist nicht vorgesehen, der Leistungszeitraum ist vielmehr auf fünf Jahre beschränkt (Art. 12 Satz 2 GAV FAR). Das über die Stiftung FAR versicherte Risiko ist im Gegensatz zu dem über die BVG-Einrichtungen versicherten Risiko, nicht das Alter. Aus diesem Grund ist die Stiftung FAR nicht mit der gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar.

Die Beiträge des Arbeitgebers in die FAR sind steuerpflichtiger Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da der Arbeitnehmer einen direkten eigenen Anspruch aus dem GAV FAR auf den Leistungsbezug erwirbt.

Die Beiträge sind nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerbefreit, da sie nicht aufgrund einer gesetzlichen Grundlage geschuldet werden. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass der GAV FAR vom Schweizer Bundesrat für allgemeinverbindlich erklärt worden ist. Zukunftssicherungsleistungen auf Grund einer tarifvertraglichen Verpflichtung sind nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei (R 3.62 Abs. 1 Satz 4 LStR 2018). Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 56 EStG oder § 3 Nr. 63 EStG kommt mangels Vergleichbarkeit mit der inländischen betrieblichen Altersversorgung ebenfalls nicht in Betracht.

Hinweise:

- Die Beiträge an die Stiftung FAR sind vergleichbar mit den Umlagezahlungen der Arbeitgeber an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL). Diese stellen ebenfalls steuerpflichtigen Arbeitslohn dar bzw. sind auch nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, da sie - wie die

GAV FAR - aufgrund eines Tarifvertrages vom Arbeitgeber erbracht werden (BFH-Urteile vom 07.05.2009, VI R 8/07, BStBl 2010 II S. 294, und vom 15.09.2011, VI R 36/09, BFH/NV 2012 S. 201).

- Die Beiträge des Arbeitnehmers sind nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG abziehbar und können auch nicht anderweitig steuerfrei gestellt oder in der Ansparphase steuermindernd berücksichtigt werden.
- Erlangt der Arbeitnehmer aufgrund von Beitragsleistungen seines Arbeitgebers einen eigenen Rechtsanspruch gegen den Versicherer bzw. die Versorgungseinrichtung, so fließt mit der Beitragsleistung Arbeitslohn grundsätzlich unabhängig davon zu, ob und in welcher Höhe der Arbeitnehmer später Versicherungsleistungen erlangt. Voraussetzung eines unentziehbaren Rechtsanspruchs ist nicht, dass bei Prämienzahlung feststeht, ob der Risikofall überhaupt eintritt und der Versicherer eine Leistung zu erbringen hat. Selbst wenn der Arbeitnehmer bei vorzeitigem Ausscheiden aus der Versorgungseinrichtung nichts erlangt, stellt dies die Unentziehbarkeit des Rechtsanspruchs nicht in Frage (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 11.10.1974, VI R 173/71, BStBl 1975 II S. 275, vom 07.05.2009, VI R 37/08 u. VI R 8/07, BStBl 2010 II S. 135 u. S. 194, und vom 15.09.2011, VI R 36/09, BFH/NV 2012 S. 201).

Die nach Art. 30 Abs. 1 Stiftungs-Reglement monatlich ausgezahlte **Überbrückungsrente** aus der FAR-Stiftung ist nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV als abgekürzte Leibrente mit dem Ertragsanteil zu versteuern.

Darüber hinaus leistet die Stiftung FAR nach Art 30 Abs. 2 Stiftungs-Reglement während des Rentenbezugs den **Ersatz von BVG-Altersgutschriften**. Dieser wird in der Regel jährlich im Dezember an die Pensionskasse überwiesen. Die Stiftung FAR zahlt für die FAR-Rentner BVG-Beiträge i.H. von 18 % des der Rentenbemessungsgrundlage zugrundeliegenden, um den Koordinationsabzug nach BVG gekürzten Jahreslohns, höchstens 18 % des nach BVG obligatorisch zu versichernden Lohns ein (Art. 19 Abs. 2 GAV FAR). Somit entsprechen diese Beiträge den obligatorischen Altersgutschriften nach Art 16 BVG und sind daher dem Obligatorium zuzuordnen. Diese Beiträge stammen aus bereits versteuertem Arbeitslohn und sind deshalb im Zeitpunkt der Einzahlung in die Pensionskasse nicht nochmals steuerpflichtiger Arbeitslohn. Sie sind als Teil des Leistungsbezugs nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV als abgekürzte Leibrente mit dem Ertragsanteil zu versteuern. Gleichzeitig stellen sie Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, abzugsfähig jedoch nur in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG, dar.

Gemäß Art. 23 Abs. 4 des Stiftungs-Reglements besteht eine **Härtefallersatzleistung** aus einer Entschädigung in Form einer Einmaleinlage an die Vorsorgeeinrichtung nach BVG/FZG. Diese beträgt in der Regel 1.000 CHF pro Jahr, in welchem der Anspruchsberechtigte in einem Betrieb im Geltungsbereich des GAV FAR gearbeitet hat. Auch diese zusätzlichen Beiträge in die Pensionskasse sind nicht nochmals steuerpflichtiger Arbeitslohn. Es liegt vielmehr eine nicht steuerbare Einmalzahlung vor. Neben der AHV und den laufenden Beiträgen zum Obligatorium kann der laut Nachweis der Pensionskasse auf das Obligatorium entfallene Teil der Einmaleinzahlung als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigt werden, jedoch nur in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG.

Hinweise:

- Mit Urteil vom 25.09.2020 – 14 K 2144/17 hat das FG Baden-Württemberg die Verwaltungsauffassung bestätigt, wonach die Arbeitgeberbeiträge an die Stiftung FAR im Zeitpunkt der Beitragszahlung steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen. Für eine Steuerbefreiung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage, insbesondere bestehe keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 28 EStG, § 3 Nr. 56 EStG und § 3 Nr. 62 EStG. Die Revision wurde nach § 115 Abs. 2 FGO wegen

grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Zum Zeitpunkt der Überarbeitung war noch nicht klar, die zugelassene Revision tatsächlich eingelegt wird.

- Vor dem FG Baden-Württemberg ist zur gleichen Rechtsfrage derzeit ein weiteres Klageverfahren mit dem Az. 3 K 1419/20 anhängig.

2.7.2.4 Sonderfall: Beiträge zur Stiftung für den flexiblen Altersrücktritt im Gerüstbaugewerbe (GAV FAR Gerüstbau)

Für das Gewerbe des Gerüstbaus gibt es einen eigenen GAV zum flexiblen Altersrücktritt im Gerüstbaugewerbe (**GAV FAR Gerüstbau**; In Kraft getreten am 01.01.2007). Arbeitnehmer im schweizerischen Gerüstbau haben seit dem 01.01.2010 die Möglichkeit, ab Vollendung des 58. Lebensjahres vorzeitig aus dem Arbeitsverhältnis auszuscheiden und ggf. bis zum Erreichen des ordentlichen Rentenalters eine monatliche Überbrückungsrente zu beziehen. Gemäß Art. 3.2 des GAV FAR Gerüstbau betragen die Beiträge des Arbeitnehmers 1 % und die des Arbeitgebers 4 % des maßgeblichen AHV-Lohnes bis zum UVG-Maximum. Einkäufe sind nach Art. 9 des Reglements der Stiftung FAR-Gerüstbau sowohl seitens des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers möglich.

Die Besonderheit gegenüber der FAR liegt darin, dass bei dieser Stiftung die Beiträge dem für jede versicherte Person zu führenden Altersguthaben gutgeschrieben werden (Artikel 3.1. Ziffer 2. GAV FAR Gerüstbau). Die versicherte Person (Art. 5.1 Ziffer 2 GAV FAR Gerüstbau) oder seine Erben (Art. 5.2. Hinterlassenenleistung GAV FAR Gerüstbau) bekommen dieses Guthaben ausbezahlt.

Die steuerliche Behandlung der Beiträge und der Überbrückungsrente aus dem GAV FAR Gerüstbau bzw. aus der Stiftung FAR-Gerüstbau entsprechen den o.g. Grundsätzen zum GAV FAR bzw. der Stiftung FAR. Den Ersatz von BVG-Altersgutschriften und die Zahlung von Härtefallersatzleistungen sieht die Stiftung GAV FAR Gerüstbau nicht vor.

Besonderheit: Gemäß Art. 5.1. Ziffer 8 GAV FAR Gerüstbau i.V. mit Art. 12 Abs. 4 Stiftungsreglement kann die versicherte Person anstatt der regulär vorgesehenen Überbrückungsrente (Art. 5.1. Ziffer 1ff GAV FAR Gerüstbau) auch vor Beginn der Leistungspflicht der Stiftung FAR Gerüstbau die Kapitalabfindung (oder Ratenzahlung) beantragen. Außerdem sind Kapitalauszahlungen im Zusammenhang mit der Wohneigentumsförderung analog der beruflichen Vorsorge möglich (Art. 10 Abs. 2 i.V. mit Art. 11 Abs. 2 des Stiftungsreglement). Die Kapitalabfindungen sind als Leistungen aus einer Lebensversicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG mit dem (ggf. hälftigen) Unterschiedsbetrag zu versteuern.

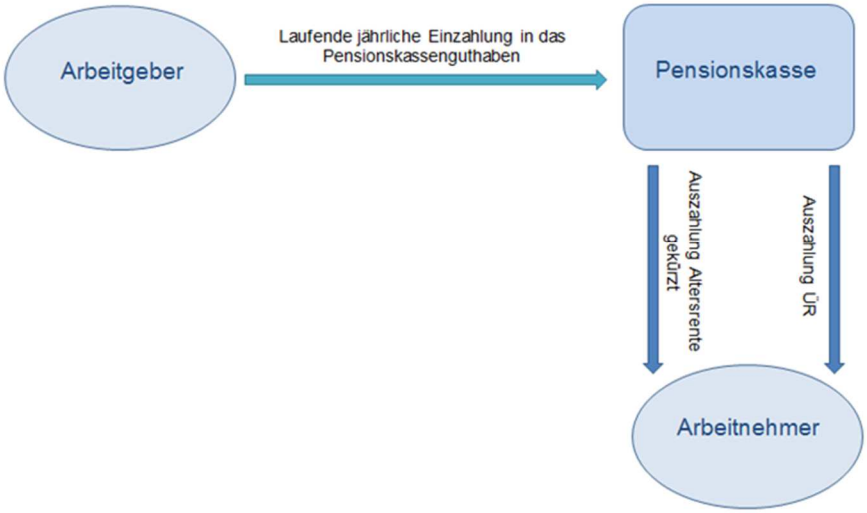
2.7.3 Übersicht der genannten Fallgestaltungen

Bei den ab Tz 2.7.3.1.2 nachfolgenden Schaubildern wird aus Vereinfachungsgründen auf die Darstellung der regulären/laufenden Beiträge zur zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge verzichtet. Außerdem wird auf die Darstellung von Beiträgen, die ggf. zum Ausgleich der mit dem Vorruhestand verbundenen Rentenminderungen der Altersrente geleistet werden, verzichtet (Ausnahme 2.7.3.3 FAR-Stiftung). Die Einzahlungsseite bezieht sich ausschließlich auf Beiträge, die vom Arbeitgeber für die Überbrückungsrente geleistet werden. Bei der steuerlichen Behandlung der Überbrückungsrente wird dabei unterstellt, dass es sich um einen rein überobligatorischen Sachverhalt (bzgl. Beiträge und Rente) handelt.

2.7.3.1 Überbrückungsrente gemäß Reglement

2.7.3.1.1 Finanzierung durch Kürzung des Alterskapitals

Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer bezahlen jährlich während des aktiven Arbeitsverhältnisses ihre regulären Beiträge zur Pensionskasse. Das Guthaben auf der Pensionskasse ist zur Finanzierung der Altersrente ab dem regulären Rentenalter geplant. Durch die zusätzliche Finanzierung der AHV-Überbrückungsrente aus diesem Guthaben kommt es zu einer Kürzung der originären Altersrente.



Laufende Beiträge des Arbeitgebers:

Aufteilung in Beiträge ins Obligatorium und Beiträge ins Überobligatorium

- Beiträge ins Obligatorium sind Arbeitslohn gem. § 19 EStG - insgesamt steuerfrei nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG
- Beiträge ins Überobligatorium sind Arbeitslohn nach § 19 EStG – bis VZ 2017 steuerfrei nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG

  Kein Sonderausgabenabzug: Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht erfüllt; den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die notwendige Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG

Auszahlung Überbrückungsrente (ÜR):

Leistungen aus dem Überobligatorium

- Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV,
- Quellensteueranrechnung kommt grds. nicht in Betracht (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

Auszahlung gekürzte Altersrente:

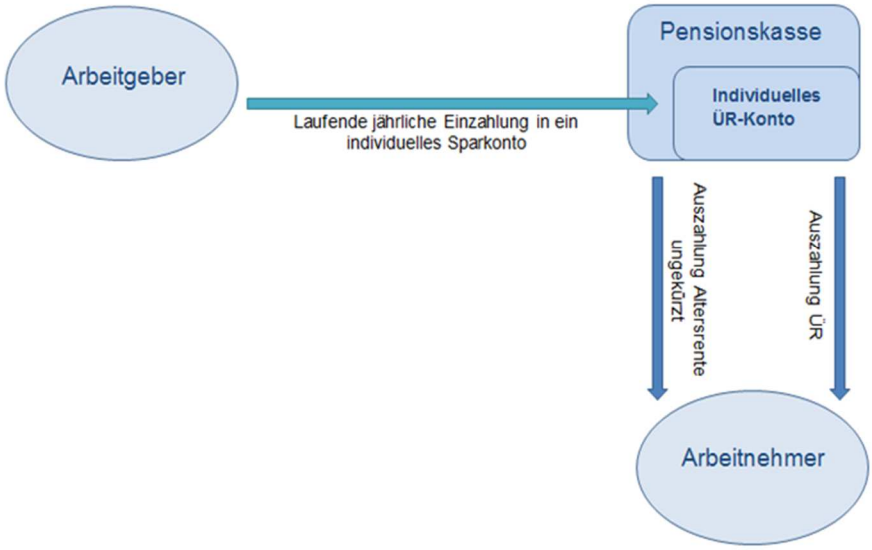
- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

Hinweis:

Die Ausführungen, ob die PK-Rente gekürzt oder ungekürzt ausgezahlt wird, beziehen sich in allen Fallgestaltungen ausschließlich auf die Auswirkungen bezüglich der Finanzierung der Überbrückungsrente. Eine Kürzung bezüglich des früheren Rentenbeginns wird ausgeklammert.

2.7.3.1.2 Finanzierung durch laufende Einzahlung in ein eigenes Sparkapital

Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer bezahlen jährlich während des aktiven Arbeitsverhältnisses zusätzlich zu den regulären Beiträgen zur Vorsorgeeinrichtung noch einen weiteren Betrag zur Finanzierung der Überbrückungsrente. Da die Finanzierung der AHV-Überbrückungsrente in diesem Fall durch ein individuelles Sparkapital finanziert wird, erfolgt keine Kürzung der originären Altersrente. Hervorzuheben ist bei dieser Finanzierungsvariante, dass die Einzahlungen auf das individuelle Sparkonto dem Pensionskassenguthaben des Arbeitnehmers gutgeschrieben werden. Diese Tatsache ist für die richtige steuerliche Behandlung entscheidend.



Zusätzliche laufende Einzahlungen zur Finanzierung der Überbrückungsrente:

Beiträge ins Überobligatorium:

- Einzahlungen des Arbeitgebers sind Arbeitslohn gem. § 19 EStG, Zufluss und damit Versteuerung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Pensionskassenkonto
- Bis VZ 2017: Steuerfrei nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG
- Kein Sonderausgabenabzug: Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht erfüllt; den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die notwendige Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG

Auszahlung Überbrückungsrente:

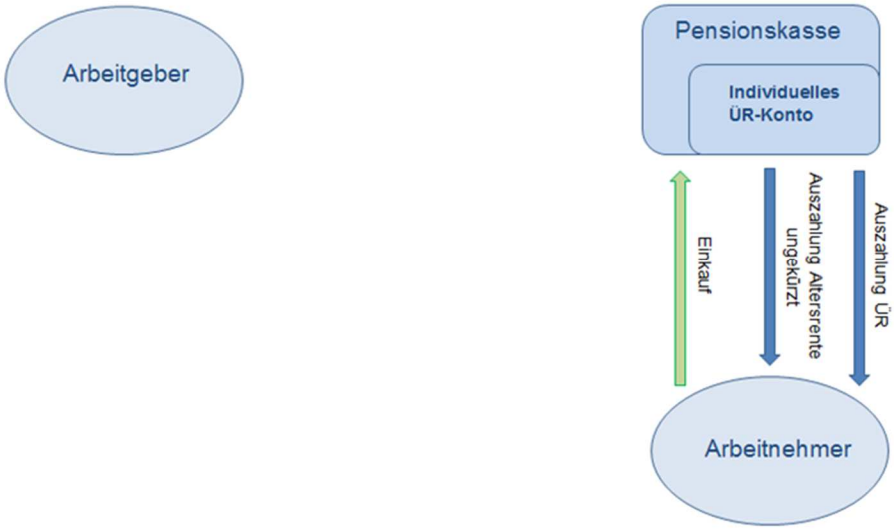
Leistungen aus dem Überobligatorium

- Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV
- Quellensteueranrechnung kommt grds. nicht in Betracht. (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

Auszahlung ungekürzte Altersrente:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG;
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.1.3 Finanzierung durch Einkauf des Arbeitnehmers



Einkauf des Arbeitnehmers:

- Grds. kein Sonderausgabenabzug mangels Geschäftserlaubnis im Inland § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG

Auszahlung Überbrückungsrente:

Leistungen aus dem Überobligatorium

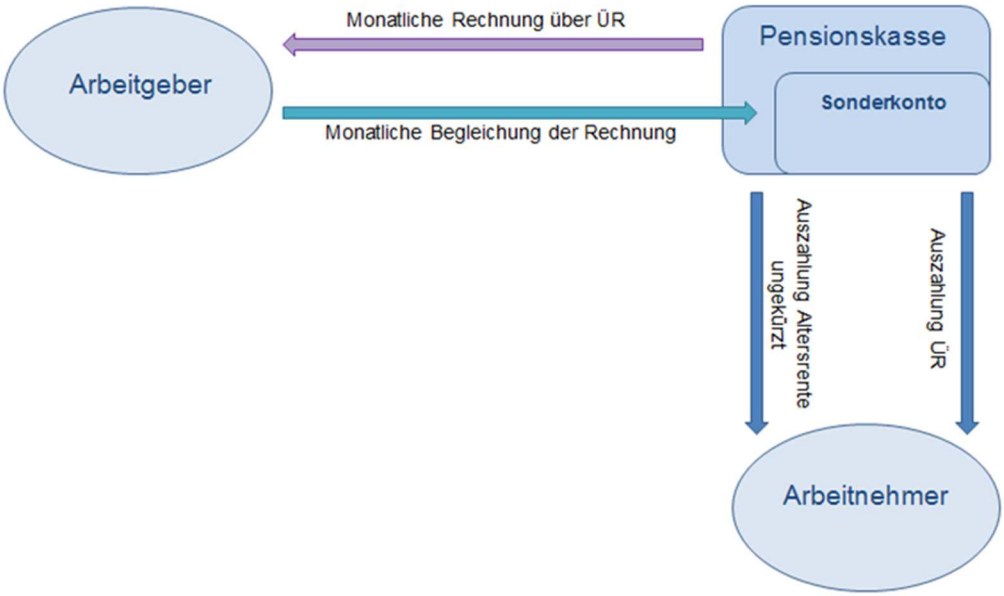
- Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV
- Quellensteueranrechnung kommt grds. nicht in Betracht (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15).

Auszahlung ungekürzte Altersrente:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.1.4 Finanzierung durch monatliche Rechnungsstellung der PK

Die Pensionskasse zahlt monatlich die Überbrückungsrente an den Stpfl. aus, gleichzeitig stellt sie dem ehemaligen Arbeitgeber eine monatliche Rechnung über diesen Betrag aus.



Laufende Einzahlung:

- Pensionskasse fungiert nur als „auszahlende Stelle“; da die monatlichen Zahlungen des AG nicht in das originäre Pensionskassenguthaben des Arbeitnehmers übergehen, erfolgt kein Zufluss i.S. des § 11 EStG

Auszahlung Überbrückungsrente:

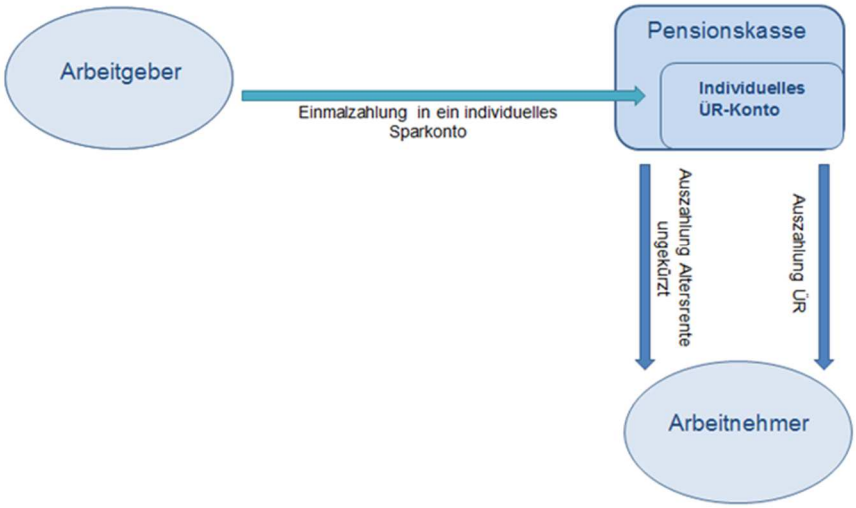
- Arbeitslohn nach § 19 EStG, ggf. Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG.
- Quellensteueranrechnung i.H. von 4,5 % bei ehemaligen Grenzgängern

Auszahlung ungekürzte Altersrente :

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.2 Überbrückungsrente gemäß Einzelvereinbarung/Sozialplan

2.7.3.2.1 Finanzierung durch Einmalzahlung in das originäre PK-Guthaben des Stpfl



Einmalzahlung (ins Überobligatorium):

- steuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 19 EStG; Begünstigung nach § 34 EStG; kein Sonderausgabenabzug
- Quellensteuer i.H. von 4,5 % ist bei ehemaligen Grenzgängern anzurechnen, sofern die Einzahlung nach Art. 15a DBA-Schweiz zu besteuern ist.

Auszahlung Überbrückungsrente:

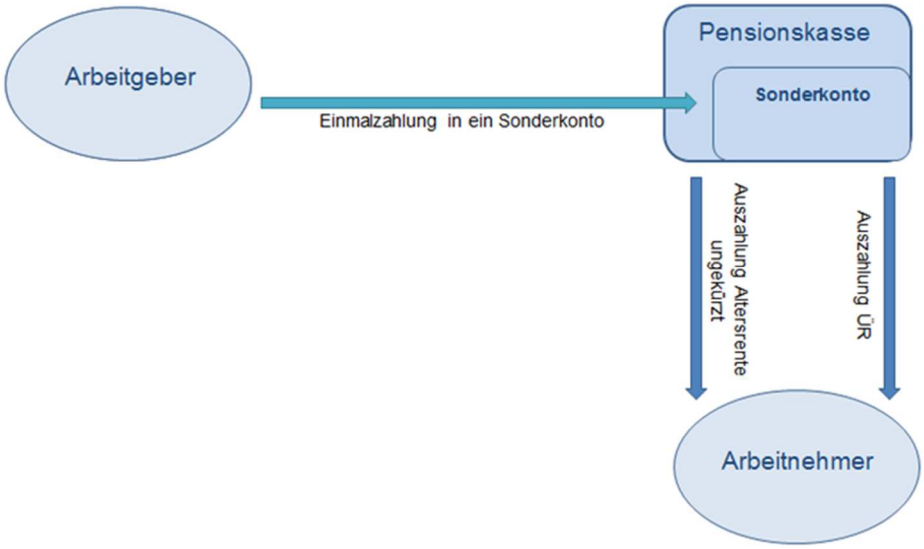
Leistungen aus dem Überobligatorium

- Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV
- Quellensteueranrechnung kommt grds. nicht in Betracht (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15).

Auszahlung ungekürzte Altersrente:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.2.2 Finanzierung durch Einmalzahlung auf ein anderes Konto der PK



Einmalzahlung des AG:

- steuerneutrale Übertragung mangels Zufluss i.S. von § 11 EStG

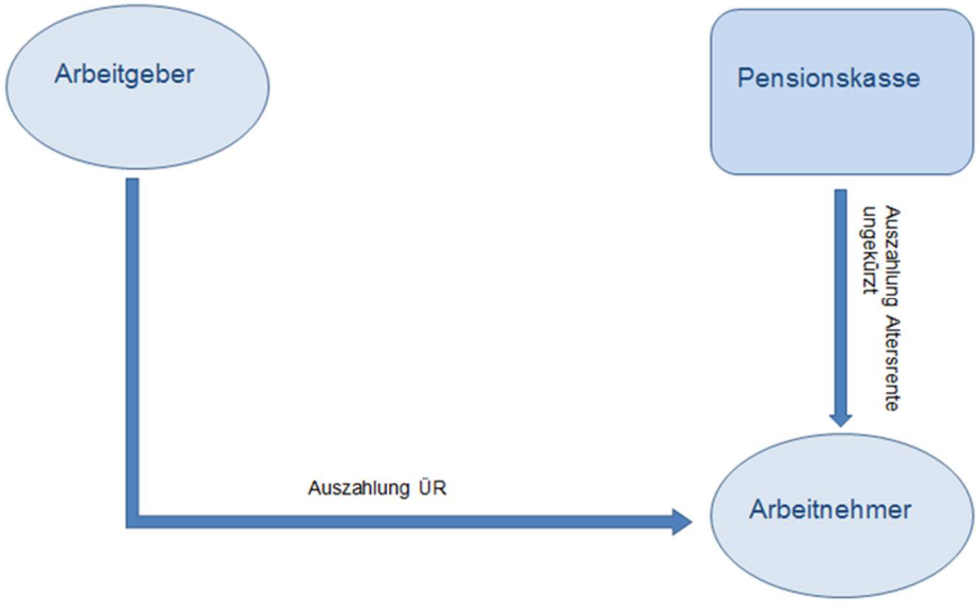
Auszahlung Überbrückungsrente:

- Arbeitslohn nach § 19 EStG, ggf. Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG
- Quellensteueranrechnung i.H. von 4,5 % bei ehemaligen Grenzgängern

Auszahlung ungekürzte Altersrente:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.2.3 Direkte Auszahlung der Überbrückungsrente durch den Arbeitgeber



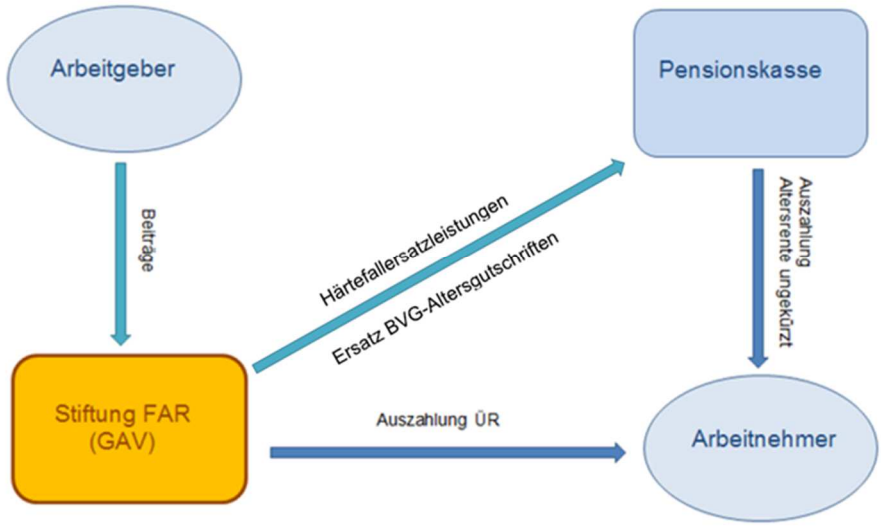
Auszahlung Überbrückungsrente:

- Arbeitslohn nach § 19 EStG, ggf. Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG
- Quellensteueranrechnung i.H. von 4,5 % bei ehemaligen Grenzgängern

Auszahlung ungekürzte Altersrente:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.3.3 Überbrückungsrente FAR-Stiftung (Bauhauptgewerbe)



Einzahlungen:

- Arbeitgeberbeiträge FAR sind steuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 19 EStG
- Arbeitnehmerbeiträge FAR weder steuerfrei noch Sonderausgaben

Auszahlung Überbrückungsrente aus der Stiftung FAR:

Leistungen aus dem Überobligatorium

- Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV
- Quellensteueranrechnung kommt grds. nicht in Betracht (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

Ersatz BVG-Altersgutschriften:

- Besteuerung mit dem Ertragsanteil als Teil des Leistungsbezugs nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit § 55 Abs. 2 EStDV
- Gleichzeitig Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG

Härtefallersatzleistungen:

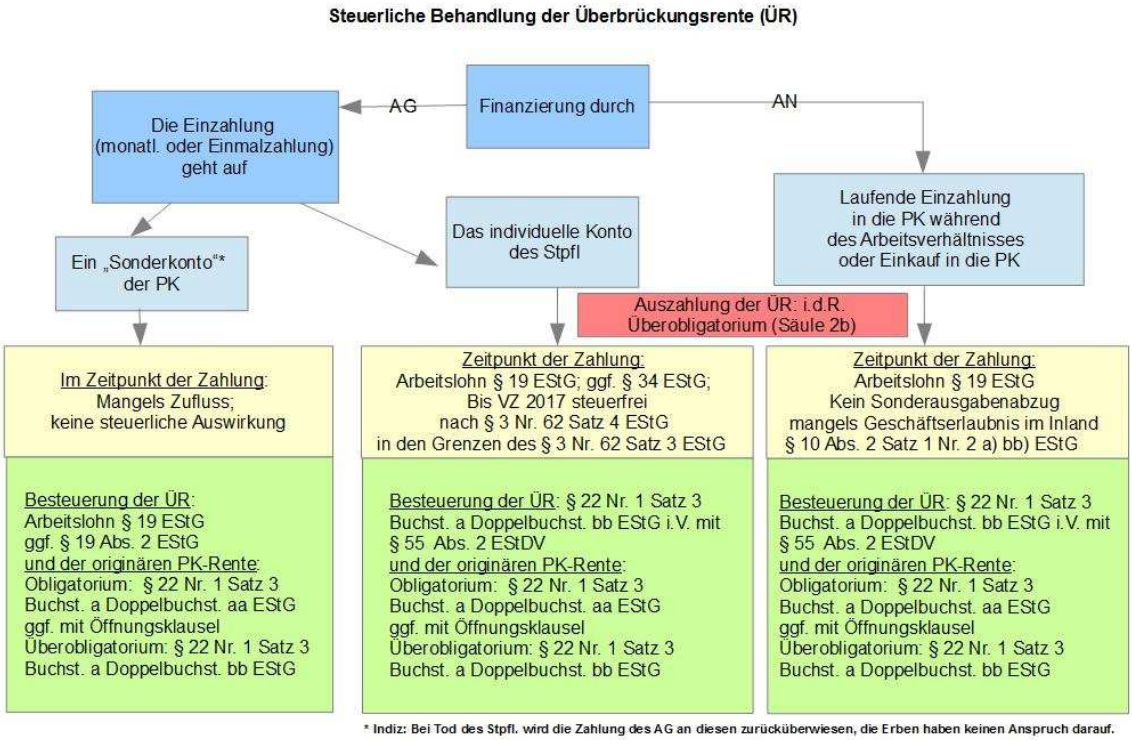
- nicht steuerbare Einmalzahlung
- obligatorischer Teil der Einmaleinzahlung als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG abzugsfähig

Auszahlung ungekürzte Altersrente aus der Pensionskasse:

- Obligatorischer Anteil: Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, ggf. mit Öffnungsklausel i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG
- Überobligatorischer Anteil: Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG

- Keine Quellensteueranrechnung (Ausnahmen bei ehemalig öffentlich Bediensteten sind zu beachten vgl. Fach A Teil 2 Nr. 15)

2.7.4 Zusammenfassende Übersicht:



2.8 Einzelne Problemfelder

2.8.1 Zweiteilungsgrundsatz: Änderungsanträge nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO in Bestandsfällen

Nach Rz 36 des BMF-Schreibens gilt der Zweiteilungsgrundsatz für Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen in allen offenen Fällen.

Änderungen bestandskräftiger Steuerbescheide bezüglich der Besteuerung der Leistung aus einer privatrechtlichen Schweizer Vorsorgeeinrichtung gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kommen nicht in Betracht.

Einkommensteuerbescheide ab VZ 2005 ergingen vorläufig hinsichtlich der „Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten i. S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG" (gestrichen durch BMF-Schreiben vom 11.04.2016, BStBl. I S. 450). Gemäß der Einleitung zu den Vorläufigkeitsvermerken ergingen diese Steuerbescheide gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig „im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungsmäßige Auslegung der Norm". Die einfachgesetzliche Frage, ob bzw. in welchem Umfang Zahlungen aus Schweizer Pensionskassen Einkünfte i.S. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. aa EStG sind, war daher nicht vom o.g. Vorläufigkeitsvermerk abgedeckt.

Steuerfestsetzungen ab dem 01.04.2009 ergingen nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO mit folgendem Vermerk vorläufig: „Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar sind, als auch den Fall, dass der Bundesfinanzhof die streitige verfassungsrechtliche Frage durch Anwendung bzw. Auslegung des einfachen Rechts entscheidet." Damit ist nicht jegliche einfachgesetzliche Frage vom Vorläufigkeitsvermerk umfasst. Vielmehr soll nur der Fall abgedeckt werden, dass der BFH eine Verfassungswidrigkeit der Norm

deswegen verneint, weil man die Norm auch verfassungskonform auslegen kann. Grundlage des Vorläufigkeitsvermerks ist auch, dass die Verfassungsmäßigkeit des § 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG streitig ist. Nachdem der BFH mit Urteil vom 30.09.2010 – III R 39/08, BStBl. 2011 II S. 11, entschieden hat, dass die verfassungskonforme Auslegung einer Norm schon von der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO abgedeckt ist (vgl. auch AEAO zu § 165, Nr. 8), wird der Vorläufigkeitsvermerk nach dem BMF-Schreiben vom 16.05.2011 grundsätzlich nur noch auf § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO gestützt. Der inhaltliche Umfang der Vorläufigkeitsvermerke änderte sich dadurch nicht.

2.8.2 Wechselkursänderungen

Wechselkursänderungen bei den Renten aus der Schweizer AHV/IV sowie bei Renten aus der Säule 2a der beruflichen Vorsorge (Obligatorium) sind wie folgt zu beurteilen:

Ergibt sich aufgrund der Änderungen des Wechselkurses des Schweizer Franken zum Euro ein höherer oder niedrigerer Rentenbruttobetrag in Euro, obgleich sich die Höhe der Rente in Schweizer Franken nicht geändert hat, hat dies bei der Besteuerung der Renten zur Folge, dass der steuerfreie Teil der Rente (sog. Rentenfreibetrag) unter Berücksichtigung des maßgebenden Besteuerungsanteils neu zu berechnen ist (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG sowie Rz. 232 des BMF-Schreibens vom 19.08.2013, BStBl I S. 1087).

Eine Rentenanpassung i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7 EStG, die voll anzusetzen wäre, kann darin nicht gesehen werden. Nach der ab 2005 geltenden Systematik der deutschen Rentenbesteuerung kann sich ein solcher Anpassungsbetrag nur ergeben, wenn sich die Renten aufgrund einer regelmäßigen (allgemeinen) Anpassung erhöhen. Gesondert anzusetzen ist dabei der positive Anpassungsbetrag. Ein negativer Anpassungsbetrag kann nach dem Sinn und Zweck dieser Regelung nicht auftreten.

2.8.3 Allgemeine Rentenerhöhungen

Soweit ersichtlich werden die Renten aus der AHV/IV alle zwei Jahre erhöht. Die allgemeine Rentenerhöhung zum 01.01.2005 betrug 1,9 %. Zum 01.01.2007 wurden diese Renten allgemein um 2,8 %, zum 01.01.2009 um 3,2 % und zum 01.01.2011 um 1,75 %, zum 01.01.2013 um 0,9 % erhöht. Im Jahr 2015 steigt die minimale AHV/IV-Rente von 1.170 auf 1.175 CHF pro Monat, die Maximalrente von 2.340 auf 2.350 CHF, weitere Rentenerhöhungen wurden bis 2018 vom Schweizer Bundesrat nicht beschlossen. Die AHV/IV-Renten wurden per 1. Januar 2019 der aktuellen Preis- und Lohnentwicklung angepasst. Die Minimalrente der AHV/IV beträgt neu 1.185 CHF pro Monat, die Maximalrente beträgt 2.370 CHF.

Zur Prüfung der Frage, ob eine allgemeine Rentenerhöhung durchgeführt wurde, können vom Steuerpflichtigen Abrechnungsunterlagen der Renten angefordert werden. Der positive Rentenanpassungsbetrag ist manuell zu berechnen und in die Zeile 6 der Anlage R 2019 (Kz 7x.102, 152 bzw. 202) einzutragen. Ab dem VZ 2020 steht für die Erklärung einer entsprechenden Rente die Anlage R-AUS zur Verfügung.

Beispiel

> Der Steuerpflichtige A erhält seit 01.12.2005 eine monatliche AHV-Rente i.H. von 1.500 CHF (brutto) sowie eine PK-Rente i.H. von 4.000 CHF (brutto). Zum 01.01.2007 wurden die AHV/Renten allgemein um 2,8 % und die PK-Rente der betreffenden Schweizer Pensionskasse um 3 % erhöht (für 2006 fand keine Rentenerhöhung bei dieser Pensionskasse statt). Seit dem erhält er die AHV-Rente i.H. von 1.542 CHF und die PK-Rente i.H. von 4.120 CHF jeweils monatlich. Der Umrechnungskurs des Schweizer Franken zum Euro beträgt für 2007 100 CHF = 60,50 Euro.

Lösung VZ 2007

1. Positive Rentenanpassungsbeträge aufgrund allgemeiner Rentenerhöhung

AHV-Rentenanpassungsbetrag
(1.500 CHF x 2,8 % x 12 = 504 CHF x 0,605 =) 304 Euro

PK-Rentenanpassungsbetrag
(4.000 CHF x 3 % x 12 = 1.440 CHF x 0,605 =) 871 Euro

2. Rentenbesteuerung nach dem Besteuerungsanteil

Der dem Besteuerungsanteil (hier: 50 %) unterliegende Rentenbetrag für den VZ 2007 ermittelt sich wie folgt:

AHV-Rente (1.542 CHF x 12 = 18.504 CHF x 0,605 = 11.194 Euro – 304 Euro =) 10.890 Euro

PK-Rente (4.120 CHF x 12 = 49.440 CHF x 0,605 = 29.911 Euro – 871 Euro =) 29.040 Euro

3. Eintragungen

Eintragungen zur AHV-Rente:		
SB 71	Kz 100:	1
	Kz 101:	11194
	Kz 102:	304
	Kz 103:	01102005

Eintragungen zur PK-Rente:		
SB 71	Kz 150:	1
	Kz 151:	29911
	Kz 152:	871
	Kz 153:	01102005

2.8.4 Öffnungsklausel

Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG besteht eine sog. Öffnungsklausel. Wenn ein Steuerpflichtiger bis zum 31.12.2004 über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren Beiträge oberhalb des Höchstbetrags zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (West) in eine Vorsorgeeinrichtung eingezahlt hat und dies bei der Auszahlung nachweist, erfolgt eine Aufteilung der Auszahlungsleistung(en). Die Beiträge müssen „für“ Beitragsjahre vor dem 01.01.2005 gezahlt worden sein. Sie sind dabei grundsätzlich dem Jahr zuzurechnen, in dem sie gezahlt wurden. Sofern Beiträge jedoch rentenrechtlich in einem anderen Jahr wirksam werden, sind diese dem Jahr zuzurechnen, in dem sie rentenrechtlich wirksam werden (BMF-Schreiben vom 19.08.2013, BStBl I S. 1087, Anhang 1a II EStHandbuch 2019, Rz. 240).

Vorsorgeeinrichtung ist bei Grenzgängern in die Schweiz sowohl die AHV/IV (1. Säule) als auch die Säule 2a (Obligatorium) der Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge.

Hinweis:

Die Öffnungsklausel greift nur für Grenzgänger, die 10 Jahre vor dem 01.01.2005 in der Schweiz beschäftigt waren. Hat der Grenzgänger z.B. seine Tätigkeit in der Schweiz im Jahr 1990 aufgenommen und geht 2020 in Ruhestand, dann ist für die Anwendung der Öffnungsklausel nachzuweisen, dass er vor 2005 über einen Zeitraum von 10 Jahren Beiträge oberhalb der Höchstbeiträge geleistet hat. Es muss sich dabei nicht um einen zusammenhängenden 10-Jahres-Zeitraum handeln. Für die Ermittlung des Prozentsatzes, für den die Öffnungsklausel gilt, sind aber alle Beschäftigungsjahre heranzuziehen. Für Beitragsjahre ab 2005 kommt es dabei nicht mehr darauf an, ob er Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung geleistet hat. Zu diesem Zweck hat der Steuerpflichtige aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO) die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Basisversorgung (1. Säule und Säule 2a) in allen Jahren seiner Beschäftigung nachzuweisen.

Der Teil der Auszahlung, der auf Beiträgen bis zum Höchstbeitrag zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (West) beruht, unterliegt der Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Der Auszahlungsbetrag, der auf den übersteigenden Beiträgen beruht, ist nur mit dem niedrigeren Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu versteuern.

Hierbei ist eine weitere Besonderheit zu beachten: Die Besteuerung mit dem Ertragsanteil gilt per gesetzlicher Definition in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1 EStG nur für Erträge des Rentenrechts und damit nicht für Einmalauszahlungen. Einmalauszahlungen bleiben daher steuerfrei, soweit auf sie die Öffnungsklausel Anwendung findet.

Für die Prüfung, ob die Höchstbeiträge zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (West) in 10 Jahren vor dem 01.01.2005 überschritten wurden, sind die Arbeitnehmeranteile sowie die steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitgeberanteile zu den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen (Säule 1 und 2) zusammenzurechnen (siehe auch Verfügung der OFD Karlsruhe vom 03.09.2007, aktualisiert am 19.03.2018, (vgl. Fach B Teil 2 Nummer 3)). Nur wenn die 10 Jahre erreicht oder überschritten sind, greift die Öffnungsklausel. Ist diese Voraussetzung erfüllt, ist in einem weiteren Schritt für jede Versicherung einzeln zu prüfen, ob mit den Beiträgen zu dieser Versicherung die Höchstbeiträge zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung überschritten wurden und mit welchem Prozentsatz die Leistungen der Öffnungsklausel unterliegen.

Die Berechnungen im Rahmen der Öffnungsklausel sind anhand des TVS-Vordrucks: Grenzgänger Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) Öffnungsklausel § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1 EStG im Ordner „Einkommensteuer“ durchzuführen.

Liegt keine Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung über die geleisteten Beiträge zur Säule 2a (Obligatorium) vor, ist der TVS-Vordruck „Öffnungsklausel-Grenzgänger-Schätzung“ zu verwenden. Hier werden die entsprechenden Beiträge nach Maßgabe der vom Schweizer Bundesamt für Sozialversicherung (BSV) bekannt gegebenen Grundsätze geschätzt.

2.8.5 Vorbezug wegen Wohneigentum (vgl. auch Tz 2.6.2)

Grenzgänger in die Schweiz können von ihren Vorsorgeeinrichtungen bzw. aus ihrem Kapitalsparplan i.S. des BVG einen sog. Vorbezug für die Finanzierung von Wohnungseigentum erhalten. Dieser Auszahlungsbetrag ist eine Leistung einer Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der Schweizer Altersversorgung, auf die der Zweiteilungsgrundsatz anzuwenden ist. Für die steuerliche Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob das ausgezahlte Kapital aus dem Obligatorium (Säule 2a) oder aus dem Überobligatorium (Säule 2b) stammt. Hierfür ist eine entsprechende Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung vorzulegen.

Bei der Kapitalauszahlung aus dem Obligatorium handelt es sich um eine sog. „andere Leistung“ die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem Besteuerungsanteil der Besteuerung unterliegt. Der Besteuerungsanteil richtet sich nach dem Jahr der Auszahlung; bei Auszahlung im Jahr 2020 beträgt er 80 %. Die Auszahlung kann nach § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert werden. In besonderen Fällen kann auch die Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG beantragt werden (vgl. Tz 2.8.3).

Die Besteuerung von Kapitalauszahlungen aus dem Überobligatorium richtet sich nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung (Rz 29 des BMF-Schreibens vom 26.07.2016).

Die eventuell in späteren Veranlagungszeiträumen erfolgende Rückzahlung des Vorbezugs ins Obligatorium der Vorsorgeeinrichtung ist im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (sog. Basisversorgung) als Sonderausgabe zu berücksichtigen. Für die Rückzahlung des Vorbezugs aus dem Überobligatorium kommt ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht.

2.8.6 Versorgungsausgleich in der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge im Scheidungsfall

Lässt sich der Grenzgänger in die Schweiz von seinem Ehegatten scheiden, dann ist er zum Versorgungsausgleich verpflichtet. Oftmals werden in diesen Fällen die während der Ehe angesparten Pensionskassenbeträge aufgeteilt. aufgeteilt (Art. 22 f. FZG). Bezieht bzw. bezog der Ehegatte bereits während der Ehe eine Invalidenrente oder eine Altersleistung, gelten indes besondere Regeln gemäß Art. 124 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB).

Grundsätzlich gilt, dass die während der Ehe erworbene Austrittsleistung hälftig geteilt wird. Die Hälfte, die auf den Grenzgänger entfällt, bleibt in der Vorsorgeeinrichtung bestehen. Der andere Teil wird an den Ehegatten ausbezahlt. Geteilt wird in diesen Fällen sowohl das auf das BVG-Obligatorium entfallende Altersguthaben, als auch der auf das Überobligatorium entfallende Teil.

Die Übertragung von Anwartschaften einer Schweizer Pensionskasse im Rahmen des Versorgungsausgleichs zugunsten des Ausgleichsberechtigten vollzieht sich nur dann auf der Vermögensebene, d.h. hat nur dann beim Ausgleichsverpflichteten keine einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen, sofern die Abfindungszahlung der Schweizer Pensionskasse zur Begründung einer Rentenanwartschaft eingesetzt wird, die ebenfalls zur Basisversorgung rechnet.

Einkommensteuerrechtlich neutral kommt deshalb nur die Begründung von Anwartschaften in einer gesetzlichen Rentenversicherung, in einem berufsständischen Versorgungswerk (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. b EStG) oder in einer privaten kapitalgedeckten Rentenversicherung i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (sog. Rürup-Vertrag) in Betracht.

Nur wenn die für den ausgleichsberechtigten Ehegatten begründete Anwartschaft die Basisversorgung nicht verlässt, ist es gerechtfertigt, bei Grenzgängern in die Schweiz mit Ansprüchen gegen eine Schweizer Pensionskasse die gleichen einkommensteuerrechtlichen Rechtsfolgen wie beim Versorgungsausgleich im Inland eintreten zu lassen (siehe auch Nr. 7 der Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014 (Fach B Teil 2 Nummer 3); Versorgungsausgleiche ab 01.09.2009 analog § 3 Nr. 55b EStG).

Eine Gesetzesrevision des ZGB zum 01.01.2017 ermöglicht es Ehegatten, die Vorsorgeguthaben erhalten, selbst aber keiner Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der Schweizerischen Altersvorsorge angehören, dieses Guthaben an die Auffangeinrichtung BVG zu überweisen und später in eine Rente umwandeln zu lassen. Die Überweisung des Guthabens an die Auffangeinrichtung stellt keinen Zufluss i.S. von § 11 EStG dar. Steuerliche Konsequenzen ergeben sich in diesen Fällen erst bei Auszahlung des Guthabens.

2.8.7 Arbeitgeberwechsel in der Schweiz

Wechselt der Steuerpflichtige (Grenzgänger in die Schweiz) von einem Schweizer Arbeitgeber zu einem anderen Schweizer Arbeitgeber und wird das Guthaben (Säule 2a und Säule 2b) von der einen Schweizer Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule auf eine andere Schweizer Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule übertragen (ggf. unter Zwischenschaltung eines den Bindungen des BVG unterliegenden Freizügigkeitskontos) übertragen, liegt in diesen Fällen kein Zufluss beim Steuerpflichtigen vor.

Wegen weiterer Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung wird auf Nr. 4.2 der Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014, ergänzt um die Anwendungsverfügung vom 28.07.2016 (Fach B Teil 2 Nummer 3) verwiesen.

2.8.8 Übertragung in eine deutsche Versorgungseinrichtung

Wird ein Versorgungsguthaben aus einer Schweizer Pensionskasse nach dem BVG in eine deutsche Versorgungseinrichtung übertragen, die die Voraussetzungen der Basisversorgung erfüllt (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG, z.B. gesetzliche Rentenversicherung, berufsständische Versorgungseinrichtungen, sog.

Rürupversicherung), liegt ein steuerneutraler Vorgang vor, sofern die Übertragung zeitnah (d.h. innerhalb 3 Monate nach der Beantragung der Auszahlung) erfolgt.

Wird das Auszahlungsguthaben anderweitig (z.B. außerhalb der sog. Basisversorgung) verwendet, ist die Auszahlung im Zeitpunkt des Zuflusses mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil bei den sonstigen Einkünften anzusetzen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG).

Wegen weiterer Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung wird auf Nr. 5 der Verfügung vom 03.09.2007, aktualisiert am 17.01.2014 (Fach B Teil 2 Nummer 3) verwiesen.

2.8.9 Rentenabfindungen und Auszahlung von Todesfallkapital

Die Reglements der Schweizer Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge sehen – soweit ersichtlich – grundsätzlich die Auszahlung eines Todesfallkapitals für den Fall vor, dass der Arbeitnehmer vor Beginn der Altersrente bzw. vor der Pensionierung verstirbt. Die Höhe des dann an die Hinterbliebenen bzw. Erben zur Auszahlung kommenden Abfindungsbetrags ist je nach Reglement unterschiedlich hoch (z.B. 50 bis 100 % des vorhandenen Altersguthabens, das dreifache einer Jahresehegattenpension, die einbezahlten eigenen Beiträge des Arbeitnehmers ohne Zinsen, Betrag des Kapitalsparplans).

Nach Art. 19 und 20 BVG haben nur der überlebende Ehegatte und die Kinder des Verstorbenen Anspruch auf eine Leistung im Todesfall (Witwer-/Witwen-/Waisenrente oder Kapitalauszahlung). Zur Auszahlung einer Leistung an andere Hinterbliebene ist die Vorsorgeeinrichtung nicht verpflichtet. Nach Art. 20a Satz 1 BVG können aber im Reglement der Pensionskasse auch Hinterbliebenenleistungen für bestimmte andere Personen vereinbart werden. Eine bestimmte Form (z.B. Rente oder Kapitalauszahlung) ist dabei nicht vorgegeben.

Der Zweiteilungsgrundsatz nach dem BMF-Schreiben vom 27.07.2016 ist auch auf Todesfallleistungen anzuwenden. Auch bei den aus Schweizer Sicht ausschließlich überobligatorischen Todesfallkapitalien enthält die Finanzierung in der Regel das obligatorische BVG Altersguthaben (Obligatorium).

Mit Urteil vom 01.10.2015 – X R 43/11, BStBl 2016 II S. 685 hat der BFH entschieden, dass das Todesfallkapital, soweit es auf obligatorischen Beiträgen beruht, im Bezugszeitpunkt nachgelagert mit dem Besteuerungsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG) steuerpflichtig ist. Soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, kommt für die Auszahlung aus dem Obligatorium eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG in Betracht.

Deshalb ist der Auszahlungsbetrag in zwei Teilbeträge aufzuteilen: Leistungen aus dem Obligatorium (= BVG-Altersguthaben) und Leistungen aus dem Überobligatorium (vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.2016, Rz 30).

Auf Antrag unterliegt der obligatorische Teil der Kapitalauszahlung, für den die Voraussetzungen zur Anwendung der Öffnungsklausel erfüllt sind, nicht der Besteuerung.

Zu beachten ist, dass der überobligatorische Teil des Schweizer Todesfallkapitals insgesamt nicht zu besteuern ist. Für die Leistungen aus dem Überobligatorium gelten die Regelungen für Kapitallebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils geltenden Fassung, wonach Todesfallleistungen nicht steuerbar sind. Dies gilt sowohl für Altverträge (Abschluss vor 01.01.2005, Tz 1.3 des BMF-Schreibens vom 31.08.1979, BStBl I S.592) als auch für Neuverträge (Abschluss nach dem 31.12.2004, BMF-Schreiben vom 01.10.2009, BStBl I S.1172, Rz 22).

In welcher Höhe ausgezahlte Todesfallkapitalien das BVG-Altersguthaben enthalten, ist durch eine Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung nachzuweisen. Hier gilt: Der Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung ist grundsätzlich zu folgen. Sofern ein obligatorischer Teil beim Todesfallkapital ausgewiesen wird, wird dieser übernommen. Weist die Vorsorgeeinrichtung keinen obligatorischen Anteil des Todesfallkapitals aus, ist zu prüfen, ob in anderen "Hinterbliebenen"-Leistungen das BVG-Altersguthaben enthalten

ist (z.B. Waisen- oder Witwenrente oder anderen Kapitalauszahlungen). Wird das BVG-Altersguthaben hierfür verwendet (also ein Teil der anderen Leistungen sind obligatorisch ausgewiesen), ist es glaubhaft, dass das Todesfallkapital rein überobligatorisch ist.

In Fällen mit unklarem Sachverhalt ist der obligatorische Teil des Todesfallkapitals – auch nach der Empfehlung des BSV – wie folgt zu ermitteln: Zunächst ist der prozentuale Anteil des BVG-Altersguthabens in der Austrittsleistung vor dem Todesfall zu bestimmen. In Höhe des so ermittelten Prozentsatzes gilt das Todesfallkapital als obligatorische Leistung, maximal aber in Höhe des tatsächlichen BVG-Altersguthabens.

Der steuerpflichtige Betrag ist stets demjenigen zuzurechnen, der gegenüber der Schweizer Vorsorgeeinrichtung anspruchsberechtigt ist. Eine Zurechnung beim Erblasser bzw. der Erblasserin scheidet in jedem Fall aus, weil der Zufluss insoweit erst nach dem Tode erfolgt.

3 Dritte Säule - Private Vorsorge

Die dritte Säule stellt nach schweizerischem Steuerrecht eine Ergänzung zur beruflichen Vorsorge dar. Im Rahmen der sog. dritten Säule werden bei schweizerischen Versicherungen und Banken Lebensversicherungen, Sparkonten oder Investmentfonds geführt. Die nach schweizerischem Steuerrecht gewährte Begünstigung besteht darin, dass in Höhe der Einzahlungen (Höchstbeträge) das Einkommen von der Besteuerung freigestellt wird. Wie bei der beruflichen Vorsorge erfolgt die Besteuerung erst bei Auszahlung der Lebensversicherung oder des Sparguthabens mit einem gesonderten Tarif.

Im Rahmen der Veranlagung zur deutschen Einkommensteuer ist zu prüfen, ob der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. b EStG (z.B. berufsständische Vorsorgeeinrichtung oder aber „Rürup“-Rente) oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu gewähren ist.

Bei Leistungen aus der dritten Säule ist zu prüfen, ob nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 oder § 20 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 EStG oder des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtige Einkünfte vorliegen.

Hinweis:

> Häufig werden von den Grenzgängern die Kapitalsparpläne der jeweiligen Pensionskasse nach dem BVG als „dritte Säule“ bezeichnet. Dies ist jedoch nicht zutreffend. Der Kapitalsparplan ist gewöhnlich eine Anlageform, welcher sich auf das Pensionskassenreglement stützt und daher als Teil der Altersvorsorge im Rahmen der zweiten Säule, d.h. der beruflichen Vorsorge, anzusehen ist.

Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge (berufliche Vorsorge); Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge und Leistungen

BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S. 759

Anwendung der BFH-Entscheidungen vom 13. November 2012 – VI R 20/10 – (BStBl 2013 II S. 405), vom 24. September 2013 – VI R 6/11 – (BStBl 2016 II S. 650), vom 23. Oktober 2013 – X R 33/10 – (BStBl 2014 II S. 103), vom 26. November 2014 – VIII R 31/10 - (BStBl 2016 II S. 653), VIII R 38/10 – (BStBl 2016 II S. 657), VIII R 39/10 – (BStBl 2016 II S. 665), vom 2. Dezember 2014 – VIII R 40/11 – (BStBl 2016 II S. 675), vom 16. September 2015 – I R 83/11 – (BStBl 2016 II S. 681) und vom 1. Oktober 2015 – X R 43/11 – (BStBl 2016 II S. 685)

Inhalt **Randziffer**

I. Allgemeines 1 – 3
II. Schweizerisches Altersvorsorgesystem 4 – 14
1. Säule 1: Staatliche Vorsorge 5
2. Säule 2: Berufliche Vorsorge 6 – 8
2.1 Säule 2a: Obligatorium 9 – 11
2.2 Säule 2b: Überobligatorium 12 – 13
3. Säule 3: Private Vorsorge 14
III. Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge in und Leistungen aus einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung der Säule 2 15 – 37
1. Einheitliche Behandlung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vorsorgeeinrichtungen – unterschiedliche Behandlung von Obligatorium und Überobligatorium 16 – 17
2. Steuerliche Behandlung des Obligatoriums (Säule 2a) 18 – 25
2.1 Einzahlungsphase 18 – 19
2.2 Auszahlungsphase 20 – 25
2.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten 20 – 21
2.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen 22 – 25
3. Steuerliche Behandlung des Überobligatoriums (Säule 2b) 26 – 29
3.1 Einzahlungsphase 26 – 27
3.2 Auszahlungsphase 28 – 29
3.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten 28
3.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen 29
4. Besonderheiten 30 – 32
4.1 Todesfallkapital 30 – 31
4.2 Anlagestiftungen 32
5. Übertragung von Austrittsleistungen (Freizügigkeitsleistung) von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine andere Vorsorgeeinrichtung 33
6. Anwendung 34 – 37

I. Allgemeines

1 Leibrenten und andere Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus der landwirtschaftlichen Alterskasse, aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Basisrentenverträgen unterliegen seit 2005 in Deutschland grundsätzlich der nachgelagerten Besteuerung. Hierzu gehören auch Leibrenten und andere Leistungen aus vergleichbaren ausländischen Versorgungseinrichtungen.

2 Bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts ist eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen. Eine Vergleichbarkeit von ausländischen Alterseinkünften mit inländischen Alterseinkünften ist dann anzunehmen, wenn die ausländische Leistung in ihrem Kerngehalt den gemeinsamen und typischen Merkmalen der inländischen Leistung entspricht.

3 Einkünfte des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG dienen der Basisversorgung des Versicherten. Wesentliche Merkmale der Basisversorgung sind die Zahlung der Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze bzw. bei Erwerbsunfähigkeit und die Funktion als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung. Die tatsächliche Verwendung als Altersversorgung wird grundsätzlich dadurch sichergestellt, dass die Rentenversicherungsansprüche nicht beleihbar, nicht vererblich, nicht veräußerbar, nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar sind. Weitere Merkmale sind, dass die Beitragszahlungen auf einer gesetzlichen Anordnung beruhen, die Versicherung für den betroffenen Personenkreis obligatorisch ist und die Leistungen als Leistungen öffentlich-rechtlicher Art zu erbringen sind.

II. Schweizerisches Altersvorsorgesystem

4 Das schweizerische Altersvorsorgesystem beruht auf folgenden drei Säulen (sog. „Drei-Säulen-System“):

- Erste Säule: die staatliche Vorsorge (AHV, IV),
- Zweite Säule: die berufliche Vorsorge (Pensionskassen) und
- Dritte Säule: die private Vorsorge.

1. Säule 1: Staatliche Vorsorge

5 Die staatliche Vorsorge dient der Deckung des Existenzbedarfs. Darunter fallen die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) und die Invalidenversicherung (IV). Rentenleistungen bzw. Einmalauszahlungen aus der schweizerischen AHV und der IV gehören zur Basisversorgung im schweizerischen Drei-Säulen-System. Sie sind mit der deutschen gesetzlichen Sozialversicherungsrente vergleichbar. Die Aufwendungen für die AHV und IV werden daher steuerlich wie Beiträge in die deutsche Rentenversicherung (§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 Buchstabe a EStG) behandelt und ihre Leistungen unterliegen der nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG.

2. Säule 2: Berufliche Vorsorge

6 Die berufliche Vorsorge erfolgt über eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung (z.B. Pensionskasse, Stiftung oder Freizügigkeitskonto). Ziel der zweiten Säule ist es, die Leistungen der AHV so zu ergänzen, dass die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung im Rentenalter in angemessener Weise ermöglicht wird. Im Rahmen einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit leisten sowohl Arbeitnehmer als auch Arbeitgeber Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung.

7 Innerhalb der beruflichen Vorsorge wird zwischen einer gesetzlichen Mindestversicherung nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni

1982 (BVG) durch die Vorsorgeeinrichtung (dem „Obligatorium“ – Säule 2a) und einer weitergehenden Vorsorgeverpflichtung aufgrund Reglement (dem „Überobligatorium“ – Säule 2b) unterschieden.

8 Die Beitragszahlung des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers an eine Vorsorgeeinrichtung erfolgt durch den Arbeitgeber für das Obligatorium und Überobligatorium im Regelfall in einem Betrag. Die Vorsorgeeinrichtungen führen für ihre Versicherten individuelle Alterskonten nach den BVG-Normen. Diese sog. „Schattenrechnungen“ ermöglichen für die steuerliche Beurteilung eine Aufschlüsselung der Beiträge.

2.1 Säule 2a: Obligatorium

9 Das BVG sieht vor, dass Arbeitnehmer, die in der Schweiz beschäftigt sind, das 17. Lebensjahr vollendet haben und einen Jahreslohn von mehr als 21.150 CHF[1] beziehen, in einer Personalvorsorgeeinrichtung zu versichern sind. Die notwendigen Rechtsbeziehungen zwischen einem Arbeitnehmer und einer Vorsorgeeinrichtung entstehen mit dem Abschluss eines Arbeitsvertrags. Der Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, ist nach BVG gesetzlich verpflichtet, eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung zu errichten oder sich einer bereits bestehenden anzuschließen. Jedem Versicherten wird jährlich ein bestimmter Prozentsatz des versicherten Arbeitslohns[2] für die Vorsorge im Alter gutgeschrieben. Diese Altersgutschriften sind von der Vorsorgeeinrichtung zu einem vom Bundesrat festgelegten Mindestsatz zu verzinsen. Die Altersgutschriften samt Zinsen ergeben das Altersguthaben. Dieses steht dem Versicherten ab Erreichen des ordentlichen Rentenalters[3] zur Finanzierung seines Lebensunterhalts zur Verfügung. Bei einem Arbeitgeberwechsel innerhalb der Schweiz erfolgt in der Regel auch ein Wechsel von einer Vorsorgeeinrichtung zur anderen – das bis dahin aufgebaute Altersguthaben wird dabei unmittelbar zwischen den beiden Vorsorgeeinrichtungen übertragen.

10 Das Obligatorium ist grundsätzlich für alle Arbeitnehmer gesetzlich verpflichtend und besitzt einen öffentlich-rechtlich festgelegten Leistungsumfang. In der Regel wird die Leistung hieraus in Form einer Rentenzahlung bezogen. Eine (teilweise) Kapitalabfindung des obligatorischen Altersguthabens ist aber (frühestens fünf Jahre vor Erreichen des AHV-Alters) möglich. Seit dem 1. Juni 2007 ist die Kapitalabfindung in Form einer Austrittsleistung, sofern das Pensionskassenreglement nichts Weitergehendes regelt, nur unter folgenden Voraussetzungen möglich:

a) der Steuerpflichtige nimmt eine selbständige Tätigkeit auf (Artikel 5 Satz 1 Buchstabe b Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge),

b) die Austrittsleistung beträgt weniger als einen Jahresbeitrag,

c) die Leistung wird für Wohneigentum (bei über 50 Jährigen nur zu 50 v. H. des Kapitals) verwendet oder

d) der Steuerpflichtige bezieht eine Invalidenrente (bei dauernder Erwerbslosigkeit).

11 Das Obligatorium ist mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar.

2.2 Säule 2b: Überobligatorium

12 Bei dem Überobligatorium handelt es sich um eine weitergehende Vorsorge, wobei es der Vorsorgeeinrichtung obliegt, nach Abschätzung der Risikofaktoren das Überobligatorium zu gewähren

[1] Wert ab 2015 gemäß Artikel 7 BVG
[2] Zu versichern ist der Teil des Jahreslohnes von 24.675 bis 84.600 CHF. Dieser Teil wird koordinierter Lohn genannt (Artikel 8 BVG).
[3] Artikel 13 BVG

und den Leistungsumfang entsprechend festzusetzen. Die Verpflichtung zur Beitragszahlung entsteht durch den Abschluss des Arbeitsvertrags; eine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragszahlung gibt es in diesem Bereich nicht. Somit liegt eine privatrechtliche Rechtsbeziehung vor, die nicht mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar ist. Für Arbeitnehmer, die oberhalb des koordinierten Lohns verdienen, zahlen Arbeitnehmer und Arbeitgeber entsprechend den reglementarischen Bestimmungen Beiträge.

13 Im Gegensatz zum Obligatorium ist das Überobligatorium ohne Einschränkungen kapitalisierbar. Die Auszahlung einer Kapitalabfindung aus dem Überobligatorium ist neben den für das Obligatorium bestehenden Möglichkeiten (Rz. 10) auch bei einem endgültigen Verlassen der Schweiz möglich. Die Kapitalisierbarkeit des Überobligatoriums wurde zum 1. Juni 2007 nicht eingeschränkt. Bei einer solchen Kapitalabfindung handelt es sich um eine Kapitalleistung aus einer Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht.

3. Säule 3: Private Vorsorge

14 Die private Vorsorge dient der Deckung weiterer individueller Bedürfnisse im Alter. Sie ist nicht mit der deutschen Sozialversicherungsrente vergleichbar.

III. Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge in und Leistungen aus einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung der Säule 2

15 Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Beiträge in eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung der Säule 2 der Schweizer Altersvorsorge und für die Leistungen aus dieser unter Anwendung der eingangs genannten Entscheidungen des BFH abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung nachfolgende Rechtsgrundsätze.

1. Einheitliche Behandlung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vorsorgeeinrichtungen – unterschiedliche Behandlung von Obligatorium und Überobligatorium

16 Bei der inländischen steuerlichen Behandlung von Beiträgen in und Leistungen aus einer o.g. schweizerischen Vorsorgeeinrichtung wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Beide Rechtsformen bieten für die Versicherten dieselben Möglichkeiten des Aufbaus der Altersvorsorge.

17 Bei der steuerlichen Behandlung ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Daraus folgt, dass sowohl die Beiträge als auch die Leistungen in einen obligatorischen und einen überobligatorischen Teil aufzuteilen sind.

2. Steuerliche Behandlung des Obligatoriums (Säule 2a)

2.1 Einzahlungsphase

18 Beiträge des Arbeitgebers in das Obligatorium sind Zukunftssicherungsleistungen (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 LStDV 1990), zu deren Zahlung der Arbeitgeber durch das BVG gesetzlich verpflichtet ist. Sie sind in vollem Umfang nach § 3 Nummer 62 Satz 1 EStG steuerfrei. Insoweit ist die inländische Beitragsbemessungsgrenze zur Altersvorsorge nicht zu beachten. § 3 Nummer 56 und Nummer 63 EStG sind nicht einschlägig.

19 Beiträge des Arbeitnehmers in das Obligatorium stellen Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 Buchstabe a EStG i. V. m. § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG dar und sind bis zum Höchstbetrag nach § 10 Absatz 3 EStG abziehbar. Der steuerfreie Arbeitgeberanteil ist im Rahmen der Berechnung der abziehbaren Sonderausgaben ebenfalls zu berücksichtigen (§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 6 EStG).

2.2 Auszahlungsphase

2.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten

20 Leistungen aus dem Obligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind als Einkünfte nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil anzusetzen.

21 Hat der Steuerpflichtige vor 2005 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der jeweils gültigen Beitragsbemessungsgrenze geleistet, wird die auf diese Beiträge entfallende Rente auf Antrag nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG besteuert (sog. Öffnungsklausel).

2.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen

22 Leistungen aus dem Obligatorium in Form von Kapitalabfindungen stellen andere Leistungen im Sinne von § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG dar. Sie sind mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil der Besteuerung zu unterwerfen.

23 Auf Antrag unterliegt der Teil der Kapitalabfindung, für den die Voraussetzungen zur Anwendung der Öffnungsklausel erfüllt sind (§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG), nicht der Besteuerung. Für den darüber hinausgehenden Teil der Kapitalabfindung gilt Rz. 22.

24 Kapitalabfindungen können als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Absatz 1 i.V. mit Absatz 2 Nummer 4 EStG ermäßigt besteuert werden, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind.

25 In den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006 werden Kapitalabfindungen gemäß § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei gestellt, wenn ein bestehender Rentenanspruch abgefunden wird. Das ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Bezugs der Kapitalabfindung das gesetzliche Rentenalter in der Schweiz bereits erreicht hatte. Insbesondere Leistungen für Wohneigentum sind daher im Regelfall nicht nach § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei.

3. Steuerliche Behandlung des Überobligatoriums (Säule 2b)

3.1 Einzahlungsphase

26 Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind Zukunftssicherungsleistungen (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 LStDV). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nummer 62 Satz 4 1. Halbsatz EStG in den Grenzen des § 3 Nummer 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Danach sind diese Beiträge nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt die Hälfte der Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen und nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der allgemeinen inländischen Rentenversicherung zu zahlen wäre. Auf die danach steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind die gemäß § 3 Nummer 62 Satz 1 EStG steuerfreien Zukunftsleistungen des Arbeitgebers zur AHV/IV und zum Obligatorium anzurechnen. § 3 Nummer 56 und Nummer 63 EStG sind nicht einschlägig.

27 Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Voraussetzungen des § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG sind nicht erfüllt und den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die notwendige Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (§ 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG).

3.2 Auszahlungsphase

3.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten

28 Leistungen aus dem Überobligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG mit dem maßgebenden Ertragsanteil anzusetzen.

3.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen

29 Die Besteuerung von Leistungen in Form von Kapitalabfindungen richtet sich nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung.

4. Besonderheiten

4.1 Todesfallkapital

30 Das Todesfallkapital nach schweizerischem Recht wird nicht durch einen gesetzlichen Anspruch nach dem BVG begründet; das Reglement der Vorsorgeeinrichtung kann einen solchen Anspruch vorsehen. Die Auszahlung des Todesfallkapitals an den reglementarisch vorgesehenen Leistungsberechtigten kann sowohl aus dem Obligatorium als auch aus dem Überobligatorium erfolgen und ist daher entsprechend bei der Auszahlung in Leistungen aus dem Obligatorium und Leistungen aus dem Überobligatorium aufzuteilen. Die o. g. Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Kapitalabfindungen gemäß Rz. 22 – 25 und 29 gelten entsprechend.

31 Hiervon abzugrenzen sind die durch das BVG gesetzlich vorgesehenen Leistungen der Vorsorgeeinrichtung an die Hinterbliebenen in Form einer Witwen- oder Waisenrente (Hinterlassenenrente). Die o.g. Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Leibrenten gemäß Rz. 20 – 21 und 28 gelten entsprechend.

4.2 Anlagestiftungen

32 Anlagestiftungen sind Vorsorgeeinrichtungen, die bei der beruflichen Vorsorge Leistungen ausschließlich im überobligatorischen Bereich (Säule 2b) versichern. Die o.g. Grundsätze zum Überobligatorium (Rz. 26 – 29) gelten daher entsprechend.

5. Übertragung von Austrittsleistungen (Freizügigkeitsleistung) von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine andere Vorsorgeeinrichtung

33 Die Übertragung von Austrittsleistungen zwischen schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen (Rz. 9) führt beim Steuerpflichtigen mangels Zu- bzw. Abfluss weder zu steuerpflichtigen Einnahmen noch zu Sonderausgaben.

6. Anwendung

34 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und ist vorbehaltlich der Regelungen in den Rz. 35 – 37 in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

35 Die Rz. 28 – 32 dieses Schreibens sind für Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden. Bis zum Veranlagungszeitraum 2014 sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 23. Oktober 2013 – X R 33/10 – (BStBl 2014 II Seite 103) zu beachten.

36 Die Rz. 28 – 32 dieses Schreibens sind für Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen in allen offenen Fällen anzuwenden.

37 Die Rz. 26 – 27 sind für öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Vorsorgeeinrichtungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

Steuerliche Behandlung von Einzahlungen und Leistungen aus Schweizer Pensionskassen nach dem Alterseinkünftegesetz

Verfügung der OFD-Karlsruhe vom 17.01.2014, Az.: S 2255 - St 133

Inhaltsverzeichnis

1	Einordnung der Pensionskassen	2
2	Pensionskassen, die vor dem 01.01.1985 gegründet wurden	2
2.1	Die Pensionskasse wurde 1984 geschlossen	3
2.2	Die Pensionskasse wurde 1984 ins BVG überführt.	3
3	Einkäufe in die Pensionskasse	3
4	Behandlung von Auszahlungen im Freizügigkeitsfall	4
4.1	Rechtslage in der Schweiz	4
4.2	Behandlung nach dem Einkommensteuergesetz	5
4.3	Praktische Umsetzung	6
5	Steuerermäßigung nach § 34 EStG	6
6	Begünstigte Verwendung von Einmalauszahlungen	6
7	Rückzahlung des Vorbezugs an die Pensionskasse	6
8	Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich	7
8.1	Rechtslage in der Schweiz	7
8.2	Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz	7
9	Öffnungsklausel	9
9.1	Grundsätze	9
9.2	Zeitliche Anwendungsregelung	9
9.3	Hinweise zum selbstrechnenden Vordruck	9
10	Vertrauensschutzregelung	9
11	Anwendungsregelung	10

Die Besteuerung von Altersbezügen hat sich durch das Alterseinkünftegesetz ab dem VZ 2005 grundlegend geändert. Seit dem VZ 2005 ist zwischen Einzahlungen bzw. Auszahlungen aus der sog. Basisversorgung einerseits und Einzahlungen bzw. Auszahlungen aus anderen Vorsorgeeinrichtungen zu unterscheiden.

1 Einordnung der Pensionskassen

Schweizer Pensionskassen sind nach bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung „wie“ eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung zu behandeln. Folgende Gründe sprechen für diese Zuordnung:

- Die Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben pflichtgemäß Beiträge in die Schweizer Pensionskasse zu leisten. Zwar wird begrifflich zwischen obligatorischer und überobligatorischer Absicherung unterschieden. Aber auch die Beiträge für die überobligatorische Absicherung sind im Reglement der Schweizer Pensionskasse pflichtgemäß vereinbart, so dass sich weder der Arbeitgeber noch der Arbeitnehmer insoweit der Beitragspflicht entziehen kann. Aufgrund der Ausgestaltung der Beiträge als Pflichtbeiträge besteht eine Vergleichbarkeit mit Beiträgen in eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung.
- Mit der Einführung des § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG für die Schweizer Grenzgänger hat die Finanzverwaltung beginnend mit dem VZ 1978 die Arbeitgeberbeiträge größtenteils steuerfrei gestellt. Dies ist auch dokumentiert durch Ausgestaltung der Anlagen N-Gre 1978 ff. Im Ergebnis wurden die vom Arbeitgeber einbezahlten Beiträge in die Schweizer Pensionskasse mindestens in Höhe der Beiträge eines Arbeitgebers in eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung steuerfrei behandelt (§ 3 Nr. 62 Satz 1 und Satz 4 EStG). Mit dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 25.08.1992 (11 K 54/88; EFG 1993 S. 136) wurde die Auffassung, dass nicht zwischen obligatorischer und überobligatorischer Versorgung zu trennen ist, auch finanzgerichtlich bestätigt. Seitdem werden 50 % der Gesamtbeiträge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge) in die Schweizer Pensionskasse – bis zur Beitragsbemessungsgrenze – steuerfrei belassen. Das Finanzgericht stellte auch klar, dass die Arbeitgeberbeiträge auch soweit sie auf die überobligatorische Versorgung entfallen, bis zur Beitragsbemessungsgrenze der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung als Pflichtbeiträge anzusehen sind. Dass die Beiträge des Arbeitgebers bis zur Beitragsbemessungsgrenze nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei bleiben, ist ein weiterer Umstand dafür, dass eine Vergleichbarkeit mit Beitragszahlungen an eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung besteht.
- Die Arbeitnehmerbeiträge und der nicht steuerfrei gestellte Teil der Arbeitgeberbeiträge waren bereits bislang als Sonderausgaben abziehbar. Seit dem VZ 2005 sind diese Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Beiträge in die Basisversorgung) berücksichtigungsfähig. Auch insoweit besteht eine Vergleichbarkeit mit Beitragszahlungen an eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung.

Hieraus folgt des Weiteren, dass Leistungen (Rentenzahlungen als auch Einmalauszahlungen) aus einer Schweizer Pensionskasse ab dem VZ 2005 grundsätzlich mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil bei den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) anzusetzen sind.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 EStG ist nicht auf Leistungen aus Schweizer Pensionskassen anwendbar, da die Leistungen keine mit einer Kapitalabfindung der deutschen Rentenversicherung i.S. des § 3 Nr. 3 EStG vergleichbare Leistung sind (BFH-Urteil vom 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl II S. 103).

2 Pensionskassen, die vor dem 01.01.1985 gegründet wurden

Das Schweizer Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) wurde im Jahr 1984 eingeführt. Damit bestand eine gesetzliche Grundlage für die Einrichtung und Füh-

rung von Pensionskassen sowie gesetzliche Regelungen für Einzahlungen und Auszahlungen. Mit Inkrafttreten des BVG ab dem 01.01.1985 war eine Fortführung der Pensionskassen, die zuvor gegründet wurden, nicht mehr möglich. Bereits bestehende Pensionskassen mussten entweder in eine Pensionskasse nach dem BVG überführt werden oder schließen und neu nach den Vorschriften des BVG aufmachen.

Folglich ist zwischen Pensionskassen, die 1984 geschlossen wurden, und solchen, die ins BVG überführt wurden, zu unterscheiden.

2.1 Die Pensionskasse wurde 1984 geschlossen

In diesem Fall gilt sowohl für die Bestandsrentner als auch für die bisherigen Arbeitnehmer, die bis zur Schließung Beiträge einbezahlt haben und Leistungen aus dieser geschlossenen Pensionskasse erhalten, dass die spätere Rentenauszahlung nicht unter das BVG fällt. Diese Pensionskassen sind nicht als Pflichtversicherungen wie eine deutsche gesetzliche Rentenversicherung einzustufen. Für Rentenauszahlungen aus einer solchen 1984 geschlossenen Pensionskasse erfolgt auch nach dem VZ 2005 weiterhin eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG).

2.2 Die Pensionskasse wurde 1984 ins BVG überführt.

Wurde die Pensionskasse – und damit das Vermögen der Versicherten sowie der Bestandsrentner – ins BVG überführt, gilt ab dem VZ 2005 insgesamt die Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Es hat keine Aufteilung danach zu erfolgen, ob die Leistungen auf Beiträgen beruhen, die vor oder nach dem 01.01.1985 geleistet wurden.

Aufgrund der Überführung des Vermögens (der Ansprüche) und der Bestandsrentner in eine Pensionskasse nach dem BVG ist eine Vergleichbarkeit mit einer deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (Basisversorgung) gegeben. Seit 1997 gibt es für Pensionskassen nach dem BVG einen Sicherungsfonds, der immer dann einspringt, wenn die Pensionskasse nicht mehr zahlungsfähig sein sollte. Die Ansprüche sind also in jedem Fall bis zum gesetzlichen Höchstbetrag gesichert, was ebenfalls für die vorstehende Einstufung spricht.

Beispiel 1

> Der unbeschränkt Steuerpflichtige B erhält seit Januar 2006 eine monatliche Rente aus einer Schweizer Pensionskasse. Sein Schweizer Arbeitgeber und er haben seit 1980 Beiträge in die Pensionskasse einbezahlt. Zum 01.01.1985 wurde die Pensionskasse in eine Pensionskasse nach dem BVG überführt.

Lösung

> Da die Pensionskasse zum 01.01.1985 in das BVG überführt wurde, liegt eine Rente aus der Basisversorgung vor. B hat die Rente im VZ 2006 grundsätzlich mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil (vorliegend also 52 %) bei den sonstigen Einkünften anzusetzen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Bei Vorliegen der Voraussetzungen und der entsprechenden Nachweise kommt auf Antrag ggf. die Anwendung der Öffnungsklausel in Betracht (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG).

3 Einkäufe in die Pensionskasse

Hat sich der Steuerpflichtige bei einer Schweizer Pensionskasse, bei der er pflichtversichert ist, zusätzlich mit einem Einmalbeitrag „eingekauft“, kann der Einmalbeitrag im Jahr der Einzahlung bei den Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG berücksichtigt werden. Die späteren Rentenzahlungen unterliegen grundsätzlich der Besteuerung mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Durch Anwendung der Öffnungsklausel können Teile der Rente mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden.

Bei Anwendung der Öffnungsklausel war der Einmalbeitrag bisher nur in dem Jahr anzusetzen, in dem er geleistet wurde („In-Prinzip“). Nach dem BFH-Urteil vom 19.01.2010 – X R 53/08, BStBl 2011 II S. 567, kommt es dagegen darauf an, für welche Jahre der Steuerpflichtige die Leistung gezahlt hat („Für-Prinzip“). Der Einmalbeitrag ist danach den Jahren zuzurechnen, in denen er nach dem Reglement der Pensionskasse anspruchsbegründend wirkt. Weitere Angaben dazu sowie eine zeitliche Anwendungsregelung enthält Tz 9.

4 Behandlung von Auszahlungen im Freizügigkeitsfall

4.1 Rechtslage in der Schweiz

Für Grenzgänger in die Schweiz besteht grundsätzlich die Möglichkeit, bei Erreichen der Altersgrenze oder bei Verlassen der Schweiz (Aufgabe der Arbeit) die bis dahin angesammelten Versorgungsansprüche als Einmalkapitalauszahlung zu erhalten (sog Freizügigkeitsleistung). Dabei erfolgt die Auszahlung regelmäßig nicht direkt von der Pensionskasse an den Grenzgänger, sondern das Guthaben wird zunächst auf eine Freizügigkeitseinrichtung gezahlt. Dies ist im Regelfall ein bei einer Versicherung, Bank oder Stiftung geführtes Konto, das gewissen Beschränkungen unterliegt. Insbesondere sind Auszahlungen an den Grenzgänger nur unter bestimmten, im BVG genannten Gründen möglich. Der Grenzgänger kann also über das Freizügigkeitsguthaben nicht nach Belieben verfügen. Sind die Voraussetzungen für eine Auszahlung nicht erfüllt oder stellt der Grenzgänger keinen Antrag auf Barauszahlung, wird das Guthaben bei Erreichen der Altersgrenze (derzeit das 65. Lebensjahr) in Form einer Rente oder einer Einmalkapitalauszahlung ausbezahlt.

Alle Freizügigkeitseinrichtungen gehören zur gebundenen Vorsorge und damit zur Schweizer Grundversorgung. Werden Ansprüche aus einer Schweizer Pensionskasse auf eine Freizügigkeitseinrichtung übertragen, liegt nach Schweizer Recht grundsätzlich noch kein Zufluss vor. Ein Zufluss wird erst angenommen, wenn das Freizügigkeitsguthaben an den Versicherten ausbezahlt wird (z.B. im Alter oder bei Begründung einer Selbständigkeit). Mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses muss der Steuerpflichtige der Schweizer Pensionskasse schriftlich mitteilen, was mit seinem Freizügigkeitsguthaben geschehen soll. Macht er keine Mitteilung, ist das Guthaben von der Schweizer Pensionskasse in eine Schweizer Freizügigkeitseinrichtung (Säule 2 des Schweizer Vorsorgesystems) einzuzahlen.

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

a) Bei erneuter Arbeitsaufnahme in der Schweiz wird das Guthaben entweder direkt von der alten Schweizer Pensionskasse auf die neue Schweizer Pensionskasse oder von der Freizügigkeitseinrichtung in die neue Schweizer Pensionskasse eingezahlt (so z.B. bei Mutterschaft, Erziehungsurlaub, Wechsel des Arbeitgebers). Die Schweizer Finanzbehörden besteuern diesen Vorgang nicht.

b) Erfolgt keine erneute Arbeitsaufnahme in der Schweiz hat der Grenzgänger zwei Möglichkeiten:

   aa) Macht der Steuerpflichtige keine Mitteilung an die Schweizer Pensionskasse, was mit seinem Freizügigkeitsguthaben geschehen soll, bleibt das Guthaben in der Freizügigkeitseinrichtung (noch Säule 2 des Schweizer Vorsorgesystems) stehen, bis der Rentenfall eintritt (regelmäßig mit Vollendung des 65. Lebensjahres). Die Schweizer Finanzbehörden besteuern diesen Vorgang in Form einer Quellensteuer grundsätzlich erst bei Renteneintritt.

   bb) Wird die Schweiz endgültig verlassen – d.h. der Steuerpflichtige steht dem schweizerischen Arbeitsmarkt nicht mehr zur Verfügung – hat er Anspruch auf Barauszahlung seiner Versorgungsansprüche aus der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos. Hierzu bedarf es einer entsprechenden Anzeige gegenüber der Schweizer Pensionskasse, welche die Anzeige prüft und der Auszahlung zustimmen muss. Erst zum Zeitpunkt der Mitteilung wird der Anspruch auf Barauszahlung begründet. Auch die Besteuerung in der Schweiz (Schweizer Quellensteuer) erfolgt erst zu diesem Zeitpunkt.

c) Ab dem 01.06.2007 kann der Schweizer Grenzgänger – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – lediglich den überobligatorischen Teil seines Guthabens bei der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos beanspruchen. Nach Art. 25f des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG) können Grenzgänger nach Art. 5 Abs. 1a FZG nur noch Barauszahlungen für den Teil verlangen, der über dem Obligatorium (Art. 15 BVG) versichert ist. Eine Auszahlung des obligatorischen Teils ist dann grundsätzlich nur noch frühestens fünf Jahre vor Erreichen des AHV-Alters möglich. Eine vorherige Auszahlung ist aber dann möglich, wenn der Grenzgänger

- eine selbständige Tätigkeit aufnimmt (Art. 4 Abs. 1b FZG),
- die Leistung für Wohneigentum (bei über 50 Jährigen nur zu 50 % des Kapitals) verwendet oder
- eine Invalidenrente (bei dauernder Erwerbslosigkeit) bezieht.

4.2 Behandlung nach dem Einkommensteuergesetz

Die Auszahlungen bzw. Austrittsleistungen sind wie folgt zu behandeln:

a) Erneute Arbeitsaufnahme in der Schweiz:
In diesem Fall ist bei Übertragung der Ansprüche aus der alten Schweizer Pensionskasse auf eine neue Schweizer Pensionskasse kein Zufluss i.S. des § 11 EStG anzunehmen. Die übertragenen Ansprüche sind – auch im Falle eines Zwischenparkens auf einem Freizügigkeitskonto – nicht zu besteuern. Folglich können die übertragenen Ansprüche auch nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

b) Keine erneute Arbeitsaufnahme in der Schweiz:

aa) Der Steuerpflichtige hat keine Mitteilung über die Barauszahlung gegenüber der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos abgegeben. Spätester Zeitpunkt für die Annahme des Zuflusses und die Besteuerung der Auszahlung ist damit das Erreichen des 65. Lebensjahres mit der Auszahlung von Rentenbeträgen oder einer Einmalzahlung. Die Renten aus der Schweizer Pensionskasse sind erst dann mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil anzusetzen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG).

bb) Hat der Steuerpflichtige gegenüber der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos seinen Anspruch auf Barauszahlung aufgrund der Erklärung, die Schweiz endgültig verlassen zu wollen, geltend gemacht, liegt ein Zufluss i.S. des § 11 EStG vor. Der Steuerpflichtige hat den Auszahlungsbetrag nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu versteuern. Dies gilt selbst dann, wenn er das Guthaben weiterhin auf dem Freizügigkeitskonto belässt. Aufgrund der Auszahlungsmitteilung hat er wirtschaftlich über das Guthaben verfügt. Das Belassen auf dem Freizügigkeitskonto basiert folglich auf einem anderen Rechtsgrund (sog. Novation). In diesen Fällen wird das Freizügigkeitskonto zur Säule 3 des Schweizer Vorsorgesystems und gehört damit nicht mehr zur Schweizer Grundversorgung (Säulen 1 und 2 des Schweizer Vorsorgesystems).

Diese Ausführungen gelten bezüglich des obligatorischen Teils nur, soweit der Steuerpflichtige die unter Tz. 4.1 Buchst. c genannten Voraussetzungen erfüllt und über das Guthaben verfügen kann.

Soweit das Guthaben auf dem Freizügigkeitskonto indessen weiterhin den besonderen Bindungen nach dem Schweizer BVG unterliegt, liegt hinsichtlich dieses Teils kein Zufluss vor. Der Fall ist vom Finanzamt zu überwachen.

4.3 Praktische Umsetzung

Mit Abgabe der Mitteilung, die Schweiz endgültig zu verlassen, besteht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Auszahlungsguthaben. In dem betreffenden VZ hat eine Besteuerung mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil zu erfolgen. Ein Indiz hierfür ist die Erhebung der Schweizer Quellensteuer, da diese von der Schweiz erst erhoben wird, wenn das Guthaben die Schweizer Grundversorgung verlässt. Hiervon erfährt das Finanzamt regelmäßig dadurch, dass der Steuerpflichtige die Erstattung der Schweizer Quellensteuer beantragt. Der Steuerpflichtige ist aufzufordern, die Erklärung, die er gegenüber der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos abgegeben hat, vorzulegen. Rechtsgrundlage hierfür sind § 25 Abs. 2 EStG, § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG in Verbindung mit § 88 AO.

Hat er gegenüber der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos keine Erklärung abgegeben und erfolgt die Zahlung in eine Freizügigkeitseinrichtung, ist der Fall vom Finanzamt zu überwachen. Jährlich mit der Einkommensteuererklärung ist ein Kontoauszug der Freizügigkeitseinrichtung anzufordern, um überprüfen zu können, dass über das Guthaben noch nicht verfügt wurde. Die Besteuerung erfolgt dann, wenn der Steuerpflichtige das endgültige Verlassen der Schweiz gegenüber der Schweizer Pensionskasse bzw. dem Verwahrer des Freizügigkeitskontos erklärt hat bzw. spätestens mit den Rentenzahlungen ab dem 65. Lebensjahr.

5 Steuerermäßigung nach § 34 EStG

Einmalauszahlungen aus Schweizer Pensionskassen können nach § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit durch die Fünftelregelung ermäßigt besteuert werden (BFH-Urteil vom 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl II S.103).

6 Begünstigte Verwendung von Einmalauszahlungen

Vom Grundsatz her hat eine Besteuerung der Einmalauszahlung zu erfolgen, sobald der Steuerpflichtige über das Guthaben verfügt hat. In Deutschland ist eine steuerfreie Übertragung des Guthabens von einem auf einen anderen Rürup-Rentenversicherungsvertrag möglich (z.B. Anbieterwechsel), wenn das Guthaben unmittelbar auf den neuen Anbieter/Vertrag übertragen wird (Rz. 106 des BMF-Schreibens vom 30.01.2008; BStBl I Seite 390). Diese Grundsätze sind auf Auszahlungen aus Schweizer Pensionskassen übertragbar. Verwendet der Steuerpflichtige das Auszahlungsguthaben aus der Schweizer Pensionskasse dergestalt, dass er anschließend den Auszahlungsbetrag zeitnah in eine Einrichtung der sog. Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) einbezahlt, kann eine Besteuerung des Auszahlungsguthabens im Billigkeitswege unterbleiben. Die berufsständischen Versorgungswerke haben offenbar ein Abkommen mit der Schweiz abgeschlossen, dass Auszahlungen aus der Pensionskasse direkt an die berufsständischen Versorgungswerke überwiesen werden.

Die Anwendung der Billigkeitsregelung setzt einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus (i.d.R. durch Abgabe der Steuererklärung mit dem Hinweis, dass eine Besteuerung der Auszahlung nicht erfolgen soll). Außerdem hat er nachzuweisen, dass er das Auszahlungsguthaben innerhalb von drei Monaten seit Abgabe der Mitteilung über die Auszahlung in eine Einrichtung der sog. Basisversorgung einbezahlt hat.

Bei Anwendung der Billigkeitsregelung scheidet ein Sonderausgabenabzug in Bezug auf den Einzahlungsbetrag aus (keine Doppelbegünstigung).

7 Rückzahlung des Vorbezugs an die Pensionskasse

Nach dem BVG ist es in der Schweiz möglich, von der Schweizer Pensionskasse oder einem Kapitalsparplan im Sinne des BVG einen sogenannten Vorbezug für die Finanzierung von Wohneigentum zu

erhalten. Diese Auszahlung wegen Vorbezugs stellt einen steuerlich relevanten Vorgang dar. Der Auszahlungsbetrag ist daher zum Zeitpunkt der Auszahlung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem Besteuerungsanteil zu versteuern.

Die Rückzahlung des Vorbezugs stellt kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Der Vorbezug in der Schweiz führt zu einer Minderung des Auszahlungsanspruchs. Es besteht grundsätzlich keine gesetzliche Verpflichtung zur Rückzahlung. Durch die Rückzahlungsbeträge werden neue Ansprüche erworben, die ab diesem Zeitpunkt in die Ermittlung des Versorgungsanspruchs einbezogen werden. Es wird nicht eine Lücke wieder aufgefüllt, es werden also keine Ansprüche zurückerworben. Die Rückzahlungsbeträge stellen deshalb (neue) Beiträge dar, die im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigungsfähig sind.

8 Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich

8.1 Rechtslage in der Schweiz

Mit den Einzahlungen in eine Schweizer Pensionskasse erwirbt nicht nur der betreffende Arbeitnehmer-Ehegatte, sondern auch der andere Ehegatte einen eigenen Anspruch gegenüber der Schweizer Pensionskasse. Nach Art. 22 des schweizerischen BVG i.V. mit Art. 122 des schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZVG) und Art. 22 FZG werden die für die Ehedauer zu ermittelnden Austrittsleistungen aus der Schweizer Pensionskasse geteilt. Im Rahmen des Versorgungsausgleichs wird die Hälfte des Guthabens dem ausgleichsberechtigten Ehegatten zugeordnet (quasi Rentensplitting). Der ausgleichsberechtigte Ehegatte erwirbt damit einen eigenen und direkten Anspruch gegenüber der Schweizer Pensionskasse, zumindest wenn dies ein Gericht feststellt. Damit erwirbt der ausgleichsberechtigte Ehegatte einen originären Anspruch gegenüber der Pensionskasse. Beantragt der ausgleichsberechtigte Ehegatte die Auszahlung seines Anspruchs, ist Schuldner der auf dem Versorgungsausgleich beruhenden Auszahlung in diesem Fall nicht der ausgleichsverpflichtete Ehegatte, sondern die Pensionskasse.

Der Betrag, der sich aus der Teilung der Ansprüche ergibt, wird entweder auf die Pensionskasse des ausgleichsberechtigten Ehegatten (z.B. wenn beide Ehegatten Schweizer Grenzgänger sind) oder auf eine Freizügigkeitseinrichtung übertragen. Eine Barauszahlung zum Zeitpunkt des Versorgungsausgleichs ist nur möglich, wenn die weiteren Voraussetzungen für eine Barauszahlung des Freizügigkeitsguthabens vorliegen (z.B. wenn der ausgleichsberechtigte Ehegatte freiberuflich tätig ist).

8.2 Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz

Die Übertragung der Ansprüche im Rahmen des Versorgungsausgleichs auf den ausgleichsberechtigten Ehegatten vollzieht sich auf der privaten Vermögensebene und führt noch nicht zu einer Besteuerung im Zeitpunkt des Versorgungsausgleichs. Erst die späteren Leistungen an den jeweiligen Ehegatten werden besteuert. Dabei richtet sich die Art der Besteuerung danach, von welchem Versorgungsträger der jeweilige Ehegatte seine Leistungen bezieht bzw. wie das Auszahlungsguthaben verwendet wird.

Hieraus ergeben sich folgende steuerliche Behandlungen:

a) Behandlung beim ausgleichsverpflichteten Ehegatten:
Der an den ausgleichsberechtigten Ehegatten fließende Versorgungsausgleichsbetrag ist vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten nicht zu versteuern. Soweit der ausgleichsverpflichtete Ehegatte im Zusammenhang mit dem Versorgungsausgleich Einmaleinzahlungen leistet, um eine Minderung seiner Ansprüche zu verhindern, sind diese beim Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG berücksichtigungsfähig.

b) Behandlung beim ausgleichsberechtigten Ehegatten:
Die Auszahlung der Ansprüche aus einer Schweizer Pensionskasse an den ausgleichsberechtigten

Ehegatte stellt grundsätzlich einen steuerlich relevanten Vorgang dar. Folglich hat der ausgleichsberechtigte Ehegatte das Ausgleichsguthaben im Zeitpunkt des Zuflusses mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) zu versteuern. Die Öffnungsklausel (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG) bleibt auf Antrag zu prüfen.

Überführt der ausgleichsberechtigte Ehegatte das Auszahlungsguthaben indessen zeitnah (d.h. innerhalb von drei Monaten ab Beantragung der Auszahlung) in eine deutsche Einrichtung der sog. Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b EStG), wird im Billigkeitswege von einer Besteuerung abgesehen. In diesem Fall sind erst die späteren Auszahlungen aus der deutschen Basisversorgung mit dem Besteuerungsanteil zu versteuern (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Ein Sonderausgabenabzug für den Einzahlungsbetrag scheidet aus (keine Doppelbegünstigung).

Ebenso ist zu verfahren, wenn das aus dem Versorgungsausgleich resultierende Guthaben auf die Schweizer Pensionskasse des ausgleichsberechtigten Ehegatten übertragen wird. Auch hier sind erst die späteren Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit dem Besteuerungsanteil zu erfassen. Ein Sonderausgabenabzug für den Einzahlungsbetrag scheidet aus (keine Doppelbegünstigung).

Beispiel

Der unbeschränkt Steuerpflichtige M hat im Jahr 2006 im Rahmen eines Versorgungsausgleichs die Hälfte seines Guthabens aus seiner Schweizer Pensionskasse (100.000 Euro) an seine geschiedene Ehefrau F zu übertragen.

F zahlt das Auszahlungsguthaben innerhalb eines Monats in einen Rentenversicherungsvertrag ein, mit folgender Prämisse:

Alternative 1: Der Rentenversicherungsvertrag erfüllt die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG (sog. Rürup-Rentenversicherungsvertrag).

Alternative 2: Der Rentenversicherungsvertrag erfüllt nicht die Voraussetzungen der sog. Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Lösung

Es ist zwischen der Übertragung des Guthabens aus der Schweizer Pensionskasse im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs des ausgleichsverpflichteten Ehegatten einerseits und der Verwendung des Guthabens durch den ausgleichsberechtigten Ehegatten andererseits zu unterscheiden.

a) Übertragung durch den ausgleichsverpflichteten Ehegatten

Die Übertragung im Rahmen des Versorgungsausgleichs vollzieht sich für M (ausgleichsverpflichteter Ehegatte) auf der nicht steuerbaren Vermögensebene. In beiden Alternativen hat er nichts zu versteuern.

b) Verwendung durch den ausgleichsberechtigten Ehegatten

Im Falle der Alternative 1 ist ein steuerneutraler Vorgang zu sehen. Das Auszahlungsguthaben wurde zeitnah in eine Einrichtung der Basisversorgung überführt. Folglich ist das Auszahlungsguthaben von F (ausgleichsberechtigter Ehegatte) nicht zu versteuern. Ein Sonderausgabenabzug für den Einzahlungsbetrag scheidet aus (keine Doppelbegünstigung).

Im Falle der Alternative 2 wird das Auszahlungsguthaben nicht für die sog. Basisversorgung verwendet. Folglich ist das Auszahlungsguthaben bei Zufluss im Jahr 2006 mit dem maßgebenden

Besteuerungsanteil, also mit 52 % x 100.000 Euro = 52.000 Euro, von F (ausgleichsberechtigter Ehegatte) zu versteuern (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG).

9 Öffnungsklausel

9.1 Grundsätze

Der Steuerpflichtige kann auf Antrag zumindest teilweise eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil erreichen (sog. Öffnungsklausel, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG). Voraussetzung für die Anwendung der Öffnungsklausel ist, dass er grundsätzlich in allen Jahren die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge nachweist und in mindestens zehn Jahren bis zum 31.12.2004 Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung geleistet hat. Der Gesetzgeber hat insoweit dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt. Das Finanzamt hat keine Nachweispflicht.

Bei Anwendung der Öffnungsklausel kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass laufende Beiträge dem Jahr anspruchsbegründend zuzurechnen sind, in dem sie gezahlt wurden („In-Prinzip“). Sofern die Beiträge nach dem Reglement der Pensionskasse in einem anderen Jahr wirksam werden, wie dies bei Einmalbeiträgen regelmäßig der Fall ist (vgl. dazu die Tz 3.), sind die Beiträge den Jahren zuzurechnen, in denen sie rentenbegründend wirksam werden. In diesen Fällen gilt also das „Für-Prinzip“, anstatt des bisher geltenden „In-Prinzips“ (BMF-Schreiben vom 13.09.2010[1], BStBl I S. 681, Anhang 1a II ESt-Handbuch 2019, Rz. 179).

9.2 Zeitliche Anwendungsregelung

Eine Neuberechnung der Öffnungsklausel nach dem „Für-Prinzip“ hat, insbesondere bei Einmalbeiträgen, ab dem Veranlagungszeitraum 2011 zu erfolgen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Neuberechnung zudem in allen offenen Fällen erfolgen.

Bei der Neuberechnung ist der mit dem Ertragsanteil zu besteuernde Teil der Rente nach dem „Für-Prinzip“ zu ermitteln. Dies gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2011 auch in den Fällen, in denen sich das „Für-Prinzip“ nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirkt und er ggf. die Voraussetzungen für die Anwendung der Öffnungsklausel nicht mehr erfüllt. Eine Neuberechnung kann auch dann erforderlich sein, wenn eine andere Versicherung (z.B. ein berufsständisches Versorgungswerk) die Beiträge aufgrund der BFH-Rechtsprechung neu zugeordnet hat.

Aus Vertrauensschutzgründen kann das „In-Prinzip“ auf Einmalbeiträge letztmals im Veranlagungszeitraum 2010 angewendet werden (BMF-Schreiben vom 13.09.2010, a.a.O., Rz. 186 in entsprechender Anwendung).

9.3 Hinweise zum selbstrechnenden Vordruck

Der selbstrechnende Vordruck ist in TVS eingestellt (vgl. dazu die Einführungsverfügung vom 04.04.2012 Az. S 2255 A – St 133 in FAIR/IStR/Grenzgänger-CH).

10 Vertrauensschutzregelung

In Fällen, in denen die Auszahlungsmitteilung gegenüber der Schweizer Pensionskasse vor dem 01.01.2005 abgegeben wurde und die Auszahlung erst im Jahr 2005 erfolgt ist, bitte ich, von einer Besteuerung der Einmalauszahlung im Jahr 2005 abzusehen. Entsprechenden Einsprüchen kann abgeholfen werden.

Eine darüber hinaus gehende Vertrauensschutzregelung ist nach bundeseinheitlicher Abstimmung nicht geboten. Eventuelle Zweifelsfälle können im Einzelfall mit dem Einkommensteuerreferat abgestimmt werden.

[1] ersetzt durch BMF-Schreiben vom 19.08.2013, BStBl I S. 1087

11 Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieser Verfügung sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Soweit dieser Verfügung Aussagen in früheren Verfügungen der Oberfinanzdirektion Karlsruhe zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entgegenstehen, sind die „strengeren“ Regelungen dieser Verfügung erst ab dem VZ 2007 anzuwenden.

Ich bitte, diese Verfügung zum Gegenstand von Sachgebietsbesprechungen mit den zuständigen Bearbeitern zu machen, damit eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist.

Diese Verfügung ergeht nicht in Papierform. Sie ist im FAIR/IStR/Grenzgänger-CH eingestellt. Die Verfügung ist auch auf den Internetseiten der Oberfinanzdirektion Karlsruhe abrufbar.

Schweizer Arbeitslosengeld

1. Allgemeines

Der Grenzgänger hat – wie jeder in der Schweiz tätige Arbeitnehmer – Beiträge zur schweizerischen Arbeitslosenversicherung (ALV) zu zahlen. Arbeitnehmer und Arbeitgeber zahlen je die Hälfte des Beitrags. Die Beiträge zur Schweizer Arbeitslosenversicherung berechnen sich ab VZ 2016 wie folgt: 1,1 % für Lohnteile bis 148.200 CHF (bis einschließlich VZ 2015: 126.000 CHF), weitere 0,5 % unbegrenzt für alle Lohnteile über 148.200 CHF (bis einschließlich VZ 2015: 126.000 CHF).

Das Abkommen über die Arbeitslosenversicherung zwischen Deutschland und der Schweiz sieht für Grenzgänger in die Schweiz, die im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, Folgendes vor:

- Bei Arbeitsausfällen wegen Kurzarbeit oder schlechtem Wetter hat die Schweizer Arbeitslosenversicherung die Leistungen zu erbringen.
- Bei Vollarbeitslosigkeit haben die Leistungen durch die deutsche Arbeitslosenversicherung zu erfolgen. Die Bemessung des Arbeitslosengeldes entspricht nicht dem tatsächlich in der Schweiz erzielten Lohn, sondern wird nach dem tariflichen oder durchschnittlichen deutschen Lohn für die betreffende Tätigkeit bemessen.

In Ausnahmefällen (z.B. bei Ansässigkeit in der Gemeinde Büsingen) wird das Arbeitslosengeld aus der schweizerischen Arbeitslosenversicherung ausbezahlt.

2. Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge

Beiträge des Grenzgängers in die Schweiz zur schweizerischen Arbeitslosenversicherung sind im Rahmen der Höchstbeträge bei den sonstigen Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) als Sonderausgaben abziehbar. Die Schweizer Arbeitslosenversicherung ist ein Sozialversicherungsträger i.S. des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG. Ein Sonderausgabenabzug scheidet indessen dann aus, wenn die Beiträge in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, z.B. bei steuerfreiem Arbeitslohn; siehe auch Fach B Teil 3 Nummer 4).

Arbeitgeberbeiträge zur Schweizer Arbeitslosenversicherung sind nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei.

3. Einkommensteuerliche Behandlung der Leistungen

Arbeitslosengeld, das ein (in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger) Grenzgänger in die Schweiz aus der schweizerischen Arbeitslosenversicherung ab VZ 2015 erhält, ist nach § 3 Nr. 2 Buchst. e i.V. mit § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG steuerfrei. Es unterliegt dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar.

Hinweis:

Arbeitslosengeld, das ein Grenzgänger in die Schweiz aus der deutschen Arbeitslosenversicherung erhält, ist nach § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG steuerfrei und unterliegt dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG).

Die gesonderte Zeile für das Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld ist ab Anlage N-Gre 2017 entfallen. Wird von der Schweizer Arbeitslosenversicherung Kurzarbeiter-/Schlechtwettergeldentschädigungen ausgezahlt, ist die Summe der ausgezahlten Beträge ebenfalls bei „Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung“ in Zeile 6 Anlage N-Gre 2017 einzutragen. Ein entsprechender

Nachweis über den Betrag und ggf. weitere Angaben zum Sachverhalt sind zwingend erforderlich. Die Leistungen sind außerdem auf dem Hauptvordruck (Vordruck ESt 1 A, VZ 2019 Zeile 39) einzutragen (beachte: Umrechnung in Euro).

Krankentaggeld aus der Schweiz

1. Leistungen im Krankheitsfall

1.1. Schweizer Obligationenrecht

Nach § 324a Obligationenrecht der Schweiz sind die Arbeitgeber zu einer Lohnfortzahlung im Krankheitsfall verpflichtet. Der Arbeitgeber hat im ersten Dienstjahr den Lohn für drei Wochen und nachher für eine angemessene längere Zeit zu entrichten, je nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses und den besonderen Umständen. Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann eine abweichende Regelung getroffen werden, wenn sie für den Arbeitnehmer zumindest gleichwertig ist.

In der Praxis ist häufig Folgendes vereinbart:

Der Arbeitgeber schließt für den Arbeitnehmer einen sog. Kollektivversicherungsvertrag zur Absicherung des Arbeitnehmers bei Krankheit ab. Die Kollektivversicherung deckt sowohl den Zeitraum ab, in dem der Arbeitgeber gesetzlich zur Lohnfortzahlung verpflichtet ist, als auch einen darüber hinausgehenden Zeitraum. Der Arbeitgeber entrichtet allein oder anteilig zusammen mit dem Arbeitnehmer die Prämienbeiträge. Dem Arbeitnehmer steht gegenüber dem Versicherer ein eigener Anspruch auf Taggeldzahlungen (ggf. neben dem Arbeitgeber) zu. In der Regel zahlt die Versicherung das Krankentaggeld an den Arbeitgeber aus, der es dann an den Arbeitnehmer weiterleitet.

1.2. Einkommensteuerliche Behandlung

Für die steuerliche Beurteilung der aus Mitteln der Kollektivversicherung finanzierten Lohnfortzahlung im Krankheitsfall kommt es entscheidend darauf an, wem die Ausübung der Rechte aus der Kollektivversicherung zusteht.

Steht die Ausübung des Rechts aus der Kollektivversicherung neben dem Arbeitgeber auch dem Arbeitnehmer bzw. ausschließlich dem Arbeitnehmer zu (d.h. der Arbeitnehmer hat gegenüber dem Versicherer ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistung), stellt das Krankentaggeld keine steuerpflichtige Leistung dar (BFH-Urteil vom 29.04.2009 – X R 31/08, BFH/NV 2009 S. 1625).

Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer über das Schweizer Krankenversicherungsgesetz (KVG) i.V. mit dem Schweizer Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG) ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung. Nach Art. 87 VVG steht den versicherten Personen (den Arbeitnehmern) ein eigenständiges Forderungsrecht aus dem Versicherungsvertrag zu, somit dürfen die Leistungen aus der Versicherung nicht besteuert werden (BFH-Urteil vom 29.04.2009 – X R 31/08, a.a.O.).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ergibt sich bezüglich der unter Tz. 1.1 beschriebenen Gestaltung folgende einkommensteuerliche Beurteilung:

Die vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge für die Kollektivversicherung sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusetzen (Zukunftssicherungsleistungen, § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV, § 19 EStG). Eine Befreiung nach § 3 Nr. 62 EStG scheidet aus, da der Arbeitgeber zur Zahlung der Beiträge nicht gesetzlich oder auf gesetzlicher Ermächtigung beruhender Bestimmung verpflichtet ist. Die als Arbeitslohn anzusetzenden Arbeitgeberbeiträge sind vom Steuerpflichtigen in der Zeile 16 der Anlage N-Gre 2019 zu erklären. Die Höhe der Beiträge des Arbeitgebers hat der Steuerpflichtige grundsätzlich nachzuweisen (z.B. durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers), ggf. sind sie zu schätzen (siehe auch Verfügung vom 28.02.2020 – S 225.5/250 – St 133, vgl. Fach B Teil 2 Nummer 7).

Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere

Bezüge und Vorteile gehören, die „für eine Beschäftigung“ gewährt werden, also als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber zu betrachten sind. Dazu gehören auch die Ausgaben, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (Zukunftssicherung). Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, für die der Arbeitgeber an einen Dritten (Versicherer) zahlt, hängt davon ab, ob sich der Vorgang – wirtschaftlich betrachtet – so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber die Beiträge geleistet hat, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht (BFH-Urteil vom 12.04.2007 – VI R 55/05, BStBl II S. 619 m.w.N.).

Das aufgrund des schweizerischen Kollektivversicherungsvertrags gezahlte Krankentaggeld führt nicht zu steuerpflichtigen Einkünften. Für die Einbeziehung des schweizerischen Krankentaggelds in den Progressionsvorbehalt bestand mangels Besteuerungstatbestand im § 32b EStG bis einschließlich VZ 2014 kein Raum.

Das FG Baden-Württemberg hat mit zwei rechtskräftigen Urteilen vom 08.05.2019 – 14 K 2647/18 und 14 K 1955/18 entscheiden, dass Krankentaggelder aus einer Schweizer (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherung steuerfreie Leistungen aus einer Krankenversicherung i.S. von § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG darstellen. Ab dem VZ 2015 ergibt sich die Steuerbefreiung der entsprechenden Leistungen aus § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG. Das Schweizer Krankentaggeld unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG, da es aufgrund seiner privatrechtlichen Ausgestaltung nicht mit Leistungen inländischer öffentlicher Kassen i.S. von § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG vergleichbar ist.

Hinweis

> Die auf das Schweizer Krankentaggeld einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge (insbesondere die obligatorischen Beiträge zur zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge) stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen und sind nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG insoweit nicht abzugsfähig (Näheres siehe auch Fach B Teil 3 Nummer 4).

Anders ist der Fall gelagert, wenn der **Arbeitgeber** aufgrund gesetzlicher bzw. vertraglicher Verpflichtung oder auf freiwilliger Basis für einen bestimmten Zeitraum dem Arbeitnehmer im Krankheitsfall den Arbeitslohn fortzahlt. Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber eine Rückdeckungsversicherung abschließt und die Rechte ihm (dem Arbeitgeber) **allein** zustehen.

In diesen Fällen ist die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall unabhängig von der Frage, ob der Arbeitgeber zur Finanzierung eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen hat, als Arbeitslohn (§ 19 EStG, § 2 LStDV) zu erfassen (BFH-Beschluss vom 25.01.2000 – VI B 108/98, BFH/NV 2000 S. 836). Entsprechendes gilt auch für das nach Ablauf des bestimmten Zeitraums i.S. von § 324a Obligationenrecht vom Arbeitgeber auf freiwilliger Basis zusätzlich gewährte Krankentaggeld. Unbeachtlich ist, ob die Zahlung des Krankentaggelds an den Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber oder im Wege des abgekürzten Zahlungsweges durch die Rückdeckungsversicherung erfolgt. Die Beiträge des Arbeitgebers für eine abgeschlossene Rückdeckungsversicherung stellen beim Arbeitnehmer in diesen Fällen keinen Arbeitslohn dar (BFH-Urteil vom 16.04.1999 – VI R 60/96, BStBl 2000 II S. 406, zu Gruppenunfallversicherungen, bei denen nur dem Arbeitgeber die Ausübung der Rechte aus dem Versicherungsvertrag zusteht).

Hinweise:

- Die Beiträge des Arbeitnehmers in einen Kollektivversicherungsvertrag sind als Sonderausgaben (sonstige Vorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) im Rahmen der Höchstbeträge berücksichtigungsfähig. Gleiches gilt für die Beiträge des Arbeitgebers, die als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst sind. Auch insoweit liegen eigene Beiträge des Arbeitnehmers vor.

- Für die Anwendbarkeit der 44-Euro-Freigrenze § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG für die Beiträge des Arbeitgebers für die Kollektiv-Krankentaggeldversicherung oder andere Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitnehmers ist die Verfügung vom 28.02.2020 – S 225.5/250 – St 133, vgl. Fach B Teil 2 Nummer 7 zu beachten.

2. Wegfall des Krankengeldes wegen rückwirkender Zuteilung einer Rente

Wird in Deutschland bei Bezug von Krankengeld eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung rückwirkend zugebilligt, fällt der Anspruch auf das Krankengeld rückwirkend ganz oder teilweise weg. Bei der rückwirkenden Gewähr der Rente handelt es sich um ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das eine Heranziehung der zunächst als Krankengeld geleisteten Rente mit dem Besteuerungsanteil zur Einkommensteuer erforderlich macht (vgl. R 32b Abs. 4 EStR 2019, BFH-Urteil vom 09.12.2015 – X R 30/14 BStBl 2016 II S.624).

Diese Grundsätze sind bei einem Grenzgänger in die Schweiz, dessen Krankengeld rückwirkend wegen der rückwirkenden Zuteilung einer Rente wegfällt, entsprechend anzuwenden. Da Deutschland für diese Rente gemäß Art. 21 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht hat, ist jedoch die anzurechnende Quellensteuer um den Betrag zu kürzen, der auf die Rente entfällt. Bezüglich der bereits einbehaltenen Abzugssteuer, die auf die rückwirkend zugeteilte Rente entfällt, ist in der Schweiz ein Erstattungsantrag zu stellen.

3. Verrechnung von Krankentaggeld mit Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall

Erfolgt im Krankheitsfall durch den Arbeitgeber eine Lohnfortzahlung an den Arbeitnehmer und wird dieser Arbeitslohn ganz oder teilweise im Nachhinein mit rückwirkend bewilligtem Krankentaggeld verrechnet, ist der so rückerstattete Arbeitslohn im Zeitpunkt der Verrechnung als negative Einnahme i.S. des § 19 EStG zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber begründet durch die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall auf Grund eines bestehenden Dienstverhältnisses einen Anspruch auf Rückzahlung des Lohnes gegenüber dem Arbeitnehmer. Der bestehende Zusammenhang zwischen den Einnahmen und dem Dienstverhältnis wird nicht dadurch aufgelöst, dass der Arbeitgeber im Zeitpunkt der Gewährung des Krankentaggelds den Arbeitslohn zurückfordert (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.05.2006 – VI R 19/03, BStBl II S. 832).

Steuerliche Behandlung von Beiträgen in und Leistungen aus einer Schweizer (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherung und der gesetzlichen Unfallversicherung (SUVA)

Verfügung der OFD-Karlsruhe vom 28.02.2020,
Az. S 225.5/250 – St 133

Inhaltsübersicht:

1.	Versicherungsbeiträge	1
1.1.	Arbeitgeberbeiträge	1
1.2.	44 Euro-Freigrenze	2
1.3.	Arbeitnehmerbeiträge	3
2.	Versicherungsleistungen	3
3.	Andere Sachverhalte	3
3.1.	Verträge mit alleinigem Forderungsrecht des Arbeitgebers	3
3.2.	Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG	4
3.3.	SUVA-Gelder	4
3.3.1.	Pflichtbeiträge des Arbeitgebers zur BU	4
3.3.2.	Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV	4
3.3.3.	Freiwillige Übernahme der NBUV-Beiträge durch den AG	5
4.	Quellensteuer	5

1. Versicherungsbeiträge

Nach § 324a Obligationenrecht (OR) der Schweiz sind die Arbeitgeber zu einer Lohnfortzahlung im Krankheitsfall verpflichtet. In der Praxis schließt der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer häufig einen sog. Kollektivversicherungsvertrag zur Absicherung des Arbeitnehmers bei Krankheit ab. Die Kollektivversicherung deckt sowohl den Zeitraum ab, in dem der Arbeitgeber gesetzlich zur Lohnfortzahlung verpflichtet ist, als auch einen darüber hinausgehenden Zeitraum. Der Arbeitgeber entrichtet allein oder anteilig zusammen mit dem Arbeitnehmer die Prämienbeiträge. Dem Arbeitnehmer steht gegenüber dem Versicherer ein eigener Anspruch auf Taggeldzahlungen (ggf. neben dem Arbeitgeber) zu. In der Regel zahlt die Versicherung das Krankentaggeld an den Arbeitgeber aus, der es dann an den Arbeitnehmer weiterleitet.

1.1. Arbeitgeberbeiträge

Die Beiträge des Arbeitgebers in einen (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherungsvertrag, aus dem der Arbeitnehmer (Steuerpflichtiger) einen unentziehbaren Leistungsanspruch hat, sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zu erfassen. Es handelt sich um Zukunftssicherungsleistungen mit Arbeitslohncharakter. Da die Arbeitnehmer gegenüber dem Versicherer einen eigenen unentziehbaren Rechtsanspruch haben, ist dieser Vorgang wirtschaftlich betrachtet vergleichbar mit dem Fall, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zunächst die Versicherungsbeiträge überlässt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet.

Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 EStG ist nicht möglich, weil der Arbeitgeber zur Zahlung der Beiträge an die Krankentaggeldversicherung nicht gesetzlich oder auf gesetzlicher Ermächtigung beruhender Bestimmung verpflichtet ist.

Die als Arbeitslohn anzusetzenden Arbeitgeberbeiträge sind in der Anlage N-Gre (z.B. Anlage N-Gre 2019 Zeilen 16, 101 bis 104) zu erklären. Die Höhe der Beiträge des Arbeitgebers sind grds. nachzuweisen (z.B. durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers).

Wird der Beitrag des Arbeitgebers trotz der bei Auslandssachverhalten geltenden erhöhten Mitwirkungspflicht i.S. von § 90 Abs. 2 AO nicht nachgewiesen, ist der als Arbeitslohn anzusetzende Arbeitgeberbeitrag zu schätzen. Solange keine besseren Erkenntnisse vorliegen, bestehen keine Bedenken, den Arbeitgeberbeitrag in diesen Fällen grundsätzlich mit 1 % des Bruttoarbeitslohns zu schätzen.

1.2. 44 Euro-Freigrenze

Nach dem BFH-Urteil vom 07.06.2018 – VI R 13/16, BStBl 2019 II S. 371, liegt in den Fällen, in denen der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer für seine Mitarbeiter eine Zusatzkrankenversicherung abschließt, Sachlohn vor. Daraus folgt, dass die 44 Euro-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG anzuwenden ist.

Übertragen auf die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz bedeutet dies, dass in allen offenen Fällen die Möglichkeit besteht, die 44 Euro-Freigrenze in Anspruch zu nehmen, wenn sämtliche Sachbezüge in einem Monat insgesamt nicht mehr als 44 Euro betragen haben und der Arbeitgeber Versicherungsnehmer ist. Der Grenzgänger / die Grenzgängerin muss anhand geeigneter Unterlagen nachweisen, dass sämtliche Sachbezüge in einem Monat insgesamt die 44 Euro-Freigrenze nicht überschritten haben.

Unter anderem folgende Lohnbestandteile, die nicht im Schweizer Lohnausweis enthalten sind, können bei der deutschen Besteuerung und Prüfung der Voraussetzungen nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG relevant sein:

- Gratis abgegebene Halbtaxabonnemente der SBB
- REKA-Check-Vergünstigungen bis 600 Schweizer Franken jährlich (nur der 600 Schweizer Franken übersteigende Betrag muss bescheinigt werden)
- Weihnachts-, Geburtstags- oder ähnliche Naturalgeschenke bis 500 Schweizer Franken je Ereignis
- Private Nutzung von Arbeitswerkzeugen wie Datenverarbeitungsgeräten – § 3 Nr. 45 EStG führt in Deutschland zur entsprechenden Steuerfreiheit
- Beiträge zu Vereins- oder Clubmitgliedschaften (ohne Fitnessclubs) bis 1.000 Schweizer Franken. Beim Übersteigen ist der gesamte Betrag anzugeben
- Beiträge an Fachverbände
- Rabatte auf Waren, die zum Verzehr und für den Eigenbedarf bestimmt und branchenüblich sind
- Eintrittskarten für kulturelle, sportliche und andere gesellschaftliche Anlässe bis 500 Schweizer Franken je Ereignis (nur der 500 Schweizer Franken übersteigende Teil ist zu bescheinigen)
- Die Bezahlung von Reisekosten für Ehegatten und Lebenspartner, soweit diese den Arbeitnehmer auf einer Dienstreise begleiten
- Beiträge für Kinderbetreuung, soweit dies allen Arbeitnehmern offen steht
- Gratis-Parkplätze (in Deutschland: überwiegend eigenbetriebliches Interesse)

- Kosten für ärztliche Vorsorgeuntersuchungen, die auf Verlangen des Arbeitgebers oder der Pensionskasse erfolgen
- Gutschriften von Flugmeilen. Diese sollen für geschäftliche Zwecke verwendet werden.

In den Fällen, in denen der Arbeitgeber lediglich einen Barzuschuss zu einer vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Zusatzkrankenversicherung leistet, z.B. bei den Beiträgen zur NBUV, liegt hingegen Barlohn vor, für den die 44 Euro-Freigrenze nicht gilt (vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2018 – VI R 16/17, BStBl 2019 II S. 373).

1.3. Arbeitnehmerbeiträge

Die Arbeitnehmerbeiträge in einen (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherungsvertrag sind – weiterhin – als Sonderausgaben (sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) im Rahmen der Höchstbeträge berücksichtigungsfähig. Gleiches gilt für die Arbeitgeberbeiträge, die als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst wurden. Auch insoweit liegen eigene Beiträge des Steuerpflichtigen / der Steuerpflichtigen vor.

2. Versicherungsleistungen

Mit Urteilen vom 08.05.2019 – 14 K 2647/18 und 14 K 1955/18 - hat das Finanzgericht Baden-Württemberg zur steuerlichen Behandlung von Krankentaggeld aus einer Schweizer (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherung entschieden. Das FG kam zu folgender steuerlicher Behandlung:

- Die ausgezahlten Krankentaggelder aus einer (Kollektiv-)Krankentaggeldversicherung stellen steuerfreie Leistungen aus einer Krankenversicherung i. S. von § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG dar.
- Ab dem VZ 2015 ergibt sich die Steuerbefreiung auch aus dem neu eingeführten § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG.
- Das Schweizer Krankentaggeld unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, da es sich um eine Leistung aus einer privaten Versicherung handelt.
- Auch der ab dem VZ 2015 eingeführte § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG ist nicht anwendbar, da das Krankentaggeld aufgrund seiner privatrechtlichen Ausgestaltung nicht mit Leistungen inländischer öffentlicher Kassen i.S. von § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG vergleichbar ist.

Die Entscheidungen sind rechtskräftig. Die Finanzverwaltung hat die zugelassene Revision nicht geführt. Die Urteilsgrundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

3. Andere Sachverhalte

3.1. Verträge mit alleinigem Forderungsrecht des Arbeitgebers

Abzugrenzen sind die Fälle, in denen allein dem Arbeitgeber ein Forderungsrecht gegenüber dem Versicherer zusteht (sog. Rückdeckungsversicherung). In diesen Fällen ist die Krankentaggeldzahlung an den Arbeitnehmer als Arbeitslohn (§ 19 EStG, § 2 LStDV sowie BFH-Beschluss vom 25.1.2000 – VI B 108/98, juris) zu beurteilen. Unbeachtlich ist dabei, ob die Zahlung des Krankentaggelds an den Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber oder im Wege des abgekürzten Zahlungsweges durch die Rückdeckungsversicherung erfolgt. Als Arbeitslohn steuerpflichtig sind allerdings im Zeitpunkt der Auszahlung einer Versicherungsleistung an den Arbeitnehmer nur die vom Arbeitgeber zur Erlangung des Versicherungsschutzes bis zur Auskehrung der Versicherungsleistung erbrachten Beiträge, der Höhe nach begrenzt auf die an den Arbeitnehmer ausgezahlte Versicherungsleistung (BMF-Schreiben vom 28.10.2009, BStBl I S. 1275).

3.2. Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG

Seit 01.07.2005 ist eine Versicherung über Mutterschaftsleistungen in der Schweiz obligatorisch. Grundlage bildet das Schweizer Bundesgesetz über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (kurz: Erwerbsersatzgesetz – EOG).

Da die Schweizer Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG als vergleichbar mit dem deutschen Mutterschaftsgeld angesehen werden kann, bleibt die Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG in sinngemäßer Anwendung des § 3 Nr. 1 Buchst. d EStG steuerfrei. Ab dem VZ 2015 ergibt sich die Steuerbefreiung auch aus dem neu eingeführten § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG. Sie unterliegt dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k EStG.

Die Beitragsleistungen des Arbeitnehmers / der Arbeitnehmerin nach dem EOG stellen sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG dar. Die gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge bleiben nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei.

3.3. SUVA-Gelder

Die schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) ist Träger der gesetzlichen Unfallversicherung in der Schweiz. Neben der SUVA betreiben aber auch private Versicherungsgesellschaften, öffentliche Unfallversicherungskassen und anerkannte Krankenkassen die obligatorische Unfallversicherung.

Die Leistungen nach dem Schweizer Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) sind als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei. Ab dem VZ 2015 ergibt sich die Steuerbefreiung auch aus dem neu eingeführten § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG. Die Leistungen (z.B. Taggelder) fallen aufgrund der Vergleichbarkeit mit dem inländischen Verletztengeld der gesetzlichen Unfallversicherungen unter den ab VZ 2015 eingeführten § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG und sind in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Dies gilt nicht für SUVA-Renten. Diese sind vom Regelungsinhalt des § 32b EStG nicht erfasst und unterliegen weiterhin nicht dem Progressionsvorbehalt.

Bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2014 bestand für den Progressionsvorbehalt kein Raum, da § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG einen direkten Verweis auf das Sozialgesetzbuch beinhaltet.

Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, ist stets zu prüfen, ob es sich um Leistungen nach dem Schweizer UVG handelt.

3.3.1. Pflichtbeiträge des Arbeitgebers zur BU

Nachdem der obligatorisch anfallende Prämienanteil des Arbeitgebers das berufliche Unfallrisiko abdeckt (BU), bleibt er als Beitrag zur gesetzlichen Unfallversicherung steuerfrei nach § 3 Nr. 62 EStG. Die Beiträge des Arbeitgebers werden im Lohnausweis nicht aufgeführt.

3.3.2. Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV

Der Arbeitnehmer / die Arbeitnehmerin wendet Beiträge für eine Unfallversicherung auf, die das Unfallrisiko für die sog. Nichtberufsunfälle abdeckt (NBUV). Zu den Nichtberufsunfällen rechnen bei Vollerwerbstätigen auch die Unfälle auf Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte. Aus diesem Grunde werden die Beiträge zur NBUV nach dem BMF-Schreiben vom 28.10.2009, BStBl I S. 1275, in einen Werbungskostenanteil und im Übrigen in einen Sonderausgabenanteil aufgeteilt. Der Gesamtbeitrag ist im Verhältnis der jeweiligen Risiken aufzuteilen. Für die Aufteilung sind primär die Angaben des Versicherungsunternehmens darüber maßgebend, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt. Fehlen derartige Angaben, ist der Gesamtbetrag durch Schätzung aufzuteilen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Anteile auf jeweils 50 % des Gesamtbeitrags geschätzt werden.

3.3.3. Freiwillige Übernahme der NBUV-Beiträge durch den AG

In der Praxis treten vielfach Fälle auf, in denen der Arbeitgeber die Arbeitnehmerbeiträge zur NBUV ganz oder teilweise übernimmt. Da der Arbeitgeber hierzu nicht gesetzlich verpflichtet ist, liegen insoweit freiwillige Beitragszahlungen des Arbeitgebers vor. Diese sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn beim Arbeitnehmer / bei der Arbeitnehmerin zu erfassen (Zukunftssicherungsleistungen, § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV i.V. mit § 19 EStG). Die 44 Euro-Freigrenze ist nicht anwendbar (siehe Tz. 1.1). Dies gilt auch bei Arbeitnehmern im schweizerischen öffentlichen Dienst. Im Zweifelsfall ist z.B. eine (Negativ-)Bescheinigung des Arbeitgebers über die von ihm geleisteten Beiträge zur NBUV vorzulegen.

4. Quellensteuer

Eine Anrechnung der Schweizer Quellensteuer erfolgt nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG nur, soweit die zu Grunde liegenden Einkünfte bei der Veranlagung erfasst sind. Steuerfreie Einkünfte, die nicht dem Progressionsvorbehalt unterliegen, gelten nicht als bei der Veranlagung erfasst. Zur exakten Ermittlung der anrechenbaren Quellensteuer nach § 36 EStG im Zusammenhang mit Einkünftekorrekturen nach nationalem Recht siehe Verfügung vom 28.02.2020, Fach B Teil 3 Nummer 10.

Zukunftssicherungsleistungen und 44 Euro-Freigrenze bei Schweizer Grenzgängern

Verfügung vom 05.10.2020, Az.: S 2334/220 - St 133/St 142

Die Verfügung zu Zukunftssicherungsleistungen und 44-Euro Freigrenze bei Schweizer Grenzgängern vom 26.11.2013, Az. S 2334/220 – St 133/St 142 ist durch die zwischenzeitlich ergangene BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 07.06.2018 – VI R 13/16, BStBl 2019 II S. 371, und BFH-Urteil vom 04.07.2018 – VI R 16/17, BStBl 2019 II S. 373) überholt. Sie wird hiermit ersatzlos aufgehoben.

Zur Anwendung der 44 Euro-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG auf Arbeitgeberbeiträge in eine Schweizer (Kollektiv-) Krankentaggeldversicherung und vom Arbeitgeber übernommene Beiträge zur NBUV siehe OFD-Verfügung vom 28.02.2020, Az. S 2255/250 – St 133 (Fach B Teil 2 Nummer 7).

Die gesetzliche Unfallversicherung (u.a. NBUV)

1. Schweizer Rechtslage

Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20.03.1981 (Stand 01.01.2013), Verordnung über die Unfallversicherung (UVV) vom 20.12.1982 (Stand 01.01.2014).

Versicherungsträger:

Träger dieser gesetzlichen Unfallversicherung ist in erster Linie die schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA). Neben der SUVA betreiben aber auch private Versicherungsgesellschaften, öffentliche Unfallversicherungskassen und anerkannte Krankenkassen die obligatorische Unfallversicherung.

Versicherter:

Nach Art. 1 UVG ist jeder in der Schweiz beschäftigte Arbeitnehmer obligatorisch (gesetzlich) versichert.

Versicherungsgegenstand:

Berufsunfälle (Art. 7 UVG), Berufskrankheiten (Art. 9 UVG) und Nichtberufsunfälle (Art. 8 UVG). Die Versicherung erbringt ihre Leistungen außerdem für Schädigungen, die dem Verunfallten bei der Heilbehandlung zugefügt werden (Art. 10 UVG)

Die **Berufsunfälle** nach Art. 7 UVG enthalten dabei nicht die Unfälle, die dem Versicherten auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zustoßen. Eine Ausnahme gilt für **Teilzeitkräfte**, bei denen auch Unfälle auf dem Arbeitsweg zu den Berufsunfällen gehören (Art. 7 Satz 2 UVG). Teilzeitkräfte sind allerdings nicht gegen Nichtberufsunfälle versichert (Art. 8 Satz 2 UVG).

Prämien:

Die Prämien für die obligatorische Versicherung der Berufsunfälle und Berufskrankheiten (BU) hat der Arbeitgeber (Art. 91 Satz 1 UVG) zu tragen. Die Prämien für die obligatorische Nichtberufsunfallversicherung (Art. 8 UVG, kurz NBUV) schuldet grundsätzlich der Arbeitnehmer (Art. 91 Satz 2 UVG). Abweichende Absprachen zugunsten der Arbeitnehmer sind erlaubt.

Versicherungsleistungen:

- Sachleistungen (Art. 10 bis 14 UVG): Kostenübernahme für Arzt, Apotheke, Spital usw.
- Geldleistungen (Art 15 bis 35 UVG): Tagegeld bei Arbeitsunfähigkeit, Invalidenrente bei Erwerbsunfähigkeit, Integritätsentschädigung (Kapitalleistung für immaterielle Beeinträchtigung der Persönlichkeit), Hinterlassenenrente (Witwe, evtl. Kinder)

2. Einkommensteuerliche Beurteilung

2.1. Pflichtbeiträge des Arbeitgebers zur BU

Nachdem der obligatorisch anfallende Prämienanteil des Arbeitgebers das berufliche Risiko abdeckt, bleibt er als Beitrag zur gesetzlichen Unfallversicherung steuerfrei nach § 3 Nr. 62 EStG. Die SUVA-Beiträge des Arbeitgebers werden im Lohnausweis nicht getrennt aufgeführt.

2.2. Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV

Der Arbeitnehmer wendet Beiträge für eine Unfallversicherung auf, die das Unfallrisiko für die sog. Nichtberufsunfälle abdeckt. Zu den Nichtberufsunfällen rechnen bei vollerwerbstätigen Arbeitnehmern auch die Unfälle auf Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte. Aus diesem Grunde werden die Beiträge zur NBUV nach dem BMF-Schreiben vom 28.10.2009, BStBl I S. 1275, in einen Werbungskostenanteil und im Übrigen in einen Sonderausgabenanteil (sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) aufgeteilt. Nach Tz. 1.3 des BMF-Schreibens ist der

Gesamtbeitrag im Verhältnis der jeweiligen Risiken aufzuteilen. Für die Aufteilung sind primär die Angaben des Versicherungsunternehmens darüber maßgebend, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt. Fehlen derartige Angaben, ist der Gesamtbetrag durch Schätzung aufzuteilen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Anteile auf jeweils 50 % des Gesamtbeitrags geschätzt werden.

Hinweis:

Teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer, deren wöchentliche Arbeitszeit bei einem Arbeitgeber mindestens acht Stunden beträgt, sind auch gegen Nichtberufsunfälle versichert. Für teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer, deren wöchentliche Arbeitszeit dieses Mindestmaß nicht erreicht, gelten Unfälle auf dem Arbeitsweg als Berufsunfälle. (Art. 7 UVG i.V. mit Art. 13 UVV).

2.3. Freiwillige Übernahme der NBUV-Beiträge durch den Arbeitgeber

In der Praxis treten vielfach Fälle auf, in denen der Arbeitgeber die Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV ganz oder teilweise übernimmt. Da der Arbeitgeber hierzu nicht gesetzlich verpflichtet ist, liegen insoweit freiwillige Beitragszahlungen des Arbeitgebers vor. Diese sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn beim Arbeitnehmer zu erfassen (Zukunftssicherungsleistungen, § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV i.V. mit § 19 EStG). Dies gilt auch bei Arbeitnehmern im schweizerischen öffentlichen Dienst. Im Zweifelsfall ist z.B. eine (Negativ-)Bescheinigung des Arbeitgebers über die Beiträge zur NBUV vorzulegen.

Hinweis:

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass der Arbeitnehmer keine Beiträge bezahlt, wenn z.B. keine Arbeitnehmerabzüge in der monatlichen Lohnabrechnung für die NBUV erfolgen oder bei Nichtvorlage der monatlichen Abrechnungen, wenn der Betrag laut Zeile 9 des Schweizer Lohnausweises ausschließlich auf die AHV/IV/EO/ALV entfällt (Rückwärtsrechnung anhand der bekannten Prozentsätze der Beiträge zur AHV/IV, EO und ALV). Sofern das Finanzamt davon ausgehen kann, dass der Arbeitnehmer keine Beiträge zur NBUV entrichtet, ist davon auszugehen, dass der Arbeitgeber diese freiwillig übernimmt. In diesen Fällen erfolgt grds. eine Schätzung der Arbeitgeberbeiträge mit 1,5 %. vom Bruttoarbeitslohn. Ggf. ist dem Finanzamt eine entsprechende Arbeitgeberbescheinigung vorzulegen.

2.4. Leistungen nach dem UVG

Die Leistungen nach dem Schweizer UVG sind als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG (ab VZ 2015) i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei. Die Leistungen (z.B. Taggelder) fallen aufgrund der Vergleichbarkeit mit dem inländischen Verletztengeld der gesetzlichen Unfallversicherungen unter den ab VZ 2015 eingeführten § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG und sind in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Dies gilt nicht für SUVA-Renten, diese unterliegen weiterhin nicht dem Progressionsvorbehalt.

Hinweise:

Bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2014 war für den Progressionsvorbehalt kein Raum, da in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ein direkter Verweis auf das Sozialgesetzbuch war.

Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, ist stets zu prüfen, ob es sich um Leistungen nach dem UVG handelt.

Auch wenn das SUVA-Taggeld evtl. wegen eines Nichtberufsunfalls geleistet wird, unterliegen die Taggelder dem Progressionsvorbehalt. Hier besteht die Vergleichbarkeit der Leistung zwar nicht mit der inländischen gesetzlichen Unfallversicherung, sondern mit dem Krankengeld der gesetzlichen Krankenversicherung. Denn nach § 44 SGB V haben Versicherte Anspruch auf Krankengeld, wenn die Krankheit sie arbeitsunfähig macht. Unerheblich ist dem Grunde nach, ob die Krankheit auf einem Unfall oder

einem anderen Ereignis beruht. Die Zweckbestimmung sowohl der SUVA-Taggelder als auch des Krankengelds der gesetzlichen Krankenversicherung ist die – reduzierte – Lohnfortzahlung bei längerem krankheitsbedingtem Arbeitsausfall. Ausschlaggebend dafür ist in beiden Fällen das bestehende Arbeitsverhältnis im Zusammenhang mit den maßgeblichen Versicherungsbedingungen. Auch nach ihrer rechtlichen Ausgestaltung sind die Leistungen vergleichbar. Sowohl das gezahlte Taggeld der SUVA, als auch das Krankengeld nach § 44 Abs. 1 SGB V gehören zum (gesetzlich vorgeschriebenen) Leistungsumfang einer gesetzlichen Pflichtversicherung. Es handelt sich bei beiden Leistungen um Leistungen gesetzlicher Versicherungskassen als Träger öffentlicher Verwaltung. Damit handelt es sich bei beiden Leistungen um eine Sozialleistung als Teil des Sozialversicherungsverhältnisses und damit eines öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnisses.

Aufgrund der Vergleichbarkeit der Leistungen liegen die Voraussetzungen des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG vor, die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt.

Kinderabhängige Leistungen aus der Schweiz

Verfügung vom 24.07.2017, Az.: S 225.5/212 – St 133

Soweit ersichtlich gibt es in der Schweiz eine Vielzahl verschiedener Familienzulagesysteme. Anzuführen sind beispielsweise Leistungen nach dem schweizerischen Familienzulagengesetz (FamZG), die Unterhaltszulage des Kantons Basel-Stadt sowie die Kinderrenten aus der AHV/IV.

In der Praxis ist stets zu prüfen, ob es sich bei diesen Leistungen um mit dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen handelt oder ob sie als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen sind.

Übersicht über die Anspruchsberechtigung:

Erwerbstätigkeit des Berechtigten	**Erwerbstätigkeit des Ehepartners / des anderen Elternteils**	**Kindergeld / Kinderzulage**	**Differenzbetrag**
Schweiz	Deutschland	Deutschland auf Antrag des Ehepartners / anderen Elternteils	entfällt
Schweiz	Keine Erwerbstätigkeit	Schweiz	Deutschland auf Antrag des Ehepartners / anderen Elternteils
Deutschland	Schweiz	Deutschland	entfällt
Keine Erwerbstätigkeit	Schweiz	Schweiz	Deutschland auf Antrag des Ehepartners / anderen Elternteils
Schweiz	Schweiz	Schweiz	Deutschland auf Antrag

Nähere Erläuterungen zur einkommensteuerlichen Behandlung kinderabhängiger Leistungen aus der Schweiz ergeben sich aus der nachfolgenden Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 24.07.2017 – S 225.5/212 – St 133:

Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeines 2
2. Leistungen nach dem schweizerischen FamZG 2
3. Thurgauer Familienzulage und andere vergleichbare Leistungen 3
4. Kinderrenten 3
5. Weitere Vorgehensweise 4

1. Allgemeines

Dem Kindergeld vergleichbar sind regelmäßig nur solche kinderabhängigen Leistungen, die grundsätzlich allen Arbeitnehmern sowie anderen begünstigten Personen unabhängig von ihrer Beschäftigung bei einem bestimmten Arbeitgeber zustehen. Unerheblich ist dabei, ob die Zahlung von einer öffentlichen Kasse oder vom Arbeitgeber gezahlt wird.

Sonstige Leistungen, die ein Arbeitgeber ausschließlich aufgrund seiner Eigenschaft als Arbeitgeber des Leistungsempfängers erbringt, ohne dass andere Personen einen entsprechenden Anspruch gegen den Staat oder ihren eigenen Arbeitgeber haben, sind dagegen nicht mit dem deutschen Kindergeld vergleichbar.

2. Leistungen nach dem schweizerischen FamZG

Mit Inkrafttreten des schweizerischen Bundesgesetzes über die Familienzulagen (FamZG, SR 836.2) vom 24.03.2006 ab 01.01.2009 hat die Schweiz die dem deutschen Kindergeld vergleichbaren Leistungen bundeseinheitlich geregelt. Ergänzend zu den Bundesregelungen gibt es in jedem Kanton eine Gesetzgebung über die Familienzulagen. Die Familienzulagen sind auch Gegenstand von Staatsverträgen und im Verhältnis zu den Staaten der EU sind die Koordinationsnormen der EU anwendbar.

Das FamZG gilt für alle Arbeitnehmer außerhalb der Landwirtschaft und für nichterwerbstätige Personen. Somit haben auch Grenzgänger in die Schweiz einen Anspruch auf Familienzulage. Anspruch besteht für Kinder, zu denen ein Kindesverhältnis besteht, und – unter bestimmten Voraussetzungen – auch Stiefkinder, Enkelkinder und Geschwister.

Eine Besonderheit beim FamZG liegt darin, dass die Kompetenzen zum Erlass der Ausführungsbestimmungen und die Aufsicht zwischen Bund und Kantonen geteilt sind. Der Bund regelt die Einzelheiten der Anspruchvoraussetzungen. Die Kantone können höhere Leistungen einführen, als sie das FamZG vorschreibt. Sie können sich aber auch auf die Mindestansätze beschränken.

Sofern eine Leistung im Ausland nach § 65 EStG eine mit dem Kindergeld vergleichbare andere Leistung ist, ist diese insgesamt steuerfrei. Als dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen i.S. des § 65 Abs. 1 EStG sind nur die Familienzulagen nach Art. 3 Abs. 1 des FamZG bzw. den jeweiligen kantonalen Einführungsgesetzen zum FamZG anzusehen.

Die Leistungen bestehen aus Kinderzulagen (für Kinder bis zu 16 Jahren, bei Erwerbsunfähigkeit des Kindes bis zu 20 Jahren) von mindestens 200 CHF und Ausbildungszulagen (für Kinder von 16 bis 25 Jahren in Ausbildung) von mindestens 250 CHF je Kind und Monat.

Die Kantone können allerdings höhere Ansätze vorschreiben (siehe Anlage: Übersicht der gesetzlich festgelegten Zulagen der einzelnen Kantone). Die gezahlten Kinder-/Ausbildungszulagen sind nur steuerfrei, soweit sie auf kantonalem Recht beruhen. Dieser Steuerfreiheit steht nicht entgegen, wenn die Leistungen höher als das Kindergeld nach deutschem Recht sind.

Dem inländischen Kindergeld vergleichbare Leistungen sind bei der Günstigerprüfung nur bis zur Höhe des Kindergelds nach § 66 EStG zu berücksichtigen (§ 31 Satz 7 EStG). Übersteigen die steuerfrei erhaltenen Zulagen aus der Schweiz das deutsche Kindergeld, sind diese auf der Anlage Kind (nur) in Höhe des deutschen Kindergeldes anzurechnen. Die Eingabe der Kz. 036.x35 = 1 ist nicht vorzunehmen.

Folgende kinderabhängige Leistungen aus der Schweiz sind nicht dem deutschen Kindergeld vergleichbar:

- Die Geburtszulage und die Adoptionszulage nach Art. 3 Abs. 3 des FamZG sind nicht mit dem deutschen Kindergeld vergleichbar, da diese nicht monatlich gezahlt werden, sondern einmalig anlässlich einer Geburt beziehungsweise einer Adoption.

- Ebenfalls gelten durch Gesamt- oder Einzelarbeitsvertrag oder andere Regelungen vorgesehene Leistungen nach Art. 3 Abs. 2 Satz 4 nicht als Familienzulagen i.S. des FamZG und sind damit regelmäßig auch nicht mit dem deutschen Kindergeld vergleichbar.

3. Thurgauer Familienzulage und andere vergleichbare Leistungen

Mit Urteil vom 26.07.2012 – III R 97/08, BStBl II 2013 S. 24, entschied der BFH zugunsten der Familienkasse, dass die Thurgauer Familienzulage eine Familienleistung sei, welche den Anspruch auf deutsches (Differenz-) Kindergeld mindert. Der BFH begründet dies mit der gemeinschaftlichen Kollisionsregel, nach welcher der Anspruch auf Familienleistung im Wohnland bis zur Höhe einer während desselben Zeitraums für dasselbe Familienmitglied allein aufgrund der innerstaatlichen Rechtsvorschrift des Beschäftigungslandes oder nach Art. 73 ff der VO Nr. 1408/71 geschuldeten Leistung ruht. Familienleistung i.S. der VO Nr. 1408/71 sind alle Sach- und Geldleistungen, die zum Ausgleich von Familienlasten bestimmt sind, mit Ausnahme von Geburts- oder Adoptionsbeihilfen. Der Ausdruck „Ausgleich von Familienlasten“ erfasst nach EuGH-Rechtsprechung einen staatlichen Beitrag zum Familienbudget, der die Kosten des Unterhalts von Kindern verringern soll. Nach diesen Grundsätzen ist auch die Familienzulage des Kantons Thurgau eine Familienleistung i.S. der VO Nr. 1408/71 und mindert den Anspruch auf Kindergeld im Inland.

Im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017, BStBl I S. 151, ist geregelt, welche kantonalen Zulagen zusätzlich zur Kinder- und Ausbildungszulage dem Kindergeld vergleichbar sind, und somit bei der Veranlagung der Grenzgänger zur Schweiz vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen sind.

Danach sind dem Kindergeld vergleichbar die gezahlten Leistungen folgender Schweizer Kantone:

- Thurgau: Familienzulage (225 CHF mtl.),
- Basel-Stadt: Unterhaltszulage (411 CHF bis 566 CHF mtl.),
- Basel-Land: Erziehungszulage (Höhe einkommensabhängig),
- Bern: Betreuungszulage (600 CHF bis 3.600 CHF jährlich).

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Vielmehr sind die Grundsätze des o.g. BFH-Urteils allgemein auf Familienleistungen im öffentlichen Dienst der Schweiz anwendbar. Somit sind Geld- und Sachleistungen, die in Gesetzen, Verordnungen, Satzungen oder anderen generellen Rechtsnormen von Bund, Kantonen und Gemeinden geregelt sind und zum Ausgleich von Familienlasten gezahlt werden, sind als dem Kindergeld vergleichbar im Sinne des § 65 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen.

Bei Leistungen anderer Schweizer Kantone oder des Bundes, die im BZSt-Schreiben vom 21.03.2014, a.a.O., nicht ausdrücklich genannt sind, ist die Einzelfallentscheidung der Familienkasse maßgebend. Sofern der Grenzgänger nachweist, dass seine Familienkasse die Leistung dem Kindergeld als vergleichbar ansieht, wird diese Entscheidung übernommen und folglich die Zulage vom Arbeitslohn abgezogen. Allein die Ablehnung der Auszahlung von Differenzkindergeld ist dabei nicht ausreichend, da dies aufgrund des hohen Kurses schon durch die reguläre Kinder- oder Ausbildungszulage erfolgen kann. Der Grenzgänger muss nachweisen, wie die Familienkasse seine namentlich genannte kantonale Zulage behandelt hat.

Auf zusätzliche oder erhöhte Kinderzulagen von privaten Arbeitgebern hat die o.g. Entscheidung des BFH keine Auswirkung. Diese sind dem Kindergeld weiterhin nicht vergleichbar.

4. Kinderrenten

Die Leistungen aus der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), der Invalidenversicherung (IV) sowie aus der Säule 2a (=Obligatorium) sind wie Leistungen aus der deutschen gesetzlichen Renten-

versicherung zu behandeln. Damit sind auch die unter dem Begriff "Kinderrente" gezahlten Kinderzuschüsse der AHV/IV bzw. aus der Säule 2a zur Alters- oder Invalidenrente nach § 3 Nr. 2 Buchst. e i.V. mit Nr. 1 Buchst. b EStG steuerfrei.

Die Kinderrenten aus der zweiten Säule der Schweizer Altervorsorge werden i.d.R. sowohl aus dem Obligatorium als auch aus dem Überobligatorium finanziert. Zu beachten ist, dass der überobligatorische Teil im Gegensatz zu den obigen Ausführungen mangels Vergleichbarkeit mit der gesetzlichen Rentenversicherung nicht steuerfrei ist. Folglich ist die überobligatorische Kinderrente als abgekürzte Leibrente mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i. V. mit § 55 Abs. 2 EStDV zu besteuern.

5. Weitere Vorgehensweise

Die Grundsätze der Verfügung sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Ich bitte, diese Verfügung zum Gegenstand von Sachgebietsbesprechungen mit den zuständigen Bearbeitern zu machen, damit eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist.

Übersicht:
Gesetzlich festgelegte Zulagen in den einzelnen Kantonen (in CHF) (bis 31.12.2019)

Kanton	Kinderzulage	Sonderregelungen		Ausbildungszulage	Sonderregelungen	
	CHF	CHF		i.d.R. ab 16 Jahre (CHF)	CHF	
Aargau	200			250		
Appenzell IR	230			280		
Appenzell AR	200			250		
Basel-Land	200			250		
Basel-Stadt	275			325		
Bern	230			290		
Freiburg	265	285	ab dem 3. Kind	325	345	ab dem 3. Kind
Genf	300	400	ab dem 3. Kind	400	500	ab dem 3. Kind
Glarus	200			250		
Graubünden	220			270		
Jura	275			325		
Luzern	200	210	ab 12 J.	250		
Neuenburg	220	250	ab dem 3. Kind	300	330	ab dem 3. Kind
Nidwalden	240			270		
Obwalden	200			250		
Schaffhausen	230			290		
Schwyz	220			270		
Solothurn	200			250		
St. Gallen	230			280		
Tessin	200			250		
Thurgau	200			250		
Uri	200			250		
Waadt	230	370	ab dem 3. Kind	300	440	ab dem 3. Kind
Wallis	275	375	ab dem 3. Kind	425	525	ab dem 3. Kind
Zug	300			350		erst ab 18
Zürich	200	250	ab 13 J.	250		

Hinweise:

- Zahlt bei Arbeitnehmertätigkeit beider Elternteile Deutschland das Kindergeld und wird in der Schweiz zusätzlich ein Differenzkindergeld gezahlt, ist dieses nur steuerfrei, soweit es auf der gesetzlich geregelten kantonalen Familienzulage beruht.
- Sind beide Elternteile in der Schweiz beschäftigt und ist die Familienzulage in der Schweiz niedriger als das inländische Kindergeld, gewähren die Familienkassen in diesen Fällen Differenzkindergeld. Das bedeutet, dass in diesen Fällen - wenn also Differenzkindergeld gezahlt wird bzw. ein Anspruch darauf besteht - auch der volle Anspruch auf inländisches Kindergeld im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 31 EStG gegen zurechnen ist. Die Eingabe der Kz. 036.x35 = 1 ist folglich nicht mehr notwendig.

Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG

Seit dem 01.07.2005 besteht in der Schweiz eine gesetzliche Regelung über die Auszahlung der Mutterschaftsentschädigung. Nach Art. 16d ff. des Schweizer Bundesgesetzes über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (kurz: Erwerbsersatzgesetz – EOG) haben Mütter ab dem Tag der Niederkunft einen Entschädigungsanspruch längstens für 98 Tage. Die Mutterschafts-entschädigung wird dabei als Taggeld ausgerichtet. Nach Art. 19 Satz 2 EOG wird bei Leistungsberechtigten, die vor dem Beginn des Anspruchs unselbständig erwerbstätig waren, die Entschädigung über den Arbeitgeber ausbezahlt. In diesem Fall kann der Arbeitgeber anstelle des Leistungsberechtigten den Anspruch gegenüber der zuständigen Ausgleichskasse geltend machen (Art. 17 Satz 1 Buchst. b EOG).

Leistungen bis VZ 2014

Die schweizerische Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG ist eine mit dem deutschen Mutterschaftsgeld vergleichbare Leistung. Die Mutterschaftsentschädigungen nach dem EOG bleiben in sinngemäßer Anwendung des § 3 Nr. 1 Buchst. d EStG steuerfrei. Sie unterliegen indessen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG gilt sinngemäß). Hierbei handelt es sich um eine Billigkeitsregelung aus sachlichen Gründen. Darauf einbehaltene Quellensteuer wird nicht angerechnet.

Leistungen ab VZ 2015

Die schweizerische Mutterschaftsentschädigung nach dem EOG ist eine mit dem deutschen Mutterschaftsgeld vergleichbare Leistung. Die Mutterschaftsentschädigungen nach dem EOG bleiben nach § 3 Nr. 2 Buchst. e i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. d EStG steuerfrei. Sie unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG. Darauf einbehaltene Quellensteuer wird angerechnet.

Steuerliche Behandlung der Beiträge zur EO

Die Beitragsleistungen des Arbeitgebers sind aufgrund der seit dem 01.07.2005 bestehenden Verpflichtung zur Beitragszahlung nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei. Der Arbeitnehmeranteil zählt zum steuerpflichtigen Arbeitslohn und kann als sonstige Vorsorgeaufwendung im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Sonderausgabe geltend gemacht werden (siehe auch Fach B Teil 2 Nummer 2 Tz. 1.5).

Die Auszahlungsleistung aus der EO ist vom Arbeitgeber im Schweizer Lohnausweis unter Ziffer 7 zu bescheinigen.

Sonstige Lohnersatzleistungen aus der Schweiz

Die Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslosengeld aus der Schweiz gelten sinngemäß auch für andere Lohnersatzleistungen aus der Schweiz. Voraussetzung ist, dass die Lohnersatzleistungen mit den in § 3 EStG aufgezählten inländischen Leistungen vergleichbar sind.

Als vergleichbare schweizerische Lohnersatzleistungen kommen insbesondere das Kurzarbeitergeld und das Schlechtwettergeld aus der schweizerischen Arbeitslosenversicherung in Betracht. Gleiches gilt für die von der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse an einen Grenzgänger gezahlte Insolvenzentschädigung, die Mutterschaftsentschädigungen nach EOG sowie für Taggelder aus der IV.

Bis VZ 2014 wurden diese Leistungen aus sachlichen Billigkeitsgründen steuerbefreit. Die sachliche Billigkeitsregelung umfasst das „Paket“ der Steuerbefreiung und Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt (sinngemäß § 32b EStG). Die Quellensteuer, welche auf diese im Billigkeitswege steuerfrei gestellten Leistungen entfällt, wurde grds. nicht angerechnet.

Ab VZ 2015 sind die genannten Leistungen durch den gesetzlichen Tatbestand des nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei. Sie unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG. Die darauf entfallene Quellensteuer ist anzurechnen.

Hinweis:

Näheres zu den Taggeldern aus der IV in Fach B Teil 2 Nummer 2 Tz. 1.4; zur Arbeitslosenversicherung Fach B Teil 2 Nummer 5 und zur Mutterschaftsentschädigung nach EOG Fach B Teil 2 Nummer 11.

Besteuerung eines Stipendiums aus der Schweiz

In der Praxis sind Fälle aufgetreten, in denen ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger von einer Schweizer Einrichtung Leistungen aufgrund eines Stipendiums erhält. Nach allgemeinen Grundsätzen sind solche Leistungen grundsätzlich steuerpflichtig, es sei denn, die Voraussetzung für eine Steuerbefreiung (insbesondere § 3 Nr. 11 oder Nr. 44 EStG) liegen sinngemäß vor.

Leistungen aus einem schweizerischen Stipendium können zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) oder zu sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 1 EStG) führen. In beiden Fällen steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 15a sowie Art. 21 DBA-Schweiz).

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG setzt folgende Merkmale kumulativ voraus:

- Die Bezüge müssen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung stammen.
- Die Bezüge werden wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt, die Erziehung oder Ausbildung, Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern.
- Der Empfänger der Bezüge darf nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein.

Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG kommt bei Vorliegen folgender Tatbestandsmerkmale (kumulativ) in Betracht:

- Die Leistungen an den Stipendiaten müssen unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, stammen. Gleiches gilt für Stipendien, die für diesen Zweck von einer Einrichtung gegeben werden, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird oder bei der es sich um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG handelt.
- Das Stipendium muss zur Förderung der Forschung oder zur Fortbildung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung gewährt werden.
- Das Stipendium darf einen für die Erfüllung der Forschungsaufgaben oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen.
- Das Stipendium muss nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden.
- Der Empfänger des Stipendiums darf nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein. Als Beweisanzeichen, ob der Steuerpflichtige zu einer bestimmten Gegenleistung verpflichtet ist, können neben den Regelungen im Anstellungsvertrag auch die Höhe des Gehalts (Kirchhof/Söhn, Kommentar, EStG zu § 3 Nr. 44 Rz. B 44/80) sowie die Behandlung als Arbeitslohn durch den Schweizer Arbeitgeber mit Einbehalt von schweizerischen Sozialversicherungsbeiträgen und DBA-Quellensteuern sowie den Regelungen zur Lohnfortzahlung im Krankheitsfall herangezogen werden.

Hinweise:

- Das Stipendium übersteigt den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag grds. nicht, wenn es über die zuvor aus einem Beschäftigungsverhältnis bezogenen Einnahmen nicht wesentlich hinausgeht (BFH-Urteil vom 24.02.2015 – VIII R 43/12, BStBl II S. 691). Näheres zur Prüfung der Angemessenheit des Stipendiums im Zusammenhang mit der Bestreitung des Lebensunterhalts vgl. H 3.44 EStH.

- Die Stiftung des Schweizerischen Nationalfonds (SNF), ist eine öffentlich-rechtliche Einrichtung der Schweiz, die Stipendien aus öffentlichen Mitteln gewährt. Somit ist es bei Stipendien des SNF grundsätzlich vertretbar von der Besteuerung dieses Stipendiums nach § 163 AO abzusehen, sofern die vorstehend ausgeführten Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG vorliegen. Zu beachten ist, dass der Abschluss eines Arbeitsvertrages der Steuerbefreiung entgegensteht, wenn der Leistungsempfänger dadurch zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird. Dieses Kriterium ist im Einzelfall anhand der arbeitsvertraglichen Regelung oder der einschlägigen Personalordnung zu prüfen.
- Die übrigen schweizerischen Stiftungen erfüllen i.d.R. nicht die Voraussetzungen einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung nach deutschem Recht. Diese Stipendien sind daher steuerpflichtiger Arbeitslohn. Wird eine Steuerfreiheit dennoch beantragt, sind dem Finanzamt die entscheidungserheblichen Unterlagen vorzulegen (§ 90 Abs. 2 AO).

Steuerliche Behandlung der pauschalen Schichtzulage

1. Allgemeines

Zahlreiche Schweizer Firmen zahlen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN) Einzelzuschläge in unterschiedlicher Höhe.

Unternehmen mit Schichtbetrieb – insbesondere die chemische Industrie im Großraum Basel – zahlen i.d.R. eine pauschale Schichtzulage. Hierfür gibt es unterschiedliche Rechtsgrundlagen, im Kanton Basel z.B. den Gesamtarbeitsvertrag (GAV) für die Basler Chemische Industrie. Für die bisher im Rahmen der Besteuerung bekannt gewordenen Regelungen lassen sich teilweise Übereinstimmungen feststellen:

- Teils setzt sich die Schichtzulage aus (Einzel-)Zuschlägen mit festen Prozentsätzen für
  - die Schichtarbeit,
  - für Arbeit an Samstagen,
  - für Arbeit während der Nacht und
  - für Arbeit an Sonn- und Feiertagen

  zusammen. Je nach Schichtplan werden die unterschiedlichen zulageberechtigten „Soll"-Arbeitsstunden ermittelt und sodann wird unter Anwendung der jeweiligen Zuschlagssätze die Schichtpauschale in Prozent des Stundengrundlohns errechnet (so z.B. der GAV Basler Chemische Industrie).
- Teils wird eine schichtbezogene Pauschale gezahlt ohne erkennbaren Bezug zu Einzelzuschlägen.
- Soweit ersichtlich, wird die Schichtzulage teilweise während krankheits- und unfallbedingter Arbeitsabwesenheit und während der sog. Absenzen (dienstfreie Tage) sowie während der Urlaubszeit weiter gezahlt.

2. Steuerliche Behandlung der pauschalen Schichtzulage

§ 3b EStG stellt für die Steuerbefreiung nicht auf die Summe von steuerfrei zahlbaren Zuschlägen ab, sondern befreit einen gewissen Prozentsatz (abhängig vom Grundlohn) des Zuschlags

- für Sonntagsarbeit,
- für Feiertagsarbeit und
- für Nachtarbeit

von der Steuer.

Daraus leiten die Rechtsprechung (Urteile vom 25.03.1988 – VI R 20/84, BFH/NV S. 496, vom 28.11.1990 – VI R 90/87, BStBl 1991 II S. 293, vom 23.10.1992 – VI R 55/91, BStBl 1993 II S. 314, vom 08.12.2011 – VI R 18/11, BStBl 2012 II S. 291) und die Finanzverwaltung in R 3b Abs. 7 LStR 2018 ab, dass ein Pauschalzuschlag nur dann und insoweit steuerfrei bleiben kann, als er den im Einzelnen ermittelten Zuschlägen für tatsächlich geleistete SFN-Arbeit entspricht.

Eine Schichtpauschale kann steuerfrei bleiben, wenn und soweit sie sich der tatsächlich geleisteten SFN-Arbeit konkret zuordnen lässt, d.h. wenn sie sich erkennbar aus Einzelzuschlägen zusammensetzt. Das ist bei den in der Schweiz nach dem GAV für die Basler Chemische Industrie gezahlten Schichtpauschalen der Fall: Die Zulage wird rechnerisch aus der Summe von Einzelzuschlägen für SFN-Arbeit

und für die Wechselschicht ermittelt. Durch Rückrechnung lässt sich feststellen, welcher Zuschlagsteil in der Pauschale für die SFN-Arbeit enthalten ist.

Die in der Pauschale enthaltenen Einzelzuschläge können aber nur für die am Sonntag, Feiertag und in der Nacht tatsächlich geleistete Arbeit steuerfrei bleiben. Soweit sie auf nicht geleistete Stunden (Krankheit, Absenzen, Urlaub) entfallen, sind die Zuschläge in jedem Fall steuerpflichtig (R 3b Abs. 6 Satz 1 LStR; H 3b „tatsächliche Arbeitsleistung“ LStH 2018). Dies erfordert, dass der Schweizer Arbeitgeber die tatsächlich geleisteten SFN-Arbeitsstunden festhält.

Darüber hinaus macht die Verwaltung in R 3b Abs. 7 LStR 2018 (bestätigt durch BFH-Urteil vom 25.03.1988, a.a.O.) die Steuerbefreiung von einer Einzelabrechnung durch den Arbeitgeber abhängig, mit der dieser spätestens am Jahresende eventuell zuviel gezahlte Pauschalzuschläge der Lohnbesteuerung unterwirft. Auf diese Voraussetzung kann bei Grenzgängern verzichtet werden. Die LStR enthalten Anweisungen für den Lohnsteuerabzug durch den inländischen Arbeitgeber. Ein Arbeitgeber in der Schweiz hat keine Steuerabzugsverpflichtung; folglich kann er selbst bei durchgeführter Abrechnung zuviel gezahlte Pauschalzuschläge nie der Lohnbesteuerung unterwerfen. Aus diesem Grund ist die erforderliche „Abrechnung“ durch den Steuerpflichtigen bzw. das deutsche Finanzamt im Rahmen der Grenzgänger-Veranlagung zulässig.

Die vom Finanzamt für die Abrechnung benötigten Angaben führen zu einer Steuerermäßigung; deswegen liegt die Feststellungslast beim Grenzgänger. Die erforderliche Mitwirkung des Arbeitgebers hat arbeitsrechtlichen Charakter.

Die Schichtzulage nach dem GAV für die Basler Chemische Industrie und nach vergleichbaren Regelungen ist teilweise steuerfrei zu belassen, wenn

- der Grenzgänger das jeweilige Reglement vorlegt und daraus die Zusammensetzung der Schichtzulage ersichtlich ist sowie
- der Schweizer Arbeitgeber im Lohnausweis oder in einer Anlage dazu auf Grund von Einzelaufzeichnungen die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen und in der Nacht sowie den darauf entfallenden Zuschlag einschließlich Zuschlagsatz bescheinigt. Zur optimalen Ausnutzung der steuerfreien Nachtzuschläge sind die Nachtstunden von 0.00 Uhr bis 4.00 Uhr getrennt von der übrigen Nachtarbeit auszuweisen (§ 3b Abs. 3 EStG).

  Für die abgelaufenen Jahre ist der Nachweis der tatsächlich geleisteten SFN-Arbeit auch nachträglich möglich (BFH-Urteil vom 28.11.1990 – VI R 56/90, BStBl 1991 II S. 298), z.B. durch einen Abgleich des Schichtplans mit der Urlaubs- und Krankenkartei.

Hinweise:

Der Grundlohn ermittelt sich nach den Grundsätzen der R 3b Abs. 2 LStR. Nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Grundlohn maximal auf 50 Euro pro Stunde begrenzt. D.h. bei Arbeitnehmern, die einen höheren Grundlohn als 50 Euro erhalten, berechnet sich der steuerfreie Zuschlag auf der Basis von 50 Euro.

Das FG Baden-Württemberg entschied mit Urteil vom 20.06.2012 – 14 K 4685/09, dass bei einem Arbeitnehmer, der von seinem Schweizer Arbeitgeber eine pauschale Vergütung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit erhält, die nicht neben seinem Grundlohn, sondern als fester monatlicher Bestandteil seines Arbeitslohns ausbezahlt wird und mithin Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch nachts, bzw. an Sonn- und Feiertagen geleistete Tätigkeit ist, eine Steuerfreiheit nach § 3b Abs. 1 EStG ausscheidet. Eine Steuerfreiheit erfordert die Unterscheidung zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen und einen Bezug zwischen dem Zuschlag und der Tätigkeit zu den begünstigten Zeiten.

Damit bestätigt das FG die Verwaltungsauffassung. Der Kläger begehrte die Möglichkeit eines einfacheren Nachweises, da er einen ausländischen Arbeitgeber hatte. Eine solche Beweiserleichterung lässt sich aber mit dem Freizügigkeitsabkommen nicht begründen. Der BFH bestätigte im Urteil vom 24.09.2013 – VI R 48/12, BFH/NV 2014 S. 341, die Auffassung des FG.

Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

1. Allgemeines

Arbeitnehmer können in unterschiedlicher Weise am Erfolg des Unternehmens beteiligt werden. Diesbezügliche Programme finden sich vor allem in der Chemieindustrie, bei Banken, Versicherungen und IT-Firmen.

Die Beteiligung kann dabei direkt mittels Einräumung von Wertpapieren (Aktien oder Genussscheine) erfolgen oder indirekt mittels Einräumung von Optionen oder Anwartschaften zum Bezug von Wertpapieren. Diese Formen werden auch als **echte** Mitarbeiterbeteiligungen bezeichnet, da die Arbeitnehmer im Ergebnis am Eigenkapital des Arbeitgebers beteiligt werden (siehe Tz. 2). Sie sind bei steuerbarem Einkommen in der Regel aus dem Schweizer Lohnausweis unter der Ziffer 5 ersichtlich.

Von sog. **unechten** Mitarbeiterbeteiligungen spricht man, bei eigenkapital- bzw. aktienkursbezogenen Anreizsystemen, welche dem Arbeitnehmer im Ergebnis keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel nur eine Geldleistung in Aussicht stellen, welche sich an der Wertentwicklung des Basistitels bestimmt (siehe Tz. 3).

Fundstelle hinsichtlich der Schweizer Besteuerung sind Art 17a ff des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer in der Schweiz (DBG) und das Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung EStV vom 22.07.2013 (Fundstelle: http://www.estv.admin.ch/bundessteuer oder auszugsweise im Fach D Teil 1 Nummer 3)

2. Echte Mitarbeiterbeteiligungen:

2.1. Mitarbeiteraktien und Genussscheine

Als Mitarbeiteraktien gelten Aktien des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber in der Regel zu Vorzugsbedingungen aufgrund seines Arbeitsverhältnisses übertragen werden. Genussscheine sind stimmrechtslose Dividendenpapiere, ansonsten besitzen sie dieselben Eigentums- und Dividendenrechte wie Aktien.

2.1.1. Freie Mitarbeiteraktien

Als frei handelbare Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien, über welche ein Arbeitnehmer ohne Einschränkung verfügen kann.

Deutsche Besteuerung:

Der verbilligte Bezug ist bei Bezug der Aktie (Zufluss im Sinne des § 11 EStG) als geldwerter Vorteil bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 8 Abs. 1 EStG zu versteuern. Nach dem BFH-Urteil vom 07.05.2014 – VI R 73/12, BStBl II S. 904, ist die Bemessungsgrundlage der **Börsenwert bei Abschluss des für beide Seiten verbindlichen Veräußerungsgeschäfts** abzüglich Abgabepreis (= Kaufpreis).

Schweizer Besteuerung:

Die Besteuerung erfolgt ebenfalls mit Bezug. Steuerpflichtiger Wert ist der Börsenkurs abzüglich Abgabepreis (= Kaufpreis), vgl. Art. 17b Abs. 1 DBG.

Hinweis:

> Wenn (freie oder gesperrte) Aktien nicht verbilligt erworben, sondern lediglich ein Diskont nach Schweizer Steuerrecht gewährt wurde, erfolgt ein Hinweis auf dem Zusatzblatt zum Lohnausweis.

2.1.2. Gesperrte Aktien

Als gesperrte Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien mit einer in der Regel zeitlich befristeten Verfügungsbeschränkung (Sperrfrist), während der der Arbeitnehmer diese Aktien weder veräußern, verpfänden noch anderweitig belasten darf. Der Rechtsgrund für die Sperrfrist ist regelmäßig das Beteiligungsreglement bzw. der Kaufvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeitenden.

Deutsche Besteuerung:

Bemessungsgrundlage ist wie bei der Ausgabe von freien Aktien der Börsenwert abzüglich Abgabepreis (= Kaufpreis). Laut Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass lediglich schuldrechtlich (obligatorisch) wirkende Sperr- oder Haltefristen dem Zufluss nicht entgegenstehen. Anders ist es bei gesetzlichen (rechtlichen) Verfügungsbeschränkungen. Solange diese bestehen, ist der Vorteil in Form von Aktien dem Arbeitnehmer noch nicht zugeflossen (BFH vom 30.06.2011 – VI R 37/09, BStBl II S. 923).

Aktien sind Vermögensbeteiligungen i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 des fünften Vermögensbildungsgesetzes, für die steuerliche Beurteilung ist § 3 Nr. 39 EStG zu beachten. Auf die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 08.12.2009, BStBl I S. 1513, wird verwiesen.

Schweizer Besteuerung:

Der geldwerte Vorteil wird im Zeitpunkt der Ausübung besteuert (Art. 17b Abs. 3 DBG). Vom Börsenwert wird ein Abschlag (Diskont) entsprechend der Sperrfrist (Art. 17b Abs. 2 DBG) vorgenommen. Von diesem Basiswert wird zur Ermittlung des steuerpflichtigen Wertes der Abgabepreis (= Kaufpreis) abgezogen.

Hinweise:

- Erträge aus den erworbenen Mitarbeiteraktien sind in Deutschland als Dividenden nach § 20 Abs.1 Nr.1 EStG in Verbindung mit Art. 10 DBA-Schweiz steuerpflichtig. Die in der Schweiz erhobene Quellensteuer kann mit max. 15 % (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c DBA-Schweiz) angerechnet werden. Auch gesperrte Aktien oder Genussscheine sind dividendenberechtigt.
- Sofern die Mitarbeiteraktien nach dem 31.12.2008 erworben werden, ist der Verkauf der Aktien steuerpflichtig (§ 20 Abs. 2 Nr.1 EStG). Bei Altfällen (Erwerb der Aktien vor dem 01.01.2009) gilt die Jahresfrist nach § 23 EStG a.F.
- Zur Ermittlung des Gewinns sind die Anschaffungskosten zum Eurokurs im Zeitpunkt des Erwerbs, der Verkaufspreis mit dem Eurokurs im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG). Dies kann zu erheblichen Kursgewinnen führen.
- Gemäß § 20 Abs. 4 Satz 7 EStG ist bei Veräußerungen von Wertpapieren aus einer Sammeldepotverwahrung zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert werden (Fifo-Methode). Die Anwendung der Fifo-Methode ist auf das einzelne Depot bezogen. Konkrete Einzelweisungen des Kunden, welches Wertpapier veräußert werden soll, sind insoweit einkommensteuerrechtlich unbeachtlich (Tz. 97 ff. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I S. 85).

Beispiel 1

Der in Deutschland wohnhafte und in der Schweiz als Grenzgänger tätige Steuerpflichtige A erhält im Februar 2009 einen Bonus in Höhe von 20.000 CHF. Im Rahmen eines bestehenden Beteiligungsprogramms setzt er den Bonus zur Hälfte zum Erwerb von Aktien seines Arbeitgebers, der X-AG, ein. Die andere Hälfte des Bonus lässt sich A ausbezahlen. Die Aktien haben eine Sperrfrist von drei Jahren, der Kurswert beträgt im Zeitpunkt der Abgabe 50 CHF je Aktie. In Ziffer 5 des Lohnausweises des Steuerpflichtigen A ist ein Betrag von 8.396 CHF ausgewiesen.

Die im Mai 2009 ausbezahlte Dividende beträgt 10 CHF je Aktie, insgesamt also 2.000 CHF, laut Dividendenabrechnung wurden hierauf 35 % (= 700 CHF) Quellensteuern erhoben. Im März 2014 verkauft A diese Aktien für 70 CHF je Aktie, es fallen Transaktionskosten von 350 CHF an.

Lösung

A wird im Jahr 2009 Eigentümer von 200 Aktien der X-AG, welche in sein Aktiendepot eingeliefert werden. Aufgrund der dreijährigen Sperrfrist wird in der Schweiz ein Diskont von 16,038 % vorgenommen, weshalb im Lohnausweis 2009 hinsichtlich des Aktienerwerbs lediglich 83,962 % des tatsächlichen Kurswerts enthalten und versteuert sind. Zur Ermittlung des nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtigen Arbeitslohns 2009 muss daher eine Hinzurechnung in Höhe von 1.604 CHF erfolgen. Falls die Voraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG vorliegen, kann auf Antrag der Freibetrag i.H. von 360 Euro gewährt werden

Auf der Anlage KAP 2009 sind die Dividenden mit 1.320 Euro (2.000 CHF, Kurs 66 Euro/100 CHF) einzutragen, eine Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer ist nur mit 198 Euro (1.320 Euro x 15 %) möglich, die restlichen 20 % können in der Schweiz zurückgefordert werden (Formular 85).

Der Verkauf im Jahr 2014 fällt unter § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Der Gewinn beträgt 4.623 Euro und ist in der Anlage Kap Zeile 17 bis 19 einzutragen:

Verkaufspreis: 70 CHF x 200 Aktien = 14.000 CHF x 0,82 (Kurs) =	11.480 Euro
abzüglich Anschaffungskosten: 50 CHF x 200 Aktien = 10.000 CHF x 0,66 (Kurs) =	6.600 Euro
abzüglich Veräußerungskosten: 350 CHF x 0,82 (Kurs) =	287 Euro
Veräußerungsgewinn	4.593 Euro

2.2. Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien stellen dem Arbeitnehmer in Aussicht, in einem späteren Zeitpunkt eine bestimmte Anzahl Aktien entweder unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen erwerben zu können. Restricted Stock Units (RSU) sind typische Anwendungsfälle solcher Anwartschaften. Sie werden im Zeitpunkt der Zuteilung in Mitarbeiteraktien besteuert. Die Besteuerung erfolgt wie unter Tz. 2.1 dargestellt. Zu beachten ist, dass Dividenden erst nach Zuteilung der Aktien ausbezahlt werden.

Beispiel 2

Dem Grenzgänger H werden im Januar 2011 von seinem Arbeitgeber, der Y-AG, 100 RSU eingeräumt. Die unentgeltliche Zuteilung der Aktien soll nach drei Jahren, also im Januar 2014 erfolgen. Die Aktien unterliegen keiner Sperrfrist.

Im Januar 2014 beträgt der Kurswert 50 CHF je Aktie, im Februar 2014 wird eine Dividende in Höhe von 5 CHF je Aktie ausbezahlt.

Lösung

Aus der Einräumung der Anwartschaftsrechte ergeben sich im Jahr 2011 keine steuerlichen Konsequenzen.

Im Jahr 2014 ist in Ziffer 5 des Lohnausweises ein Betrag von 5.000 CHF ausgewiesen.

Mangels Sperrfrist wird bei der Schweizer Besteuerung kein Diskont vorgenommen, folglich ist im Rahmen der Ermittlung des inländischen Arbeitslohns nichts zu veranlassen, bzw. der Arbeitslohn ist nicht zu erhöhen.

Bei den Kapitalerträgen ist die Dividende i.H. von 410 Euro (= 500 CHF x Kurs 0,82) zu berücksichtigen, die Quellensteuer kann nur i.H. von 60,75 Euro (= 15 % von 410 Euro) angerechnet werden.

2.3. Mitarbeiteroptionen

Eine Mitarbeiteroption ist das einem Arbeitnehmer aufgrund seines ehemaligen, aktuellen oder künftigen Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen eingeräumte Recht, ein Wertpapier (Aktie/Genussschein) des Arbeitgebers innerhalb eines definierten Zeitraums (Ausübungsfrist) zu erwerben, um sich am Gesellschaftskapital zu beteiligen.

Dabei gelten bei handelbaren Aktienoptionsrechten die gleichen Regelungen zum Lohnzufluss wie bei nicht handelbaren Aktienoptionsrechten (BFH-Urteil vom 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl 2009 II S. 382).

2.3.1. Deutsche Besteuerung

Der bei Ausübung der Aktienoptionsrechte zugeflossene geldwerte Vorteil ist als Lohnzufluss den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. Gegenstand dieses Lohnzuflusses ist die unentgeltlich oder verbilligt überlassene Aktie. Daher fließt ein geldwerter Vorteil dem Berechtigten erst zu, wenn dieser die Option tatsächlich ausübt und der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt. Der Zeitpunkt der erstmalig möglichen Ausübung des Optionsrechts ist unbeachtlich. Zeitpunkt des verbilligten Aktienerwerbs und damit Zuflusszeitpunkt ist der Tag, an dem die Aktie überlassen wird. Tag der Überlassung ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vermögensbeteiligung (i.d.R. Einbuchung der Aktien in das Depot des Arbeitnehmers; vgl. BFH-Urteil vom 23.06.2005 – VI R 10/03, BStBl II S. 770).

Kann der Arbeitnehmer im Rahmen des Aktienoptionsplans die erhaltenen Aktien verkaufen, aber über den Erlös nicht verfügen, fließt ihm trotzdem im Zeitpunkt der Ausbuchung ein geldwerter Vorteil zu (BFH-Beschluss vom 01.02.2007 – VI R 73/04, BFH/NV 2007 S. 896). Werden Aktien sofort mit der Ausübung des Aktienoptionsrechts verkauft (sog. „Blocktrade-Modelle bzw. ExerSale-Ausübungsvarianten“), ist der Zufluss des geldwerten Vorteils bereits im Zeitpunkt der Ausübung des Aktienoptionsrechts bewirkt, weil es keinen Tag der Ausbuchung gibt.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem Kurswert bei tatsächlicher Ausübung und dem vom Arbeitnehmer gezahlten Ausübungspreis.

2.3.1.1. Bewertung

Nach § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG ist als Wert der Vermögensbeteiligung der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Überlassung anzusetzen. Für die Höhe des Wertes wird dabei an die Grundsätze des BewG angeknüpft und nicht an die sonst in der Regel üblichen Endpreise am Abgabeort. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (44-Euro-Freigrenze) und R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR sind daher nicht anzuwenden.

2.3.1.2. Erdienungszeitraum

Da das Optionsrecht regelmäßig als zusätzliche Erfolgsmotivation für die Zukunft gewährt wird, stellt es damit eine Vergütung für den Zeitraum zwischen der Gewährung und der erstmalig tatsächlich möglichen Ausübung des Optionsrechts durch den Arbeitnehmer dar.

Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem DBA ist der bei Ausübung der Aktienoptionsrechte zugeflossene geldwerte Vorteil dem gesamten Zeitraum zwischen der Gewährung und der erstmalig tatsächlich möglichen Ausübung der Optionsrechte zuzuordnen (zukunfts- und zeitraumbezogene Leistung). Soweit die von dem Arbeitnehmer in dem genannten Zeitraum bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wegen einer Auslandstätigkeit nach DBA in Deutschland steuerfrei sind, ist deshalb auch der bei tatsächlicher Ausübung des Optionsrechts zugeflossene geldwerte Vorteil auf den Zeitraum (= vesting period) zwischen der Gewährung des Optionsrechts („grant“) und dem Zeitpunkt

der erstmalig möglichen Ausübung („vesting“) aufzuteilen und unter Progressionsvorbehalt freizustellen. In Fällen, in denen die Optionsausübung jedoch schon bei Optionsgewährung möglich ist, wird eine bereits in der Vergangenheit geleistete Arbeit entlohnt.

Soweit keine unmittelbare Zuordnung zu der im Inland oder im Ausland ausgeübten Tätigkeit möglich ist, ist das Besteuerungsrecht anhand der tatsächlichen Arbeitstage aufzuteilen und zeitanteilig unter Beachtung von evtl. Rückfallklauseln des DBA oder von § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts von der inländischen Besteuerung freizustellen:

$$\text{Steuerfreier geldwerter Vorteil} = \frac{\text{Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im ausländischen Staat}}{\text{tatsächliche Arbeitstage im gesamten Erdienungszeitraum}}$$

Befindet sich der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der erstmalig möglichen Ausübung des Optionsrechts bereits im Ruhestand, ist für die Aufteilung des geldwerten Vorteils nur der Zeitraum von der Gewährung des Optionsrechts bis zur Beendigung der aktiven Tätigkeit heranzuziehen (Rz. 205 des BMF-Schreibens vom 03.05.2018, BStBl I S. 643).

Sofern das Arbeitsverhältnis vor einer erstmalig möglichen Ausübung des Optionsrechts aus anderen Gründen beendet worden ist, ist für die Aufteilung des geldwerten Vorteils entsprechend der Zeitraum von der Gewährung des Optionsrechts bis zum Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsverhältnis maßgeblich.

Der inländischen Besteuerung wird nur der anteilige geldwerte Vorteil unterworfen, für den Deutschland das Besteuerungsrecht hat. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Gewährung der Aktienoptionsrechte noch nicht und im Zeitpunkt der Ausübung nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Es ist nicht auszuschließen, dass sich Doppelbesteuerungen ergeben können, wenn hinsichtlich des Zeitpunktes der Besteuerung von Aktienoptionen Regelungen im nationalen Recht anderer Staaten vom deutschen Steuerrecht abweichen. Diese können nur mit Hilfe von Verständigungsverfahren beseitigt werden.

Beispiel 3

Am 01.07.2010 räumt die N-AG ihrem Arbeitnehmer A 1.000 Optionen ein. Eine Ausübung oder ein Verkauf der Optionen ist aufgrund der Sperrfrist frühestens drei Jahre (also am 01.07.2013) und letztmals zehn Jahre nach Zuteilung möglich. Der Kurswert der Aktie beträgt am 01.07.2010 (Einräumungszeitpunkt) 50 CHF. Dieser Kurswert wird als Basispreis festgelegt. Der Arbeitnehmer ist aufgrund seiner umfangreichen Reisetätigkeit kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz. Er versteuert seinen in der Schweiz erzielten Arbeitslohn aufgrund seiner Reisetätigkeit in Drittstaaten nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in Deutschland wie folgt:

Zeitraum	steuerpflichtig	unter Progressionsvorbehalt	insgesamt
01.07.2010 – 31.12.2010	50	70	120
01.01.2011 – 31.12.2011	110	130	240
01.01.2012 – 31.12.2012	100	140	240
01.01.2013 – 01.07.2013	40	80	120
Summe	**300**	**420**	**720**

Am 01.07.2013 übt G alle Optionen aus und verkauft gleichzeitig die Aktien. Der Kurswert der Aktie wird an diesem Ausübungszeitpunkt mit 80 CHF festgestellt.

Es entsteht pro Aktie bei Ausübung ein geldwerter Vorteil von 30 CHF, also insgesamt 30.000 CHF. Der gesamte Erdienungszeitraum vom 01.07.2010 bis zum 01.07.2013 (= vesting period) beträgt 720 Tage, wobei 300 Arbeitstage des Erdienungszeitraums dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen. Damit unterliegt im Veranlagungszeitraum 2013 gemäß § 19 EStG

in Verbindung mit Art. 15 DBA-Schweiz der inländischen Steuerpflicht ein Anteil von 300/720 von 30.000 CHF. Dies sind 12.500 CHF oder 10.125 Euro (Kurs: 100 CH/81 Euro). Für diesen Betrag ist die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 4 EStG zu gewähren. Falls die Voraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG vorliegen, kann auf Antrag der Freibetrag i.H. von 360 Euro gewährt werden. Der steuerfreie Anteil von 420/720 von 30.000 CHF (= 17.500 CHF oder 14.175 Euro) unterliegt dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG.

2.3.1.3. Tarifermäßigung gemäß § 34 EStG

Für steuerpflichtige geldwerte Vorteile aus der Ausübung der Aktienoptionsrechte kommt die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2 Nr. 4 EStG in Betracht, wenn es sich um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten handelt (BFH-Urteil vom 18.12.2007 – VI R 59/05, BStBl 2008 II S. 779). Hiervon ist in der Regel auszugehen, wenn der Zeitraum zwischen der Gewährung und der Ausübung der Aktienoptionsrechte mehr als 12 Monate beträgt und der Arbeitnehmer in dieser Zeit bei seinem Arbeitgeber beschäftigt ist (BFH vom 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl 2007 II S. 456). Sofern der Arbeitnehmer jährlich Aktienoptionsrechte erhält, sind die vorgenannten Voraussetzungen für jedes jährlich ausgegebene Optionsrecht zu prüfen.

2.3.1.4. Kursveränderungen der Aktie nach dem Zuflusszeitpunkt

Veränderungen des Kurswertes der Aktie nach dem Zuflusszeitpunkt sind nicht mehr den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG zuzurechnen. Auch hier gilt:

Sofern die Mitarbeiteraktien nach dem 31.12.2008 erworben werden, ist der Verkauf der Aktien steuerpflichtig (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Bei Altfällen (Erwerb der Aktien vor dem 01.01.2009) gilt die Jahresfrist nach § 23 EStG a.F.

2.3.2. Schweizer Besteuerung

Frei handelbare Mitarbeiteroptionen: Sie werden im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Werden solche Mitarbeiteroptionen unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Arbeitnehmern einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17b Abs. 1 DBG).

Gesperrte oder nicht börsennotierte Optionen werden im Zeitpunkt der Ausübung besteuert (vgl. Art. 17b Abs. 3 DBG). Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis.

Beispiel 4

Die S-AG gewährt ihrem Arbeitnehmer, dem Grenzgänger F in 2009 1.000 Optionen (nicht handelbar). Eine Ausübung oder ein Verkauf ist frühestens drei Jahre und letztmals sieben Jahre nach Zuteilung möglich. Der Ausübungspreis beträgt 60 CHF im Jahr 2009.

In 2014 verkauft F alle Optionen, es entstehen Kosten in Höhe von 500 CHF.

a) Der Verkaufspreis in 2014 beträgt 70 CHF.

b) Der Verkaufspreis in 2014 beträgt 50 CHF.

Lösung

Aus der Gewährung der Optionen ergeben sich im Jahr 2009 keine steuerlichen Konsequenzen.

a) Im Jahr 2014 ist in Ziffer 5 des Lohnausweises ein Betrag von 9.500 CHF ausgewiesen.

Dieser Betrag ist auch für die deutsche Besteuerung maßgebend. Falls die Voraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG vorliegen, kann auf Antrag der Freibetrag i.H. von 360 Euro gewährt werden.

b) Da der Kurswert im Jahr 2014 geringer ist als der Ausübungspreis des Jahres 2009 entsteht insoweit kein geldwerter Vorteil. Ein Eintrag in Ziffer 5 des Lohnausweises erübrigt sich somit.

Da F keine Aktien erhalten hat, sind diesbezüglich in beiden Fallkonstellationen keine Dividendenerträge entstanden.

2.4. Unechte Mitarbeiterbeteiligungen

Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten eigenkapital- bzw. aktienkursbezogene Anreizsysteme, welche dem Arbeitnehmer im Ergebnis keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel nur eine Geldleistung in Aussicht stellen, welche sich an der Wertentwicklung des Basistitels bestimmt. Sie räumen dem Arbeitnehmer regelmäßig keine Rechte wie Stimm- und Dividendenrechte ein.

Die häufigsten Formen sind:

a) Phantom Stocks (virtuelle Aktien)

Die Phantomaktie ist ein fiktives Beteiligungspapier, welches eine bestimmte Aktie wertmäßig spiegelt und dessen Inhaber vermögensrechtlich einem Aktionär gleichstellt. Sie repräsentiert jedoch keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers und daher auch keine Mitgliedschaftsrechte, wie diese ein Beteiligungsinhaber besitzt. Dementsprechend erhält der Inhaber in der Regel Zahlungen, welche betragsmäßig den jeweiligen Dividendenausschüttungen entsprechen.

b) Stock Appreciation Rights SAR (virtuelle Optionen)

Ein Stock Appreciation Right (SAR) berechtigt die Arbeitnehmer, den Wertzuwachs eines bestimmten Basistitels in einem zukünftigen Zeitpunkt vom Arbeitgeber in bar ausbezahlt zu erhalten. Die physische Lieferung von Aktien – und damit die Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers – entfallen.

Deutsche und Schweizer Besteuerung:

Geldwerte Vorteile aus der Einräumung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses in vollem Umfang als Arbeitslohn zu versteuern. Bei unechten Mitarbeiterbeteiligungen fließen im Nachgang keine Kapitalerträge.

Beispiel 5

Dem Grenzgänger V werden im Jahr 2010 von seinem Arbeitgeber, der M-AG, 300 SAR eingeräumt. Diese können innerhalb der nächsten 10 Jahre verkauft oder in Aktien der M-AG gewandelt werden, anderenfalls verfallen sie ersatzlos. Der Wert der SAR richtet sich nach der Kursentwicklung der Aktie der M-AG. Der Ausübungspreis liegt im Jahr 2010 bei 200 CHF je SAR. In 2014 verkauft V den gesamten Bestand für 250 CHF pro SAR. Es entstehen Verkaufsgebühren und Kommissionen in Höhe von 1.000 CHF.

In der Ziffer 5 des Schweizer Lohnausweises ist ein Betrag von 14.000 CHF enthalten. Aus dem Beiblatt zum Lohnausweis ergibt sich folgende Abrechnung:

Veräußerungserlös (300 SAR x 250 CHF)	75.000 CHF
abzüglich Anschaffungskosten (300 SAR x 200 CHF)	60.000 CHF
abzüglich Verkaufsgebühren/Kommission	1.000 CHF
steuerpflichtiger Arbeitslohn	**14.000 CHF**

Lösung

Aus der Einräumung der SAR ergeben sich im Jahr 2010 keine steuerlichen Konsequenzen.

Der in der Ziffer 5 des Lohnausweises ausgewiesene steuerpflichtige Arbeitslohn i.H. von 14.000 CHF entspricht der Ermittlung nach deutschem Recht und ist folglich zu übernehmen.

Da V keine Aktien erhalten hat, sind diesbezüglich keine Dividendenerträge entstanden.

Hinweis:

Nach der Wegleitung zum Ausfüllen des Schweizer Lohnausweises hat der Arbeitgeber in allen Fällen von Mitarbeiterbeteiligungen sämtliche Detailangaben auf einem Beiblatt zum Lohnausweis auszuweisen (siehe Fach B Teil 1 Nummer 1 zu Ziffer 5; Tz. 8.1 Nr. 37 Eidgenössisches Kreisschreiben Fach D Teil 1 Nummer 3). Dieses Beiblatt ist der Steuererklärung beizufügen.

Mitarbeitergewinnbeteiligung

1. Allgemeines

Neben den in Fach B Teil 2 Nummer 15 gängigen Mitarbeiterbeteiligungen gibt es noch eine weitere (seltenere) Form der Mitarbeiterbeteiligung, die sog. Mitarbeitergewinnbeteiligung. Den Arbeitnehmern wird in der Regel jährlich ein Anteil des Gewinns auf ein Konto einer speziell hierfür errichteten Stiftung gutgeschrieben. Erst bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder Eintritt des Versicherungsfalls erhält der Grenzgänger die **Mitarbeitergewinnbeteiligung** als sog. Ergänzung zur (beruflichen) Vorsorge ausgezahlt.

Eine solche Stiftung bezweckt die Ergänzung der beruflichen Vorsorge der Mitarbeitenden. Sie erbringt die Leistungen aufgrund der durch den Arbeitgeber zugewendeten Mittel (z.B. jährliche Zustiftungen aus dem Reingewinn). Sie untersteht dem BVG, ist jedoch keine registrierte Vorsorgeeinrichtung nach Art. 48 BVG. Dies ist nicht erforderlich, da sie keine Leistungen nach den Vorschriften der obligatorischen Versicherung (= Säule 2a der Schweizer Altersvorsorge) erbringt. Den Begünstigten stehen aufgrund des Reglements vermögensrechtliche Ansprüche bei Eintreten des Versorgungsfalls (Alter oder Tod) oder beim vorzeitigen Ausscheiden zu. Nach dem Reglement wird für jeden Begünstigten ein Konto geführt, aus dem die auf ihn entfallende Anzahl der Anteile und deren Wert hervorgeht. Der Anspruch des einzelnen Mitarbeiters wird in einem jährlich erstellten Kontoauszug über neue Zuwendungen dokumentiert. In diesem sind sowohl die Anzahl als auch die Bewertung der bisherigen Anteile und die Zuwendung für das vergangene Jahr, im Jahr des Ausscheidens (auch) die pro rata Zuwendung für das laufende Jahr, enthalten. Beim Ausscheiden erhält der Mitarbeiter eine Austrittsabrechnung, aus der auch die Verwendung des Geldes ersichtlich ist.

Nach dem Stiftungsreglement wird jede Zuwendung an die Stiftung **zu gleichen Teilen** auf diejenigen Begünstigten aufgeteilt, denen das Jahr, für welches die Zuwendung erfolgt, als Dienstjahr angerechnet wird. Ein unvollständiges Dienstjahr wird nur angerechnet, sofern das Arbeitsverhältnis im betreffenden Jahr mindestens sechs Monate gedauert hat. Auf Begünstigte, die im Teilzeit-Arbeitsverhältnis stehen, entfallen die vollen Beträge, sofern ihre Tätigkeit mindestens 75% der üblichen Arbeitszeit ausmacht. Beträgt sie weniger als 75%, mindestens aber 20% der üblichen Arbeitszeit, so reduzieren sich diese Beträge um die Hälfte.

Nach dem Stiftungsreglement können die Anspruchsberechtigten anstelle einer einmaligen Kapitalauszahlung eine versicherungstechnisch gleichwertige Rente oder eine Kombination aus beiden Leistungen wählen.

2. Behandlung der Arbeitgeberbeiträge zur Stiftung

Diese Stiftungen gehören zur Säule 2b des Schweizer Altersvorsorgesystems (= Überobligatorium). Diesbezüglich ist Rz 32 des BMF-Schreibens vom 27.07.2016, BStBl I S. 759 zu beachten (näheres auch in Fach B Teil 2 Nr. 2 und Nr. 3). Danach gelten die steuerlichen Grundsätze zum Überobligatorium bei einer umhüllenden Vorsorgeeinrichtung entsprechend:

Die Beiträge (hier nur Arbeitgeberbeiträge) in die Stiftung sind Zukunftssicherungsleistungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie (bis einschließlich VZ 2017) lediglich nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG steuerfrei. § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind nicht einschlägig. Die Beiträge stellen folglich grds. steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (Sozialversicherungsträger) sind nicht erfüllt

und der Schweizer Stiftung fehlt die notwendige Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG).

3. Behandlung der Auszahlung aus der Stiftung

I.d.R. erfolgt der Leistungsbezug in Form von Kapitalabfindungen, welche nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils geltenden Fassung zu behandeln ist.

Laufenden Rentenzahlungen aus der Stiftung sind nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG mit dem maßgebenden Ertragsanteil anzusetzen.

Hinweis:

> Wird das Guthaben aus der Mitarbeitergewinnbeteiligung auf ein gebundenes Freizügigkeitskonto oder auf eine Pensionskasse nach BVG übertragen, liegt kein Zufluss i.S. von § 11 EStG vor (siehe auch Rz 33 des BMF-Schreibens vom 27.07.2016, sowie Fach B Teil 2 Nummer 2).

Direktversicherung nach § 3 Nr. 63 EStG

Verfügung vom 24.05.2018, Az.: S 233.3/54 – St 133

Ab dem Veranlagungszeitraum 2005 findet die Steuerbefreiungsvorschrift § 3 Nr. 63 EStG auf Zahlungen an Schweizer Pensionskassen nach dem BVG keine Anwendung mehr, da diese die Voraussetzungen der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung (Anhang 2 II LSt-Handbuch 2020) bzw. von § 3 Nr. 63 EStG wegen der Möglichkeit eines Vorbezugs zur Anschaffung von Wohneigentum nicht erfüllen (bestätigt u.a. durch BFH-Urteil vom 17.05.2017 – X R 10/15, BStBl II S. 1251).

Allerdings besteht die Möglichkeit, dass ein ausländischer (z.B. ein Schweizer) Arbeitgeber einer inländischen Pensionskasse bzw. einem inländischen Pensionsfonds beitritt oder eine Direktversicherung (i.S. von R 40b.1 LStR) abschließt und diese Einrichtungen dann die Voraussetzungen von § 3 Nr. 63 EStG erfüllen. Ist dies der Fall, dann sind die Beiträge an die Pensionskasse, den Pensionsfonds bzw. die Direktversicherung (im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung) steuerfrei nach § 3 Nr. 63 EStG.

Aus Billigkeitsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber den Arbeitslohn inklusive der Beiträge für die Versicherung an den Arbeitnehmer in der ausländischen Währung überweist, der Arbeitnehmer den Versicherungsbeitrag in Euro wechselt und dann an die Versicherung weiter überweist. Versicherungsnehmer muss aber der Arbeitgeber sein. Der Arbeitgeber darf lediglich die Pflicht zur Beitragszahlung über die Zweckbindungserklärung an den Arbeitnehmer übertragen. Alle anderen Rechte und Pflichten aus der Versicherung müssen dem Arbeitgeber obliegen. Andernfalls handelt es sich nicht um eine steuerbegünstigte Altersversorgung i.S. des § 3 Nr. 63 EStG.

Außerdem muss eine Zweckbindung für den an die Versicherung weiter zu überweisenden Betrag bestehen. Nur in Höhe der in der Zweckbindungserklärung festgelegten Beiträge handelt es sich um begünstigte Arbeitgeberbeiträge nach § 3 Nr. 63 EStG. Ggf. muss die Zweckbindungs-erklärung turnusmäßig entsprechend angepasst und dem Finanzamt neu vorgelegt werden. Bei vertraglichen Klauseln mit dynamischer Anpassung kann nur der ursprünglich genannte konkrete Betrag als Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers anerkannt werden. Die dynamische Beitragserhöhung geschieht nicht im Auftrag des Arbeitgebers und ist somit als freiwilliger Betrag des Arbeitnehmers zu behandeln, für den die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG nicht greift (Rz 26 BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl 2018 I S. 147).

Grds. muss der ausländische Arbeitgeber im vorgenannten Fall der inländischen Vorsorgeeinrichtung alle für die Besteuerung notwendigen Informationen zukommen lassen (bspw. auch, ob Teile des Arbeitslohns steuerfrei belassen wurden, § 6 Abs. 1 Altersvorsorge-Durchführungsverordnung). Da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG aber erst im Rahmen der Einkommensteuererklärung beantragt und gewährt werden kann, ist eine zutreffende Benachrichtigung der Versorgungseinrichtung durch den Arbeitgeber nicht sichergestellt.

Aus diesem Grund muss das Finanzamt in analoger Anwendung des § 6 Abs. 1 Altersvorsorge-Durchführungsverordnung die Pensionskasse, den Pensionsfonds bzw. das Versicherungsunternehmen jährlich über die steuerliche Behandlung der Beiträge informieren (steuerfreier Beitragsteil, individuell besteuerter Beitragsteil). Hierfür steht demnächst ein Musterschreiben in TVS zur Verfügung.

Die steuerliche Behandlung der Leistungen der Direktversicherung in der Auszahlungsphase erfolgt nach § 22 Nr. 5 EStG. Der Umfang der Besteuerung hängt davon ab, inwieweit die Beiträge in der Ansparphase durch die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG oder durch Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG und Zulage nach Abschnitt XI gefördert wurden. Unterbleibt die Meldung der steuerfrei gestellten Beiträge, ergibt sich u.U. eine fehlerhafte Besteuerung der späteren Auszahlungsbeträge.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung von § 3 Nr. 63 EStG ist, dass es sich bei dem Arbeitsverhältnis um ein erstes Dienstverhältnis handelt (Rz 24 BMF-Schreiben vom 06.12.2017).

Bei einer Altzusage (die Versorgungszusage erfolgte vor dem 01.01.2005) sind Beiträge i.H. von 4 v.H. der Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen deutschen Rentenversicherung steuerfrei (im Jahr 2017 betrug die Beitragsbemessungsgrenze 76.200 Euro, der steuerfreie Betrag daher höchstens 3.048 Euro). Im Falle einer Neuzusage (die Zusage erfolgte nach dem 01.01.2005) erhöht sich dieser Betrag um 1.800 Euro.

Mit dem Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 23.08.2017, BStBl I S. 1276, wurden die steuerfreien Höchstbeträge nach § 3 Nr. 63 Sätze 1 und 3 EStG a.F. zusammengefasst und auf insgesamt 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung angehoben.

Seit dem 01.01.2018 erfolgt keine Differenzierung mehr zwischen Alt- und Neuzusage. Unabhängig von dem Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage gilt das steuerfreie Volumen von 8 % der BBG-West; auch für bereits vor dem 01.01.2018 erteilte Versorgungszusagen. Für das Jahr 2018 beträgt der steuerfreie Höchstbetrag 6.240 Euro (78.000 Euro x 8 %).

Für Beiträge, die aufgrund des Überschreitens der Höchstbeträge von § 3 Nr. 63 EStG nicht steuerfrei belassen, sondern regulär besteuert werden, kann im Rahmen eines sog. „Riester-Vertrags“ eine steuerliche Förderung in Betracht kommen (Rz 29 BMF-Schreiben vom 06.12.2017). Ob die Voraussetzungen für diese Förderung erfüllt sind, muss die Versorgungseinrichtung prüfen. Diese hat nach Einwilligung in die Datenübermittlung durch den Steuerpflichtigen die eDaten an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Der entsprechende Steuerbescheid kann dann ggf. nach § 175b AO geändert werden. Auf die Antragsmöglichkeit bei der Altersvorsorgeeinrichtung (Anbieter) ist der Steuerpflichtige ggf. durch einen Hinweis im Einkommensteuerbescheid aufmerksam zu machen. Hierfür kann der nachfolgende Musterbaustein verwendet werden:

> *„Ihr Arbeitgeber hat Beiträge zu einer inländischen begünstigten betrieblichen Altersvorsorgeeinrichtung für Sie entrichtet. Neben der gewährten Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG i.H. von ____ € besteht unter Umständen die Möglichkeit, für die nicht steuerbefreiten Beträge die Förderung als sog. Riester-Rente zu beantragen. Hierzu ist von Ihnen die Anlage AV auszufüllen und die Vertragsdaten sind vom Anbieter an die Finanzverwaltung zu übermitteln.“*

Da dem Anbieter die Steuerfreiheit von Beiträgen ggf. erst durch die Mitteilung des Finanzamts bekannt wird, ist die Einkommensteuerveranlagung ggf. in zwei Stufen durchzuführen:

1. Feststellung der steuerfreien Beitragsteile und Information des Anbieters,
2. Riester-Förderung für den individuell besteuerten Beitragsteil bei Vorlage der Anlage AV und übermittelten eDaten.

Nach § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG steht einer in einem ausländischen gesetzlichen Rentensystem versicherten Personen die Riesterförderung ab dem VZ 2010 nicht zu. Diese Regelung gilt allerdings nur für ab dem 01.01.2010 abgeschlossenen Verträge (§ 10a Abs. 6 EStG). Folglich sind Grenzgänger mit ab dem 01.01.2010 abgeschlossenen Riesterverträgen nicht mehr zulagenberechtigt. Vor dem 01.01.2010 abgeschlossene Verträge sind allerdings (weiterhin) begünstigt, sofern auch die Grenzgängereigenschaft vor dem 01.01.2010 begründet wurde.

Die Prüfung der Zulagenberechtigung obliegt allein der Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA). Die e-Daten sind deshalb ohne Prüfung durch das Finanzamt der Besteuerung zugrunde zu legen. Bei ZF03-Mitteilungen der ZfA beachten Sie bitte die Verfügung vom 08.11.2013.

Sofern der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile von seinen Rechten und Pflichten als Versicherungsnehmer befreit wird und lediglich eine rein formale (steuerliche) Stellung als Versicherungsnehmer einnimmt, handelt es sich nicht um eine Arbeitgeberversicherung i.S. des § 3 Nr. 63 EStG und die Steuerfreiheit ist zu versagen. Ab dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wird, sind keine steuerlich geförderten Direktversicherungen. Vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wurde, sind bis zum 31.12.2016 umzustellen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG ab VZ 2016 nicht mehr gewährt.

Hinweise

- Bei erstmaliger Geltendmachung sind die Versicherungsunterlagen, die Zweckbindungserklärung und die Zahlungsnachweise dem Finanzamt vorzulegen. In den Folgejahren sind lediglich die Zahlungsnachweise der Steuererklärung beizufügen.
- In vielen Fällen hat die ZfA keine Kenntnis von der Grenzgängereigenschaft nach § 10a EStG a.F. i.V. mit § 52 Abs. 24c Sätze 2 bis 4 EStG. Die ZfA überprüft jedes Jahr die Fördervoraussetzungen neu. Das bedeutet, dass Grenzgänger jedes Jahr ihre Grenzgängereigenschaft gegenüber der ZfA nachweisen müssen. Dazu ist es erforderlich, dass Grenzgänger jährlich einen Zulageantrag stellen und dabei ihren ausländischen Arbeitslohn gegenüber der ZfA nachweisen.

Geldwerter Vorteil durch die Überlassung eines Firmenwagens

1. Private Nutzung

Die steuerliche Bewertung des geldwerten Vorteils durch die Firmenwagengestellung durch den Schweizer Arbeitgeber erfolgt nach der inländischen 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuch-Methode. Ergeben sich Differenzen zum Ansatz nach Schweizer Steuerrecht, ist der Mehrwert zu erfassen.

Hinweise

Übernimmt der Arbeitgeber sämtliche Kosten und hat der Arbeitnehmer lediglich die Benzinkosten für größere Privatfahrten bzw. Ferienzeiten zu bezahlen, so beträgt der geldwerte Vorteil nach Schweizer Recht 0,8 % des (Schweizer) Kaufpreis inkl. sämtlicher Sonderausstattung (exkl. Mehrwertsteuer), mindestens aber 150 CHF pro Monat (siehe hierzu auch Fach B Teil 2 Nr. 1 Hinweise zu 2.2 Privatanteil Geschäftswagen).

Der geldwerte Vorteil ist nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit dem i**nländischen Bruttolistenpreis (also inkl. deutscher USt)** im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. ggf. im Zeitpunkt der Erstzulassung bestehender Sonderausstattung zu bewerten.

Generell gilt, dass für den Ansatz der 1 %-Regelung allein die arbeitsvertragliche Regelung entscheidend ist. Ist nach der arbeitsvertraglichen Regelung die private Nutzung des Firmenwagens erlaubt und wird kein Fahrtenbuch geführt, so ist für diesen privaten Nutzungswert monatlich 1 % vom inländischen Bruttolistenpreis anzusetzen – unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den Firmenwagen tatsächlich privat nutzt. Allein die private Nutzungsmöglichkeit stellt einen geldwerten Vorteil dar, der dem Arbeitnehmer bereits mit der Überlassung des Firmenwagens zufließt. Durch den bloßen Entschluss des Arbeitnehmers, den Firmenwagen (im Inland) nicht privat nutzen zu wollen, wird kein Verbot der Privatnutzung zum Ausdruck gebracht, sondern vielmehr die freiwillige Entscheidung, von der eingeräumten Möglichkeit der Privatnutzung keinen Gebrauch zu machen (BFH-Urteil vom 06.02.2014 – VI R 39/13, BStBl II S. 641).

Wenn dem Arbeitnehmer der Firmenwagen aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat zur privaten Nutzung überlassen wird oder dem Arbeitnehmer die private Nutzung grds. verboten ist, dieser den Firmenwagen aber für Einzelfahrten nutzen darf, ist die Nutzung zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Firmenwagens zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden (es gilt H 8.1 Abs. 9 und 10 „gelegentliche Nutzung“ LStH).

<u>Änderungen in der Durchführungsverordnung zum Zollkodex (ZK-DVO) haben keine Auswirkung auf die einkommensteuerliche Behandlung:</u>

Bisher waren Grenzgänger in die Schweiz generell von Einfuhrabgaben auf die private Nutzung von Firmenwagen befreit, sofern die Nutzungsmöglichkeit im Anstellungsvertrag vorgesehen war. Durch die Änderung des Art. 561 ZK-DVO (Verordnung [EWG] Nr. 2454/93 der Kommission) zum 01.05.2015 soll der private Gebrauch von Schweizer Firmenwagen für Grenzgänger künftig nur noch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort gestattet sein. Nutzt der Grenzgänger den Firmenwagen darüber hinaus zu privaten Fahrten, entfällt die Befreiung der Einfuhrabgaben, so dass sowohl Zoll als auch Einfuhrumsatzsteuer erhoben werden.

Diese zollrechtliche Regelung hat keine Auswirkung auf die einkommensteuerliche Besteuerung des geldwerten Vorteils hinsichtlich der Nutzung eines Firmenwagens nach R 8.1 Abs. 9 LStR.

Da die Befreiung der Einfuhrabgaben für den Schweizer Firmenwagen bisher eine arbeitsvertragliche Nutzungserlaubnis vorausgesetzt hat, ist in der Regel davon auszugehen, dass diese Nutzungserlaubnis weiterhin besteht. Folglich ist der Firmenwagen weiterhin mit der 1 %-Regelung (s.o.) zu besteuern. Sofern sich an der arbeitsvertraglichen Regelung etwas geändert haben sollte (z.B. aufgrund der einfuhrumsatzsteuerlichen Änderung), muss der Grenzgänger das dem Finanzamt nachweisen.

Bei Arbeitsverträgen, die die private Nutzung grds. ausschließen, im Einzelfall aber doch bewilligen können bzw. beim Schweizer Arbeitgeber anzuzeigen sind, wäre zusätzlich eine Bescheinigung des Arbeitgebers beizulegen, der bestätigt, dass das Fahrzeug nicht für private Zwecke genutzt wurde.

Hinweise

- Alternativ kann der geldwerte Vorteil für die Firmenwagenbenutzung anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ermittelt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG). Für Grenzgänger in die Schweiz gelten ebenfalls die allgemeinen Anforderungen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR; H 8.1. Abs. 9 und 10 LStH).
- Der geldwerte Vorteil für die Firmenwagengestellung ist in Zeile 19 der Anlage N-Gre 2017 einzutragen. Dabei ist der nach deutschem Recht ermittelte geldwerte Vorteil um den nach Schweizer Recht ermittelte im Lohnausweis enthaltene Betrag zu mindern.
- Zur Behandlung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Firmenwagen siehe BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl I S. 592 und R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 LStR.
- Benutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen entgegen eines arbeitsvertraglichen Nutzungsverbotes für private Zwecke, gilt H 8.1 Abs. 9 und 10 „Nutzungsverbot, unbefugte Privatnutzung“ LStH.

2. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Kann der Firmenwagen auch zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, ist diese Nutzungsmöglichkeit grds. unabhängig von der Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten zusätzlich mit monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises des Firmenwagens für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu bewerten und dem Arbeitslohn zuzurechnen (R 8.1. Abs. 9 LStR).

Ist die Nutzung des Firmenwagens laut Arbeitsvertrag ausdrücklich nur für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zulässig und die private Nutzung verboten, beschränkt sich der Ansatz des geldwerte Vorteil auf monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises des Firmenwagens für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Zur Ermittlung des Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kann statt des 0,03 %-Ansatzes auch eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG je Entfernungskilometer vorgenommen werden. Um im Veranlagungsverfahren zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wechseln zu können, muss der Arbeitnehmer fahrzeugbezogen darlegen, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Näheres siehe BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl I S. 592.

Hinweise:

- Für Fahrstrecken bei Auswärtstätigkeiten/Dienstreisen, die mit einem vom Arbeitgeber gestellten Firmenwagen zurückgelegt werden, ist ein Werbungskostenabzug nicht möglich.
- Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte steht dem Arbeitnehmer die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG)

zu. Diese kommt grds. auch dann zum Ansatz, wenn der Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur Nutzung überlassen bekommen hat und die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit diesem Firmenwagen durchführt.

Renten ehemaliger Bediensteter der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ)

Die BIZ ist eine Internationale Organisation des Finanzwesens mit Sitz in Basel. Zu ihren Aufgaben gehört u.a. die Verwaltung von Teilen der internationalen Währungsreserven. Weiterhin agiert die BIZ als Zentrum für Forschung im Wirtschafts- und Finanzbereich. Sie beschäftigt rund 700 Mitarbeiter.

Die Ruhegehaltszahlungen aus dem Pensionsfonds der BIZ sind vom Regelungsinhalt des BMF-Schreibens vom 27.07.2016 nicht berührt. Der dort geregelte Zweiteilungsgrundsatz zu den Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge gilt nicht für Ruhegehaltszahlungen aus dem Pensionsfonds der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ). Es handelt sich nicht um eine Vorsorgeeinrichtung nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge.

Aufgrund eines Sitzstaatsabkommens mit dem Schweizer Bundesrat untersteht die BIZ in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeber nicht der schweizerischen Gesetzgebung über die Sozialfürsorge (AHV/IV und BVG). Demzufolge unterhält sie einen eigenen Pensionsfonds aus dem Ruhegehälter und ggf. eine Hinterbliebenenabsicherung gezahlt werden. Dieser Pensionsfonds unterliegt eigenen Regeln und ist daher nicht mit der schweizerischen Altersvorsorge vergleichbar.

Grundlage für die in das Pensionssystem der BIZ zu zahlenden Beiträge ist das Regulativ für das Pensionssystem der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich. Auf der Basis dieses Regulativs wurde für die BIZ ein Pensionsfonds eingerichtet. Das Regulativ enthält zwar Vorschriften zur Ausgestaltung des Pensionssystems und zur Tragung der Beiträge. Es handelt sich dabei aber nicht um eine gesetzliche Vorschrift i.S. des § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG, denn die Bank hat sich das Regulativ selbst gegeben. Auch der Umstand, dass die Beitragshöhe nach Artikel 7 Nr. 1 des Regulativs vom Verwaltungsrat der BIZ auf Vorschlag des Generaldirektors, gestützt auf die Empfehlung des Pensionsfonds-Komitees, festgelegt wird, spricht gegen eine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragszahlung. Entsprechend sind die in das Pensionssystem der BIZ zu zahlenden Arbeitgeberbeiträge nach einem Beschluss auf Bundesebene nicht nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei, da sie nicht aufgrund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden. Dieser aktuelle Beschluss, wonach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG für die Arbeitgeberbeiträge zum Pensionssystem der BIZ nicht greift, gilt aus *Vertrauensschutzgründen erst ab 1. Januar 2019*.

Die von den Arbeitnehmern getragenen Beiträge an das Pensionssystem der BIZ können nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V. mit § 10 Abs. 3 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden, soweit sie nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG; BMF-Schreiben vom 24.05.2017, BStBl I S. 820, Rz. 199; näheres hierzu siehe Fach B Teil 3 Nr. 4). Gleiches gilt für die Arbeitgeberbeiträge; da diese beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigen Einkünften führen, sind sie ebenfalls (wie eigene Beiträge) als Sonderausgaben abziehbar.

Die Besteuerung der Ruhegehälter der BIZ erfolgt weiterhin nach dem BMF-Schreiben vom 19.08.2013, BStBl I 2013 S.1087 Rz. 199, mit dem Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.

Inhalt Fach B Teil 3

Besonderheiten bei der Einkommensteuerveranlagung

1 Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 und 5 EStG; Anwendung bei der Besteuerung von Grenzgängern

2 Reisekosten/Spesen

3 Progressionsvorbehalt

4 Verbot des Abzugs von Sonderausgaben

5 Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs bei Ehegatten in Grenzgängerfällen

6 Beiträge zur Krankenversicherung an ein Schweizer Versicherungsunternehmen

7 Berechnungsformular der Finanzämter für die Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns sowie der damit zusammenhängenden Vorsorgeaufwendungen

8 Schweizer Lohnnachgenuss

9 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 EStG

10 Steueranrechnung nach § 36 EStG

Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 und 5 EStG; Anwendung bei der Besteuerung von Grenzgängern

Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

1. Veranlagungsgrund § 25 Abs. 1 EStG

Eine Veranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG hat zu erfolgen, wenn sich das Einkommen ausschließlich aus Einkünften zusammensetzt, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen waren. Die Härteausgleichsregelungen des § 46 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sind im Falle von Schweizer Grenzgängern analog anzuwenden (BFH-Urteil vom 10.01.1992 – VI R 117/90, BStBl II S. 720).

Beispiel

Der ledige A ist bei einer Firma in Basel angestellt. Er erfüllt die Voraussetzungen als Schweizer Grenzgänger und ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Jahr 2014 erzielte A Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H. von umgerechnet 60.000 Euro (von denen keine Lohnsteuer einbehalten wurde). Daneben hat A nur noch steuerpflichtige inländische Vermietungseinkünfte i.H. von 500 Euro.

Lösung

Bei A ist eine Einkommensteuerveranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG durchzuführen. Die Härteausgleichsregelung des § 46 Abs. 5 EStG i.V. mit § 70 EStDV ist anzuwenden. Die nichtselbständigen Einkünfte werden in diesem Fall nicht als Nebeneinkünfte i.S. des § 46 Abs. 3 und Abs. 5 EStG angesehen.

2. Veranlagungsgrund § 46 Abs. 2 EStG

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 EStG hat zu erfolgen, wenn sich das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften zusammensetzt, die dem Lohnsteuerabzug unterworfen waren.

Die Härteausgleichsregelungen des § 46 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sind ebenfalls anzuwenden. In den Fällen der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 8 EStG sind die nichtselbständigen Einkünfte des Grenzgängers in die Schweiz bei der Berechnung der Härteausgleichsgrenzen (§ 46 Abs. 3 EStG sowie § 46 Abs. 5 EStG i.V mit § 70 EStDV) nicht mit einzubeziehen. Damit kommt ein Härteausgleich in diesen Fällen regelmäßig ebenfalls in Betracht (BFH-Beschluss vom 27.11.2014 – I R 69/13, BStBl 2015 II S. 793).

Beispiel

Der verheiratete B ist bei einer Firma in Basel angestellt. Er erfüllt die Voraussetzungen als Grenzgänger und ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Jahr 2017 erzielte B aus dieser Tätigkeit nichtselbständige Einkünfte i.H. von umgerechnet 60.000 Euro (von denen keine Lohnsteuer einbehalten wurde). Außerdem hat B nur noch steuerpflichtige inländische Vermietungseinkünfte i.H. von 500 Euro. Daneben erzielte seine Ehefrau im Jahr 2014 nichtselbständige Einkünfte i.H. von 8.000 Euro, von denen Lohnsteuer einbehalten wurde. Die Eheleute B beantragen die Zusammenveranlagung.

Lösung

Eine Veranlagung hat nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu erfolgen, weil das Einkommen teilweise aus nichtselbständigen Einkünften besteht, von denen Lohnsteuer einbehalten wurde und die nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in der Summe positiv und über der Freigrenze von 410 Euro liegen (tatsächlich 60.500 Euro). Der erweiterter Härteausgleich i.S. des § 46 Abs. 5 EStG i.V.

mit § 70 EStDV ist i.H. von 320 Euro (820 Euro abzügl. 500 Euro) zu gewähren, weil die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Grenze von 820 Euro nicht übersteigen. Die Arbeitnehmereinkünfte des Grenzgängers bleiben außer Betracht.

Hinweis zum Härteausgleich in Zusammenhang mit teilweise steuerfreien Einnahmen:

In die Zeile 28 der Anlage N-Gre sind steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen einzutragen die Arbeitnehmer aus öffentlichen Kassen, als nebenberuflicher Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit, für eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit, für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder für eine sonstige nebenberufliche Tätigkeit im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich erhalten haben. Zur Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG i. Z. mit in der Schweiz erzielten Nebeneinkünften siehe Fach B Teil 3 Nr. 9.

Sind diese steuerfrei erhaltenen Zahlungen höher als die gesetzlichen Freibeträge, sind in die Zeile 28 nur der tatsächlich steuerfreie Teil einzutragen. Der übersteigenden Betrag ist als Arbeitslohn in Zeile 19 zu erklären, wenn davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen (R 3.26 Abs. 9 LStR; Änderungen können sich ggf. durch das BFH-Urteil vom 20.12.2017 – III R 23/15 ergeben). Der – den jeweiligen gesetzlichen Freibetrag – übersteigenden Teil der Werbungskosten ist in die Zeilen 29 bis 79 einzutragen. Auf einem gesonderten Blatt sind die (übersteigende) Höhe der Einnahmen und die darauf entfallenden Werbungskosten zu erläutern. Ein Verlust aus der „ehrenamtlichen“ nebenberuflichen Tätigkeit kann nur berücksichtigt werden, wenn eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt.

Wichtig: Auf dem gesonderten Blatt ist der Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG bzw. der erweiterte Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 EStG zu beantragen.

Reisekosten/Spesen

1. Allgemeines

Schweizer Arbeitgeber haben nach Art. 327a und Art. 327b des Obligationenrechts (OR) einen Spesen- und Auslagenersatz zu leisten. Teilweise werden von Seiten des Arbeitgebers monatlich Pauschalspesen gezahlt, die die Aufwendungen des Arbeitnehmers insgesamt abdecken sollen. In anderen Fällen gibt es Spesenreglements, in denen festgeschrieben ist, welche Kosten der Arbeitgeber im Einzelnen trägt. Die steuerliche Behandlung von Spesenzahlungen eines Arbeitgebers in der Schweiz ist unterschiedlich. Die Spesen können u.U. steuerfrei gezahlt worden sein oder sie sind im Bruttoarbeitslohn enthalten, da sie auch in der Schweiz als steuerpflichtig behandelt wurden.

2. Steuerliche Behandlung bei Grenzgängern

Für einen 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 (vgl. Rz. 34 des Einführungsschreibens zur Grenzgängerregelung Fach A Teil 2 Nummer 1). Diese detaillierte Aufschlüsselung der Spesenzahlungen im Lohnausweis wird jedoch nicht in jedem Fall vorgenommen.

Bei der Ermittlung des in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitslohns werden vom schweizerischen Arbeitgeber pauschal gezahlte Spesen dem Arbeitslohn hinzugerechnet; es sei denn, sie sind in dem im Lohnausweis ausgewiesenen Bruttoarbeitslohn bereits enthalten. Im Gegenzug können die in diesem Zusammenhang entstandenen Aufwendungen nach Maßgabe des § 9 EStG als Werbungskosten berücksichtigt werden, z.B. Mehraufwendungen für Verpflegung im Rahmen der entsprechenden Pauschbeträge (§ 9 Abs. 4a EStG i.V. mit BMF-Schreiben vom 28.11.2018, BStBl I S. 1354, Anhang 25 I LSt-Handbuch 2020).

Mehraufwendungen für Verpflegung können Sie für dieselbe Auswärtstätigkeit – höchstens für die Dauer von drei Monaten – nur pauschal geltend machen:

- für eine eintägige auswärtige Tätigkeit ohne Übernachtung mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR). Dies gilt auch, wenn die auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausgeübt wurde (also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung),
- für An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb Ihrer Wohnung, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR),
- für die Kalendertage, an denen Sie außerhalb Ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und daher 24 Stunden von Ihrer Wohnung abwesend waren, jeweils 24 EUR. Für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 62 EUR, Ausnahme Genf: 64 EUR.

Wurde Ihnen von Ihrem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten für eine (inländische) Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist der Werbungskostenabzug tageweise zu kürzen, und zwar für ein zur Verfügung gestelltes:

- Frühstück um 4,80 EUR (= 20 % von 24 EUR),
- Mittagessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR),

- Abendessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR).

Je Kalendertag erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschale auf maximal 0 EUR. Haben Sie für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag die Kürzung der Verpflegungspauschale. Ob eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, lässt sich im Regelfall der Reisekostenabrechnung Ihres Arbeitgebers entnehmen. Für Auslandsdienstreisen gelten andere Pauschbeträge. Die Dreimonatsfrist gilt nicht, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig waren.

Hinweis:

Sofern geltend gemacht wird, dass der Schweizer Arbeitgeber entgegen den Bestimmungen des Obligationenrechts tatsächlich keine Spesen und Reisekosten erstattet, unterliegt der Steuerpflichtige diesbezüglich der erhöhten Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO).
Nach Art. 327 OR hat der Arbeitgeber, soweit nichts anderes verabredet oder üblich ist, den Arbeitnehmer mit den Geräten und dem Material auszurüsten, die dieser zur Arbeit benötigt. Stellt im Einverständnis mit dem Arbeitgeber der Arbeitnehmer selbst Geräte oder Material für die Ausführung der Arbeit zur Verfügung, so ist er dafür angemessen zu entschädigen, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist.

Progressionsvorbehalt

1. Allgemeines

Für die Ermittlung der Einkünfte, die bei der Bemessung des Steuersatzes berücksichtigt werden (Progressionsvorbehalt), ist Folgendes zu beachten:

- Nach dem Gesetzeswortlaut sind ausdrücklich „Einkünfte“ zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass z.B. die im Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften angefallenen Werbungskosten i.S. des § 9 EStG die unter Progressionsvorbehalt zu stellenden Einkünfte mindern (BFH-Urteil vom 22.05.1991 – I R 32/90, BStBl 1992 II S. 94). Die Höhe der zu berücksichtigenden Einkünfte ist nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Dies bedeutet, dass beispielsweise ausländische Werbungskostenpauschalen, die nach ausländischem Recht das dort zu versteuernde Einkommen mindern, bei den im Inland dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfenden Einkünften nicht zu berücksichtigen sind.
- Werbungskosten, die im Zusammenhang mit dem steuerfreien Arbeitslohn stehen (z.B. Umzugskosten, Reisekosten oder Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung), sind bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht abzugsfähig (§ 3c Abs. 1 EStG). Sie mindern allerdings die steuerfreien Einkünfte und haben damit Auswirkung auf den Progressionsvorbehalt. Dabei ist zu beachten, dass den steuerfreien Einkünften direkt zuordenbare Werbungskosten bei diesen abzuziehen sind. Die übrigen Werbungskosten (z.B. Arbeitsmittel, Berufsbekleidung) sind im Verhältnis der steuerfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aufzuteilen. Liegen die gesamten verbleibenden Werbungskosten nach Abzug evtl. Erstattungen (zu steuerfreien und steuerpflichtigen Einnahmen) unterhalb des Arbeitnehmer-Pauschbetrages, ist der Pauschbetrag vorrangig bei den steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist insgesamt nur einmal zu gewähren (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG; H 32b „Ausländische Einkünfte“ EStH 2019).

2. Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht

Der BFH hat mit den Urteilen vom 19.12.2001 (I R 63/00, BStBl 2003 II S. 302) und vom 15.05.2002 (I R 40/01, BStBl 2002 II S. 660) zur Problematik der Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG bei lediglich zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht Stellung genommen. Nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer u.a. dann ein besonderer Steuersatz (§ 32b Abs. 2 EStG) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Steuer unterlagen.

Der BFH bestätigte in seinen Entscheidungen die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt. Diese Regelung greift auch dann ein, wenn in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine im Inland zu besteuernden Einkünfte anfallen. Auf die Einräumung eines Progressionsvorbehalts für Deutschland als Ansässigkeits- oder Quellenstaat durch das DBA komme es dabei nicht an. Daher ist allein nach deutschem innerstaatlichem Recht zu entscheiden, ob die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts verstößt nach der Auffassung des BFH auch nicht gegen europäisches Gemeinschaftsrecht. Der Anwendung des Progressionsvorbehalts steht das DBA-Schweiz – insbesondere Art. 4 Abs. 5 – nicht entgegen (FG Baden-Württemberg Urteil vom 21.03.2012 – 4 K 4095/10, juris).

Hinweis:

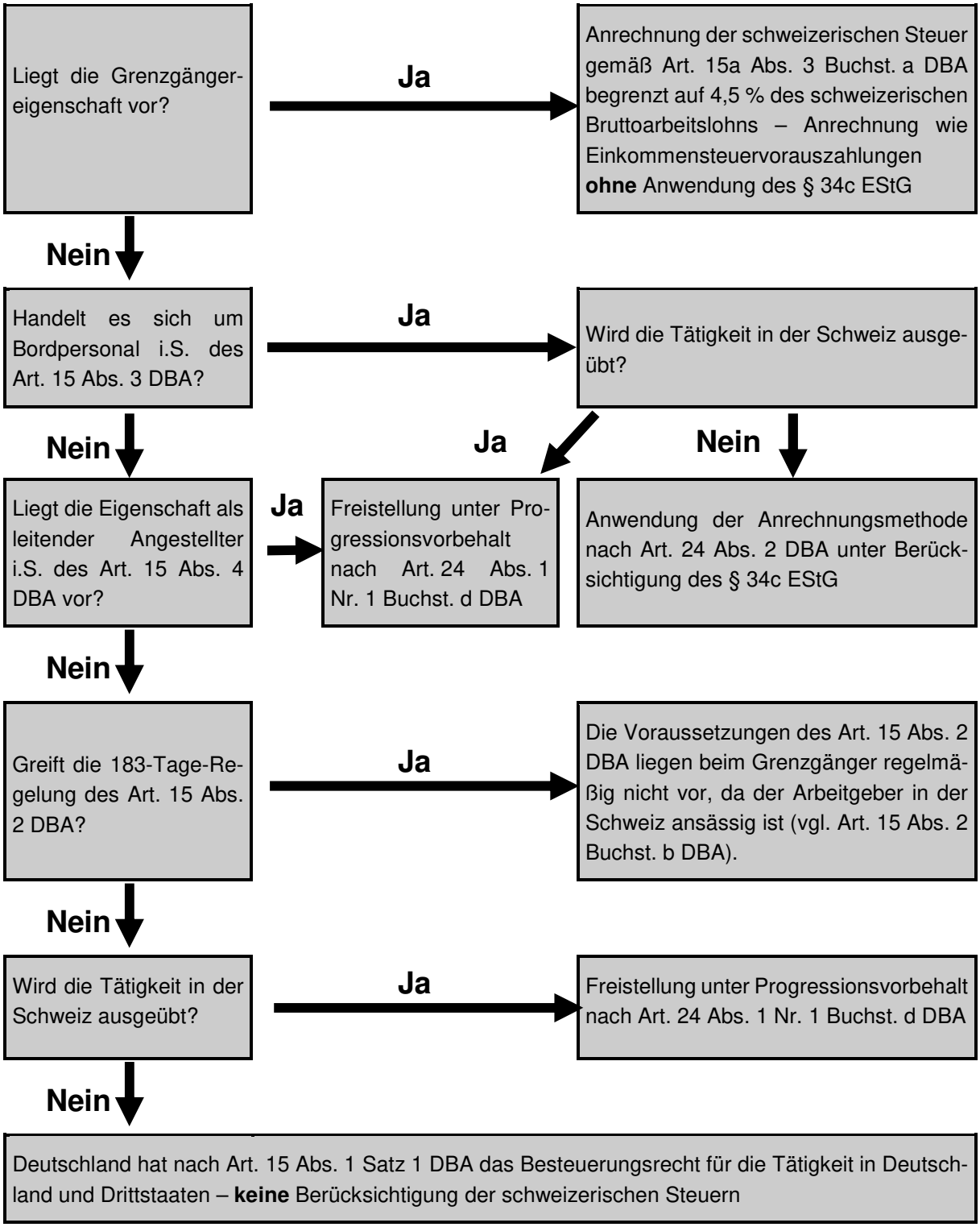
Vorab entstandene Werbungskosten im Zusammenhang mit einer beabsichtigten nichtselbständigen Tätigkeit im Ausland sind nicht in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einzubeziehen, wenn die Einkünfte aus der beabsichtigten Tätigkeit nicht der deutschen Besteuerung unterliegen werden. Sie sind jedoch in einem solchen Fall bei der Bemessung des anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt), wenn dies nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen wird (BFH-Urteil vom 20.09. 2006 – I R 59/05, BStBl 2007 II S. 756; H 32b „zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“ EStH 2019).

3. Doppelwohnsitz

In den sog. DBA-Doppelwohnsitzfällen unterliegen die ausländischen Einkünfte bei der deutschen Einkommensteuerveranlagung dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG, auch wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen im anderen Staat befindet, d.h. der andere Staat Ansässigkeitsstaat i.S. des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens (vgl. Art. 4 OECD-MA bzw. hier Art. 4 DBA-Schweiz) ist.

Anlage: Übersicht der Anwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Übersicht der anzuwendenden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung



Verbot des Abzugs von Sonderausgaben

Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen) sind nicht abzugsfähig, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist dann gegeben, wenn die Beiträge dem Grunde oder der Höhe nach gesetzlich an den steuerfreien Verdienst gebunden sind, d.h. wenn steuerfreie Einnahmen eine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragszahlung auslösen bzw. die Beiträge nach der Höhe des Arbeitslohnes bemessen werden (BFH-Urteile vom 18.07.1980 – VI R 97/77, BStBl 1981 II S. 16 und vom 29.04.1992 – I R 102/91, BStBl 1993 II S. 149). Unter das Abzugsverbot fallen damit in jedem Fall Pflichtbeiträge an einen inländischen Sozialversicherungsträger.

Bis zum VZ 2019 erfolgte die Aufteilung der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen im Verhältnis des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn, maximal jedoch bis zur jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze (BBMG). Erreicht der nach DBA steuerpflichtige Arbeitslohn ohne Berücksichtigung der nach DBA steuerfreien Einnahmen die für den VZ maßgebliche Beitragsbemessungsgrenze, sind demnach die gesetzlich geschuldeten Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung in voller Höhe abzugsfähig, da sie insgesamt dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zuzuordnen sind.

Mit BMF-Schreiben vom 09.09.2019, BStBl I S. 911, zur Ausstellung von elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für Veranlagungszeiträume ab 2020 wurde die Tz. I. Nr. 13 Buchst. e dahingehend geändert, dass die Aufteilung der abziehbaren und nichtabziehbaren Vorsorgeaufwendungen im Verhältnis des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn, unabhängig von der Beitragsbemessungsgrenze, erfolgt. Im Ergebnis ist ab dem VZ 2020 die Verhältnisrechnung auch durchzuführen, wenn der steuerpflichtige Arbeitslohn im Bescheinigungszeitraum die für die Beitragsberechnung maßgebende Beitragsbemessungsgrenze übersteigt.

Krankenversicherungsbeiträge:

Bei Beiträgen in die Krankenversicherung ist zu unterscheiden, ob es sich um pflichtversicherte Steuerpflichtige handelt oder ob freiwillige Beiträge in die gesetzliche Krankenversicherung geleistet werden. Ist der Arbeitnehmer freiwillig gesetzlich versichert, sind die Vorsorgeaufwendungen mangels unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang als Sonderausgaben abzugsfähig. Gleiches gilt für Beiträge zu einer (freiwilligen) privaten Kranken- und Pflegeversicherung.

Beispiel 1

> Der unbeschränkt steuerpflichtige A ist bei einer Firma in Basel angestellt (kein leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz) und erzielt aus dieser Tätigkeit Einnahmen i.H. von 110.000 Euro. Im Jahr 01 kehrte er an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an den deutschen Wohnsitz zurück (entsprechende Nachweise liegen vor). Im Jahr 01 war er von 240 Gesamtarbeitstagen 120 Arbeitstage in der Schweiz sowie jeweils 60 Arbeitstage in Deutschland und in Frankreich tätig. Die Beiträge zur AHV/IV und der Beitrag ins Obligatorium der Pensionskasse (Arbeitnehmer- und steuerfreier Arbeitgeberanteil) betragen insgesamt 8.000 Euro. Seine Beiträge zur deutschen **gesetzlichen** Kranken- und Pflegeversicherung (Basiskrankenversicherung) betragen 2.800 Euro. Seine Beiträge zu den sonstigen Vorsorgeaufwendungen belaufen sich auf 1.200 Euro (darin enthalten sind Beiträge zur EO und ALV mit insgesamt 580 Euro). A hat ansonsten keine weiteren Sonderausgaben. Die Jahresarbeitsentgeltgrenze KV im Jahr 01 beträgt: 60.750 Euro und Beitragsbemessungsgrenze KV im Jahr 01 beträgt 54.450 Euro.

Lösung VZ 2019 und 2020

Für die Tätigkeit in Deutschland und in Drittstaaten hat Deutschland das Besteuerungsrecht (Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz). Der Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in der Schweiz entfällt (120/240 = 50 %), ist steuerfrei (die entsprechenden Einkünfte unterliegen aber dem Progressionsvorbehalt, § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der Steuerpflichtige A erzielt im Jahr 01 steuerfreie Einnahmen i.H. von 55.000 Euro und steuerpflichtige Einnahmen i.H. von 55.000 Euro (Arbeitslohn gesamt: 110.000 Euro) Die mit dem steuerfreien Arbeitslohn in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Sonderausgaben sind somit nur zur Hälfte abzugsfähig. Da der Arbeitslohn des A die Jahresarbeitsentgeltgrenze KV übersteigt, leistet er freiwillige Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung. Die Beiträge sind mangels unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang voll abziehbar. Somit ergeben sich unter Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG abzugsfähige Sonderausgaben i.H. von:

Basisversorgung Rente (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur AHV/IV plus Pensionskasse (8.000 Euro) zu 50 %	4.000 Euro

Kranken-/Pflegeversicherung (Basisabsicherung, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur dt. KV/PV zu 100 %	2.688Euro
jedoch Kürzung nach § 10 Abs.1 Nr. 3 Satz 4 EStG	

Sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG)

Beiträge zur EO und ALV (580 Euro) zu 50 %	290 Euro
Übrige Aufwendungen	620 Euro

Beispiel 2

Der unbeschränkt steuerpflichtige A ist bei einer Firma in Basel angestellt (kein leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz) und erzielt aus dieser Tätigkeit Einnahmen i.H. von 110.000 Euro. Im Jahr 01 kehrte er an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an den deutschen Wohnsitz zurück (entsprechende Nachweise liegen vor). Im Jahr 01 war er von 240 Gesamtarbeitstagen 120 Arbeitstage in der Schweiz sowie jeweils 60 Arbeitstage in Deutschland und in Frankreich tätig. Die Beiträge zur AHV/IV und der Beitrag ins Obligatorium der Pensionskasse (Arbeitnehmer- und steuerfreier Arbeitgeberanteil) betragen insgesamt 8.000 Euro. Seine Beiträge zur privaten (oder: Schweizer) Kranken- und Pflegeversicherung (Basistarif) betragen 2.800 Euro. Seine Beiträge zu den sonstigen Vorsorgeaufwendungen belaufen sich auf 1.200 Euro (darin enthalten sind Beiträge zur EO und ALV mit insgesamt 580 Euro). A hat ansonsten keine weiteren Sonderausgaben.

Lösung VZ 2019 und VZ 2020

Für die Tätigkeit in Deutschland und in Drittstaaten hat Deutschland das Besteuerungsrecht (Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz). Der Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in der Schweiz entfällt (120/240 = 50 %), ist steuerfrei (die entsprechenden Einkünfte unterliegen aber dem Progressionsvorbe-

halt, § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die mit dem steuerfreien Arbeitslohn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Sonderausgaben, sind somit nur zur Hälfte abziehbar. Somit ergeben sich unter Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG abziehbare Sonderausgaben i.H. von:

Basisversorgung Rente (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur AHV/IV plus Pensionskasse (8.000 Euro) zu 50 %	4.000 Euro

Kranken-/Pflegeversicherung (Standardtarif – nur Basisleistungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Arbeitnehmerbeiträge zur privaten KV/PV zu 100 % jedoch Kürzung nach § 10 Abs.1 Nr. 3 Satz 4 EStG	2.688 Euro

Sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG)

Beiträge zur EO und ALV (580 Euro) zu 50 %	290 Euro

Beispiel 3

Wie Beispiel 2, nur ist der unbeschränkt steuerpflichtige A als leitender Angestellter i.S. des DBA-Schweiz anzusehen.

Lösung

Da A als leitender Angestellter i.S. des DBA-Schweiz einzustufen ist, hat Deutschland insgesamt kein Besteuerungsrecht. Die nichtselbständigen Einkünfte aus der Tätigkeit bei der schweizerischen Firma sind steuerfrei.

Die mit dieser Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Beiträge sind folglich in vollem Umfang nicht als Sonderausgaben abziehbar (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Dies gilt vorliegend für die Beiträge zur AHV/IV, zur Pensionskasse, nach der EO und zur ALV.

Hiernach ergibt sich folgendes Ergebnis:

Basisversorgung Rente (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur AHV/IV plus Pensionskasse (8.000 Euro) zu 0 %	---

Kranken-/Pflegeversicherung (Standardtarif – nur Basisleistungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Arbeitnehmerbeiträge zur privaten KV/PV zu 100 % jedoch Kürzung nach § 10 Abs.1 Nr. 3 Satz 4 EStG	2.688 Euro

Sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG)

Beiträge zur EO und ALV (580 Euro) zu 0 %	---
Übrige Aufwendungen	620 Euro

Hinweise:

- Beiträge zur Schweizer Krankenversicherung unterliegen mangels unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang nicht dem Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- Im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG ist § 10 Abs. 3 EStG (Kürzung des Vorwegabzugs) – in der für das Jahr 2004 geltenden Fassung des EStG – zu beachten. Der nach DBA steuerfreie Arbeitslohn gehört nicht zur Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs i.S. des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. (R 106 Satz 1 EStR 2003).
- Obligatorische Beiträge an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie aus Einkünften stammen, die in Deutschland aufgrund des DBA-Schweiz steuerfrei sind. Die entsprechenden Beiträge können auch nicht bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.2012 – X R 62/09, BStBl II S. 721).

Rückausnahmeregelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG:

Der EuGH hat mit Urteil vom 22.06.2017 – C-20/16 „Bechtel“ entschieden, dass die Einschränkung des Sonderausgabenabzugs innerhalb der EU / EWR gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt.

Der Gesetzgeber hat daher mit Änderung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG einen weiteren Abzug von Vorsorgeaufwendungen zugelassen, wenn

a) die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen,

b) diese Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei sind und

c) der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt.

Die gesetzliche Rückausnahmeregelung war demnach bisher nicht auf erzielte Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit aus der Schweiz anwendbar.

Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 05.01.2019 – X R 23/17 entschieden, dass die Einschränkung des Sonderausgabenabzugs im Verhältnis zu der Schweiz nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen vereinbar ist und daraufhin den Sonderausgabenabzug dem Grunde nach zugelassen. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 05.01.2019 – X R 23/17 entschieden, dass die Einschränkung des Sonderausgabenabzugs im Verhältnis zu der Schweiz nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen vereinbar ist und daraufhin den Sonderausgabenabzug dem Grunde nach zugelassen.

Im Hinblick auf dieses Urteil wurde im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesanpassung auf Bund-/Länderebene entschieden, dass die Ausnahme vom Abzugsverbot in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. HS EStG auch auf die Schweiz anzuwenden ist. Dies gilt in allen offenen Fällen; vgl. BMF-Schreiben vom 19.11.2020, juris.

Hinweise:

- In dem Verfahren X R 23/17 ging es um den Abzug von Beiträgen zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung. Nach bisherigen Erkenntnissen lässt die Schweiz als Beschäftigungsstaat auch den Abzug der Beiträge in die deutsche Rentenversicherung sowohl im ordentlichen Veranlagungsverfahren, als auch im Rahmen des Quellensteuerabzugs (indem ein pauschaler Abzug von Sozialversicherungen im Tarif berücksichtigt wird) zu. Das

FG hat nun im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob die Beiträge in die deutsche Rentenversicherung in der Schweiz im Einzelfall tatsächlich abzugsfähig sind. Nach Auffassung des BFH kommt es dabei nicht darauf an, ob der Abzug im Rahmen des Quellensteuerabzugs oder des Veranlagungsverfahrens erfolgt ist.

- Die Schweiz als Beschäftigungsstaat lässt einen Abzug der Beiträge in die AHV/IV/EO und BVG-Beiträge im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahren und auch im Rahmen des Quellensteuerabzugs (indem ein bestimmter Prozentsatz im Tarif berücksichtigt wird) zu.
- In dem obigen BFH-Urteil äußert der BFH außerdem Zweifel, ob bei einer nur geringfügigen pauschalen Berücksichtigung der Beiträge im Beschäftigungsstaat der EuGH-Rechtsprechung, wonach die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist, Rechnung getragen wird.
- Zu dieser Problematik hat das FG Rheinland-Pfalz mit zwei Urteilen vom 15.01.2020 –1 K 2011/15 und 1 K 1692/19 entschieden, dass die in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG enthaltene Einschränkung - der Beschäftigungsstaat lässt keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zu - und der damit einhergehende Ausschluss einer Doppelbegünstigung vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 22.06.2017 – C-20/16 (Rechtssache "Bechtel") unionsrechtlich im Grundsatz nicht zu beanstanden ist. Allerdings sei hierbei, entgegen der Auffassung der Verwaltung, eine differenzierte Betrachtung der Vorsorgeaufwendungen nach der jeweiligen Versicherungssparte (z.B. Rentenversicherung, Krankenversicherung, Pflegeversicherung) vorzunehmen. Die hierzu anhängigen Revisionsverfahren werden unter den Az. X R 11/20 bzw. X R 13/20 geführt.
- Sofern nachgewiesen wird, dass die in der Schweiz im Rahmen des Quellensteuerabzugs pauschal berücksichtigten (schweizerischen) Altersvorsorgeaufwendungen geringer sind, als die nach deutschem Recht abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen, die mit dem steuerfreien Arbeitslohn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ruhen entsprechende Einspruchsverfahren, die sich auf die o.g. Verfahren stützen, kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Hierzu ist eine individuelle Quellensteuerberechnung nach dem jeweiligen kantonalen Quellensteuertarif vorzulegen.

Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs bei Ehegatten in Grenzgängerfällen

1. Allgemeines

a) Zusammenveranlagung

Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, sind Gesamtschuldner der Steuerforderungen des Finanzamts. Umgekehrt besteht jedoch keine Gesamtgläubigerschaft der Ehegatten, wenn sich aus der Zusammenveranlagung ein Erstattungsanspruch ergibt.

Vereinfachungsregelung des § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG

Nach § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG wirkt grundsätzlich bei zusammen veranlagten Ehegatten die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten. Dies gilt allerdings nicht, wenn das Finanzamt erkennt oder erkennen musste, dass der andere Ehegatte damit aus beachtlichen Gründen (z.B. Ehegatten leben getrennt oder sind geschieden) nicht einverstanden ist. In diesem Fall kann das Finanzamt mit schuldbefreiender Wirkung nur an den materiell erstattungsberechtigten Ehegatten auszahlen. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG ist auch dann nicht anzuwenden, wenn das Finanzamt mit Abgabenrückständen eines der beiden Ehegatten aufrechnen will oder wenn der Erstattungsanspruch nur eines der beiden Ehegatten abgetreten, gepfändet oder verpfändet worden ist. Auch in diesen Fällen muss die materielle Anspruchsberechtigung nach § 37 Abs. 2 AO geprüft werden.

Hinweis:

> Ermittlung des Erstattungsanspruchs für den einzelnen Ehegatten siehe Tz. 3.5 des BMF-Schreibens vom 14.01.2015, BStBl. I S. 83 (AO-Handbuch 2019 Anhang 49).

b) Einzelveranlagung nach § 26a EStG

Bei der Einzelveranlagung nach § 26a EStG kann insbesondere darüber Streit entstehen, auf wessen Steuerschuld Vorauszahlungen angerechnet werden, die noch gegen die Ehegatten als Gesamtschuldner festgesetzt wurden. Hierzu wird auf Nr. 3.6 des BMF-Schreibens vom 14.01.2015, a.a.O., verwiesen.

2. Erstattung, wenn ein Ehegatte Grenzgänger ist

Wurden gegen Grenzgänger-Ehegatten Einkommensteuer-Vorauszahlungen gemäß § 37 EStG festgesetzt, sind insoweit für die Frage der Erstattungsberechtigung nicht die Grundsätze für einbehaltene Lohnsteuer anzuwenden, sondern diejenigen für Vorauszahlungen.

3. Besonderheit der schweizerischen Abzugssteuer

Bei der Veranlagung eines Grenzgängers wird die in der Schweiz einbehaltene Abzugssteuer in Höhe von 4,5 % des nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Bruttoarbeitslohns auf die deutsche Einkommensteuer wie Vorauszahlungen nach § 36 EStG angerechnet. Im Falle der Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs wird die Abzugssteuer wie deutsche Lohnsteuer behandelt und dem Schuldner angerechnet, der sie geleistet hat.

Beiträge zur Krankenversicherung an ein Schweizer Versicherungsunternehmen

1. Neuregelungen durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

Mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009, BStBl I S. 782, hat der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Beiträgen zur Krankenversicherung und zur Pflegeversicherung als Sonderausgaben neu geregelt. Hiernach sind ab dem VZ 2010 drei Arten von Vorsorgeaufwendungen zu unterscheiden:

- Aufwendungen zur Vorsorge im Alter (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG, Alters-Basisversorgung),
- Beiträge zur Basiskrankenversicherung und Beiträge zur gesetzlichen Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b EStG),
- Übrige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG).

Auch für im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Grenzgänger in die Schweiz sind die Neuregelungen aufgrund des Bürgerentlastungsgesetzes ab dem VZ 2010 zu beachten.

2. Abzugsfähigkeit der Beiträge an ein privates Krankenversicherungsunternehmen mit Sitz in der Schweiz

Die Krankenversicherungsbeiträge an ein Schweizer Versicherungsunternehmen sind Vorsorgeaufwendungen die an einen Sozialversicherungsträger i.S. von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG geleistet werden. Private Krankenversicherungsunternehmen in der Schweiz nehmen die Funktion eines Sozialversicherungsträgers war.

Da es sich bei der Krankenversicherung in der Schweiz um eine mit der gesetzlichen Krankenversicherung in Deutschland vergleichbare Versicherung handelt, ist eine Aufteilung der Beiträge in Basisversorgung und Wahlleistungen grundsätzlich nicht erforderlich. Die Beiträge sind in voller Höhe der Basisversorgung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzuordnen. Ein Abschlag in Höhe von 4 % für Krankengeld ist nicht vorzunehmen, da der Schweizer Krankenversicherungsschutz die Gewährung von Krankengeld nicht umfasst.

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist, dass der Steuerpflichtige gegenüber der übermittelnden Stelle in die Übermittlung der erforderlichen Daten schriftlich einwilligt. Die Einwilligung gilt auch dann als erteilt, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung eines ausländischen Versicherungsunternehmens oder des Trägers einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung über die Höhe der nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG abziehbaren Beiträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung vorlegt (Rz. 193 des BMF-Schreiben vom 24.05.2017, BStBl I S. 820).

3. Sonstige Vorsorgeaufwendungen

Beiträge zu gesetzlichen oder privaten Kranken- und Pflegeversicherungen, soweit diese nicht der Basisabsicherung dienen (z.B. die auf Wahlleistungen oder auf das Krankengeld entfallenden Beitragsanteile) sind sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG.

Der Sonderausgabenabzug für sonstige Vorsorgeaufwendungen ist ab dem VZ 2010 begrenzt auf einen jährlichen Höchstbetrag von 2.800 Euro (§ 10 Abs. 4 EStG), da vom schweizerischen Arbeitgeber keine steuerfreien Krankenversicherungsbeiträge nach § 3 Nr. 62 EStG erbracht werden. Die Grenzgänger

haben auch keinen Anspruch auf vollständige oder teilweise Erstattung oder Übernahme der Krankheitskosten ohne eigene Aufwendungen. Soweit allerdings die der Basisversorgung zuzurechnenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge bereits den Höchstbetrag von 2.800 Euro überschreiten, scheidet ein Abzug der sonstigen Vorsorgeaufwendungen aus (§ 10 Abs. 4 Satz 4 EStG).

4. Keine Steuerbefreiung für Krankenversicherungsbeiträge nach § 3 Nr. 62 EStG

Der BFH hat mit Urteil vom 18.12.2007 – VI R 13/05, BFH/NV 2008 S. 794, seine bisherige Auffassung bestätigt. Krankenversicherungsbeiträge von Grenzgängern in die Schweiz sind nicht zur Hälfte einkommensteuerfrei. § 3 Nr. 62 EStG ist auf die Arbeitnehmerbeiträge zur Krankenversicherung im Festsetzungsverfahren nicht anzuwenden. Darüber hinaus verneinte der BFH im o.a. Urteil die Frage, ob der Arbeitslohn eines Grenzgängers in Höhe eines fiktiven Arbeitgeberzuschusses zur Krankenversicherung im Billigkeitswege steuerfrei zu belassen sei. Von Verfassungswegen ist eine dahingehende Billigkeitsregelung nicht geboten.

Auch die durch das Freizügigkeitsabkommen EU/Schweiz vom 01.06.2002 sich ergebende Krankenversicherungspflicht führt nach Sinn und Zweck des § 3 Nr. 62 EStG zu keiner anderen Auslegung. Diese Sicht bestätigte das FG Baden-Württemberg mit rechtskräftigem Urteil vom 08.12.2011 – 3 K 3835/11, juris.

Berechnungsformular der Finanzämter für die Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns sowie der damit zusammenhängenden Vorsorgeaufwendungen

Hier wird das Berechnungsformular der Finanzämter für die Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns sowie der damit zusammenhängenden Vorsorgeaufwendungen vorgestellt. Die Darstellung des Formulars im Grenzgängerhandbuch erfolgt zur besseren Verständlichkeit für den Empfänger. Die Berechnungsdatei kann extern nicht zur Verfügung gestellt werden.

In der Kopfzeile der Berechnung sind das einschlägige Kalenderjahr und der jeweils geltende amtliche Umrechnungskurs ersichtlich.

Im ersten Abschnitt werden die sonstigen Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG ermittelt. Der Aufbau des Berechnungsformulars entspricht insoweit den Zeilen 82 bis 89 der Anlage N-Gre 2019 auf der Seite 4. Grundlage hierfür ist der Schweizer Bruttoarbeitslohn abzüglich sozialversicherungsfreier Bezüge, wie z.B. Familienzulagen. An dieser Stelle wird gleichzeitig die maximal anzurechnende Schweizer Quellensteuer errechnet. Näheres zur Ermittlung der Vorsorgeaufwendungen und der Berechnungsgrößen der Schweizer Sozialversicherungen sind unter Fach B Teil 2 Nummer 2 und in der Anleitung zur Anlage N-Gre (Fach B Teil 5 Nummer 3) zu finden.

Im zweiten Abschnitt werden die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ermittelt. Dies erfolgt analog der Ermittlung der Zeilen 90 bis 95 der Anlage N-Gre 2019 Seite 4. Nachfolgend wird (bis VZ 2017) der steuerpflichtige bzw. steuerfreie Arbeitgeberbeitrag zum Überobligatorium (= Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge) nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG ermittelt. Diese Berechnung ist auf der Anlage N-Gre 2017 Seite 4 in den Zeilen 96 bis 102 dargestellt.

Im dritten Abschnitt erfolgt eine Übersicht über die Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Diese Ermittlung entspricht der Seite 1 der Anlage N-Gre 2019. Sofern hier der steuerpflichtige Arbeitslohn um die steuerpflichtigen Arbeitgeberanteile zur Krankentaggeldversicherung und/oder zur Nichtberufsunfallversicherung erhöht wird, werden diese Beiträge automatisch bei den sonstigen Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG (erster Abschnitt der Berechnungsdatei) (NBUV zu 50%, siehe Fach B Teil 2 Nummer 9) hinzugerechnet. Bei einer Hinzurechnung des steuerpflichtigen Arbeitgeberbeitrags zur NBUV wird gleichzeitig (in Euro) ausgewiesen, in welcher Höhe Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Abschließend wird ggf. eine Aufteilung des Arbeitslohns aufgrund der 60 Nichtrückkehrtageregelung vorgenommen. Hier werden sowohl der Arbeitslohn als auch die damit zusammenhängenden Vorsorgeaufwendungen im Verhältnis der tatsächlichen Arbeitstage in den jeweiligen Staaten aufgeteilt.

Hinweise:

> Zur evtl. Aufteilung des Besteuerungsrechts muss der Steuerpflichtige neben der Aufstellung über die Nichtrückkehrtage eine Aufstellung aller Reisetage beim Finanzamt einreichen, da. ggf. eintägige Dienstreisen in Deutschland getätigt wurden und diese keine Nichtrückkehrtage darstellen.

Bis einschließlich VZ 2017: Nach analoger Anwendung der Rz. 248 des BMF-Schreibens vom 12.11.2014, BStBl I S. 1467, erfolgt erst die Prüfung der Steuerbefreiung der Arbeitgeberbeiträge zum Überobligatorium nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG und dann die Aufteilung des Besteuerungsrechts auf den Wohnsitz- und Tätigkeitsstaat.

AHV + PK --- AG/AN-Anteil --- stpfl. Arbeitslohn				Kurs
Kalenderjahr		2019		0,895
		in CHF	in EUR	max. Quellen-steuer in CHF
Steuerpflichtiger Bruttolohn lt. Schweizer Recht				
./. bezogenes Krankentag-Geld				
./. bezogenes SUVA-Geld				
./. kantonale Familienzulagen				
Bemessungsgrundlage für "Sozialabgaben"	[1]			
AHV / IV / EO / ALV / NBUV lt. Lohnausweis				
AHV / IV (= 4,9% von [1])	[2]			
EO (Erwerbsersatzordnung = 0,225% von [1])				
ALV = gestaffelte Werte (1,1%, über 148.200 CHF 0,5%)				
1/2 AN-Beiträge NBUV				
Summe der 3 vorhergeh. Zeilen + evtl. AG-Beiträge KTG-Versich. + NBUV (50%)				KZ 52/370
AN-Beitrag ins Obligatorium (Säule 2a)	[3]			
AG-Beitrag ins Obligatorium (Säule 2a)	[4]			
Summe der Beiträge des AN gesetzliche RV	[2] + [3]	KZ 52/300		
Summe der Beiträge des AG gesetzliche RV	[2] + [4]	KZ 52/304		
Arbeitgeberbeitrag ins Überobligatorium (Säule 2b)				
steuerpflichtiger Bruttolohn (Ermittlung s.u.)				

Berechnung des stpfl. Bruttolohns				Quellensteuer lt. Lohnausweis
		in CHF	in EUR	in CHF
Lohn laut Lohnausweis				
./. Kinder-/Ausbildungszulage				
./. bezogenes Krankentag-Geld				
./. bezogenes SUVA-Geld				
./. Schichtzulagen				
./. Beiträge zur Direktversicherung				
./. Mutterschaftsentschädigung nach EOG				
./. Sonstiges				
Zwischensumme				
+ Spesen				
+ AG-Beiträge Krankentagegeldvers.				in EUR
+ vom AG übernommene NBUV-Beiträge				
+ Beteiligungsrechte				
+ Sonstiges				
+ steuerpflichtiger Arbeitgeberbeitrag zum Überobligatorium				
= steuerpflichtiger Bruttolohn				
im stpfl. Bruttolohn enthaltene ermäßigt zu besteuernde Bezüge				

60 Tage Regelung	Arbeitstage	Gesamttage		
steuerpflichtiger Lohn (Kz.116)				
erm. zu best. Bezüge (Kz.165)				
steuerfreier Lohn (Kz.139)				
AN gesetzliche RV (Kz. 300 / 400)				
AG gesetzliche RV (Kz. 304 / 404)				
sonstige SA (Kz. 370 / 470)				

anzurechnende Quellensteuer	in CHF
Quellensteuer laut Lohnausweis (max. 4,5 % des Lohns)	
Steuerpflichtiger Bruttolohn lt. Berechnung	
zzgl. Progressionseinkünfte mit Quellensteuereinbehalt	
+ SUVA-Geld	
+ Mutterschaftsentschädigung nach EOG	
+ Sonstiges	
= in Veranlagung einbezogene Einkünfte	
davon 4,5 % Quellensteuer	
tatsächlich anzurechnende Quellensteuer (Kz. 135)	

Schweizer Lohnnachgenuss

Allgemeines

Nach Art. 338 Abs. 1 erlischt das Arbeitsverhältnis mit dem Tod des Arbeitnehmers. Die Lohnzahlungspflicht dauert jedoch für eine bestimmte Zeit weiter.

Das Schweizer Arbeitsrecht verpflichtet den Arbeitgeber allerdings nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Tod des Arbeitnehmers zugunsten von bestimmten Anspruchsberechtigten den Lohnnachgenuss zu entrichten (Art 338 Abs. 2 OR). Anspruchsberechtigte sind in erster Linie der überlebende Ehegatte, die eingetragenen Partner oder die minderjährigen Kinder. Fehlen solche Personen, so kommen Hinterbliebene zum Zuge, denen gegenüber der Verstorbene eine Unterstützungspflicht erfüllt hat. Diese Unterstützungspflicht kann rechtlicher (mündige Kinder, geschiedene Ehegatten), vertraglicher oder auch moralischer Natur (Lebenspartner) gewesen sein. Der Lohnnachgenuss beträgt den Lohn für einen weiteren Monat und nach fünfjähriger Dienstdauer für zwei weitere Monate, gerechnet vom Todestag an.

Der Lohnnachgenuss unterliegt nicht dem Erbrecht. Die Berechtigten haben einen direkten Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber. Auch Erben, welche eine Erbschaft ausschlagen, haben einen Anspruch auf Lohnnachgenuss.

Der Lohnnachgenuss ist kein Lohn und unterliegt somit weder der AHV-Pflicht noch anderen Sozialversicherungsabzügen (Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, Rz. 2132, 2133). Für den Lohnnachgenuss (auch Besoldungsnachgenuss genannt) ist eine separate Rentenbescheinigung auszustellen. Diese lautet auf den oder die Hinterbliebene/n. Die Rentenbescheinigung wird auf demselben Formular bestätigt wie der Lohn, nur wird Feld B „Rentenbescheinigung“ angekreuzt. Als Lohnperiode wird der Monat aufgeführt, in welchem die Auszahlung erfolgte. I.d.R. wird der Lohnnachgenuss unter Ziffer 4 als „Lohnnachgenuss“ oder „Besoldungsnachgenuss“ ausgewiesen.

Steuerliche Behandlung

Der Schweizer Lohnnachgenuss ist vergleichbar mit dem vom (inländischen) Arbeitgeber (i.d.R. freiwillig) gezahlten Sterbegeld. Die Leistungen sind – unabhängig vom Alter des Empfängers – den steuerlichen Versorgungsbezügen nach § 19 Abs. 2 EStG zuzurechnen. Besonderheit bei der Ermittlung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag ist, dass das Sterbegeld als eigenständiger – zusätzlicher – Versorgungsbezug zu behandeln ist. Die Freibeträge für Versorgungsbezüge sind daher nicht zu zwölfteln.

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 EStG

Nach § 3 Nr. 26 EStG steht Personen, die Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit sowie aus einer nebenberuflichen künstlerischen oder pflegerischen Tätigkeit erzielen, ein Freibetrag in Höhe von 2.400 € pro Jahr zu.

Voraussetzung hierfür ist, dass die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, in einem EU- oder in einem EWR-Staat bzw. einer gemeinnützigen Einrichtung i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ausgeübt wird.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte sich in einem Verfahren mit der Frage zu befassen, ob ein in Deutschland lebender unbeschränkt Steuerpflichtiger, der eine nebenberufliche Lehrtätigkeit in einer schweizerischen (öffentlich-rechtlichen) Hochschule ausübt, ebenfalls den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG in Anspruch nehmen kann.

Auf der Grundlage des Urteils des EuGH vom 21.09.2016 – C-478/15, juris, entschied das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 30.03.2017 – 14 K 47/17, juris, dass § 3 Nr. 26 EStG auch dann zur Anwendung kommen müsse, wenn die betreffende juristische Person des öffentlichen Rechts, für welche die nebenberufliche Tätigkeit ausgeübt wird, ihren Sitz zwar nicht in Deutschland, in einem EU oder einem EWR-Staat hat, dieser sich aber in der Schweiz befindet. Der EuGH und daran anschließend auch das FG Baden-Württemberg begründeten dies mit dem zwischen der EU und der Schweiz abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer. In diesem werde geregelt, dass ein Arbeitnehmer, der in Deutschland wohnt und in der Schweiz arbeitet, dieselben steuerlichen Vergünstigungen erhalten müsse, die auch einem Arbeitnehmer zustehen würden, der sowohl in einem EU-Staat wohnt als auch dort arbeitet.

Zulässige Gründe, die eine Nichtanwendung des § 3 Nr. 26 EStG in Bezug auf die Schweiz rechtfertigen würden, gebe es nicht. Die Revision wurde nicht zugelassen. Das Urteil ist rechtskräftig.

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl I S. 2338 (sog. JStG 2018), wurde die Anwendbarkeit der Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26 EStG) bzw. des Ehrenamtspauschbetrags (§ 3 Nr. 26a EStG) auf Auftraggeber in der Schweiz rückwirkend in allen offenen Fällen ausgedehnt.

Weiterhin nicht begünstigt sind nach dem Gesetzeswortlaut Einrichtungen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke. Insoweit ist keine Erweiterung auf in der Schweiz belegene Einrichtungen mit dem JStG 2018 erfolgt. Folglich sind nebenberufliche Tätigkeiten, beispielsweise für einen Schweizer Sportverein (z.B. Erteilung von Tennisunterricht), nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt.

Steueranrechnung nach § 36 EStG

Verfügung vom 20.03.2020, Az. S 130.1/647 – St 217

Die Einkünfte von Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmern mit Wohnsitz in Deutschland, die als Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz tätig sind bzw. waren, unterliegen nach Art. 15a DBA-Schweiz grundsätzlich der inländischen Besteuerung. Die Schweiz hat jedoch ein Recht auf Quellensteuer in Höhe von 4,5 % der Bruttovergütungen. Die Steueranrechnung in Deutschland hat nach § 36 EStG zu erfolgen.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer werden die Einkünfte nach nationalem Recht ermittelt und der Besteuerung unterworfen. Hierzu werden u.a. mit Hilfe der Anlage N-Gre Hinzurechnungen und Kürzungen vorgenommen.

Nach der Regelung des Abkommens wird die Anrechnung nach der Vorschrift des § 36 EStG vorgenommen. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG kommt eine Steueranrechnung jedoch nur für Einkünfte in Betracht, die bei der Veranlagung erfasst sind. Sofern Einkünfte nicht bei der Ermittlung der Steuer oder des Steuersatzes (sog. Progressionsvorbehalt) berücksichtigt wurden, kann die darauf entfallende Quellensteuer nicht angerechnet werden. Hierzu ist ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ergangen. Das BMF-Schreiben vom 08.02.2018 (BStBl I S. 270) verdeutlicht, dass die von der Schweiz erhobene Quellensteuer wie Abzugsbeträge auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen ist, was eine Kürzung der Steueranrechnung beim Vorliegen steuerfreier Einkünfte zur Folge hat.

Daher kann die Schweizerische Quellensteuer, die bei der Veranlagung zur Einkommensteuer als Abzugsteuer gilt, nur begrenzt berücksichtigt werden. Im Ergebnis können schließlich nur 4,5 % des steuerpflichtigen Arbeitslohns (einschließlich ermäßigt zu besteuernder Bezüge) und der im Progressionsvorbehalt berücksichtigten Vergütungen als anzurechnende Quellensteuer berücksichtigt werden.

Sollten im Rahmen der Einkünftekorrekturen die Hinzurechnungen die Kürzungen übersteigen, kann maximal die tatsächlich in der Schweiz einbehaltene Quellensteuer berücksichtigt werden.

Inhalt Fach B Teil 4

Umrechnung EUR/CHF

1 Grundsätze zum Umrechnungskurs

2 Übersicht der Umrechnungskurse

Grundsätze zum Umrechnungskurs

1. Herkunft der Umrechnungskurse

Die Werte von 1963 bis 2019 entsprechen den von der OFD Karlsruhe, früher OFD Freiburg, festgelegten Grenzgänger-Umrechnungskursen.

Die Werte von 1953 bis 1962 sind die von der Deutschen Bundesbank mitgeteilten Umrechnungskurse, die auf den nächsten vollen DM-Betrag aufgerundet wurden. Für den Steuerpflichtigen erfolgt die Aufrundung in diesem Fall zugunsten, da sich dadurch höhere gezahlte Beiträge ergeben, die zu einem höheren Prozentsatz für die Anwendung der Öffnungsklausel führen.

Da die Daten der Bundesbank nur bis ins Jahr 1953 zurückgehen, wurde aus Vereinfachungsgründen der Umrechnungskurs des Jahres 1953 auch für die Jahre 1950 bis 1952 zugrunde gelegt.

2. Rechtliche Grundlagen

Auf Grund des BFH-Urteils vom 03.12.2009 – VI R 4/08, BStBl 2010 II S. 698, sind bei der Veranlagung von Grenzgängern in die Schweiz folgende Grundsätze zu beachten:

- Die Umrechnung des Arbeitslohnes von Schweizer Franken in Euro hat nach dem monatlichen Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank, welcher dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Umsatzsteuerumrechungskurs entspricht, zu erfolgen. Die Grundsätze des § 11 EStG sind zu berücksichtigen. Insbesondere laufender Arbeitslohn gilt in dem Jahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Lohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 4 EStG i.V. mit § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG; zur Abgrenzung laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge siehe R 39b.2 LStR 2015).

  Den Nachweis des Lohnzuflusses hat der Steuerpflichtige gemäß § 90 Abs. 2 AO zu führen (bspw. durch die Vorlage des Lohnjournals oder der monatlichen Lohnabrechnungen).

- Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn die bisherige Umrechungsmethode mit dem Jahresdurchschnittskurs auf Antrag beibehalten wird. Auf der Grundlage der veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskurse wird ein rechnerischer Durchschnittswert ermittelt und auf volle 50-Euro-Cent gerundet. Dieser Wert ist der für Grenzgänger in die Schweiz maßgebende Umrechnungskurs, der jährlich auf der Anlage N-Gre veröffentlicht wird. Die Anwendung des Durchschnittskurses beinhaltet das Ziel, die während des gesamten Kalenderjahres anfallenden Zahlungsvorgänge in der ausländischen Währung mit dem möglichst genauen (Gesamt-) Wert zu erfassen und damit die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Es handelt sich hierbei letztlich um eine Schätzung i.S. des § 162 Abs. 1 AO.

  Sofern in der ausgefüllten Einkommensteuererklärung der durchschnittliche Jahresumrechnungskurs bereits Anwendung gefunden hat, kann ein solcher Antrag unterstellt werden.

- Die taggenaue Umrechnung der monatlichen Gehaltszahlungen ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofes nicht erforderlich und deshalb grundsätzlich abzulehnen.

Die vorgenannten Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Aus Billigkeitsgründen bestehen jedoch keine Bedenken, die taggenaue Umrechnung letztmalig für den VZ 2009 anzuwenden.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer hat sich der Steuerpflichtige je Veranlagungszeitraum für **eine Berechnungsmethode**, sowohl für die Ermittlung der Einnahmen als auch der Ausgaben, einheitlich zu entscheiden. Es ist unzulässig, für einen Monat den Grenzgänger-Umrechnungskurs und für einen anderen Monat den monatlichen Euro-Referenzkurs anzuwenden.

Durch das Finanzamt ist keine Günstigerprüfung durchzuführen.

3. Ausnahmefall: in Euro ausgezahlter Arbeitslohn

Einzelne Schweizer Arbeitgeber sind dazu übergegangen, den Arbeitslohn der in Deutschland bzw. der Euro-Zone ansässigen Arbeitnehmer in Euro auszuzahlen. In diesen Fällen entfällt eine Umrechnung des Arbeitslohns. Es ist der in Euro ausgezahlte Arbeitslohn – ggf. korrigiert um die erforderlichen Hinzu- bzw. Abrechnungen (vgl. Seite 1 der Anlage N-Gre) – bei der Besteuerung anzusetzen.

Übersicht der Umrechnungskurse

Grenzgänger-Umrechnungskurse: 100 CHF = x EURO/ x DM

2019	89,50 €
2018	86,50 €
2017	89,50 €
2016	91,50 €
2015	93,50 €
2014	82,00 €
2013	81,00 €
2012	82,50 €
2011	81,00 €
2010	72,00 €
2009	66,00 €
2008	63,00 €
2007	60,50 €
2006	63,50 €
2005	64,50 €
2004	65,00 €
2003	65,50 €
2002	68,00 €
2001	128,00 DM
2000	123,00 DM
1999	121,00 DM
1998	120,00 DM
1997	118,00 DM
1996	120,00 DM
1995	120,00 DM
1994	117,00 DM
1993	111,00 DM
1992	110,00 DM
1991	114,00 DM
1990	115,00 DM
1989	113,00 DM
1988	119,00 DM
1987	119,00 DM
1986	119,00 DM
1985	118,00 DM

1984	120,00 DM
1983	120,00 DM
1982	118,00 DM
1981	114,00 DM
1980	107,00 DM
1979	108,00 DM
1978	112,50 DM
1977	96,00 DM
1976	99,50 DM
1975	93,00 DM
1974	84,00 DM
1973	81,00 DM
1972	82,00 DM
1971	82,00 DM
1970	83,00 DM
1969	89,00 DM
1968	91,00 DM
1967	91,00 DM
1966	91,00 DM
1965	91,00 DM
1964	91,00 DM
1963	91,00 DM
1962	93,00 DM
1961	94,00 DM
1960	97,00 DM
1959	97,00 DM
1958	98,00 DM
1957	99,00 DM
1956	99,00 DM
1955	99,00 DM
1954	98,00 DM
1953	98,00 DM
1952	98,00 DM
1951	98,00 DM
1950	98,00 DM

Inhalt Fach B Teil 5

Vordrucke

1 Merkblatt für Grenzgänger

2 S 2-76

3 N-Gre

Merkblatt für Grenzgänger

Das Merkblatt für Grenzgänger verschafft einen allgemeinen Überblick zu den steuerlichen Pflichten bei einer Arbeitsaufnahme in der Schweiz.

Das Formular ist nachfolgend abgedruckt.

Ihr Finanzamt informiert

Merkblatt für Grenzgänger in die Schweiz

Grenzgänger in die Schweiz sind mit ihrem Arbeitslohn grundsätzlich im Inland steuerpflichtig. Die Schweiz ist berechtigt, eine Quellensteuer von 4,5 v.H. einzubehalten. Um einen höheren Steuerabzug in der Schweiz zu vermeiden, benötigen Sie eine vom Finanzamt ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung, die in der Regel jedes Jahr automatisch verlängert wird.

Wissenswertes über den Ablauf des Besteuerungsverfahrens:

1. Beginn der Grenzgängertätigkeit

Am Anfang Ihrer Grenzgängertätigkeit erhalten Sie einen Fragebogen. Bitte beantworten Sie die Fragen vollständig und genau, denn sie sind wichtige Voraussetzungen für eine rasche Bearbeitung und zutreffende steuerliche Behandlung.

Nach Abgabe des Fragebogens wird Ihnen eine Steuernummer zugeteilt.

Auf die voraussichtliche Jahressteuer werden vierteljährlich (10.03., 10.06., 10.09. und 10.12.) Vorauszahlungen erhoben (§ 37 Einkommensteuergesetz), soweit die inländische Steuer höher als die abgezogene Quellensteuer mit 4,5 v.H. ist.

Über die zu entrichtenden Vorauszahlungen erhalten Sie einen Vorauszahlungsbescheid.

Das Lastschrifteinzugsverfahren im Zahlungsverkehr mit dem Finanzamt hat sich ausgesprochen bewährt und wird Ihnen empfohlen.

2. Abgabe der Einkommensteuererklärung

Der Grenzgänger hat jährlich eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Für Ihren Schweizer Arbeitslohn verwenden Sie bitte die Anlage N-Gre für das entsprechende Jahr (Anlage N-Gre 2019, Anlage N-Gre 2018, Anlage N-Gre 2017, Anlage N-Gre 2016, Anlage N-Gre 2015).

Nutzen Sie die Möglichkeit, die Steuererklärung per ELSTER abzugeben, die Anlage N-Gre ist hier ebenfalls verfügbar.

Die Steuererklärungen sind grundsätzlich bis zum 31. Juli auszufüllen und abzugeben (z.B. für 2019 bis zum 31.07.2020).

Werden Einkommensteuererklärungen nicht innerhalb der vorgesehenen Abgabefrist beim Finanzamt abgegeben, erfolgen Mahnungen und danach ggf. Zwangsmaßnahmen und/oder die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann nach § 152 der Abgabenordnung (AO) ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden.

3. Jährliche Steuerfestsetzung (Veranlagung)

Hinsichtlich der Nachweis- und Mitwirkungspflichten ist zu beachten, dass bei Auslandssachverhalten erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen (§ 90 Abs. 2 der Abgabenordnung). Benötigte Unterlagen und Angaben sind daher bereits vollständig mit der Steuererklärung einzureichen. Folgende Unterlagen sind u.a. zwingend der Erklärung beizufügen:

- Lohnausweis einschließlich Zusatz- oder Ergänzungsblätter im Original,
- Nachweis des Arbeitgeberbeitrags zur Krankentaggeld(Salärausfall)versicherung,
- Vorsorgeausweis der Pensionskasse, aus dem ersichtlich ist, wie hoch der Arbeitnehmeranteil ins Obligatorium und Überobligattorium ist und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag ins Obligatorium und Überobligatorium ist,
- Bescheinigung über die Beiträge zur Krankenversicherung, sofern Sie in der Schweiz krankenversichert sind,
- im Fall der Beendigung der Grenzgängertätigkeit die Austrittsabrechnung der Pensionskasse und ein Nachweis über den Verbleib der Freizügigkeitsleistung.

Nach dem Abschluss der Bearbeitung Ihrer Steuererklärung wird die Jahressteuer mit Steuerbescheid festgesetzt. Sofern notwendig, werden auch die Einkommensteuervorauszahlungen für die folgenden Kalenderjahre angepasst.

Auf die Jahressteuer werden die geleisteten Vorauszahlungen und die in der Schweiz erhobene Quellensteuer bis zu 4,5 v.H. angerechnet.

4. Veränderungen während der Grenzgängertätigkeit

Alle Veränderungen, wie z.B. des Einkommens, des Familienstandes, der Anschrift, der Bankverbindung etc., müssen Sie dem Finanzamt unaufgefordert mitteilen.

Es ist wichtig, dass Sie derartige Änderungen umgehend dem Finanzamt mitteilen. Sie vermeiden dadurch „unliebsame“ Nachzahlungen oder ersparen sich zu hohe Vorauszahlungen.

Falls Sie Ihre Grenzgängertätigkeit wieder beenden, sollten Sie ebenfalls umgehend das Finanzamt schriftlich benachrichtigen. Künftige Vorauszahlungen können dann rechtzeitig aufgehoben bzw. reduziert werden.

5. Umrechnungskurse

Der bei der Einkommensteuerveranlagung von Grenzgänger in die Schweiz maßgebende Umrechnungskurs beträgt (bezogen auf 100 CHF):

89,50 € für 2019
86,50 € für 2018
89,50 € für 2017
91,50 € für 2016

Wegen spezieller Einzelfragen wenden Sie sich bitte an Ihren steuerlichen Berater oder Ihren zuständigen Bearbeiter im Finanzamt.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Finanzamt

S 2-76

Arbeitsaufnahme als Grenzgänger - Angaben für steuerliche Zwecke

Mit den Angaben im Fragebogen zur Arbeitsaufnahme als Grenzgänger erfolgt ggf. eine Neuaufnahme (Zuteilung einer Steuernummer) im Finanzamt und eine Berechnung der Einkommensteuervorzahlungen.

Der Vordruck ist nachfolgend abgedruckt.

Name
Anschrift

Finanzamt

_____

_____

_____

_____

Zutreffendes bitte ankreuzen ☒ oder ausfüllen.

Arbeitsaufnahme als Grenzgänger - Angaben für steuerliche Zwecke

1. Allgemeine Angaben

	Grenzgänger(in)	Ehegatte/Lebenspartner(in)
a) Familienname		
Vorname		
Geburtsdatum		
Religion		
Familienstand (seit dem _____)		
ausgeübter Beruf		
Straße und Hausnummer		
Postleitzahl/Wohnort		

b) Angaben zu Kindern	Vorname	Geburtsdatum

c) Bankverbindung für eventuelle Erstattungen

Geldinstitut: _____

Bankleitzahl: _____ Kto.-Nr.: _____

IBAN: _____ BIC: _____

d) Sind Sie oder Ihr Ehegatte/Lebenspartner(in) bereits steuerlich erfasst?

☐ nein ☐ ja wenn ja, Finanzamt: _____

Steuernummer: _____

ID-Nummer: _____

e) Ist Ihr Ehegatte/Lebenspartner(in) als Arbeitnehmer beschäftigt?

☐ nein ☐ ja Der Bruttolohn beträgt etwa _____ EUR im Jahr; Steuerklasse _____

f) Haben Sie oder Ihr Ehegatte/Lebenspartner(in) neben den Lohneinkünften noch andere Einkünfte?

☐ nein ☐ ja wenn ja,

	Art:	Höhe im Kalenderjahr:
Ehemann	_____	_____ EUR
Ehegatte/Lebens-partner(in)	_____	_____ EUR

Sofern es sich hierbei um Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb handelt, wird diese Tätigkeit fortgeführt? ☐ nein ☐ ja

(wenn ja, wie hoch ist der Gewinn im laufen Kalenderjahr und im Folgejahr?)

Laufendes Jahr: _____ EUR Folgejahr: _____ EUR

2. Angaben zum Arbeitsverhältnis als Grenzgänger

a) Tag der Arbeitsaufnahme im Ausland: _____

(ggf. auch Tag der zwischenzeitlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Ausland)

b) Arbeitgeber und Arbeitsort: _____

c) Handelt es sich um ein befristetes Arbeitsverhältnis? ☐ nein ☐ ja, befristet von _____ bis _____

d) Bruttoverdienst (ohne Abzüge, einschließlich aller Zulagen)

	Laufendes Jahr		Folgejahr	
	CHF	EUR	CHF	EUR
aa) laufende Bezüge				
bb) darin enthaltenes Kindergeld				
cc) Sonderzahlungen				

e) Jährliche Gratifikationen, Weihnachtsgeld, zusätzliche Bezüge:

_____	CHF	EUR
_____	CHF	EUR
_____	CHF	EUR

f) Wo waren Sie vorher beschäftigt? (Bitte alle Lohnabrechnungen des laufenden Jahres beifügen)

_____

Bitte einen **Lohnausweis** oder eine **Lohnabrechnung** des ausländischen Arbeitgebers beifügen.

3. Werbungskosten

a) Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernungspauschale)

		CHF	EUR
aa) mit öffentlichen Verkehrsmitteln monatlich*	☐		
bb) als Mitfahrer bei _____	☐		
cc) mit dem Motorrad, Motorroller, Fahrrad o.ä.	☐		
dd) mit dem eigenen PKW	☐		

Arbeitsstätte aufgesucht an _____ Tagen im Jahr

einfache Entfernung in km: _____

* die tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel werden nur angesetzt, wenn sie höher sind als die sich ergebende Entfernungspauschale

b) Andere Werbungskosten (z.B. Berufskleidung)	CHF	EUR

4. **Sonderausgaben** (voraussichtliche Jahresbeträge)

a) inländische	EUR
Rentenversicherung	
Basis-Krankenversicherung	
Pflegeversicherung gesetzlich/freiwillig	

b) ausländische	CHF	EUR
Alters- und Hinterbliebenenversorgung (AHV)		
Invalidenversicherung (IV)		
Nichtberufssunfallversicherung (NBUV)		
Krankenkasse		
Pensionskasse und gewerkschaftliche Versicherungseinrichtung		

(Sofern hier keine Eintragungen vorgenommen werden, erfolgt durch das Finanzamt eine Schätzung anhand der vorzulegenden Lohnabrechnungen.)

5. Steuerermäßigung

Falls eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen in Betracht kommt, können Sie den Antragsgrund hier ankreuzen:

☐ Pauschbetrag für Behinderte

Erwerbsminderung _____ v.H.

lt. Ausweis oder Bescheid vom _____

☐ Unterstützung von Angehörigen

☐ Ausbildungsfreibetrag

☐ Kinderbetreuungskosten

☐ _____

Die mit diesem Fragebogen angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 90, 93, 149 ff. der Abgabenordnung erhoben.

Ich versichere, dass ich die Angaben in diesem Vordruck wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe.

_____

(Ort, Datum)

_____

(Unterschrift)

Datenschutzhinweis:

Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

N-Gre

Grenzgänger in die Schweiz müssen ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in Baden-Württemberg im Rahmen der jährlichen Einkommensteuererklärung auf dem Vordruck N-Gre deklarieren.

Der Vordruck und die entsprechenden Anleitungen sind in folgender Reihenfolge nachfolgend abgedruckt:

- N-Gre 2019
- Anleitung zur Anlage N-Gre 2019
- N-Gre 2018
- Anleitung zur Anlage N-Gre 2018
- N-Gre 2017
- Anleitung zur Anlage N-Gre 2017
- N-Gre 2016
- Anleitung zur Anlage N-Gre 2016

Anlage N-Gre zur ESt-Erklärung von Grenzgängern
(Gilt nur zur Abgabe bei Finanzämtern in Baden-Württemberg)

2019

Anlage N-Gre

zur Einkommensteuererklärung von Grenzgängern

Name

Vorname

Steuernummer

X stpfl. Person / Ehemann / Person A

X Ehefrau / Person B

4

1. Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

als Grenzgänger nach 117

0 = **Schweiz**, Arbeitslohn wurde in Euro ausbezahlt
2 = **Frankreich**
3 = **Schweiz**, Arbeitslohn wurde in CHF ausbezahlt
4 = **Österreich**

Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.
Jeder Ehegatte / Lebenspartner(in) mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat eine eigene Anlage N / N-Gre abzugeben.
Belege zur Anlage N-Gre sind bereits mit der Steuererklärung einzureichen (§ 90 Abs. 2 AO).

Angaben zum Arbeitslohn

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet *)
5	**Bruttoarbeitslohn** lt. beigefügtem Lohnausweis des Arbeitgebers nebst Anlagen (bei Grenzgängern in die Schweiz: lt. Zeile 8 des Lohnausweises; bitte auch Gehaltsmitteilungen einreichen)		
	Abzüglich steuerfreie Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5 enthalten)		
6	Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung	–	–
7	Kinder- und Ausbildungszulage	–	–
8	Steuerfreies Krankentaggeld	–	–
9	SUVA-Geld (lt. ergänzender Bescheinigung des Arbeitgebers)	–	–
10	Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	–	–
11	Mutterschaftsentschädigung nach EOG, IV-Taggelder	–	–
12	Direktversicherungsbeiträge	–	–
13	Sonstige (z. B. Optionsrechte)	–	–
14	Verbleiben		
	Zuzüglich steuerpflichtige Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn nicht enthalten)		
15	Fahrtkostenersatz, Spesen	+	+
16	Arbeitgeberbeiträge zur Kollektivkranken-taggeldversicherung (vgl. Zeile 87)	+	+
17	Arbeitgeberbeiträge zur NBUV (vgl. Zeile 88)	+	+
18	Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge)	+	+
19	Sonstige (z. B. Wert der überlassenen Aktien, PKW-Überlassung)	+	+
20	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	116	116
21	In Zeile 20 enthaltene ermäßigt zu besteuernde Bezüge (z. B. Entschädigungen, Arbeitslohn für mehrere Jahre)		165
22	In der Schweiz erhobene **Abzugssteuer** (höchstens 4,5 % von Zeile 5)	135	135

Angaben über Zeiten und Gründe der Nichtbeschäftigung

23

Lohnersatzleistungen (z.B. Elterngeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld; Arbeitslosengeld; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten) sind in EUR auf dem Vordruck ESt 1 A Zeile 39 einzutragen.

24	Steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (Übertrag aus den Zeilen 52, 71 und / oder 82 der ersten **Anlage N-AUS**)	139	EUR
25	Steuerfreier Arbeitslohn nach Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 67 der ersten **Anlage N-AUS**)	136	EUR
26	Steuerfreie Einkünfte (Besondere Lohnbestandteile) nach Doppelbesteuerungsabkommen / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen / Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 81 der ersten **Anlage N-AUS**)	178	EUR
27	Beigefügte **Anlage(n) N-AUS**		Anzahl
28	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädi-gungen / Einnahmen aus der Tätigkeit als	118	EUR

* Jahresdurchschnittskurs: 100 Schweizer Franken = 89,50 € / monatliche Umrechnungskurse vgl. www.bundesfinanzministerium.de

20190031601

2. Werbungskosten – ohne Beträge lt. Zeile 80 und 81 –

8

Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet (Entfernungspauschale)

	Erste Tätigkeitsstätte (PLZ, Ort und Straße)	vom	bis	Arbeitstage je Woche	Urlaubs- und Krankheitstage
29		T T M M	T T M M		
30		T T M M	T T M M		
	Sammelpunkt / nächstgelegener Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (PLZ, Ort und Straße)				
31		T T M M	T T M M		
32		T T M M	T T M M		

	Ort lt. Zeile	aufgesucht an Tagen	einfache Entfernung (auf volle Kilometer abgerundet)	davon mit eigenem oder zur Nutzung überlassenem Pkw zurückgelegt	davon mit Sammelbeförderung des Arbeitgebers zurückgelegt	davon mit öffentl. Verkehrsmitteln, Motorrad, Fahrrad o. Ä., als Fußgänger, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ohne Flug- und Fährkosten) EUR	Behinderungsgrad mind. 70 oder mind. 50 und Merkzeichen „G“
33	110		111 km	112 km	113 km	km	114 ,–	115 1 = Ja
34	130		131 km	132 km	133 km	km	134 ,–	135 1 = Ja

Beiträge zu Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände)

35 — 310 EUR ,—

Aufwendungen für Arbeitsmittel – soweit nicht steuerfrei ersetzt – (Art der Arbeitsmittel bitte einzeln angeben)

36 — EUR ,—

37 — + ,— ▸ 320 ,—

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

38 — 325 ,—

Fortbildungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

39 — 330 ,—

Weitere Werbungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

Flug- und Fährkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet

40 — ,—

Sonstiges (z. B. Bewerbungskosten, Kontoführungsgebühren)

41 — + ,—

42 — + ,— ▸ 380 ,—

Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

43 Die Fahrten wurden ganz oder teilweise mit einem Firmenwagen oder im Rahmen einer unentgeltlichen Sammelbeförderung des Arbeitgebers durchgeführt — 401 (1 = Ja, 2 = Nein)

44 – Falls „Ja“: Für die Fahrten mit Firmenwagen oder Sammelbeförderung dürfen mangels Aufwands keine Eintragungen zu Fahrtkosten in Zeile 45 vorgenommen werden. –

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

45 — 410 ,—

46 — **Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt** 420 ,—

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Bei einer Auswärtstätigkeit im Inland:

47 Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (bei Auswärtstätigkeit ohne Übernachtung) — 470 — Anzahl der Tage

48 An- und Abreisetage (bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung) — 471 — Anzahl der Tage

49 Abwesenheit von 24 Stunden — 472 — Anzahl der Tage

50 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) — 473 EUR ,—

51 Bei einer Auswärtstätigkeit im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung): — 474 ,—

52 — **Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt** 490 ,—

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Allgemeine Angaben

53 Der doppelte Haushalt wurde aus beruflichem Anlass begründet — 501 am T T M M J J J J

Grund

54

55 Der doppelte Haushalt hat seitdem ununterbrochen bestanden — 502 bis T T M M 2019

Beschäftigungsort (PLZ, Ort, sowie zusätzlich der Staat – falls im Ausland und abweichend vom Staat, in dem der doppelte Haushalt liegt –)

56

2019AnlNGre162

201900316002

57 Der doppelte Haushalt liegt im Ausland **507** [ ] 1 = Ja — Staat

58 Es liegt ein **eigener Hausstand** am Lebensmittelpunkt vor **503** [ ] 1 = Ja, 2 = Nein

– Wird die Zeile 58 mit „Nein“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 59 bis 77 nicht vorzunehmen. –

59 (PLZ, Ort des eigenen Hausstandes) **504** seit T T M M J J J J

60 Der Begründung des doppelten Haushalts ist eine Auswärtstätigkeit am selben Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen **505** [ ] 1 = Ja

61 Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung werden in den Zeilen 29 bis 34 Fahrtkosten für **mehr** als eine Heimfahrt wöchentlich geltend gemacht **506** [ ] 1 = Ja

– Wird die Zeile 61 mit „Ja“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 62 bis 77 nicht vorzunehmen. –

Fahrtkosten

62 Die Fahrten wurden mit einem **Firmenwagen** oder im Rahmen einer unentgeltlichen **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers durchgeführt **510** [ ] 1 = Ja, insgesamt; 2 = Nein; 3 = Ja, teilweise

– Soweit die Zeile 62 mit „Ja, insgesamt“ beantwortet wird, sind Eintragungen in den Zeilen 63, 64, 66 und 68 nicht vorzunehmen. Bei „Ja, teilweise“ sind Eintragungen in diesen Zeilen nur für die mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen privaten Fahrzeug durchgeführten Fahrten vorzunehmen. –

Erste Fahrt zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte und letzte Fahrt zum eigenen Hausstand

63 mit privatem Kfz **511** gefahrene km | Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **512** EUR , Ct

64 mit privatem Motorrad / Motorroller **522** gefahrene km | Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **523** EUR , Ct

65 mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder entgeltlicher Sammelbeförderung **513** EUR , —

Wöchentliche Heimfahrten

66 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **514** km **515** Anzahl

67 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **516** EUR , —

Nur bei Behinderungsgrad von mindestens 70 oder mindestens 50 und Merkzeichen „G“

68 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **524** km | davon mit privatem Kfz zurückgelegt **517** km **518** Anzahl | Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **519** EUR , Ct

69 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **520** EUR , —

70 Flug- und Fährkosten (zu den Zeilen 66 bis 69) oder Kosten für entgeltliche Sammelbeförderung für Heimfahrten **521** EUR , —

Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte

71 Aufwendungen (z. B. Miete einschließlich Stellplatz- / Garagenkosten, Nebenkosten) **530** EUR , —

72 Größe der Zweitwohnung des doppelten Haushalts im Ausland **531** m²

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Die Verpflegungsmehraufwendungen lt. Zeilen 73 bis 76 können nur für einen Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte geltend gemacht werden; geht der doppelten Haushaltsführung eine Auswärtstätigkeit voraus, ist dieser Zeitraum auf den Dreimonatszeitraum anzurechnen.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland:

73 An- und Abreisetage **541** Anzahl der Tage

74 Abwesenheit von 24 Stunden **542** Anzahl der Tage

75 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) **544** EUR , —

76 Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **543** EUR , —

Sonstige Aufwendungen (z. B. Kosten für den Umzug, die Einrichtung und den Hausrat, jedoch ohne Kosten der Unterkunft lt. Zeile 71)

77 **550** EUR , —

78 Summe der Mehraufwendungen für **weitere** doppelte Haushaltsführungen (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **551** EUR , —

79 **Vom Arbeitgeber / von der Agentur für Arbeit insgesamt steuerfrei ersetzt** **590** EUR , —

Werbungskosten in Sonderfällen

– Die in den Zeilen 80 bis 81 erklärten Werbungskosten dürfen nicht in den Zeilen 29 bis 79 enthalten sein –

Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre lt. Zeile 21

80 Art der Aufwendungen **660** , —

81 Werbungskosten zu steuerfreiem Arbeitslohn lt. Zeile 24 und 25 (**Übertrag** aus den Zeilen 76 und 83 der ersten Anlage N-AUS) **657** , —

3. Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn lt. Zeile 5

52

Geben Sie bitte nur die in 2019 über den ausländischen Arbeitgeber abgerechneten Versicherungsbeiträge an. Insoweit ist kein Eintrag auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig. Die übrigen Sonderausgaben sind jedoch in Euro auf der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen.

Ausländische Beiträge

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet)
82	Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5		
83	Versicherungsleistungen bei Unfall, Krankheit, Invalidität; Familienzulagen (z. B. Kinder-, Ausbildungs-, Unterhaltszulage), Freibetrag für AHV-Renten-Bezieher	–	–
84	Bemessungsgrundlage Sozialabgaben		
85	Erwerbsersatzordnung [EO] (0,225 % von Zeile 84)		
86	Arbeitslosenversicherung (von Zeile 84) 1,1 % für Lohnteile bis 148.200 CHF / 132.639 €, weitere 0,5 % für Lohnteile über je 148.200 CHF / 132.639 €	+	+
87	Beiträge zur Krankentaggeldversicherung	+	+
88	50 % der Beiträge zur NBUV	+	+
89	Sonstige Vorsorgeaufwendungen		370/470
90	AHV / IV 4,9 % von Zeile 84		
91	Beiträge des Arbeitnehmers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
92	Summe Arbeitnehmerbeiträge		300/400
93	AHV / IV lt. Zeile 90		
94	Beiträge des Arbeitgebers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
95	Summe Arbeitgeberbeiträge		304/404

4. Angaben zum Arbeitgeber

Name und Anschrift des Arbeitgebers

96 Name (Bezeichnung)

97 Straße und Hausnummer

98 Postleitzahl, Ort

5. Angaben zur Firmenwagengestellung

99 Es stand im Jahr 2019 ein Firmenwagen zur Mitbenutzung zur Verfügung ☐ 1 = Ja 2 = Nein 3 = Nur für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

100 Inländischer Bruttolistenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung inkl. Sonderausstattung (Kauf- oder Leasingvertrag beifügen) EUR

6. Krankentaggeldversicherung

Besteht aufgrund der vorgenannten Tätigkeit ein Anspruch auf Krankentaggeld aus einem Kollektivversicherungsvertrag?

101 [X] Nein [X] Ja, bei Name und Anschrift der Versicherung / Krankenkasse

102 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

103 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Krankentaggeldversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

104 Anteil des Arbeitgebers CHF Anteil des Arbeitnehmers CHF

7. Nichtberufsunfallversicherung

105 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

106 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Nichtberufsunfallversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

107 Anteil des Arbeitgebers CHF Anteil des Arbeitnehmers CHF

8. Angaben zu den Alterseinkünften

108 Ich habe in 2019 Leistungen aus der ersten (AHV / IV), zweiten (z. B. Pensionskassen) und / oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge erhalten [X] ja [X] nein

Falls ja, bitte Anlage R bzw. Anlage KAP beifügen. Hinweise zur steuerlichen Behandlung können der Anleitung zur Anlage N-Gre entnommen werden.

2019AnlNGre164

Anleitung zur Anlage N-Gre 2019

Zeilen 1 bis 4 Allgemeine Angaben

Die Anlage N-Gre ist von Personen auszufüllen, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Österreich oder der Schweiz als Grenzgänger einzustufen sind. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist in **Zeile 4** zusätzlich anzugeben, ob der Arbeitslohn in Schweizer Franken oder Euro ausgezahlt wurde.

Dieser Vordruck ist vorgesehen für Angaben über

- den ausländischen Arbeitslohn einschließlich notwendiger Kürzungen und Hinzurechnungen,
- Werbungskosten im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- Werbungskosten in Sonderfällen,
- Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium,
- die Krankentaggeldversicherung,
- die Nichtberufsunfallversicherung,
- ggf. erhaltene Alterseinkünfte aus der ersten, zweiten oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge.

Jeder Ehegatte / Lebenspartner hat seine Angaben in einer eigenen Anlage N / N-Gre / N-AUS zu machen. Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.

Die Anlage N-Gre kann nur bei Finanzämtern in Baden-Württemberg abgegeben werden.

Hinsichtlich der Nachweis- und Mitwirkungspflichten ist zu beachten, dass bei Auslandssachverhalten erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen (§ 90 Abs. 2 der Abgabenordnung). Unterlagen, z. B. der ausländische Lohnausweis samt Anlagen, sind daher bereits vollständig mit der Steuererklärung einzureichen.

Die Umrechnung des Arbeitslohnes bzw. auch sonstiger Beträge von Schweizer Franken in EUR hat nach dem monatlichen Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank, welcher dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Umsatzsteuerumrechnungskurs entspricht, zu erfolgen. Die Grundsätze des § 11 EStG (Vereinnahmung und Verausgabung) sind zu berücksichtigen. Nachweise hierzu müssen bereitgehalten werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch der von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe für das betreffende Kalenderjahr festgelegte Jahresdurchschnittskurs zur Umrechnung angewandt werden. Dieser basiert auf den vorgenannten monatlichen Euro-Referenzkursen (abgedruckt unter Zeile 28 der Anlage N-Gre) der Europäischen Zentralbank.

Zeile 5 Arbeitslohn

In **Zeile 5** der Anlage N-Gre ist der Bruttolohn aus der Ziffer 8 des Schweizer Lohnausweises zu übernehmen. Damit Ihr Finanzamt ggf. die Zusatzvergütungen, unterschiedlichen Zuflusszeitpunkte (z.B. bei Einräumung von Optionsrechten) oder aber die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften (z.B. bei Firmenwagengestellung) in der Schweiz und in Deutschland zutreffend bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen kann, wird die Beifügung der Gehaltsmitteilungen bereits vordruckmäßig gefordert.

Zeilen 6 bis 13 Kürzungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu kürzen, die in Deutschland steuerbefreit sind. Diese Leistungen sind in den Zeilen 6 bis 13 aufgeführt. Die Kürzungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen.

In **Zeile 6** sind Leistungen der Schweizer Arbeitslosenversicherung einzutragen, welche nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei sind. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Werden von der Schweizer Arbeitslosenversicherung Kurzarbeiter- / Schlechtwettergeldentschädigungen ausgezahlt, ist die Summe der ausgezahlten Beträge ebenfalls in Zeile 6 einzutragen und ein entsprechender Nachweis der Erklärung beizufügen. Die Leistungen sind zusätzlich in Zeile 39 des Hauptvordrucks (Vordruck ESt 1 A) einzutragen.

In **Zeile 7** sind Kinder- und Ausbildungszulagen auszuweisen.

Sofern eine Leistung im Ausland nach § 65 EStG eine mit dem Kindergeld vergleichbare andere Leistung darstellt, ist diese insgesamt steuerfrei. Als dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen i.S. des § 65 Abs. 1 EStG sind nur die Familienzulagen nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Familienzulagen (FamZG) bzw. den jeweiligen kantonalen Einführungsgesetzen zum FamZG anzusehen.

Diese Leistungen sind Kinderzulagen (für Kinder bis zu 16 Jahren, bei Erwerbsunfähigkeit des Kindes bis zu 20 Jahren) von mindestens 200 Schweizer Franken und Ausbildungszulagen (für Kinder von 16 bis 25 Jahren in Ausbildung) von mindestens 250 Schweizer Franken je Kind und Monat.

Sofern einzelne Kantone höhere Kinder- bzw. Ausbildungszulagen gesetzlich vorsehen, sind diese steuerfrei, auch wenn die Leistungen die Höhe des Kindergeldanspruchs nach deutschem Recht übersteigen.

Im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017, BStBl I S. 151, ist geregelt, welche kantonalen Zulagen zusätzlich zur Kinder- und Ausbildungszulage dem Kindergeld vergleichbar sind, und somit bei der Veranlagung der Grenzgänger in die Schweiz vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen sind.

Danach sind dem Kindergeld vergleichbar die gezahlten Leistungen folgender Schweizer Kantone:

- Thurgau: Familienzulage (225 CHF mtl.)
- Basel-Stadt: Unterhaltszulage (411 CHF bis 566 CHF mtl.)
- Basel-Land: Erziehungszulage (Höhe einkommensabhängig)
- Bern: Betreuungszulage (600 CHF bis 3.600 CHF jährlich).

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Bei Leistungen anderer Schweizer Kantone oder des Bundes, die im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017 nicht ausdrücklich genannt sind, ist die Einzelfallentscheidung der Familienkasse maßgebend. Sofern nachgewiesen wird, dass die zuständige Familienkasse die Leistung dem Kindergeld als vergleichbar ansieht, wird diese Entscheidung übernommen und folglich die Zulage vom Arbeitslohn abgezogen. Allein die Ablehnung der Auszahlung von Differenzkindergeld ist dabei nicht ausreichend, da dies aufgrund des hohen Kurses schon durch die reguläre Kinder- oder Ausbildungszulage erfolgen kann. Es muss im Einzelfall nachgewiesen werden, wie die Familienkasse die namentlich genannte kantonale Zulage behandelt.

In **Zeile 8** sind die steuerfreien Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung (§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG), auf die der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat, aus dem Arbeitslohn (Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit auch Zeile 5 der Anlage N-Gre) herauszurechnen.

Hat der Arbeitgeber das alleinige Forderungsrecht gegen die Versicherung, ist die Auszahlung der Krankenversicherungsleistung steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Beiträge des Arbeitgebers sind dagegen nicht einkommensteuerpflichtig beim Arbeitnehmer.

Durch die Eintragung in **Zeile 9** wird der Bruttoarbeitslohn um Leistungen aus der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) gemindert. Hintergrund ist, dass Leistungen nach dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Die Taggelder fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 39 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen. Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, muss geprüft werden, ob es sich um Leistungen nach dem UVG handelt.

In **Zeile 10** sind erhaltene Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge zu erklären. Diese Zuschläge, die neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie die folgenden Sätze nicht übersteigen:

a) Für Nachtarbeit (Arbeit von 20 Uhr bis 6 Uhr) sind die Zuschläge bis höchstens 25 % steuerfrei. Wird die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen, erhöht sich der steuerfreie Anteil des Zuschlags für die Zeit von 0 bis 4 Uhr auf 40 %.

b) Für Sonntagsarbeit darf ein Zuschlag von 50 % steuerfrei belassen werden.

c) Für die Arbeit am 31.12. ab 14 Uhr und an gesetzlichen Feiertagen (auch wenn diese auf einen Sonntag entfallen) dürfen die steuerfreien Zuschläge 125 % betragen.

d) Für die Arbeit am 24.12. ab 14 Uhr, an den Weihnachtsfeiertagen und am 01.05. dürfen die steuerfreien Zuschläge 150 % betragen.

In den Fällen b) bis d) gilt der höhere Zuschlagssatz jeweils auch für die Arbeit zwischen 0 bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages, wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde. Die Bemessungsgrundlage für steuerfreie Zuschläge ist auf 50 EUR Grundlohn pro Stunde begrenzt (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Mutterschaftsentschädigungen nach EOG, sowie die IV-Taggelder sind in **Zeile 11** einzutragen. Sie sind nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Die Leistungen sind zusätzlich in Zeile 39 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

In **Zeile 12** sind die Beiträge zu einer Direktversicherung einzutragen, soweit diese die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG erfüllen. Bei erstmaliger Beantragung sind der Versicherungsvertrag samt Zusatzvereinbarungen, die Zweckbindungserklärung und die Zahlungsnachweise beizufügen. In den Folgejahren sind dann lediglich die

Zahlungsnachweise mit der Einkommensteuererklärung einzureichen.

Zu beachten ist, dass alle Rechte und Pflichten aus der Direktversicherung dem Arbeitgeber zustehen müssen. Lediglich die Beitragszahlung darf mittels Zweckbindungserklärung an den Arbeitnehmer übertragen werden. Nur in Höhe des in der Zweckbindung festgelegten Betrags liegen begünstigte Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 3 Nr. 63 EStG vor. Ggf. muss die Zweckbindungserklärung entsprechend angepasst und dem Finanzamt neu vorgelegt werden. Nachträgliche Anpassungen bzw. Erhöhungen werden grds. nicht akzeptiert. Bei vertraglichen Klauseln mit dynamischer Anpassung wird nur der ursprünglich konkret genannte Betrag als Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers anerkannt.

Aufgrund unterschiedlicher Regelungen in der Schweiz und in Deutschland bezüglich der Bewertung und des Zuflusses geldwerter Vorteile ist **Zeile 13** in der Anlage N-Gre vorgesehen.

Hier sind z.B. auch gewährte Mitarbeiteroptionsrechte einzutragen. Der Zufluss von Aktienoptionsrechten bzw. deren Bewertung richtet sich in der Schweiz meist nach dem Tag der Einräumung. Es gibt Abschläge für Sperrfristen usw. Nach deutschem Steuerrecht erfolgt der Zufluss des Aktienoptionsrechts an dem Tag, an dem die Aktie überlassen wird. Abschläge für Sperrfristen usw. sind nicht vorgesehen. Im Schweizer Lohnausweis finden Sie die Angaben hierzu unter Ziffer 5.

In **Zeile 14** ist eine Zwischensumme zu ziehen.

Zeilen 15 bis 19 Hinzurechnungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu erhöhen, die in Deutschland steuerpflichtig und im Schweizer Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind. Diese Leistungen werden in den Zeilen 15 bis 19 aufgeführt. Die Hinzurechnungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen, andernfalls werden sie vom Finanzamt ggf. geschätzt.

Gewährt der Arbeitgeber Fahrtkostenersatz (erkennbar am angekreuzten Feld F auf dem Schweizer Lohnausweis), sind die nach deutschem Recht ermittelten Beträge in Zeile 15 der Anlage N-Gre einzutragen und dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen. Sollten bereits im Schweizer Bruttoarbeitslohn nach Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises derartige Leistungen nach Schweizer Wertansatz enthalten sein, ist nur die Differenz anzusetzen. Bitte fügen Sie auf einem gesonderten Blatt die Berechnungen zur Ermittlung des Wertansatzes bei.

Spesen sind häufig nicht im Bruttoarbeitslohn enthalten. Sie sind im Beiblatt zum Lohnausweis aufgeführt. Um die zutreffende Besteuerung nach deutschem Recht sicherzustellen, sind alle vom Schweizer Arbeitgeber gewährten Spesenzahlungen ebenfalls in **Zeile 15** hinzuzurechnen. Der Abzug der zutreffenden deutschen Beträge (z.B. Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a EStG) erfolgt dann bei den Werbungskosten auf Seite 2 der Anlage N-Gre.

In **Zeile 16** sind die Arbeitgeberbeiträge zu einer Krankentaggeldversicherung des Arbeitnehmers einzutragen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat (vgl. auch Ausführungen zu den Zeilen 8, 101 bis 104). Eine Hinzurechnung der entsprechenden Arbeitgeberbeiträge kann unterbleiben, wenn diese einen Betrag i.H. von umgerechnet 44 EUR im Monat nicht übersteigen (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitgeber keine weiteren Sachzuwendungen gewährt, deren Gesamtwert inkl. der Beiträge zur Krankentaggeldversicherung die 44-EUR-Freigrenze im Monat überschreitet. Soll eine Hinzurechnung unterbleiben, ist ein entsprechender Nachweis des Arbeitgebers über sämtliche monatlich erhaltenen Sachbezüge vorzulegen.

In **Zeile 17** sind die vom Arbeitgeber bezahlten Beiträge zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV), sofern diese im Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind, einzutragen (vgl. auch Ausführungen zu Zeile 88, 105 bis 107).

Steuerpflichtige Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium sind durch Eintragung in **Zeile 18** dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen. Die Beträge können Sie i. d. R. der Beitragsbescheinigung Ihrer Pensionskasse entnehmen.

In **Zeile 19** der Anlage N-Gre sind die in den Ziffern 2.2 und 2.3 sowie in den Ziffern 13.1 bis 13.3 des Schweizer Lohnausweises angegebenen Beträge zu erfassen. Hierzu zählen insbesondere der Arbeitgeberzuschuss zum Einkauf in die Schweizer Pensionskasse nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) (diese Beträge sind in Ziffer 10.2 des Schweizer Lohnausweises angegeben), vom Arbeitgeber überlassene Aktien, der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung und der geldwerte Vorteil aus der Überlassung von Aktienoptionen. Beträgt die Haltedauer mehr als zwölf Monate, sind die geldwerten Vorteile aus der Überlassung von Aktienoptionen zusätzlich in Zeile 21 der Anlage N-Gre zu erfassen.

Die Beträge sind nicht mit den nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Beträgen aus dem Schweizer Lohnausweis zu übernehmen. Es muss eine Ermittlung und Bewertung der geldwerten Vorteile nach deutschem Einkommensteuergesetz erfolgen. Bitte fügen Sie – um Rückfragen zu vermeiden – die entsprechenden Berechnungen und Unterlagen der Einkommensteuererklärung bei.

Zeile 20 Steuerpflichtiger Arbeitslohn

Das Ergebnis **Zeile 20** ist der steuerpflichtige Arbeitslohn nach dem Einkommensteuergesetz. Dieser Betrag abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten (min. 1.000 EUR Arbeitnehmer-Pauschbetrag) wird der Besteuerung nach § 19 EStG zu Grunde gelegt.

Zeile 21 Ermäßigt zu besteuernde Bezüge

In **Zeile 21** sind die im steuerpflichtigen Arbeitslohn (Zeile 20) enthaltenen, ermäßigt zu besteuernden Bezüge einzutragen, z. B. Abfindungen. Leistungen die ggf. in Frage kommen, finden Sie im Schweizer Lohnausweis u.a. unter Ziffer 3 (z.B. Bonuszahlungen, Antritts- und Austrittsentschädigungen, Treueprämien, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke oder pauschale Umzugsentschädigungen) und Ziffer 4 des Schweizer Lohnausweises (z.B. Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter, Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter, Lohnnachzahlungen). Nicht jede dieser Leistungen führt zu ermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn. Voraussetzung dafür ist, dass es sich um Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG oder Vergütungen für mehrere Jahre handelt. Fügen Sie bitte entsprechende (Vertrags-) Unterlagen bei, aus denen sich Art, Höhe und Zahlungszeitpunkt der Bezüge ergeben.

Zeile 22 Anrechnung der Schweizer Quellensteuer

Durch die Eintragung in **Zeile 22** der Anlage N-Gre erfolgt die Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer, auch wenn diese zu einem Erstattungsbetrag führt. Die Beträge ergeben sich aus Ziffer 12 i.V. mit Ziffer 15 des Schweizer Lohnausweises. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H. von 4,5 % anzurechnen, soweit die Einkünfte in der Veranlagung zur Einkommensteuer erfasst wurden.

Zeile 23 Zeiten der Nichtbeschäftigung

Standen Sie 2019 zeitweise nicht in einem Arbeitsverhältnis, geben Sie bitte an, wie lange und warum (z. B. Arbeitslosigkeit, Schulausbildung, Studienzeit). Krankheitszeiten brauchen Sie nicht anzugeben, wenn das Arbeitsverhältnis während der Erkrankung fortbestanden hat. Um Rückfragen des Finanzamts zu vermeiden, geben Sie bitte auch die Zeiten an, in denen Sie ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn (z. B. Minijob) bezogen haben.

Lohnersatzleistungen aus Deutschland, einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz (z. B. Arbeitslosengeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG, Elterngeld, SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; IV-Taggelder; Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung) sind (ggf. umgerechnet) in EUR auf dem Hauptvordruck (Vordruck ESt 1 A) in **Zeile 39** einzutragen. Die Einkommensersatzleistungen sind steuerfrei, beeinflussen aber die Höhe der Steuer auf die steuerpflichtigen Einkünfte.

Zeilen 24 bis 28 Steuerfreier Arbeitslohn bei Auslandstätigkeit

Arbeitslohn kann unter bestimmten Voraussetzungen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass von der Einkommensteuer freigestellt sein. Die steuerfreien Einkünfte beeinflussen aber die Höhe des Steuersatzes auf den im Inland bezogenen Arbeitslohn und etwaige weitere Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Zur Ermittlung der in den Zeilen 24 bis 27 einzutragenden Beträge geben Sie bitte für jeden Staat und jeden Ehegatten / Lebenspartner getrennt die Anlage N-AUS ab.

Zeile 28 Steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen

Hier tragen Sie bitte steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen ein, die Sie als Arbeitnehmer

- aus öffentlichen Kassen,
- als nebenberuflicher Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,
- für eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder
- für eine sonstige nebenberufliche Tätigkeit im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich

erhalten haben.

Sind diese steuerfrei erhaltenen Zahlungen höher als die gesetzlichen Freibeträge, tragen Sie hier nur den tatsächlich steuerfreien Teil ein. Den übersteigenden Betrag tragen Sie als Arbeitslohn in Zeile 19 ein, wenn davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Den – den jeweiligen gesetzlichen Freibetrag – übersteigenden Teil der Werbungskosten tragen Sie bitte in die Zeilen 29 bis 79 ein. Bitte erläutern Sie Ihrem Finanzamt auf einem gesonderten Blatt die (übersteigende) Höhe der Einnahmen und die darauf entfallenden Werbungskosten. Vermerken Sie bitte auf diesem Blatt, ob Sie den Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG bzw. den erweiterten Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 EStG beanspruchen möchten.

Zeilen 29 bis 79 Werbungskosten

Werbungskosten im steuerlichen Sinne sind alle Aufwendungen, die durch Ihr Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Sie können jedoch nur berücksichtigt werden, soweit sie steuerfreie oder pauschal besteuerte Ersatzleistungen Ihres Arbeitgebers übersteigen. Die Kosten Ihrer Lebensführung gehören nicht zu den Werbungskosten, selbst wenn sie Ihrer beruflichen Tätigkeit zugutekommen. Das Finanzamt berücksichtigt von sich aus für Werbungskosten, wie z. B. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale), einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 EUR, bei Empfängern von Versorgungsbezügen 102 EUR jährlich.

Allgemeines

Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhalten Sie eine Entfernungspauschale, unabhängig von der Art, wie Sie zur ersten Tätigkeitsstätte gelangen. Diese Pauschale beträgt 30 Cent für jeden vollen Entfernungskilometer.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale)

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung maßgebend; auch hier spielt es keine Rolle, welches Verkehrsmittel Sie tatsächlich genutzt haben. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung eingetragen werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und von Ihnen regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wurde.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Lediglich soweit ein eigener oder zur Nutzung überlassener Kraftwagen (z. B. Firmenwagen) benutzt wird, berücksichtigt das Finanzamt einen höheren Betrag als 4.500 EUR.

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, selbst dann, wenn Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals je Arbeitstag zurücklegen. Tage, an denen Sie die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht haben (z.B. wegen Krankheit, Urlaub, Auswärtstätigkeit oder Tätigkeit im Homeoffice / Telearbeit), sind bei der Ermittlung der Entfernungspauschale nicht zu berücksichtigen.

Erste Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der Sie vom Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet sind. Die dauerhafte Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen des Arbeitgebers bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn Sie unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung tätig werden sollen.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der Sie typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel Ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dauerhaft tätig werden sollen. Je Dienstverhältnis kann höchstens eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen.

Sammelpunkt

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll (z. B. das Busdepot, der Betrieb des Arbeitgebers), um von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen oder seine Einsatzorte aufzusuchen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem Sammelpunkt wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt.

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Soll der Arbeitnehmer (z. B. der Forstarbeiter) seine berufliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang des weiträumigen Tätigkeitsgebiets wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Wird das weiträumige Tätigkeitsgebiet immer von verschiedenen Zugängen aus betreten, ist die Entfernungspauschale bei diesen Fahrten nur für die kürzeste Entfernung von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang anzuwenden.

Aufwendungen für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets sowie für die zusätzlichen Kilometer bei Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang tragen Sie bitte in Zeile 45 ein. Anstelle der tatsächlich entstandenen Aufwendungen können pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend gemacht werden:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen (z. B. Motorrad, Motorroller) 20 Cent.

Pkw

Für die Eintragung Ihrer ersten Tätigkeitsstätte sind die Zeilen 29 und 30 vorgesehen. Geben Sie bei mehreren Dienstverhältnissen oder bei einem Arbeitsplatzwechsel im laufenden Jahr in diesen Zeilen auch Ihre weitere erste Tätigkeitsstätte an. Gleiches gilt für die Eintragungen Ihres Sammelpunkts / weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Zeilen 31 und 32). Tragen Sie bitte ab Zeile 33 die Anzahl der Arbeitstage und die gesamten Entfernungskilometer ein.

Mit der Entfernungspauschale sind sämtliche Fahrzeugkosten abgegolten, also z. B. auch die Garagenmiete, Parkgebühren, Reparaturkosten und Mautgebühren. Unfallkosten, die Sie selbst tragen mussten, werden jedoch daneben berücksichtigt, wenn sich der Unfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Arbeitsgebiet ereignet hat (Eintragungen in den Zeilen 40 bis 42). Dies gilt nicht, wenn der Unfall von Ihnen absichtlich oder unter Alkoholeinfluss verursacht worden ist.

Öffentliche Verkehrsmittel

Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale oder den Höchstbetrag von 4.500 EUR übersteigen. Tragen Sie bitte deshalb zusätzlich zu Ihren Eintragungen in die Zeilen 33 bis 34 diese Aufwendungen in die dafür vorgesehene Spalte ein. Das Finanzamt berücksichtigt dann den höheren Betrag.

Pkw und öffentliche Verkehrsmittel

Haben Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet z. B. teilweise mit dem Pkw und teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, tragen Sie bitte ab Zeile 33 die mit dem Pkw zurückgelegten Kilometer und die restlichen Entfernungskilometer sowie die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel in die jeweiligen Spalten ein.

Fahrgemeinschaften

Waren Sie Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft, ist hier die Entfernungspauschale grundsätzlich auf den Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Die Begrenzung greift jedoch nicht für die Tage, an denen Sie Ihren eigenen Pkw eingesetzt haben. Machen Sie deshalb die entsprechenden Angaben in einer der Zeilen 33 bis 34 für die Tage, an denen Sie mit dem eigenen Pkw gefahren sind und in einer weiteren Zeile für die Tage, an denen Sie mitgenommen wurden. Für die Ermittlung der Entfernung gilt Folgendes: Jeder Teilnehmer der Fahrgemeinschaft trägt als Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet seine kürzeste benutzbare Straßenverbindung ein; Umwege zum Abholen der Mitfahrer werden nicht berücksichtigt. Bei Ehegatten / Lebenspartnern, die gemeinsam zur Arbeit fahren, steht die Entfernungspauschale jedem Ehegatten / Lebenspartner einzeln zu. Das gilt selbst dann, wenn sie beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt sind.

Sammelbeförderung

Wenn Sie von Ihrem Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet befördert wurden (Sammelbeförderung), können Sie für die Strecke der Sammelbeförderung keine Entfernungspauschale geltend machen. Haben Sie jedoch für die Sammelbeförderung ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichtet, tragen Sie bitte die Aufwendungen in die Zeilen 41 bis 42 ein.

Behinderte Menschen

Wenn bei Ihnen der Grad der Behinderung mindestens 70 betragen hat oder bei einem Grad der Behinderung von mindestens 50 gleichzeitig eine erhebliche Gehbehinderung bestand, werden auch bei Benutzung Ihres eigenen Pkw die tatsächlichen Kosten der Hin- und Rückfahrt anerkannt. Diese müssen Sie nur auf Anforderung des Finanzamts nachweisen. Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Kosten werden 60 Cent je Entfernungskilometer (30 Cent je gefahrenen Kilometer) anerkannt. Aufwendungen für Fahrten, die durch die An- und Abfahrt eines Dritten (z. B. des Ehegatten) zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet entstehen (sog. Leerfahrten), können ebenfalls mit 30 Cent je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden. Achten Sie bitte darauf, dass in

der Bescheinigung über den Grad Ihrer Behinderung ggf. eine Aussage über die Gehbehinderung enthalten ist. Machen Sie bitte in diesen Fällen ab Zeile 33 die entsprechenden Angaben oder tragen Sie bei Einzelnachweis die tatsächlichen Kosten in den Zeilen 41 bis 42 ein.

Wird bei behinderten Menschen der besondere Kilometersatz von 60 Cent zugrunde gelegt, können zusätzlich Gebühren für einen Parkplatz an der ersten Tätigkeitsstätte / am Sammelpunkt oder im Zusammenhang mit Fahrten zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet abgezogen werden (Zeile 41 bis 42).

Aufwendungen für Arbeitsmittel

Zu den Arbeitsmitteln gehören Werkzeuge, typische Berufsbekleidung, Fachzeitschriften usw. Dabei können Sie nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch die Kosten für Reparaturen und Reinigungen ansetzen. Arbeitsmittel, die nicht mehr als 800 EUR (ohne Umsatzsteuer) kosten, können Sie im Jahr der Bezahlung voll absetzen. Betragen die Anschaffungskosten mehr als 800 EUR, müssen Sie diese auf die Jahre der üblichen Nutzungsdauer verteilen.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers bildet. In Fällen, in denen Ihnen für Ihre berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sind die Aufwendungen bis zu 1.250 EUR jährlich abziehbar. Arbeitsmittel (z. B. ausschließlich beruflich genutzte Schreibtische, Bücherschränke, Computer in Höhe des beruflichen Nutzungsumfangs) gehören nicht zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Sie können – ggf. im Wege der Absetzung für Abnutzung – in den Zeilen 36 und 37 berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten

Werbungskosten können vorliegen, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses (Ausbildungsdienstverhältnis) ist. Unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, können Aufwendungen für die Fortbildung in einem bereits erlernten Beruf und für Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, als Werbungskosten abziehbar sein. Das gilt auch für die Aufwendungen für ein Erststudium nach einer bereits abgeschlossenen nichtakademischen Berufsausbildung oder ein weiteres Studium, wenn dieses mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Als Aufwendungen können Sie z. B. Prüfungsgebühren, Fachliteratur, Schreibmaterial, Fahrtkosten usw. geltend machen. Ersatzleistungen von dritter Seite, auch zweckgebundene Leistungen nach dem SGB III, nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz oder Zuschüsse im Rahmen des sog. Aufstiegs-BAföG müssen Sie jedoch von Ihren Aufwendungen abziehen.

Weitere Werbungskosten

Bewerbungskosten

Wenn Sie 2019 eine Arbeitsstelle gesucht haben, können Sie die Ihnen dadurch entstandenen und nicht erstatteten Kosten hier geltend machen. Es kommt nicht darauf an, ob Ihre Bewerbung Erfolg hatte.

Kontoführungsgebühren

Entstandene Kontoführungsgebühren sind Werbungskosten, soweit sie auf die Gutschrift von Arbeitslohn und auf beruflich veranlasste Überweisungen entfallen. Ohne Einzelnachweis erkennt das Finanzamt 16 EUR (bei Grenzgängern in die Schweiz 32 EUR) jährlich an.

Umzugskosten

Umzugskosten können Sie als Werbungskosten geltend machen, wenn Sie Ihre Wohnung aus beruflichen Gründen gewechselt haben. Berufliche Gründe liegen vor, wenn Sie erstmals eine Stelle antreten oder Ihren Arbeitgeber wechseln. Bei Umzügen innerhalb derselben Gemeinde ist ein beruflicher Anlass u. a. dann gegeben, wenn der Umzug vom Arbeitgeber gefordert wird (z. B. Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung). Ihre Umzugskosten werden grundsätzlich bis zu der im Bundesumzugskostengesetz vorgesehenen Höhe anerkannt. Zur Berücksichtigung von Umzugskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung beachten Sie bitte die Erläuterungen zu den Zeilen 53 bis 79.

Reisekosten bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstanden sind.

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn Sie vorübergehend außerhalb Ihrer Wohnung und Ihrer ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig waren.

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor (z. B. bei Eintragungen in den Zeilen 31 und 32) können Sie ebenfalls entsprechende Aufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit geltend machen.

Dies gilt auch, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen beschäftigt oder auf einem Fahrzeug tätig waren. Wegen der Besonderheit bei der Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 29 bis 34.

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

Fahrtkosten können Sie in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen geltend machen. Bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs können Sie anstelle der nachgewiesenen Kosten pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend machen:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen 20 Cent.

Für Fahrstrecken, die mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel zurückgelegt werden (Firmenwagengestellung, unentgeltliche Sammelbeförderung), ist ein Werbungskostenabzug nicht möglich.

Übernachtungskosten können nur in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden, längstens jedoch an ein und derselben Tätigkeitsstätte im Inland für 48 Monate, danach höchstens bis zu 1.000 EUR im Monat.

Reisenebenkosten können in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden. Hierzu gehören z. B. Aufwendungen für die Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, für Telefon, Telefax, Porto, Garage und Parkplatz.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 46 an.

Mehraufwendungen für Verpflegung

Mehraufwendungen für Verpflegung können Sie für dieselbe Auswärtstätigkeit – höchstens für die Dauer von drei Monaten – nur pauschal geltend machen:

- für eine eintägige auswärtige Tätigkeit ohne Übernachtung mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR). Dies gilt auch, wenn die auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausgeübt wurde (also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung),
- für An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb Ihrer Wohnung, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR),
- für die Kalendertage, an denen Sie außerhalb Ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und daher 24 Stunden von Ihrer Wohnung abwesend waren, jeweils 24 EUR. Für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 62 EUR, Ausnahme Genf: 64 EUR.

Dazu tragen Sie die Anzahl der Tage in die Zeilen 48 bis 50 ein.

Wurde Ihnen von Ihrem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten für eine (inländische) Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist der Werbungskostenabzug tageweise zu kürzen, und zwar für ein zur Verfügung gestelltes:

- Frühstück um 4,80 EUR (= 20 % von 24 EUR),
- Mittagessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR),
- Abendessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR).

Je Kalendertag erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschale auf maximal 0 EUR. Haben Sie für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag die Kürzung der Verpflegungspauschale.

Ob eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, lässt sich im Regelfall der Reisekostenabrechnung Ihres Arbeitgebers entnehmen.

Für Auslandsdienstreisen gelten andere Pauschbeträge. Die Dreimonatsfrist gilt nicht, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig waren.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 52 an.

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Wenn Sie aus beruflichem Anlass einen doppelten Haushalt begründet haben, können Sie die notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn Sie außerhalb des Ortes Ihrer ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhalten und Sie auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen. Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich. Unschädlich ist es, wenn Sie den Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegen und daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründen, von dem aus Sie Ihrer Beschäftigung weiter nachgehen (sog. Wegverlegungsfall). Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung können Sie Fahrtkosten für mehr als eine Heimfahrt wöchentlich geltend machen. Füllen Sie in diesem Fall bitte Zeile 61 und nur die Zeilen 29 bis 34 sowie bei steuerfreien Arbeitgeberleistungen Zeile 79 aus.

Eigener Hausstand

Ein eigener Hausstand liegt im Allgemeinen bei verheirateten oder in einer Lebenspartnerschaft lebenden Arbeitnehmern vor.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter oder aus gemeinsamen oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus (laufende Kosten der Haushaltsführung). Es genügt nicht, wenn Sie im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn Ihnen eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung ist darzulegen und kann auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend.

Berücksichtigungsfähige Aufwendungen

Das Finanzamt berücksichtigt als notwendige Mehraufwendungen für die

- **erste und letzte Fahrt** die Kosten für die erste Fahrt zum Arbeitsort bei Beginn der Tätigkeit und die letzte Fahrt vom Arbeitsort zum Ort des eigenen Hausstands nach Abschluss der Tätigkeit. Haben Sie für diese Fahrten ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt, werden ohne Kostennachweis bei Benutzung eines Kfz 30 Cent, bei Benutzung anderer motorbetriebener Fahrzeuge 20 Cent je gefahrenen Kilometer anerkannt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werden in der tatsächlichen Höhe anerkannt.
- **Fahrten zum eigenen Hausstand (Familienheimfahrten)** die Fahrtkosten für tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (höchstens eine Fahrt wöchentlich) mit 30 Cent je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale). Auf die Art des benutzten Verkehrsmittels kommt es nicht an. Die Angaben zur Entfernungspauschale, die nicht für Flugstrecken, jedoch für die An- und Abfahrten zum und vom Flughafen gewährt wird, sind in Zeile 66 einzutragen. Haben Sie öffentliche Verkehrsmittel benutzt, tragen Sie bitte die tatsächlichen Kosten in Zeile 67 ein. Flug- und Fährkosten sowie Kosten für die entgeltliche Sammelbeförderung werden stets in der nachgewiesenen Höhe berücksichtigt. Tragen Sie diese bitte in Zeile 70 ein. Bei Benutzung eines **Firmen- oder Dienstwagens** und bei **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers kommt der Ansatz einer Entfernungspauschale nicht in Betracht. Anstelle der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt können die Gebühren für ein Ferngespräch bis zu einer Dauer von 15 Minuten mit Angehörigen, die zum Hausstand gehören, berücksichtigt werden.
- **Unterkunft**
- im Inland die tatsächlichen Kosten bis zu 1.000 EUR im Monat (z. B. Miete, Betriebskosten usw.);
- im Ausland die Kosten in nachgewiesener Höhe für eine angemessene Zweitwohnung (60 m²).
- **Verpflegung** die Mehraufwendungen für Verpflegung für die ersten drei Monate mit den für Auswärtstätigkeiten geltenden Pauschbeträgen.
- **Umzugskosten** die Aufwendungen anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers / der Agentur für Arbeit

Tragen Sie die erhaltenen steuerfreien Ersatzleistungen (z. B. Trennungsentschädigungen, Auslösungen, Fahrtkostenersatz oder Verpflegungskostenersatz während der doppelten Haushaltsführung, Mobilitätsbeihilfen) bitte in Zeile 79 ein.

Zeilen 80 bis 81 Werbungskosten in Sonderfällen

Die Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre und steuerfreiem Arbeitslohn tragen Sie bitte ausschließlich in die Zeilen 80 und 81 ein.

Zeilen 82 bis 95 Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn

Hier sind die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelten Beiträge für Sozialabgaben der Schweiz einzutragen. Insoweit sind keine Eintragungen auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig.

Die Beiträge des Arbeitnehmers zu diversen gesetzlichen Schweizer Versicherungen sind in der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises aufgeführt. Es ist zu beachten, dass dort die Beiträge des Arbeitnehmers zur Alters- und Hinterlassenenversorgung bzw. Invaliditätsversicherung (AHV / IV), zur Erwerbsersatzordnung (EO), zur Arbeitslosenversicherung (ALV) und ggf. zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV) ausgewiesen werden. Dieser Betrag wird nicht vom steuerpflichtigen Arbeitslohn abgezogen, sondern im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt. Daher ist der auf dem Schweizer Lohnausweis in Ziffer 9 bescheinigte Betrag wie folgt aufzuteilen und auf der Anlage N-Gre zu erfassen:

Die AHV / IV (= 4,9 % des AHV-Lohns; **Zeilen 90 und 93**) sind zusammen mit den obligatorischen Beiträgen an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule (Säule 2a; **Zeilen 91 und 94**) als Basisversorgung zu berücksichtigen. Die restlichen Beiträge aus der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises sind als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu erfassen. Die Aufteilung der Beiträge erfolgt in den **Zeilen 82 bis 95**. Diese sind komplett auszufüllen, um den richtigen Sonderausgabenabzug zu berechnen.

Die Summe der gezahlten Beiträge zu den einzelnen Versicherungen können den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal entnommen werden. Alternativ können Sie die Beiträge anhand der %-Angaben selbst berechnen. Die Beiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers in das Obligatorium (Säule 2a) sind nicht aus dem Lohnausweis ersichtlich. Eine entsprechende Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung oder des Arbeitgebers ist vorzulegen, andernfalls werden sie vom Finanzamt geschätzt.

Hinweis zur Ermittlung der Beiträge zur NBUV: Sofern die Beiträge zur NBUV nicht den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal zu entnehmen sind, können sie wie folgt ermittelt werden: Die Beiträge zur NBUV ermitteln sich aus der Differenz des Betrages aus Zeile 9 im Schweizer Lohnausweis und den ermittelten Beiträgen zur AHV / IV, EO (Zeile 90 und 85) und ALV (Zeile 86). Die Hälfte dieser Differenz kann als Sonderausgaben in Zeile 88 und die andere Hälfte als Werbungskosten (in Euro umgerechnet) in Zeile 41 berücksichtigt werden.

Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in Zeile 16 erfolgt ist, sind die Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 87** einzutragen. Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in der Zeilen 17 erfolgt ist, sind die hälftigen Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 88** einzutragen.

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres finden Sie im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759. Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Eine Steuerbefreiung für die Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium kommt ab VZ 2018 nicht mehr in Betracht, da die gesetzliche Regelung des § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG weggefallen ist. Die Steuerbefreiungsvorschriften § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind ebenfalls nicht anwendbar.

Hinweis: Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Zeilen 96 bis 98 Angaben über den Arbeitgeber

Hier sind Angaben über den ausländischen Arbeitgeber einzutragen.

Zeilen 99 bis 100 Angaben zum Firmenwagen

Hier sind Angaben zu machen, falls Ihnen ein Firmenwagen zur privaten Mitbenutzung oder für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zur Verfügung steht. In diesen Fällen ist in Zeile 100 der inländische Bruttolistenpreis des Fahrzeugs zum Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für die Sonderausstattung anzugeben und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Vordruckmäßig wird hier die Vorlage des Kauf- oder Leasingvertrags als Nachweis des Bruttolistenpreises gefordert. Bitte legen Sie darüber hinaus den Arbeitsvertrag bzgl. der Regelungen zur Privatnutzung bei.

Zeilen 101 bis 104 Abfragen bezüglich der Krankentaggeldversicherung

Die Beiträge des Arbeitgebers zu einem Kollektiv-Krankentaggeldversicherungsvertrag, bei dem der Arbeitnehmer ein eigenständiges Forderungsrecht hat, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn nach deutschem Einkommensteuergesetz. Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer entweder über das Schweizer Krankenversicherungsgesetz (KVG) oder aus dem Schweizer Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (Art. 87 VVG) ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung.

Die Beiträge des Arbeitnehmers (sowie die versteuerten Arbeitgeberbeiträge – siehe Zeile 16) sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in Zeile 87 der Anlage N-Gre einzutragen.

Die Auszahlung solcher Versicherungsleistungen führt nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Daher sind Auszahlungsbeträge, die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelt werden, in Zeile 8 der Anlage N-Gre abzuziehen, wenn die Auszahlungsleistung in Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit in Zeile 5 der Anlage N-Gre enthalten ist.

Zeilen 105 bis 107 Abfragen bezüglich der Nichtberufsunfallversicherung

Die NBUV deckt das Unfallrisiko für sog. Nichtberufsunfälle ab. Zu den Nichtberufsunfällen rechnen bei vollerwerbstätigen Arbeitnehmern auch die Unfälle auf Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte. Aus diesem Grund sind die Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV hälftig als Werbungskosten (Zeilen 40 bis 42) und hälftig als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in Zeile 88 der Anlage N-Gre einzutragen. In vielen Fällen werden die Beiträge des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber ganz oder teilweise übernommen. Die übernommenen Beiträge stellen als Zukunftssicherungsleistungen steuerpflichtigen Arbeitslohn – siehe Zeile 17 der Anlage N-Gre – dar.

Zeile 108 Angaben zu den Alterseinkünften

Hier sind zwingend Angaben über den Bezug von Leistungen aus der Schweizer Altersvorsorge (erste, zweite und / oder dritte Säule) zu machen. Leistungen können sowohl Renten als auch Einmalkapitalauszahlungen / Freizügigkeitsleistungen sein.

Renten aus der AHV / IV (erste Säule der Schweizer Altersvorsorge) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen zu erklären.

Renten bzw. Kapitalauszahlungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der Säule 2a der Schweizer Altersvorsorge (= Obligatorium; z.B. von einer Schweizer Pensionskasse) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen zu erklären. Renten aus der Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge sind auf der Anlage R in den Zeilen 14ff als Rente aus ausländischer Versicherung (2) zu erklären. Kapitalauszahlungen aus der Säule 2b sind auf der Anlage KAP, dort in Zeile 15 (Abgeltungsteuer) oder in Zeile 21 (tarifliche Einkommensteuer) zu erklären.

Bei Leistungen aus der dritten Säule ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 oder § 20 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 EStG oder des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Diese Einkünfte werden regelmäßig auf der Anlage KAP erklärt.

Definition der Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung

Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge (z.B. Pensionskassen) sind in einen obligatorischen und einen überobligatorischen Teil aufzuteilen.

Abstimmungen zwischen dem (Schweizer) Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) und der OFD Karlsruhe ergaben folgende sachgerechte Aufteilung der Beiträge:

Beiträge ins Obligatorium:

- Alterssparbeiträge: Beitrag in der Höhe der BVG-Altersgutschriften auf dem obligatorisch versicherten Lohn (Art. 16 BVG).
- Risikobeiträge: max. 2 % des obligatorisch versicherten Lohnes (koordinierter Lohn nach BVG).
- Die gesamten Verwaltungskostenbeiträge (sofern solche erhoben werden).
- Ggf. weitere Beiträge, z.B. Sanierungs- oder Stabilisierungsbeiträge.

Beiträge ins Überobligatorium:

Alle darüber hinaus gezahlten (Spar- und Risiko-) Beiträge von Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind als überobligatorische Beiträge zu bescheinigen.

Die hierzu auf der Homepage des BSV veröffentlichte Mitteilung sowie die Musterbescheinigungen für die Beiträge und Leistungen finden Sie unter https://www.bsv.admin.ch

➔ Sozialversicherungen
➔ Berufliche Vorsorge und 3. Säule
➔ Grundlagen und Gesetze
➔ Grundlagen
➔ Bescheinigung von obligatorischen und überobligatorischen Beiträgen an und Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge zu Händen der deutschen Steuerbehörden.

Bescheinigungen für Ihre Steuererklärung

Mittlerweile gehen viele für die Veranlagung notwendigen Bescheinigungen elektronisch beim Finanzamt ein und können bei der Bearbeitung der Steuererklärung abgerufen werden.

Das ist bei Grenzgängern leider nicht der Fall. Hier ist Ihr Finanzamt weiterhin auf die Bescheinigungen in Papierform angewiesen. Wir bitten Sie, jährlich zusammen mit Ihrer Steuererklärung ggf. folgende, für die Bearbeitung erforderlichen Belege einzureichen:

- Jahreslohnbescheinigung (auch bei Zuzug aus der Schweiz bzw. Wegzug in die Schweiz).
- Kopie einer Monatslohnbescheinigung (als Nachweis für ggf. erhaltene Kinderzulage, geleistete Beiträge zur NBUV, bei Erhalt von Krankengeld sind alle Lohnbescheinigungen in Kopie vor zulegen). Bei Zuzug aus der Schweiz / Wegzug in die Schweiz sämtliche Monatslohnbescheinigungen für die Zeit der Ansässigkeit in Deutschland.
- Nachweis des Arbeitgebers, ob für die Arbeitnehmer eine kollektive Krankentagegeldversicherung abgeschlossen wurde und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag zu dieser Krankentagegeldversicherung ist. Der Nachweis über die Höhe des Arbeitnehmeranteils ist nicht ausreichend. Sofern aus dem Arbeitsvertrag ersichtlich ist, dass die Beiträge je zur Hälfte von Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen werden, ist eine Kopie des Arbeitsvertrages und die Vorlage einer Monatslohnbescheinigung ausreichend.
- Nachweis des Arbeitgebers über die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge zur NBUV (Nichtberufsunfallversicherung).
- Nachweis über Beiträge zu ausländischen Krankenversicherungen (Versicherungsbeiträge zu deutschen Krankenversicherungen sind nur als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn Sie Ihrer Krankenversicherung Ihre ID-Nummer mitgeteilt haben und der Datenübermittlung an das Finanzamt zugestimmt haben).
- Vorsorgeausweis der Pensionskasse, aus dem ersichtlich ist, wie hoch der Arbeitnehmeranteil ins Obligatorium und Überobligatorium ist und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag ins Obligatorium und Überobligatorium ist.
- Bei Sonderzahlungen in die Pensionskasse (Einkauf) Nachweis, ob der Arbeitgeber sich an dem Einkauf beteiligt hat; wenn ja, Nachweis über die Höhe der Arbeitgeberleistung. Außerdem eine Bescheinigung, in wie weit der Einkauf dem BVG-Altersguthaben gutgeschrieben wird.
- bei Schichtzulagen: alle Monatslohnausweise; Nachweis des Arbeitgebers, für welche Arbeitszeiten Schichtzulagen in welcher Höhe gezahlt wurden und wie viele Stunden in den jeweiligen Schichten (Früh-, Spät-, Nachtschicht) gearbeitet wurde; Nachweis des Arbeitgebers über die Höhe des Stundengrundlohnes.
- Hat Ihr Arbeitgeber für Sie eine Direktversicherung abgeschlossen, reichen Sie bitte eine Kopie des Versicherungsvertrages, eine Kopie der Zweckbindungserklärung sowie einen Nachweis über die im Kalenderjahr gezahlten Beiträge ein. Bitte beachten Sie folgende Änderung bei der Abzugsfähigkeit von Direktversicherungen bei Grenzgängern: Ab dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wird, sind keine steuerlich geförderten Direktversicherungen. Vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wurde, waren bis zum 31.12.2016 umzustellen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG nicht mehr gewährt. Reichen Sie bitte alle Unterlagen, die im Zuge dieser Umstellung geändert wurden, ein. Zusätzlich bedarf es einer Bestätigung (von Ihrem Versicherer oder Ihnen), dass dies alle geänderten Unterlagen sind, bzw. es darüber hinaus keine weiteren geänderten Unterlagen gibt (sog. Negativbescheinigung).

Anlage N-Gre zur ESt-Erklärung von Grenzgängern
(Gilt nur zur Abgabe bei Finanzämtern in Baden-Württemberg)

2018

Anlage N-Gre

zur Einkommensteuererklärung von Grenzgängern

Name

Vorname

Steuernummer

X stpfl. Person / Ehemann / Person A

X Ehefrau / Person B

1. Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

als Grenzgänger nach X **Frankreich** X **Österreich** X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in CHF ausbezahlt. X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in EUR ausbezahlt.

Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.
Jeder Ehegatte / Lebenspartner(in) mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat eine eigene Anlage N / N-Gre abzugeben.
Belege zur Anlage N-Gre sind bereits mit der Steuererklärung einzureichen (§ 90 Abs. 2 AO).

4

Angaben zum Arbeitslohn

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet *)
5	**Bruttoarbeitslohn** lt. beigefügtem Lohnausweis des Arbeitgebers nebst Anlagen (bei Grenzgängern in die Schweiz: lt. Zeile 8 des Lohnausweises; bitte auch Gehaltsmitteilungen einreichen)		
	Abzüglich steuerfreie Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5 enthalten)		
6	Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung	–	–
7	Kinder- und Ausbildungszulage	–	–
8	Steuerfreies Krankentaggeld	–	–
9	SUVA-Geld (lt. ergänzender Bescheinigung des Arbeitgebers)	–	–
10	Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	–	–
11	Mutterschaftsentschädigung nach EOG, IV-Taggelder	–	–
12	Direktversicherungsbeiträge	–	–
13	Sonstige (z. B. Optionsrechte)	–	–
14	Verbleiben		
	Zuzüglich steuerpflichtige Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn nicht enthalten)		
15	Fahrtkostenersatz, Spesen	+	+
16	Arbeitgeberbeiträge zur Kollektivkranken-taggeldversicherung (vgl. Zeile 87)	+	+
17	Arbeitgeberbeiträge zur NBUV (vgl. Zeile 88)	+	+
18	Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge)	+	+
19	Sonstige (z. B. Wert der überlassenen Aktien, PKW-Überlassung)	+	+
20	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	116	116
21	In Zeile 20 enthaltene ermäßigt zu besteuernde Bezüge (z. B. Entschädigungen, Arbeitslohn für mehrere Jahre)		165
22	In der Schweiz erhobene **Abzugssteuer** (höchstens 4,5 % von Zeile 5)	135	135
23	**Angaben über Zeiten und Gründe der Nichtbeschäftigung**		

Lohnersatzleistungen (z.B. Elterngeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld; Arbeitslosengeld; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten) sind in EUR auf dem Vordruck ESt 1 A Zeile 96 einzutragen.

24	Steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen / Auslandstätigkeitserlass / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (Übertrag aus den Zeilen 52, 70 und / oder 81 der ersten **Anlage N-AUS**)	139	EUR
25	Steuerfreier Arbeitslohn nach Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 66 der ersten **Anlage N-AUS**)	136	EUR
26	Steuerfreie Einkünfte (Besondere Lohnbestandteile) nach Doppelbesteuerungsabkommen / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen / Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 80 der ersten **Anlage N-AUS**)	178	EUR
27	Beigefügte **Anlage(n) N-AUS**		Anzahl
28	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen / Einnahmen aus der Tätigkeit als	118	EUR

* Jahresdurchschnittskurs: 100 Schweizer Franken = 86,50 € / monatliche Umrechnungskurse vgl. www.bundesfinanzministerium.de

2. Werbungskosten – ohne Beträge lt. Zeile 80 und 81 –

8

Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet (Entfernungspauschale)

	Erste Tätigkeitsstätte (PLZ, Ort und Straße)	vom	bis	Arbeitstage je Woche	Urlaubs- und Krankheitstage
29		T T M M	T T M M		
30		T T M M	T T M M		

Sammelpunkt / nächstgelegener Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (PLZ, Ort und Straße)

| | | |

57 Der doppelte Haushalt liegt im Ausland **507** [ ] 1 = Ja — Staat

58 Es liegt ein **eigener Hausstand** am Lebensmittelpunkt vor **503** [ ] 1 = Ja, 2 = Nein

– Wird die Zeile 58 mit „Nein“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 59 bis 77 nicht vorzunehmen. –

59 (PLZ, Ort des eigenen Hausstandes) **504** seit T T M M J J J J

60 Der Begründung des doppelten Haushalts ist eine Auswärtstätigkeit am selben Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen **505** [ ] 1 = Ja

61 Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung werden in den Zeilen 29 bis 34 Fahrtkosten für **mehr** als eine Heimfahrt wöchentlich geltend gemacht **506** [ ] 1 = Ja

– Wird die Zeile 61 mit „Ja“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 62 bis 77 nicht vorzunehmen. –

Fahrtkosten

62 Die Fahrten wurden mit einem **Firmenwagen** oder im Rahmen einer unentgeltlichen **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers durchgeführt **510** [ ] 1 = Ja, insgesamt; 2 = Nein; 3 = Ja, teilweise

– Soweit die Zeile 62 mit „Ja, insgesamt“ beantwortet wird, sind Eintragungen in den Zeilen 63, 64, 66 und 68 nicht vorzunehmen. Bei „Ja, teilweise“ sind Eintragungen in diesen Zeilen nur für die mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen privaten Fahrzeug durchgeführten Fahrten vorzunehmen. –

Erste Fahrt zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte und letzte Fahrt zum eigenen Hausstand

63 mit privatem Kfz **511** gefahrene km [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **512** EUR Ct [ ] ,

64 mit privatem Motorrad / Motorroller **522** gefahrene km [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **523** EUR Ct [ ] ,

65 mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder entgeltlicher Sammelbeförderung **513** EUR [ ] ,—

Wöchentliche Heimfahrten

66 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **514** km [ ] **515** Anzahl [ ]

67 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **516** EUR [ ] ,—

Nur bei Behinderungsgrad von mindestens 70 oder mindestens 50 und Merkzeichen „G“

68 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **524** km [ ] — davon mit privatem Kfz zurückgelegt **517** km [ ] **518** Anzahl [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **519** EUR Ct [ ] ,

69 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **520** EUR [ ] ,—

70 Flug- und Fährkosten (zu den Zeilen 66 bis 69) oder Kosten für entgeltliche Sammelbeförderung für Heimfahrten **521** [ ] ,—

Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte

71 Aufwendungen (z. B. Miete einschließlich Stellplatz- / Garagenkosten, Nebenkosten, Abschreibungen und Ausstattungskosten) **530** [ ] ,—

72 Größe der Zweitwohnung des doppelten Haushalts im Ausland **531** [ ] m^2

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Die Verpflegungsmehraufwendungen lt. Zeilen 73 bis 76 können nur für einen Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte geltend gemacht werden; geht der doppelten Haushaltsführung eine Auswärtstätigkeit voraus, ist dieser Zeitraum auf den Dreimonatszeitraum anzurechnen.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland:

73 An- und Abreisetage **541** [ ] Anzahl der Tage

74 Abwesenheit von 24 Stunden **542** [ ] Anzahl der Tage

75 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) **544** EUR [ ] ,—

76 Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **543** [ ] ,—

Sonstige Aufwendungen (z. B. Kosten für den Umzug, jedoch ohne Kosten der Unterkunft)

77 **550** [ ] ,—

78 Summe der Mehraufwendungen für **weitere** doppelte Haushaltsführungen (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **551** [ ] ,—

79 **Vom Arbeitgeber / von der Agentur für Arbeit insgesamt steuerfrei ersetzt** **590** [ ] ,—

Werbungskosten in Sonderfällen

– Die in den Zeilen 80 bis 81 erklärten Werbungskosten dürfen nicht in den Zeilen 29 bis 79 enthalten sein –

Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre lt. Zeile 21

80 Art der Aufwendungen **660** [ ] ,—

81 Werbungskosten zu steuerfreiem Arbeitslohn lt. Zeile 24 und 25 (**Übertrag** aus den Zeilen 75 und 82 der ersten Anlage N-AUS) **657** [ ] ,—

3. Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn lt. Zeile 5

52

Geben Sie bitte nur die in 2018 über den ausländischen Arbeitgeber abgerechneten Versicherungsbeiträge an. Insoweit ist kein Eintrag auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig. Die übrigen Sonderausgaben sind jedoch in Euro auf der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen.

Ausländische Beiträge

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet)
82	Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5		
83	Versicherungsleistungen bei Unfall, Krankheit, Invalidität; Familienzulagen (z. B. Kinder-, Ausbildungs-, Unterhaltszulage), Freibetrag für AHV-Renten-Bezieher	–	–
84	Bemessungsgrundlage Sozialabgaben		
85	Erwerbsersatzordnung [EO] (0,225 % von Zeile 84)		
86	Arbeitslosenversicherung (von Zeile 84) 1,1 % für Lohnteile bis 148.200 CHF / 128.193 €, weitere 0,5 % für Lohnteile über je 148.200 CHF / 128.193 €	+	+
87	Beiträge zur Krankentaggeldversicherung	+	+
88	50 % der Beiträge zur NBUV	+	+
89	Sonstige Vorsorgeaufwendungen		370/470
90	AHV / IV 4,9 % von Zeile 84		
91	Beiträge des Arbeitnehmers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
92	Summe Arbeitnehmerbeiträge		300/400
93	AHV / IV lt. Zeile 90		
94	Beiträge des Arbeitgebers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
95	Summe Arbeitgeberbeiträge		304/404

4. Angaben zum Arbeitgeber

Name und Anschrift des Arbeitgebers

96 Name (Bezeichnung)

97 Straße und Hausnummer

98 Postleitzahl, Ort

99 Staat

100 Wirtschaftszweig des Arbeitgebers

5. Krankentaggeldversicherung

Besteht aufgrund der vorgenannten Tätigkeit ein Anspruch auf Krankentaggeld aus einem Kollektivversicherungsvertrag?

101 X Nein X Ja, bei Name und Anschrift der Versicherung / Krankenkasse

102 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

103 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Krankentaggeldversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

104 Anteil des Arbeitgebers CHF , — Anteil des Arbeitnehmers CHF , —

6. Nichtberufsunfallversicherung

105 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

106 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Nichtberufsunfallversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

107 Anteil des Arbeitgebers CHF , — Anteil des Arbeitnehmers CHF , —

7. Angaben zu den Alterseinkünften

108 Ich habe in 2018 Leistungen aus der ersten (AHV / IV), zweiten (z. B. Pensionskassen) und / oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge erhalten X ja X nein

Falls ja, bitte Anlage R bzw. Anlage KAP beifügen. Hinweise zur steuerlichen Behandlung können der Anleitung zur Anlage N-Gre entnommen werden.

2018AnlNGre164

201800316004

Anleitung zur Anlage N-Gre 2018

Zeilen 1 bis 4 Allgemeine Angaben

Die Anlage N-Gre ist von Personen auszufüllen, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Österreich oder der Schweiz als Grenzgänger einzustufen sind. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist in **Zeile 4** zusätzlich anzugeben, ob der Arbeitslohn in Schweizer Franken oder Euro ausgezahlt wurde.

Dieser Vordruck ist vorgesehen für Angaben über

- den ausländischen Arbeitslohn einschließlich notwendiger Kürzungen und Hinzurechnungen,
- Werbungskosten im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- Werbungskosten in Sonderfällen,
- Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium,
- die Krankentaggeldversicherung,
- die Nichtberufsunfallversicherung,
- ggf. erhaltenen Alterseinkünften aus der ersten, zweiten oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge.

Jeder Ehegatte / Lebenspartner hat seine Angaben in einer eigenen Anlage N / N-Gre / N-AUS zu machen. Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.

Die Anlage N-Gre kann nur bei Finanzämtern in Baden-Württemberg abgegeben werden.

Hinsichtlich der Nachweis- und Mitwirkungspflichten ist zu beachten, dass bei Auslandssachverhalten erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen (§ 90 Abs. 2 der Abgabenordnung). Unterlagen, z. B. der ausländische Lohnausweis samt Anlagen, sind daher bereits vollständig mit der Steuererklärung einzureichen.

Die Umrechnung des Arbeitslohnes bzw. auch sonstiger Beträge von Schweizer Franken in EUR hat nach dem monatlichen Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank, welcher dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Umsatzsteuerumrechnungskurs entspricht, zu erfolgen. Die Grundsätze des § 11 EStG (Vereinnahmung und Verausgabung) sind zu berücksichtigen. Nachweise hierzu müssen bereitgehalten werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch der von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe für das betreffende Kalenderjahr festgelegte Jahresdurchschnittskurs zur Umrechnung angewandt werden. Dieser basiert auf den vorgenannten monatlichen Euro-Referenzkursen (abgedruckt unter Zeile 28 der Anlage N-Gre) der Europäischen Zentralbank.

Zeile 5 Arbeitslohn

In **Zeile 5** der Anlage N-Gre ist der Bruttolohn aus der Ziffer 8 des Schweizer Lohnausweises zu übernehmen. Damit Ihr Finanzamt ggf. die Zusatzvergütungen, unterschiedlichen Zuflusszeitpunkte (z.B. bei Einräumung von Optionsrechten) oder aber die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften (z.B. bei Firmenwagengestellung) in der Schweiz und in Deutschland zutreffend bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen kann, wird die Beifügung der Gehaltsmitteilungen bereits vordruckmäßig gefordert.

Zeilen 6 bis 13 Kürzungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu kürzen, die in Deutschland steuerbefreit sind. Diese Leistungen sind in den Zeilen 6 bis 13 aufgeführt. Die Kürzungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen.

In **Zeile 6** sind Leistungen der Schweizer Arbeitslosenversicherung einzutragen, welche nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei sind. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Werden von der Schweizer Arbeitslosenversicherung Kurzarbeiter- / Schlechtwettergeldentschädigungen ausgezahlt, ist die Summe der ausgezahlten Beträge ebenfalls in Zeile 6 einzutragen und ein entsprechender Nachweis der Erklärung beizufügen. Die Leistungen sind zusätzlich in Zeile 96 des Hauptvordrucks (Vordruck ESt 1 A) einzutragen.

In **Zeile 7** sind Kinder- und Ausbildungszulagen auszuweisen.

Sofern eine Leistung im Ausland nach § 65 EStG eine mit dem Kindergeld vergleichbare andere Leistung darstellt, ist diese insgesamt steuerfrei. Als dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen i.S. des § 65 Abs. 1 EStG sind nur die Familienzulagen nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Familienzulagen (FamZG) bzw. den jeweiligen kantonalen Einführungsgesetzen zum FamZG anzusehen.

Diese Leistungen sind Kinderzulagen (für Kinder bis zu 16 Jahren, bei Erwerbsunfähigkeit des Kindes bis zu 20 Jahren) von mindestens 200 Schweizer Franken und Ausbildungszulagen (für Kinder von 16 bis 25 Jahren in Ausbildung) von mindestens 250 Schweizer Franken je Kind und Monat.

Sofern einzelne Kantone höhere Kinder- bzw. Ausbildungszulagen gesetzlich vorsehen, sind diese steuerfrei, auch wenn die Leistungen die Höhe des Kindergeldanspruchs nach deutschem Recht übersteigen.

Im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017, BStBl I S. 151, ist geregelt, welche kantonalen Zulagen zusätzlich zur Kinder- und Ausbildungszulage dem Kindergeld vergleichbar sind, und somit bei der Veranlagung der Grenzgänger in die Schweiz vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen sind.

Danach sind dem Kindergeld vergleichbar die gezahlten Leistungen folgender Schweizer Kantone:

- Thurgau: Familienzulage (225 CHF mtl.)
- Basel-Stadt: Unterhaltszulage (411 CHF bis 566 CHF mtl.)
- Basel-Land: Erziehungszulage (Höhe einkommensabhängig)
- Bern: Betreuungszulage (600 CHF bis 3.600 CHF jährlich).

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Bei Leistungen anderer Schweizer Kantone oder des Bundes, die im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017 nicht ausdrücklich genannt sind, ist die Einzelfallentscheidung der Familienkasse maßgebend. Sofern nachgewiesen wird, dass die zuständige Familienkasse die Leistung dem Kindergeld als vergleichbar ansieht, wird diese Entscheidung übernommen und folglich die Zulage vom Arbeitslohn abgezogen. Allein die Ablehnung der Auszahlung von Differenzkindergeld ist dabei nicht ausreichend, da dies aufgrund des hohen Kurses schon durch die reguläre Kinder- oder Ausbildungszulage erfolgen kann. Es muss im Einzelfall nachgewiesen werden, wie die Familienkasse die namentlich genannte kantonale Zulage behandelt.

In **Zeile 8** sind die steuerfreien Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung (§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG), auf die der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat, aus dem Arbeitslohn (Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit auch Zeile 5 der Anlage N-Gre) herauszurechnen. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Hat der Arbeitgeber das alleinige Forderungsrecht gegen die Versicherung, ist die Auszahlung der Krankenversicherungsleistung steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Beiträge des Arbeitgebers sind dagegen nicht einkommensteuerpflichtig beim Arbeitnehmer.

Durch die Eintragung in **Zeile 9** wird der Bruttoarbeitslohn um Leistungen aus der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) gemindert. Hintergrund ist, dass Leistungen nach dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Die Taggelder fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen. Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, muss geprüft werden, ob es sich um Leistungen nach dem UVG handelt.

In **Zeile 10** sind erhaltene Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge zu erklären. Diese Zuschläge, die neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie die folgenden Sätze nicht übersteigen:

a) Für Nachtarbeit (Arbeit von 20 Uhr bis 6 Uhr) sind die Zuschläge bis höchstens 25 % steuerfrei. Wird die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen, erhöht sich der steuerfreie Anteil des Zuschlags für die Zeit von 0 bis 4 Uhr auf 40 %.

b) Für Sonntagsarbeit darf ein Zuschlag von 50 % steuerfrei belassen werden.

c) Für die Arbeit am 31.12. ab 14 Uhr und an gesetzlichen Feiertagen (auch wenn diese auf einen Sonntag entfallen) dürfen die steuerfreien Zuschläge 125 % betragen.

d) Für die Arbeit am 24.12. ab 14 Uhr, an den Weihnachtsfeiertagen und am 01.05. dürfen die steuerfreien Zuschläge 150 % betragen.

In den Fällen b) bis d) gilt der höhere Zuschlagssatz jeweils auch für die Arbeit zwischen 0 bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages, wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde. Die Bemessungsgrundlage für steuerfreie Zuschläge ist auf 50 EUR Grundlohn pro Stunde begrenzt (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Mutterschaftsentschädigungen nach EOG, sowie die IV-Taggelder sind in **Zeile 11** einzutragen. Sie sind nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Die Leistungen sind zusätz-

lich in Zeile 96 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

In **Zeile 12** sind die Beiträge zu einer Direktversicherung (i. S. von R 40b.1 LStR) einzutragen, soweit diese die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG erfüllen. Bei erstmaliger Beantragung sind der Versicherungsvertrag samt Zusatzvereinbarungen, die Zweckbindungserklärung und die Zahlungsnachweise beizufügen. In den Folgejahren sind dann lediglich die Zahlungsnachweise mit der Einkommensteuererklärung einzureichen.

Zu beachten ist, dass alle Rechte und Pflichten aus der Direktversicherung dem Arbeitgeber zustehen müssen. Lediglich die Beitragszahlung darf mittels Zweckbindungserklärung an den Arbeitnehmer übertragen werden. Nur in Höhe des in der Zweckbindung festgelegten Betrags liegen begünstigte Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 3 Nr. 63 EStG vor. Ggf. muss die Zweckbindungserklärung entsprechend angepasst und dem Finanzamt neu vorgelegt werden. Nachträgliche Anpassungen bzw. Erhöhungen werden grds. nicht akzeptiert. Bei vertraglichen Klauseln mit dynamischer Anpassung wird nur der ursprünglich konkret genannte Betrag als Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers anerkannt.

Aufgrund unterschiedlicher Regelungen in der Schweiz und in Deutschland bezüglich der Bewertung und des Zuflusses geldwerter Vorteile ist **Zeile 13** in der Anlage N-Gre vorgesehen.

Hier sind z.B. auch gewährte Mitarbeiteroptionsrechte einzutragen. Der Zufluss von Aktienoptionsrechten bzw. deren Bewertung richtet sich in der Schweiz meist nach dem Tag der Einräumung. Es gibt Abschläge für Sperrfristen usw. Nach deutschem Steuerrecht erfolgt der Zufluss des Aktienoptionsrechts an dem Tag, an dem die Aktie überlassen wird. Abschläge für Sperrfristen usw. sind nicht vorgesehen. Im Schweizer Lohnausweis finden Sie die Angaben hierzu unter Ziffer 5.

In **Zeile 14** ist eine Zwischensumme zu ziehen.

Zeilen 15 bis 19 Hinzurechnungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu erhöhen, die in Deutschland steuerpflichtig und im Schweizer Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind. Diese Leistungen werden in den Zeilen 15 bis 19 aufgeführt. Die Hinzurechnungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen, ansonsten werden sie vom Finanzamt ggf. geschätzt.

Gewährt der Arbeitgeber Fahrtkostenersatz (erkennbar am angekreuzten Feld F auf dem Schweizer Lohnausweis), sind die nach deutschem Recht ermittelten Beträge in Zeile 15 der Anlage N-Gre einzutragen und dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen. Sollten bereits im Schweizer Bruttoarbeitslohn nach Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises derartige Leistungen nach Schweizer Wertansatz enthalten sein, ist nur die Differenz anzusetzen. Bitte fügen Sie auf einem gesonderten Blatt die Berechnungen zur Ermittlung des Wertansatzes bei.

Spesen sind oftmals nicht im Bruttoarbeitslohn enthalten. Sie sind im Beiblatt zum Lohnausweis aufgeführt. Um die zutreffende Besteuerung nach deutschem Recht sicherzustellen, sind alle vom Schweizer Arbeitgeber gewährten Spesenzahlungen ebenfalls in **Zeile 15** hinzuzurechnen. Der Abzug der zutreffenden deutschen Beträge (z.B. Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a EStG) erfolgt dann bei den Werbungskosten auf Seite 2 der Anlage N-Gre.

In **Zeile 16** sind die Arbeitgeberbeiträge zu einer Krankentaggeldversicherung des Arbeitnehmers einzutragen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat (vgl. auch Ausführungen zu den Zeilen 8, 101 bis 104).

In **Zeile 17** sind die vom Arbeitgeber bezahlten Beiträge zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV), sofern diese im Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind, einzutragen (vgl. auch Ausführungen zu Zeile 88, 105 bis 107).

Steuerpflichtige Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium sind durch Eintragung in **Zeile 18** dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen.

In **Zeile 19** der Anlage N-Gre sind die in den Ziffern 2.2 und 2.3 sowie in den Ziffern 13.1 bis 13.3 des Schweizer Lohnausweises angegebenen Beträge zu erfassen. Hierzu zählen insbesondere der Arbeitgeberzuschuss zum Einkauf in die Schweizer Pensionskasse nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) (diese Beträge sind in Ziffer 10.2 des Schweizer Lohnausweises angegeben), vom Arbeitgeber überlassene Aktien, der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung und der geldwerte Vorteil aus der Überlassung von Aktienoptionen. Beträgt die Haltedauer mehr als zwölf Monate, sind die geldwerten Vorteile aus der Überlassung von Aktienoptionen zusätzlich in Zeile 21 der Anlage N-Gre zu erfassen.

Die Beträge sind nicht mit den nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Beträgen aus dem Schweizer Lohnausweis zu übernehmen. Es muss eine Ermittlung und Bewertung der geldwerten Vorteile nach deutschem Einkommensteuergesetz erfolgen. Bitte fügen Sie – um Rückfragen zu vermeiden – die entsprechenden Berechnungen und Unterlagen der Einkommensteuererklärung bei.

Zeile 20 Steuerpflichtiger Arbeitslohn

Das Ergebnis **Zeile 20** ist der steuerpflichtige Arbeitslohn nach dem Einkommensteuergesetz. Dieser Betrag abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten (min. 1.000 EUR Arbeitnehmer-Pauschbetrag) wird der Besteuerung nach § 19 EStG zu Grunde gelegt.

Zeile 21 Ermäßigt zu besteuernde Bezüge

In **Zeile 21** sind die im steuerpflichtigen Arbeitslohn (Zeile 20) enthaltenen, ermäßigt zu besteuernden Bezüge einzutragen, z. B. Abfindungen. Leistungen die ggf. in Frage kommen, finden Sie im Schweizer Lohnausweis u.a. unter Ziffer 3 (z.B. Bonuszahlungen, Antritts- und Austrittsentschädigungen, Treueprämien, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke oder pauschale Umzugsentschädigungen) und Ziffer 4 des Schweizer Lohnausweises (z.B. Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter, Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter, Lohnnachzahlungen). Nicht jede dieser Leistungen führt zu ermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn. Voraussetzung dafür ist, dass es sich um Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG oder Vergütungen für mehrere Jahre handelt. Fügen Sie bitte entsprechende (Vertrags-) Unterlagen bei, aus denen sich Art, Höhe und Zahlungszeitpunkt der Bezüge ergeben.

Zeile 22 Anrechnung der Schweizer Quellensteuer

Durch die Eintragung in **Zeile 22** der Anlage N-Gre erfolgt die Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer, auch wenn diese zu einem Erstattungsbetrag führt. Die Beträge ergeben sich aus Ziffer 12 i.V. mit Ziffer 15 des Schweizer Lohnausweises. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H. von 4,5 % anzurechnen.

Zeile 23 Zeiten der Nichtbeschäftigung

Standen Sie 2018 zeitweise nicht in einem Arbeitsverhältnis, geben Sie bitte an, wie lange und warum (z. B. Arbeitslosigkeit, Schulausbildung, Studienzeit). Krankheitszeiten brauchen Sie nicht anzugeben, wenn das Arbeitsverhältnis während der Erkrankung fortbestanden hat. Um Rückfragen des Finanzamts zu vermeiden, geben Sie bitte auch die Zeiten an, in denen Sie ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn (z. B. Minijob) bezogen haben.

Lohnersatzleistungen aus Deutschland, einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz (z. B. Arbeitslosengeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG, Elterngeld, SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld, Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung) sind (ggf. umgerechnet) in EUR auf dem Hauptvordruck (Vordruck ESt 1 A) in **Zeile 96** einzutragen. Die Einkommensersatzleistungen sind steuerfrei, beeinflussen aber die Höhe der Steuer auf die steuerpflichtigen Einkünfte.

Zeilen 24 bis 27 Steuerfreier Arbeitslohn bei Auslandstätigkeit

Arbeitslohn kann unter bestimmten Voraussetzungen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass von der Einkommensteuer freigestellt sein. Die steuerfreien Einkünfte beeinflussen aber die Höhe des Steuersatzes auf den im Inland bezogenen Arbeitslohn und etwaige weitere Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Zur Ermittlung der in den Zeilen 24 bis 27 einzutragenden Beträge geben Sie bitte für jeden Staat und jeden Ehegatten / Lebenspartner getrennt die Anlage N-AUS ab.

Zeile 28 Steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen

Hier tragen Sie bitte steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen ein, die Sie als Arbeitnehmer

- aus öffentlichen Kassen,
- als nebenberuflicher Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,
- für eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder
- für eine sonstige nebenberufliche Tätigkeit im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich

erhalten haben.

Sind diese steuerfrei erhaltenen Zahlungen höher als die gesetzlichen Freibeträge, tragen Sie hier nur den tatsächlich steuerfreien Teil ein. Den übersteigenden Betrag tragen Sie als Arbeitslohn in Zeile 19 ein, wenn davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Den – den jeweiligen gesetzlichen Freibetrag – übersteigenden Teil der Werbungskosten tragen Sie bitte in die Zeilen 29 bis 79 ein. Bitte erläutern Sie Ihrem Finanzamt auf einem gesonderten Blatt die (übersteigende) Höhe der Einnahmen und die darauf entfallenden Werbungskosten. Vermerken Sie bitte auf diesem Blatt, ob Sie den Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG bzw. den erweiterten Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 EStG beanspruchen möchten.

Zeilen 29 bis 79 Werbungskosten

Werbungskosten im steuerlichen Sinne sind alle Aufwendungen, die durch Ihr Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Sie können jedoch nur berücksichtigt werden, soweit sie steuerfreie oder pauschal besteuerte Ersatzleistungen Ihres Arbeitgebers übersteigen. Die Kosten Ihrer Lebensführung gehören nicht zu den Werbungskosten, selbst wenn sie Ihrer beruflichen Tätigkeit zugutekommen. Das Finanzamt berücksichtigt von sich aus für Werbungskosten, wie z. B. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale), einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 EUR, bei Empfängern von Versorgungsbezügen 102 EUR jährlich.

Allgemeines

Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhalten Sie eine Entfernungspauschale, unabhängig von der Art, wie Sie zur ersten Tätigkeitsstätte gelangen. Diese Pauschale beträgt 30 Cent für jeden vollen Entfernungskilometer.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale)

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung maßgebend; auch hier spielt es keine Rolle, welches Verkehrsmittel Sie tatsächlich genutzt haben. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung eingetragen werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und von Ihnen regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wurde.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Lediglich soweit ein eigener oder zur Nutzung überlassener Kraftwagen (z. B. Firmenwagen) benutzt wird, berücksichtigt das Finanzamt einen höheren Betrag als 4.500 EUR.

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, selbst dann, wenn Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals je Arbeitstag zurücklegen.

Erste Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der Sie vom Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet sind. Die dauerhafte Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen des Arbeitgebers bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn Sie unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung tätig werden sollen.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der Sie typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel Ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dauerhaft tätig werden sollen. Je Dienstverhältnis kann höchstens eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen.

Sammelpunkt

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll (z. B. das Busdepot, der Betrieb des Arbeitgebers), um von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen oder seine Einsatzorte aufzusuchen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem Sammelpunkt wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt.

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Soll der Arbeitnehmer (z. B. der Forstarbeiter) seine berufliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang des weiträumigen Tätigkeitsgebiets wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Wird das weiträumige Tätigkeitsgebiet immer von verschiedenen Zugängen aus betreten, ist die Entfernungspauschale bei diesen Fahrten nur für die kürzeste Entfernung von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang anzuwenden.

Aufwendungen für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets sowie für die zusätzlichen Kilometer bei Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang tragen Sie bitte in Zeile 45 ein. Anstelle der tatsächlich entstandenen Aufwendungen können pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend gemacht werden:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen (z. B. Motorrad, Motorroller) 20 Cent.

Pkw

Für die Eintragung Ihrer ersten Tätigkeitsstätte sind die Zeilen 29 und 30 vorgesehen. Geben Sie bei mehreren Dienstverhältnissen oder bei einem Arbeitsplatzwechsel im laufenden Jahr in diesen Zeilen auch Ihre weitere erste Tätigkeitsstätte an. Gleiches gilt für die Eintragungen Ihres Sammelpunkts / weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Zeilen 31 und 32). Tragen Sie bitte ab Zeile 33 die Anzahl der Arbeitstage und die gesamten Entfernungskilometer ein.

Mit der Entfernungspauschale sind sämtliche Fahrzeugkosten abgegolten, also z. B. auch die Garagenmiete, Parkgebühren, Reparaturkosten und Mautgebühren. Unfallkosten, die Sie selbst tragen mussten, werden jedoch daneben berücksichtigt, wenn sich der Unfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Arbeitsgebiet ereignet hat (Eintragungen in den Zeilen 40 bis 42). Dies gilt nicht, wenn der Unfall von Ihnen absichtlich oder unter Alkoholeinfluss verursacht worden ist.

Öffentliche Verkehrsmittel

Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale oder den Höchstbetrag von 4.500 EUR übersteigen. Tragen Sie bitte deshalb zusätzlich zu Ihren Eintragungen in die Zeilen 33 bis 34 diese Aufwendungen in die dafür vorgesehene Spalte ein. Das Finanzamt berücksichtigt dann den höheren Betrag.

Pkw und öffentliche Verkehrsmittel

Haben Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet z. B. teilweise mit dem Pkw und teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, tragen Sie bitte ab Zeile 33 die mit dem Pkw zurückgelegten Kilometer und die restlichen Entfernungskilometer sowie die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel in die jeweiligen Spalten ein.

Fähr- und Flugkosten

Die tatsächlichen Fähr- und Flugkosten tragen Sie bitte in Zeile 40 ein. Für die An- und Abfahrten zu und von Fähr- und Flughäfen gilt die Entfernungspauschale.

Fahrgemeinschaften

Waren Sie Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft, ist hier die Entfernungspauschale grundsätzlich auf den Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Die Begrenzung greift jedoch nicht für die Tage, an denen Sie Ihren eigenen Pkw eingesetzt haben. Machen Sie deshalb die entsprechenden Angaben in einer der Zeilen 33 bis 34 für die Tage, an denen Sie mit dem eigenen Pkw gefahren sind und in einer weiteren Zeile für die Tage, an denen Sie mitgenommen wurden. Für die Ermittlung der Entfernung gilt Folgendes: Jeder Teilnehmer der Fahrgemeinschaft trägt als Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet seine kürzeste benutzbare Straßenverbindung ein; Umwege zum Abholen der Mitfahrer werden nicht berücksichtigt. Bei Ehegatten / Lebenspartnern, die gemeinsam zur Arbeit fahren, steht die Entfernungspauschale jedem Ehegatten / Lebenspartner einzeln zu. Das gilt selbst dann, wenn sie beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt sind.

Sammelbeförderung

Wenn Sie von Ihrem Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet befördert wurden (Sammelbeförderung), können Sie für die Strecke der Sammelbeförderung keine Entfernungspauschale geltend machen. Haben Sie jedoch für die Sammelbeförderung ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichtet, tragen Sie bitte die Aufwendungen in die Zeilen 41 bis 42 ein.

Behinderte Menschen

Wenn bei Ihnen der Grad der Behinderung mindestens 70 betragen hat oder bei einem Grad der Behinderung von mindestens 50 gleichzeitig eine erhebliche Gehbehinderung bestand, werden auch bei Benutzung Ihres eigenen Pkw die tatsächlichen Kosten der Hin- und Rückfahrt anerkannt. Diese müssen Sie nur auf Anforderung des Finanzamts nachweisen. Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Kosten werden 60 Cent je Entfernungskilometer (30 Cent je gefahrenen Kilometer) anerkannt. Aufwendungen für Fahrten, die durch die An- und Abfahrt eines

Dritten (z. B. des Ehegatten) zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet entstehen (sog. Leerfahrten), können ebenfalls mit 30 Cent je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden. Achten Sie bitte darauf, dass in der Bescheinigung über den Grad Ihrer Behinderung ggf. eine Aussage über die Gehbehinderung enthalten ist. Machen Sie bitte in diesen Fällen ab Zeile 33 die entsprechenden Angaben oder tragen Sie bei Einzelnachweis die tatsächlichen Kosten in den Zeilen 41 bis 42 ein.

Wird bei behinderten Menschen der besondere Kilometersatz von 60 Cent zugrunde gelegt, können zusätzlich Gebühren für einen Parkplatz an der ersten Tätigkeitsstätte / am Sammelpunkt oder im Zusammenhang mit Fahrten zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet abgezogen werden (Zeile 41 bis 42).

Aufwendungen für Arbeitsmittel

Zu den Arbeitsmitteln gehören Werkzeuge, typische Berufsbekleidung, Fachzeitschriften usw. Dabei können Sie nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch die Kosten für Reparaturen und Reinigungen ansetzen. Arbeitsmittel, die nicht mehr als 410 EUR (ohne Umsatzsteuer) kosten, können Sie im Jahr der Bezahlung voll absetzen. Betragen die Anschaffungskosten mehr als 410 EUR, müssen Sie diese auf die Jahre der üblichen Nutzungsdauer verteilen.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers bildet. In Fällen, in denen Ihnen für Ihre berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sind die Aufwendungen bis zu 1.250 EUR jährlich abziehbar. Arbeitsmittel (z. B. ausschließlich beruflich genutzte Schreibtische, Bücherschränke, Computer in Höhe des beruflichen Nutzungsumfangs) gehören nicht zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Sie können – ggf. im Wege der Absetzung für Abnutzung – in den Zeilen 36 und 37 berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten

Werbungskosten können vorliegen, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses (Ausbildungsdienstverhältnis) ist. Unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, können Aufwendungen für die Fortbildung in einem bereits erlernten Beruf und für Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, als Werbungskosten abziehbar sein. Das gilt auch für die Aufwendungen für ein Erststudium nach einer bereits abgeschlossenen nichtakademischen Berufsausbildung oder ein weiteres Studium, wenn dieses mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Als Aufwendungen können Sie z. B. Prüfungsgebühren, Fachliteratur, Schreibmaterial, Fahrtkosten usw. geltend machen. Ersatzleistungen von dritter Seite, auch zweckgebundene Leistungen nach dem SGB III, nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz oder Zuschüsse im Rahmen des sog. Aufstiegs-BAföG müssen Sie jedoch von Ihren Aufwendungen abziehen.

Weitere Werbungskosten

Bewerbungskosten

Wenn Sie 2018 eine Arbeitsstelle gesucht haben, können Sie die Ihnen dadurch entstandenen und nicht erstatteten Kosten hier geltend machen, z. B. Inseratkosten, Telefonkosten, Porto, Kosten für Fotokopien von Zeugnissen sowie Reisekosten anlässlich einer Vorstellung. Es kommt nicht darauf an, ob Ihre Bewerbung Erfolg hatte.

Kontoführungsgebühren

Entstandene Kontoführungsgebühren sind Werbungskosten, soweit sie auf die Gutschrift von Arbeitslohn und auf beruflich veranlasste Überweisungen entfallen. Ohne Einzelnachweis erkennt das Finanzamt 16 EUR (bei Grenzgängern in die Schweiz 32 EUR) jährlich an.

Umzugskosten

Umzugskosten können Sie als Werbungskosten geltend machen, wenn Sie Ihre Wohnung aus beruflichen Gründen gewechselt haben. Berufliche Gründe liegen vor, wenn Sie erstmals eine Stelle antreten oder Ihren Arbeitgeber wechseln. Bei Umzügen innerhalb derselben Gemeinde ist ein beruflicher Anlass u. a. dann gegeben, wenn der Umzug vom Arbeitgeber gefordert wird (z. B. Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung). Ihre Umzugskosten werden grundsätzlich bis zu der im Bundesumzugskostengesetz vorgesehenen Höhe anerkannt. Zur Berücksichtigung von Umzugskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung beachten Sie bitte die Erläuterungen zu den Zeilen 53 bis 79.

Reisekosten bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstanden sind.

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn Sie vorübergehend außerhalb Ihrer Wohnung und Ihrer ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig waren.

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor (z. B. bei Eintragungen in den Zeilen 31 und 32) können Sie ebenfalls entsprechende Aufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit geltend machen.

Dies gilt auch, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen beschäftigt oder auf einem Fahrzeug tätig waren. Wegen der Besonderheit bei der Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 29 bis 34.

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

Fahrtkosten können Sie in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen geltend machen. Bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs können Sie anstelle der nachgewiesenen Kosten pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend machen:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen 20 Cent.

Für Fahrstrecken, die mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel zurückgelegt werden (Firmenwagengestellung, unentgeltliche Sammelbeförderung), ist ein Werbungskostenabzug nicht möglich.

Übernachtungskosten können nur in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden, längstens jedoch an ein und derselben Tätigkeitsstätte im Inland für 48 Monate, danach höchstens bis zu 1.000 EUR im Monat.

Reisenebenkosten können in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden. Hierzu gehören z. B. Aufwendungen für die Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, für Telefon, Telefax, Porto, Garage und Parkplatz.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 46 an.

Mehraufwendungen für Verpflegung

Mehraufwendungen für Verpflegung können Sie für dieselbe Auswärtstätigkeit – höchstens für die Dauer von drei Monaten – nur pauschal geltend machen:

- für eine eintägige auswärtige Tätigkeit ohne Übernachtung mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR). Dies gilt auch, wenn die auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausgeübt wurde (also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung),
- für An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb Ihrer Wohnung, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR),
- für die Kalendertage, an denen Sie außerhalb Ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und daher 24 Stunden von Ihrer Wohnung abwesend waren, jeweils 24 EUR. Für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 62 EUR, Ausnahme Genf: 64 EUR.

Dazu tragen Sie die Anzahl der Tage in die Zeilen 48 bis 50 ein.

Wurde Ihnen von Ihrem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten für eine (inländische) Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist der Werbungskostenabzug tageweise zu kürzen, und zwar für ein zur Verfügung gestelltes:

- Frühstück um 4,80 EUR (= 20 % von 24 EUR),
- Mittagessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR),
- Abendessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR).

Je Kalendertag erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschale auf maximal 0 EUR. Haben Sie für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag die Kürzung der Verpflegungspauschale.

Ob eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, lässt sich im Regelfall der Reisekostenabrechnung Ihres Arbeitgebers entnehmen.

Für Auslandsdienstreisen gelten andere Pauschbeträge. Die Dreimonatsfrist gilt nicht, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig waren.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 52 an.

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Wenn Sie aus beruflichem Anlass einen doppelten Haushalt begründet haben, können Sie die notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn Sie außerhalb des Ortes Ihrer ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhalten und Sie auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen. Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich. Unschädlich ist es, wenn Sie den Haupthausstand aus privaten

Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegen und daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründen, von dem aus Sie Ihrer Beschäftigung weiter nachgehen (sog. Wegverlegungsfall). Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung können Sie Fahrtkosten für mehr als eine Heimfahrt wöchentlich geltend machen. Füllen Sie in diesem Fall bitte Zeile 61 und nur die Zeilen 29 bis 34 sowie bei steuerfreien Arbeitgeberleistungen Zeile 79 aus.

Eigener Hausstand

Ein eigener Hausstand liegt im Allgemeinen bei verheirateten oder in einer Lebenspartnerschaft lebenden Arbeitnehmern vor.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter oder aus gemeinsamen oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus (laufende Kosten der Haushaltsführung). Es genügt nicht, wenn Sie im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn Ihnen eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung ist darzulegen und kann auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend.

Berücksichtigungsfähige Aufwendungen

Das Finanzamt berücksichtigt als notwendige Mehraufwendungen für die

- **erste und letzte Fahrt** die Kosten für die erste Fahrt zum Arbeitsort bei Beginn der Tätigkeit und die letzte Fahrt vom Arbeitsort zum Ort des eigenen Hausstands nach Abschluss der Tätigkeit. Haben Sie für diese Fahrten ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt, werden ohne Kostennachweis bei Benutzung eines Kfz 30 Cent, bei Benutzung anderer motorbetriebener Fahrzeuge 20 Cent je gefahrenen Kilometer anerkannt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werden in der tatsächlichen Höhe anerkannt.
- **Fahrten zum eigenen Hausstand (Familienheimfahrten)** die Fahrtkosten für tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (höchstens eine Fahrt wöchentlich) mit 30 Cent je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale). Auf die Art des benutzten Verkehrsmittels kommt es nicht an. Die Angaben zur Entfernungspauschale, die nicht für Flugstrecken, jedoch für die An- und Abfahrten zum und vom Flughafen gewährt wird, sind in Zeile 66 einzutragen. Haben Sie öffentliche Verkehrsmittel benutzt, tragen Sie bitte die tatsächlichen Kosten in Zeile 67 ein. Flug- und Fährkosten sowie Kosten für die entgeltliche Sammelbeförderung werden stets in der nachgewiesenen Höhe berücksichtigt. Tragen Sie diese bitte in Zeile 70 ein. Bei Benutzung eines **Firmen- oder Dienstwagens** und bei **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers kommt der Ansatz einer Entfernungspauschale nicht in Betracht. Anstelle der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt können die Gebühren für ein Ferngespräch bis zu einer Dauer von 15 Minuten mit Angehörigen, die zum Hausstand gehören, berücksichtigt werden.
- **Unterkunft**
- im Inland die tatsächlichen Kosten bis zu 1.000 EUR im Monat (z. B. Miete, Betriebskosten usw.);
- im Ausland die Kosten in nachgewiesener Höhe für eine angemessene Zweitwohnung (60 m²).
- **Verpflegung** die Mehraufwendungen für Verpflegung für die ersten drei Monate mit den für Auswärtstätigkeiten geltenden Pauschbeträgen.
- **Umzugskosten** die Aufwendungen anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers / der Agentur für Arbeit

Tragen Sie die erhaltenen steuerfreien Ersatzleistungen (z. B. Trennungsentschädigungen, Auslösungen, Fahrtkostenersatz oder Verpflegungskostenersatz während der doppelten Haushaltsführung, Mobilitätsbeihilfen) bitte in Zeile 79 ein.

Zeilen 80 bis 81 Werbungskosten in Sonderfällen

Die Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre und steuerfreiem Arbeitslohn tragen Sie bitte ausschließlich in die Zeilen 80 und 81 ein.

Zeilen 82 bis 95 Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn

Hier sind die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelten Beiträge für Sozialabgaben der Schweiz einzutragen. Insoweit sind keine Eintragungen auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig.

Die Beiträge des Arbeitnehmers zu diversen gesetzlichen Schweizer Versicherungen sind in der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises aufgeführt. Es ist zu beachten, dass dort die Beiträge des Arbeitnehmers zur Alters- und Hinterlassenenversorgung bzw. Invaliditätsversicherung (AHV / IV), zur Erwerbsersatzordnung (EO), zur Arbeitslosenversicherung (ALV) und ggf. zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV) ausgewiesen werden. Dieser Betrag wird nicht vom steuerpflichtigen Arbeitslohn abgezogen, sondern im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt. Daher ist der auf dem Schweizer Lohnausweis in Ziffer 9 bescheinigte Betrag wie folgt aufzuteilen und auf der Anlage N-Gre zu erfassen:

Die AHV / IV (= 4,9 % des AHV-Lohns; **Zeilen 90 und 93**) sind zusammen mit den obligatorischen Beiträgen an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule (Säule 2a; **Zeilen 91 und 94**) als Basisversorgung zu berücksichtigen. Die restlichen Beiträge aus der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises sind als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu erfassen. Die Aufteilung der Beiträge erfolgt in den **Zeilen 82 bis 95**. Diese sind komplett auszufüllen, um den richtigen Sonderausgabenabzug zu berechnen.

Die Summe der gezahlten Beiträge zu den einzelnen Versicherungen können den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal entnommen werden. Alternativ können Sie die Beiträge anhand der %-Angaben selbst berechnen. Die Beiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers in das Obligatorium (Säule 2a) sind nicht aus dem Lohnausweis ersichtlich. Eine entsprechende Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung oder des Arbeitgebers ist vorzulegen, andernfalls werden sie vom Finanzamt geschätzt.

Hinweis zur Ermittlung der Beiträge zur NBUV: Sofern die Beiträge zur NBUV nicht den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal zu entnehmen sind, können sie wie folgt ermittelt werden: Die Beiträge zur NBUV ermitteln sich aus der Differenz des Betrages aus Zeile 9 im Schweizer Lohnausweis und den ermittelten Beiträgen zur AHV / IV, EO (Zeile 90 und 85) und ALV (Zeile 86). Die Hälfte dieser Differenz kann als Sonderausgaben in Zeile 88 und die andere Hälfte als Werbungskosten (in Euro umgerechnet) in Zeile 41 berücksichtigt werden.

Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in Zeile 16 erfolgt ist, sind die Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 87** einzutragen. Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in der Zeilen 17 erfolgt ist, sind die hälftigen Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 88** einzutragen.

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres finden Sie im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759. Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Eine Steuerbefreiung für die Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium kommt ab VZ 2018 nicht mehr in Betracht, da die gesetzliche Regelung des § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG weggefallen ist. Die Steuerbefreiungsvorschriften § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind ebenfalls nicht anwendbar.

Hinweis: Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Zeilen 96 bis 100 Angaben über den Arbeitgeber

Hier sind Angaben über den Schweizer Arbeitgeber einzutragen.

Zeilen 101 bis 104 Abfragen bezüglich der Krankentaggeldversicherung

Die Beiträge des Arbeitgebers zu einem Kollektiv-Krankentaggeldversicherungsvertrag, bei dem der Arbeitnehmer ein eigenständiges Forderungsrecht hat, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn nach deutschem Einkommensteuergesetz. Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer entweder über das Schweizer Krankenversicherungsgesetz (KVG) oder aus dem Schweizer Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (Art. 87 VVG) ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung.

Die Beiträge des Arbeitnehmers (sowie die versteuerten Arbeitgeberbeiträge – siehe Zeile 16) sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in Zeile 87 der Anlage N-Gre einzutragen.

Die Auszahlung solcher Versicherungsleistungen führt nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Daher sind Auszahlungsbeträge, die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelt werden, in Zeile 8 der Anlage N-Gre abzuziehen, wenn die Auszahlungsleistung in Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit in Zeile 5 der Anlage N-Gre enthalten ist. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Hauptvordrucks (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Zeilen 105 bis 107 Abfragen bezüglich der Nichtberufsunfallversicherung

Die NBUV deckt das Unfallrisiko für sog. Nichtberufsunfälle ab. Zu den Nichtberufsunfällen rechnen bei vollerwerbstätigen Arbeitnehmern auch die Unfälle auf Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte. Aus diesem Grund sind die Beiträge des Arbeitnehmers zur NBUV hälftig als Werbungskosten (Zeilen 40 bis 42) und hälftig als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in Zeile 88 der Anlage N-Gre einzutragen. In vielen Fällen werden die Beiträge des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber ganz oder teilweise übernommen. Die übernommenen Beiträge stellen als Zukunftssicherungsleistungen steuerpflichtigen Arbeitslohn – siehe Zeile 17 der Anlage N-Gre – dar.

Zeile 108 Angaben zu den Alterseinkünften

Hier sind zwingend Angaben über den Bezug von Leistungen aus der Schweizer Altersvorsorge (erste, zweite und / oder dritte Säule) zu machen. Leistungen können sowohl Renten als auch Einmalkapitalauszahlungen / Freizügigkeitsleistungen sein.

Renten aus der AHV / IV (erste Säule der Schweizer Altervorsorge) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen zu erklären.

Renten bzw. Kapitalauszahlungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der Säule 2a der Schweizer Altersvorsorge (= Obligatorium; z.B. von einer Schweizer Pensionskasse) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen zu erklären. Renten aus der Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge sind auf der Anlage R in den Zeilen 14ff als Rente aus ausländischer Versicherung (9) zu erklären. Kapitalauszahlungen aus der Säule 2b sind auf der Anlage KAP, dort in Zeile 15 (Abgeltungsteuer) oder in Zeile 21 (tarifliche Einkommensteuer) zu erklären.

Bei Leistungen aus der dritten Säule ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 oder § 20 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 EStG oder des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Diese Einkünfte werden regelmäßig auf der Anlage KAP erklärt.

Definition der Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung

Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge (z.B. Pensionskassen) sind in einen obligatorischen und einen überobligatorischen Teil aufzuteilen.

Abstimmungen zwischen dem (Schweizer) Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) und der OFD Karlsruhe ergaben folgende sachgerechte Aufteilung der Beiträge:

Beiträge ins Obligatorium:

- Alterssparbeiträge: Beitrag in der Höhe der BVG-Altersgutschriften auf dem obligatorisch versicherten Lohn (Art. 16 BVG).
- Risikobeiträge: 2 % des obligatorisch versicherten Lohnes (koordinierter Lohn nach BVG).
- Die gesamten Verwaltungskostenbeiträge (sofern solche erhoben werden).
- Ggf. weitere Beiträge, z.B. Sanierungs- oder Stabilisierungsbeiträge.

Beiträge ins Überobligatorium:

Alle darüber hinaus gezahlten (Spar- und Risiko-) Beiträge von Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind als überobligatorische Beiträge zu bescheinigen.

Die hierzu auf der Homepage des BSV veröffentlichte Mitteilung sowie die Musterbescheinigungen für die Beiträge und Leistungen finden Sie unter https://www.bsv.admin.ch

➔ Sozialversicherungen
➔ Berufliche Vorsorge und 3. Säule
➔ Grundlagen und Gesetze
➔ Grundlagen
➔ Bescheinigung von obligatorischen und überobligatorischen Beiträgen an und Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge zu Händen der deutschen Steuerbehörden.

Bescheinigungen für Ihre Steuererklärung

Mittlerweile gehen viele für die Veranlagung notwendigen Bescheinigungen elektronisch beim Finanzamt ein und können bei der Bearbeitung der Steuererklärung abgerufen werden.

Das ist bei Grenzgängern leider nicht der Fall. Hier ist Ihr Finanzamt weiterhin auf die Bescheinigungen in Papierform angewiesen. Wir bitten Sie, jährlich zusammen mit Ihrer Steuererklärung ggf. folgende, für die Bearbeitung erforderlichen Belege einzureichen:

- Jahreslohnbescheinigung (auch bei Zuzug aus der Schweiz bzw. Wegzug in die Schweiz).
- Kopie einer Monatslohnbescheinigung (als Nachweis für ggf. erhaltene Kinderzulage, geleistete Beiträge zur NBUV, bei Erhalt von Krankengeld sind alle Lohnbescheinigungen in Kopie vor zulegen). Bei Zuzug aus der Schweiz / Wegzug in die Schweiz sämtliche Monatslohnbescheinigungen für die Zeit der Ansässigkeit in Deutschland.
- Nachweis des Arbeitgebers, ob für die Arbeitnehmer eine kollektive Krankentagegeldversicherung abgeschlossen wurde und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag zu dieser Krankentagegeldversicherung ist. Der Nachweis über die Höhe des Arbeitnehmeranteils ist nicht ausreichend. Sofern aus dem Arbeitsvertrag ersichtlich ist, dass die Beiträge je zur Hälfte von Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen werden, ist eine Kopie des Arbeitsvertrages und die Vorlage einer Monatslohnbescheinigung ausreichend.
- Nachweis des Arbeitgebers über die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge zur NBUV (Nichtberufsunfallversicherung).
- Nachweis über Beiträge zu ausländischen Krankenversicherungen (Versicherungsbeiträge zu deutschen Krankenversicherungen sind nur als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn Sie Ihrer Krankenversicherung Ihre ID-Nummer mitgeteilt haben und der Datenübermittlung an das Finanzamt zugestimmt haben).
- Vorsorgeausweis der Pensionskasse, aus dem ersichtlich ist, wie hoch der Arbeitnehmeranteil ins Obligatorium und Überobligatorium ist und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag ins Obligatorium und Überobligatorium ist.
- Bei Sonderzahlungen in die Pensionskasse (Einkauf) Nachweis, ob der Arbeitgeber sich an dem Einkauf beteiligt hat; wenn ja, Nachweis über die Höhe der Arbeitgeberleistung. Außerdem eine Bescheinigung, in wie weit der Einkauf dem BVG-Altersguthaben gutgeschrieben wird.
- bei Schichtzulagen: alle Monatslohnausweise; Nachweis des Arbeitgebers, für welche Arbeitszeiten Schichtzulagen in welcher Höhe gezahlt wurden und wie viele Stunden in den jeweiligen Schichten (Früh-, Spät-, Nachtschicht) gearbeitet wurde; Nachweis des Arbeitgebers über die Höhe des Stundengrundlohnes.
- Hat Ihr Arbeitgeber für Sie eine Direktversicherung abgeschlossen, reichen Sie bitte eine Kopie des Versicherungsvertrages, eine Kopie der Zweckbindungserklärung sowie einen Nachweis über die im Kalenderjahr gezahlten Beiträge ein. Bitte beachten Sie folgende Änderung bei der Abzugsfähigkeit von Direktversicherungen bei Grenzgängern: Ab dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wird, sind keine steuerlich geförderten Direktversicherungen. Vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wurde, waren bis zum 31.12.2016 umzustellen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG nicht mehr gewährt. Reichen Sie bitte alle Unterlagen, die im Zuge dieser Umstellung geändert wurden, ein. Zusätzlich bedarf es einer Bestätigung (von Ihrem Versicherer oder Ihnen), dass dies alle geänderten Unterlagen sind, bzw. es darüber hinaus keine weiteren geänderten Unterlagen gibt (sog. Negativbescheinigung).
- bei Nutzung eines Firmen-Pkw legen Sie bitte einen Nachweis über die Höhe des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Neuanschaffung und das Erstzulassungsdatum sowie den Arbeitsvertrag bzgl. der Regelung der Privatnutzung bei.

Anlage N-Gre zur ESt-Erklärung von Grenzgängern
(Gilt nur zur Abgabe bei Finanzämtern in Baden-Württemberg)

2017

Anlage N-Gre

zur Einkommensteuererklärung von Grenzgängern

X stpfl. Person / Ehemann / Person A

X Ehefrau / Person B

1 Name

2 Vorname

3 **Steuernummer**

20170031601

1. Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

4 als Grenzgänger nach X **Frankreich** X **Österreich** X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in CHF ausbezahlt. X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in EUR ausbezahlt.

Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.
Jeder Ehegatte / Lebenspartner(in) mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat eine eigene Anlage N / N-Gre abzugeben.
Belege zur Anlage N-Gre sind bereits mit der Steuererklärung einzureichen (§ 90 Abs. 2 AO).

4

Angaben zum Arbeitslohn

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet *)
5	**Bruttoarbeitslohn** lt. beigefügtem Lohnausweis des Arbeitgebers nebst Anlagen (bei Grenzgängern in die Schweiz: lt. Zeile 8 des Lohnausweises; bitte auch Gehaltsmitteilungen einreichen)		
	Abzüglich steuerfreie Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5 enthalten)		
6	Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung	–	–
7	Kinder- und Ausbildungszulage	–	–
8	Steuerfreies Krankentaggeld	–	–
9	SUVA-Geld (lt. ergänzender Bescheinigung des Arbeitgebers)	–	–
10	Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	–	–
11	Mutterschaftsentschädigung nach EOG, IV-Taggelder	–	–
12	Direktversicherungsbeiträge	–	–
13	Sonstige (z. B. Optionsrechte)	–	–
14	Verbleiben		
	Zuzüglich steuerpflichtige Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn nicht enthalten)		
15	Fahrtkostenersatz, Spesen	+	+
16	Arbeitgeberbeiträge zur Kollektivkranken-taggeldversicherung (vgl. Zeile 87)	+	+
17	Arbeitgeberbeiträge zur NBUV (vgl. Zeile 88)	+	+
18	Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b) (vgl. Zeilen 96 bis 102)	+	+
19	Sonstige (z. B. Wert der überlassenen Aktien, PKW-Überlassung)	+	+
20	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	116	116
21	Ermäßigt zu besteuernde Bezüge (z. B. Entschädigungen, Arbeitslohn für mehrere Jahre)		165
22	In der Schweiz erhobene **Abzugssteuer** (höchstens 4,5 % von Zeile 5)	135	135

23 **Angaben über Zeiten und Gründe der Nichtbeschäftigung**

Andere Lohnersatzleistungen (z.B. Elterngeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld; Arbeitslosengeld; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten) sind in EUR auf dem Vordruck ESt 1 A Zeile 96 einzutragen.

24	Steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen / Auslandstätigkeitserlass / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (Übertrag aus den Zeilen 52, 70 und / oder 81 der ersten **Anlage N-AUS**)	139	
25	Steuerfreier Arbeitslohn nach Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 66 der ersten **Anlage N-AUS**)	136	
26	Steuerfreie Einkünfte (Besondere Lohnbestandteile) nach Doppelbesteuerungsabkommen / sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen / Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 80 der ersten **Anlage N-AUS**)	178	
27	Beigefügte **Anlage(n) N-AUS**		Anzahl
28	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen / Einnahmen aus der Tätigkeit als	118	EUR

* Jahresdurchschnittskurs: 100 Schweizer Franken = 89,50 € / monatliche Umrechnungskurse vgl. www.bundesfinanzministerium.de

2. Werbungskosten – ohne Beträge lt. Zeile 80 und 81 –

8

Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet (Entfernungspauschale)

	Erste Tätigkeitsstätte (PLZ, Ort und Straße)	vom	bis	Arbeitstage je Woche	Urlaubs- und Krankheitstage
29		T T M M	T T M M		
30		T T M M	T T M M		
	Sammelpunkt / nächstgelegener Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (PLZ, Ort und Straße)				
31		T T M M	T T M M		
32		T T M M	T T M M		

	Ort lt. Zeile	aufgesucht an Tagen	einfache Entfernung (auf volle Kilometer abgerundet)	davon mit eigenem oder zur Nutzung überlassenem Pkw zurückgelegt	davon mit Sammelbeförderung des Arbeitgebers zurückgelegt	davon mit öffentl. Verkehrsmitteln, Motorrad, Fahrrad o. Ä., als Fußgänger, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ohne Flug- und Fährkosten) EUR	Behinderungsgrad mind. 70 oder mind. 50 und Merkzeichen „G“
33	110		111 km	112 km	113 km	114 km	,–	115 1 = Ja
34	130		131 km	132 km	133 km	134 km	,–	135 1 = Ja

Beiträge zu Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände)

		EUR
35		310 ,–

Aufwendungen für Arbeitsmittel – soweit nicht steuerfrei ersetzt – (Art der Arbeitsmittel bitte einzeln angeben)

		EUR
36		,–
37	+ ,–	320 ,–

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

38		325 ,–

Fortbildungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

39		330 ,–

Weitere Werbungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

	Flug- und Fährkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet	
40		,–
	Sonstiges (z. B. Bewerbungskosten, Kontoführungsgebühren)	
41	+	,–
42	+ ,–	380 ,–

Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

43	Die Fahrten wurden ganz oder teilweise mit einem Firmenwagen oder im Rahmen einer unentgeltlichen Sammelbeförderung des Arbeitgebers durchgeführt	401	1 = Ja 2 = Nein
44	– Falls „Ja“: Für die Fahrten mit Firmenwagen oder Sammelbeförderung dürfen mangels Aufwands keine Eintragungen zu Fahrtkosten in Zeile 45 vorgenommen werden. –		
	Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten		
45		410	,–
46	**Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt**	420	,–

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Bei einer Auswärtstätigkeit im Inland:

47	Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (bei Auswärtstätigkeit ohne Übernachtung)	470	Anzahl der Tage
48	An- und Abreisetage (bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung)	471	Anzahl der Tage
49	Abwesenheit von 24 Stunden	472	Anzahl der Tage
50	Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen)	473	EUR ,–
51	Bei einer Auswärtstätigkeit im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung):	474	,–
52	**Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt**	490	,–

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Allgemeine Angaben

53	Der doppelte Haushalt wurde aus beruflichem Anlass begründet	501	am T T M M J J J J
	Grund		
54			
55	Der doppelte Haushalt hat seitdem ununterbrochen bestanden	502	bis T T M M 2017
	Beschäftigungsort (PLZ, Ort, Staat – falls im Ausland und abweichend vom Staat, in dem der doppelte Haushalt liegt –)		
56			

2017AnlNGre162

201700316002

57 Der doppelte Haushalt liegt im Ausland **507** [ ] 1 = Ja — Staat

58 Es liegt ein **eigener Hausstand** am Lebensmittelpunkt vor **503** [ ] 1 = Ja, 2 = Nein

– Wird die Zeile 58 mit „Nein“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 59 bis 77 nicht vorzunehmen. –

59 (PLZ, Ort des eigenen Hausstandes) **504** seit T T M M J J J J

60 Der Begründung des doppelten Haushalts ist eine Auswärtstätigkeit am selben Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen **505** [ ] 1 = Ja

61 Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung werden in den Zeilen 29 bis 34 Fahrtkosten für **mehr** als eine Heimfahrt wöchentlich geltend gemacht **506** [ ] 1 = Ja

– Wird die Zeile 61 mit „Ja“ beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 62 bis 77 nicht vorzunehmen. –

Fahrtkosten

62 Die Fahrten wurden mit einem **Firmenwagen** oder im Rahmen einer unentgeltlichen **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers durchgeführt **510** [ ] 1 = Ja, insgesamt; 2 = Nein; 3 = Ja, teilweise

– Soweit die Zeile 62 mit „Ja, insgesamt“ beantwortet wird, sind Eintragungen in den Zeilen 63, 64, 66 und 68 nicht vorzunehmen. Bei „Ja, teilweise“ sind Eintragungen in diesen Zeilen nur für die mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen privaten Fahrzeug durchgeführten Fahrten vorzunehmen. –

Erste Fahrt zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte und letzte Fahrt zum eigenen Hausstand

63 mit privatem Kfz **511** gefahrene km [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **512** EUR Ct [ ] ,

64 mit privatem Motorrad / Motorroller **522** gefahrene km [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **523** EUR Ct [ ] ,

65 mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder entgeltlicher Sammelbeförderung **513** EUR [ ] ,—

Wöchentliche Heimfahrten

66 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **514** km [ ] **515** Anzahl [ ]

67 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **516** EUR [ ] ,—

Nur bei Behinderungsgrad von mindestens 70 oder mindestens 50 und Merkzeichen „G“

68 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) **524** km [ ] — davon mit privatem Kfz zurückgelegt **517** km [ ] **518** Anzahl [ ] — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **519** EUR Ct [ ] ,

69 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) **520** EUR [ ] ,—

70 Flug- und Fährkosten (zu den Zeilen 66 bis 69) oder Kosten für entgeltliche Sammelbeförderung für Heimfahrten **521** [ ] ,—

Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte

71 Aufwendungen (z. B. Miete einschließlich Stellplatz- / Garagenkosten, Nebenkosten, Abschreibungen und Ausstattungskosten) **530** [ ] ,—

72 Größe der Zweitwohnung des doppelten Haushalts im Ausland **531** [ ] m^2

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Die Verpflegungsmehraufwendungen lt. Zeilen 73 bis 76 können nur für einen Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte geltend gemacht werden; geht der doppelten Haushaltsführung eine Auswärtstätigkeit voraus, ist dieser Zeitraum auf den Dreimonatszeitraum anzurechnen.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland:

73 An- und Abreisetage **541** [ ] Anzahl der Tage

74 Abwesenheit von 24 Stunden **542** [ ] Anzahl der Tage

75 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) **544** EUR [ ] ,—

76 Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **543** [ ] ,—

Sonstige Aufwendungen (z. B. Kosten für den Umzug, jedoch ohne Kosten der Unterkunft)

77 **550** [ ] ,—

78 Summe der Mehraufwendungen für **weitere** doppelte Haushaltsführungen (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) **551** [ ] ,—

79 **Vom Arbeitgeber / von der Agentur für Arbeit insgesamt steuerfrei ersetzt** **590** [ ] ,—

Werbungskosten in Sonderfällen

– Die in den Zeilen 80 bis 81 erklärten Werbungskosten dürfen nicht in den Zeilen 29 bis 79 enthalten sein –

Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre lt. Zeile 21

80 Art der Aufwendungen **660** [ ] ,—

81 Werbungskosten zu steuerfreiem Arbeitslohn lt. Zeile 24 und 25 (**Übertrag** aus den Zeilen 75 und 82 der ersten Anlage N-AUS) **657** [ ] ,—

3. Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn lt. Zeile 5

52

Geben Sie bitte nur die in 2017 über den ausländischen Arbeitgeber abgerechneten Versicherungsbeiträge an. Insoweit ist kein Eintrag auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig. Die übrigen Sonderausgaben sind jedoch in Euro auf der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen.

Ausländische Beiträge

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet)
82	Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5		
83	Versicherungsleistungen bei Unfall, Krankheit, Invalidität; Familienzulagen (z. B. Kinder-, Ausbildungs-, Unterhaltszulage), Freibetrag für AHV-Renten-Bezieher	–	–
84	Bemessungsgrundlage Sozialabgaben		
85	Erwerbsersatzordnung [EO] (0,225 % von Zeile 84)		
86	Arbeitslosenversicherung (von Zeile 84) 1,1 % für Lohnteile bis 148.200 CHF / 132.639 €, weitere 0,5 % für Lohnteile über je 148.200 CHF / 132.639 €	+	+
87	Beiträge zur Krankentaggeldversicherung	+	+
88	50 % der Beiträge zur NBUV	+	+
89	Sonstige Vorsorgeaufwendungen		370/470
90	AHV/IV 4,9 % von Zeile 84		
91	Beiträge des Arbeitnehmers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
92	Summe Arbeitnehmerbeiträge		300/400
93	AHV/IV lt. Zeile 90		
94	Beiträge des Arbeitgebers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
95	Summe Arbeitgeberbeiträge		304/404

4. Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge)

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759.

Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind grds. steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Das bedeutet, sie bleiben bis zur Höhe des inländischen Arbeitgeberbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung steuerfrei. Die Beiträge des Arbeitgebers in die AHV/IV und ins Obligatorium (Säule 2a) sind dabei anzurechnen. § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind nicht einschlägig.

	Berechnung des ggf. steuerfreien Teils nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG:	CHF	Umrechnung in EUR
96	Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium (Säule 2b)		
97	Arbeitslohn (lt. Zeile 20)		
98	davon 9,35 % (höchstens 9,35 % von 76.200 € / 85.140 CHF = 7.125 € / 7.961 CHF)		
99	Abzüglich Arbeitgeberbeiträge zur AHV/IV (Zeile 93)	–	–
100	Abzüglich Arbeitgeberbeiträge ins Obligatorium (Säule 2a) (Zeile 94)	–	–
101	Differenz (nur positive Beträge, sonst 0 € / CHF)		
102	Steuerpflichtige Beiträge (Zeile 96 abzüglich Zeile 101, nur positive Beträge, sonst 0 € / CHF; Übertrag in Zeile 18)		

5. Krankentaggeldversicherung

Besteht aufgrund der vorgenannten Tätigkeit ein Anspruch auf Krankentaggeld aus einem Kollektivversicherungsvertrag?

103 X Nein X Ja, bei Name und Anschrift der Versicherung / Krankenkasse

104 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

105 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Krankentaggeldversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

106 Anteil des Arbeitgebers CHF Anteil des Arbeitnehmers CHF

6. Angaben zu den Alterseinkünften

107 Ich habe in 2017 Leistungen aus der ersten (AHV / IV), zweiten (z. B. Pensionskassen) und / oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge erhalten X ja X nein

Falls ja, bitte Anlage R bzw. Anlage KAP beifügen. Hinweise zur steuerlichen Behandlung können der Anleitung zur Anlage N-Gre entnommen werden.

2017AnlNGre164

201700316004

Anleitung zur Anlage N-Gre 2017

Zeilen 1 bis 4 Allgemeine Angaben

Die Anlage N-Gre ist von Personen auszufüllen, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Österreich oder der Schweiz als Grenzgänger einzustufen sind. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist in **Zeile 4** zusätzlich anzugeben, ob der Arbeitslohn in Schweizer Franken oder Euro ausgezahlt wurde.

Dieser Vordruck ist vorgesehen für Angaben über

- den ausländischen Arbeitslohn einschließlich notwendiger Kürzungen und Hinzurechnungen,
- Werbungskosten im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- Werbungskosten in Sonderfällen,
- Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitslohn,
- die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium,
- die Krankentaggeldversicherung,
- ggf. erhaltenen Alterseinkünften aus der ersten, zweiten oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge.

Jeder Ehegatte / Lebenspartner hat seine Angaben in einer eigenen Anlage N / N-Gre / N-AUS zu machen. Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.

Die Anlage N-Gre kann nur bei Finanzämtern in Baden-Württemberg abgegeben werden.

Hinsichtlich der Nachweis- und Mitwirkungspflichten ist zu beachten, dass bei Auslandssachverhalten erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen (§ 90 Abs. 2 der Abgabenordnung). Unterlagen, z. B. der ausländische Lohnausweis samt Anlagen, sind daher bereits vollständig mit der Steuererklärung einzureichen.

Die Umrechnung des Arbeitslohnes bzw. auch sonstiger Beträge von Schweizer Franken in EUR hat nach dem monatlichen Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank, welcher dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Umsatzsteuerumrechnungskurs entspricht, zu erfolgen. Die Grundsätze des § 11 EStG (Vereinnahmung und Verausgabung) sind zu berücksichtigen. Nachweise hierzu müssen bereit gehalten werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch der von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe für das betreffende Kalenderjahr festgelegte Jahresdurchschnittskurs zur Umrechnung angewandt werden. Dieser basiert auf den vorgenannten monatlichen Euro-Referenzkursen (abgedruckt unter Zeile 28 der Anlage N-Gre) der Europäischen Zentralbank.

Zeile 5 Arbeitslohn

In **Zeile 5** der Anlage N-Gre ist der Bruttolohn aus der Ziffer 8 des Schweizer Lohnausweises zu übernehmen. Damit Ihr Finanzamt ggf. die Zusatzvergütungen, unterschiedlichen Zuflusszeitpunkte (z.B. bei Einräumung von Optionsrechten) oder aber die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften (z.B. bei Firmenwagengestellung) in der Schweiz und in Deutschland zutreffend bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen kann, wird die Beifügung der Gehaltsmitteilungen bereits vordruckmässig gefordert.

Zeilen 6 bis 12 Kürzungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu kürzen, die in Deutschland steuerbefreit sind. Diese Leistungen sind in den Zeilen 6 bis 13 aufgeführt. Die Kürzungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen.

In **Zeile 6** sind Leistungen der Schweizer Arbeitslosenversicherung einzutragen, welche nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei sind. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Wird von der Schweizer Arbeitslosenversicherung Kurzarbeiter- / Schlechtwettergeldentschädigungen ausgezahlt, ist die Summe der ausgezahlten Beträge ebenfalls in Zeile 6 einzutragen und ein entsprechender Nachweis der Erklärung beizufügen. Die Leistungen sind zusätzlich in Zeile 96 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

In **Zeile 7** sind Kinder- und Ausbildungszulagen auszuweisen.

Sofern eine Leistung im Ausland nach § 65 EStG eine mit dem Kindergeld vergleichbare andere Leistung darstellt, ist diese insgesamt steuerfrei. Als dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen i.S. des § 65 Abs. 1 EStG sind nur die Familienzulagen nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Familienzulagen (FamZG) bzw. den jeweiligen kantonalen Einführungsgesetzen zum FamZG anzusehen.

Diese Leistungen sind Kinderzulagen (für Kinder bis zu 16 Jahren, bei Erwerbsunfähigkeit des Kindes bis zu 20 Jahren) von mindestens 200 Schweizer Franken und Ausbildungszulagen (für Kinder von 16 bis 25 Jahren in Ausbildung) von mindestens 250 Schweizer Franken je Kind und Monat.

Sofern einzelne Kantone höhere Kinder- bzw. Ausbildungszulagen gesetzlich vorsehen, sind diese steuerfrei, auch wenn die Leistungen die Höhe des Kindergeldanspruchs nach deutschem Recht übersteigen.

Im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017, BStBl I S. 151, ist geregelt, welche kantonalen Zulagen zusätzlich zur Kinder- und Ausbildungszulage dem Kindergeld vergleichbar sind, und somit bei der Veranlagung der Grenzgänger in die Schweiz vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen sind.

Danach sind dem Kindergeld vergleichbar die gezahlten Leistungen folgender Schweizer Kantone:

– Thurgau: Familienzulage (225 CHF mtl.)

– Basel-Stadt: Unterhaltszulage (411 CHF bis 566 CHF mtl.)

– Basel-Land: Erziehungszulage (Höhe einkommensabhängig)

– Bern: Betreuungszulage (600 CHF bis 3.600 CHF jährlich).

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Bei Leistungen anderer Schweizer Kantone oder des Bundes, die im BZSt-Schreiben vom 17.01.2017, nicht ausdrücklich genannt sind, ist die Einzelfallentscheidung der Familienkasse maßgebend. Sofern nachgewiesen wird, dass die zuständige Familienkasse die Leistung dem Kindergeld als vergleichbar ansieht, wird diese Entscheidung übernommen und folglich die Zulage vom Arbeitslohn abgezogen. Allein die Ablehnung der Auszahlung von Differenzkindergeld ist dabei nicht ausreichend, da dies aufgrund des hohen Kurses schon durch die reguläre Kinder- oder Ausbildungszulage erfolgen kann. Es muss im Einzelfall nachgewiesen werden, wie die Familienkasse die namentlich genannte kantonale Zulage behandelt.

In **Zeile 8** sind die steuerfreien Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung (§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG), auf die der *Arbeitnehmer* einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat, aus dem Arbeitslohn (Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit auch Zeile 5 der Anlage N-Gre) herauszurechnen. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Hat der *Arbeitgeber* das alleinige Forderungsrecht gegen die Versicherung, ist die Auszahlung der Krankenversicherungsleistung steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Beiträge des Arbeitgebers sind dagegen nicht einkommensteuerpflichtig beim Arbeitnehmer.

Durch die Eintragung in **Zeile 9** wird der Bruttoarbeitslohn um Leistungen aus der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) gemindert. Hintergrund ist, dass Leistungen nach dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Die Taggelder fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen. Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, muss geprüft werden, ob es sich um Leistungen nach dem UVG handelt.

In **Zeile 10** sind erhaltene Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge zu erklären. Diese Zuschläge, die neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie die folgenden Sätze nicht übersteigen:

a) Für Nachtarbeit (Arbeit von 20 Uhr bis 6 Uhr) sind die Zuschläge bis höchstens 25 % steuerfrei. Wird die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen, erhöht sich der steuerfreie Anteil des Zuschlags für die Zeit von 0 bis 4 Uhr auf 40 %.

b) Für Sonntagsarbeit darf ein Zuschlag von 50 % steuerfrei belassen werden.

c) Für die Arbeit am 31.12. ab 14 Uhr und an gesetzlichen Feiertagen (auch wenn diese auf einen Sonntag entfallen) dürfen die steuerfreien Zuschläge 125 % betragen.

d) Für die Arbeit am 24.12. ab 14 Uhr, an den Weihnachtsfeiertagen und am 01.05. dürfen die steuerfreien Zuschläge 150 % betragen.

In den Fällen b) bis d) gilt der höhere Zuschlagssatz jeweils auch für die Arbeit zwischen 0 bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages, wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde. Die Bemessungsgrundlage für steuerfreie Zuschläge ist auf 50 EUR Grundlohn pro Stunde begrenzt (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Mutterschaftsentschädigungen nach EOG, sowie die IV-Taggelder sind in **Zeile 11** einzutragen. Sie sind nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar. Die Leistungen sind zusätzlich in Zeile 96 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

In **Zeile 12** sind die Beiträge zu einer Direktversicherung (i. S. von R 40b.1 LStR) einzutragen, soweit diese die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG erfüllen. Bei erstmaliger Beantragung sind der Versicherungsvertrag samt Zusatzvereinbarungen, die Zweckbindungserklärung und die Zahlungsnachweise beizufügen. In den Folgejahren sind dann lediglich die Zahlungsnachweise mit der Einkommensteuererklärung einzureichen.

Zu beachten ist, dass alle Rechte und Pflichten aus der Direktversicherung dem Arbeitgeber zustehen müssen. Lediglich die Beitragszahlung darf mittels Zweckbindungserklärung an den Arbeitnehmer übertragen werden. Nur in Höhe des in der Zweckbindung festgelegten Betrags liegen begünstigte Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 3 Nr . 63 EStG vor. Ggf. muss die Zweckbindungserklärung entsprechend angepasst und dem Finanzamt neu vorgelegt werden. Nachträgliche Anpassungen bzw. Erhöhungen werden grds. nicht akzeptiert. Bei vertraglichen Klauseln mit dynamischer Anpassung wird nur der ursprünglich konkret genannte Betrag als Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers anerkannt.

Aufgrund unterschiedlicher Regelungen in der Schweiz und in Deutschland bezüglich der Bewertung und des Zuflusses geldwerter Vorteile ist **Zeile 13** in der Anlage N-Gre vorgesehen.

Hier sind z.B. auch gewährte Mitarbeiteroptionsrechte einzutragen. Der Zufluss von Aktienoptionsrechten bzw. deren Bewertung richtet sich in der Schweiz meist nach dem Tag der Einräumung. Es gibt Abschläge für Sperrfristen usw. Nach deutschem Steuerrecht erfolgt der Zufluss des Aktienoptionsrechts an dem Tag, an dem die Aktie überlassen wird. Abschläge für Sperrfristen usw. sind nicht vorgesehen. Im Schweizer Lohnausweis finden Sie die Angaben hierzu unter Ziffer 5.

In **Zeile 14** ist eine Zwischensumme zu ziehen.

Zeilen 15 bis 19 Hinzurechnungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu erhöhen, die in Deutschland steuerpflichtig und im Schweizer Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind. Diese Leistungen werden in den Zeilen 15 bis 19 aufgeführt. Die Hinzurechnungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen, ansonsten werden sie vom Finanzamt ggf. geschätzt.

Gewährt der Arbeitgeber Fahrtkostenersatz (erkennbar am angekreuzten Feld F auf dem Schweizer Lohnausweis), sind die nach deutschem Recht ermittelten Beträge in **Zeile 15** der Anlage N-Gre einzutragen und dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen. Sollten bereits im Schweizer Bruttoarbeitslohn nach Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises derartige Leistungen nach Schweizer Wertansatz enthalten sein, ist nur die Differenz anzusetzen. Bitte fügen Sie auf einem gesonderten Blatt die Berechnungen zur Ermittlung des Wertansatzes bei.

Spesen sind oftmals nicht im Bruttoarbeitslohn enthalten. Sie sind im Beiblatt zum Lohnausweis aufgeführt. Um die zutreffende Besteuerung nach deutschem Recht sicherzustellen, sind alle vom Schweizer Arbeitgeber gewährten Spesenzahlungen ebenfalls in **Zeile 15** hinzuzurechnen. Der Abzug der zutreffenden deutschen Beträge (z.B. Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a EStG) erfolgt dann bei den Werbungskosten auf Seite 2 der Anlage N-Gre.

In **Zeile 16** sind die Arbeitgeberbeiträge zu einer Krankentaggeldversicherung des Arbeitnehmers einzutragen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat (vgl. auch Ausführungen zu den Zeilen 8, 103 bis 106).

In **Zeile 17** sind die vom Arbeitgeber bezahlten Beiträge zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV), sofern diese im Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind, einzutragen (vgl. auch Ausführungen zu Zeile 88).

Entsprechend der Berechnung der Zeilen 96 bis 102 der Anlage N-Gre ergeben sich die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium – Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge, die nicht gesetzlich vom Arbeitgeber geschuldet werden und welche die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 *Satz 4* EStG übersteigen. Diese Beträge sind dem steuerpflichtigen Arbeitslohn durch Eintragung in **Zeile 18** hinzuzurechnen.

In **Zeile 19** der Anlage N-Gre sind die in den Ziffern 2.2 und 2.3 sowie in den Ziffern 13.1 bis 13.3 des Schweizer Lohnausweises angegebenen Beträge zu erfassen. Hierzu zählen insbesondere der Arbeitgeberzuschuss zum Einkauf in die Schweizer Pensionskasse nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) (diese Beträge sind in Ziffer 10.2 des Schweizer Lohnausweises angegeben), vom Arbeitgeber überlassene Aktien, der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung und der geldwerte Vorteil aus der Überlassung von Aktienoptionen. Beträgt die Haltedauer mehr als zwölf Monate, sind die geldwerten Vorteile aus der Überlassung von Aktienoptionen zusätzlich in Zeile 21 der Anlage N-Gre zu erfassen.

Die Beträge sind nicht mit den nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Beträgen aus dem Schweizer Lohnausweis zu übernehmen. Es muss eine Ermittlung und Bewertung der geldwerten Vorteile nach deutschem Einkommensteuergesetz erfolgen. Bitte fügen Sie – um Rückfragen zu vermeiden – die entsprechenden Berechnungen und Unterlagen der Einkommensteuererklärung bei.

Zeile 20 Steuerpflichtiger Arbeitslohn

Das Ergebnis **Zeile 20** ist der steuerpflichtige Arbeitslohn nach dem Einkommensteuergesetz. Dieser Betrag abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten (min. 1.000 EUR Arbeitnehmer-Pauschbetrag) wird der Besteuerung nach § 19 EStG zu Grunde gelegt.

Zeile 21 Ermäßigt zu besteuernde Bezüge

In **Zeile 21** sind im steuerpflichtigen Arbeitslohn (Zeile 20) enthaltenen, ermäßigt zu besteuernden Bezüge einzutragen, z. B. Abfindungen. Leistungen die ggf. in Frage kommen, finden Sie im Schweizer Lohnausweis u.a. unter Ziffer 3 (z.B. Bonuszahlungen, Antritts- und Austrittsentschädigungen, Treueprämien, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke oder pauschale Umzugsentschädigungen) und Ziffer 4 des Schweizer Lohnausweises (z.B. Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter, Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter, Lohnnachzahlungen). Nicht jede dieser Leistungen führt zu ermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn. Voraussetzung dafür ist, dass es sich um Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG oder Vergütungen für mehrere Jahre handelt. Fügen Sie bitte entsprechende (Vertrags-) Unterlagen bei, aus denen sich Art, Höhe und Zahlungszeitpunkt der Bezüge ergeben.

Zeile 22 Anrechnung der Schweizer Quellensteuer

Durch die Eintragung in **Zeile 22** der Anlage N-Gre erfolgt die Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer, auch wenn diese zu einem Erstattungsbetrag führt. Die Beträge ergeben sich aus Ziffer 12 i.V. mit Ziffer 15 des Schweizer Lohnausweises. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H. von 4,5 % anzurechnen.

Zeile 23 Zeiten der Nichtbeschäftigung

Standen Sie 2017 zeitweise nicht in einem Arbeitsverhältnis, geben Sie bitte an, wie lange und warum (z. B. Arbeitslosigkeit, Schulausbildung, Studienzeit). Krankheitszeiten brauchen Sie nicht anzugeben, wenn das Arbeitsverhältnis während der Erkrankung fortbestanden hat. Um Rückfragen des Finanzamts zu vermeiden, geben Sie bitte auch die Zeiten an, in denen Sie ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn (z. B. Minijob) bezogen haben.

Lohnersatzleistungen aus Deutschland, einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz (z. B. Arbeitslosengeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; Elterngeld; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld, Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung) sind (ggf. umgerechnet) in EUR auf dem Mantelbogen (Vordruck ESt 1 A) in **Zeile 96** einzutragen. Die Einkommensersatzleistungen sind steuerfrei, beeinflussen aber die Höhe der Steuer auf die steuerpflichtigen Einkünfte.

Zeilen 24 bis 27 Steuerfreier Arbeitslohn bei Auslandstätigkeit

Arbeitslohn kann unter bestimmten Voraussetzungen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass von der Einkommensteuer freigestellt sein. Die steuerfreien Einkünfte beeinflussen aber die Höhe des Steuersatzes auf den im Inland bezogenen Arbeitslohn und etwaige weitere Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Zur Ermittlung der in den Zeilen 24 bis 27 einzutragenden Beträge geben Sie bitte für jeden Staat und jeden Ehegatten / Lebenspartner getrennt die Anlage N-AUS ab.

Zeile 28 Steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen

Hier tragen Sie bitte steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen ein, die Sie als Arbeitnehmer

- aus öffentlichen Kassen,
- als nebenberuflicher Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,
- für eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder
- für eine sonstige nebenberufliche Tätigkeit im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich

erhalten haben.

Sind diese steuerfrei erhaltenen Zahlungen höher als die gesetzlichen Freibeträge, tragen Sie hier nur den tatsächlich steuerfreien Teil ein. Den übersteigenden Betrag tragen Sie als Arbeitslohn in Zeile 19 ein, wenn davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Den – den

jeweiligen gesetzlichen Freibetrag – übersteigenden Teil der Werbungskosten tragen Sie bitte in die Zeilen 29 bis 79 ein. Bitte erläutern Sie Ihrem Finanzamt auf einem gesonderten Blatt die (übersteigende) Höhe der Einnahmen und die darauf entfallenden Werbungskosten. Vermerken Sie bitte auf diesem Blatt, ob Sie den Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG bzw. den erweiterten Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 EStG beanspruchen möchten.

Zeilen 29 bis 79 Werbungskosten

Werbungskosten im steuerlichen Sinne sind alle Aufwendungen, die durch Ihr Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Sie können jedoch nur berücksichtigt werden, soweit sie steuerfreie oder pauschal besteuerte Ersatzleistungen Ihres Arbeitgebers übersteigen. Die Kosten Ihrer Lebensführung gehören nicht zu den Werbungskosten, selbst wenn sie Ihrer beruflichen Tätigkeit zugutekommen. Das Finanzamt berücksichtigt von sich aus für Werbungskosten, wie z. B. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale), einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 €, bei Empfängern von Versorgungsbezügen 102 € jährlich.

Allgemeines

Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhalten Sie eine Entfernungspauschale, unabhängig von der Art, wie Sie zur ersten Tätigkeitsstätte gelangen. Diese Pauschale beträgt 30 Cent für jeden vollen Entfernungskilometer.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale)

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung maßgebend; auch hier spielt es keine Rolle, welches Verkehrsmittel Sie tatsächlich genutzt haben. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung eingetragen werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und von Ihnen regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wurde.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Lediglich soweit ein eigener oder zur Nutzung überlassener Kraftwagen (z. B. Firmenwagen) benutzt wird, berücksichtigt das Finanzamt einen höheren Betrag als 4.500 EUR.

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, selbst dann, wenn Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals je Arbeitstag zurücklegen.

Erste Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der Sie vom Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet sind. Die dauerhafte Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen des Arbeitgebers bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn Sie unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung tätig werden sollen.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der Sie typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel Ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dauerhaft tätig werden sollen. Je Dienstverhältnis kann höchstens eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen.

Sammelpunkt

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll (z. B. das Busdepot, der Betrieb des Arbeitgebers), um von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen oder seine Einsatzorte aufzusuchen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem Sammelpunkt wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt.

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Soll der Arbeitnehmer (z. B. der Forstarbeiter) seine berufliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang des weiträumigen Tätigkeitsgebiets wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Wird das weiträumige Tätigkeitsgebiet immer von verschiedenen Zugängen aus betreten, ist die Entfernungspauschale bei diesen Fahrten nur für die kürzeste Entfernung von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang anzuwenden.

Aufwendungen für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets sowie für die zusätzlichen Kilometer bei Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang tragen Sie bitte in Zeile 45 ein. Anstelle der tatsächlich entstandenen Aufwendungen können pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend gemacht werden:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen (z. B. Motorrad, Motorroller) 20 Cent.

Pkw

Für die Eintragung Ihrer ersten Tätigkeitsstätte sind die Zeilen 29 und 30 vorgesehen. Geben Sie bei mehreren Dienstverhältnissen oder bei einem Arbeitsplatzwechsel im laufenden Jahr in diesen Zeilen auch Ihre weitere erste Tätigkeitsstätte an. Gleiches gilt für die Eintragungen Ihres Sammelpunkts / weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Zeilen 31 und 32). Tragen Sie bitte ab Zeile 33 die Anzahl der Arbeitstage und die gesamten Entfernungskilometer ein.

Mit der Entfernungspauschale sind sämtliche Fahrzeugkosten abgegolten, also z. B. auch die Garagenmiete, Parkgebühren, Reparaturkosten und Mautgebühren. Unfallkosten, die Sie selbst tragen mussten, werden jedoch daneben berücksichtigt, wenn sich der Unfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Arbeitsgebiet ereignet hat (Eintragungen in den Zeilen 40 bis 42). Dies gilt nicht, wenn der Unfall von Ihnen absichtich oder unter Alkoholeinfluss verursacht worden ist.

Öffentlicher Verkehrsmittel

Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale oder den Höchstbetrag von 4.500 EUR übersteigen. Tragen Sie bitte deshalb zusätzlich zu Ihren Eintragungen in die Zeilen 33 bis 34 diese Aufwendungen in die dafür vorgesehene Spalte ein. Das Finanzamt berücksichtigt dann den höheren Betrag.

Pkw und öffentliche Verkehrsmittel

Haben Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet z. B. teilweise mit dem Pkw und teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, tragen Sie bitte ab Zeile 33 die mit dem Pkw zurückgelegten Kilometer und die restlichen Entfernungskilometer sowie die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel in die jeweiligen Spalten ein.

Fähr- und Flugkosten

Die tatsächlichen Fähr- und Flugkosten tragen Sie bitte in Zeile 40 ein. Für die An- und Abfahrten zu und von Fähr- und Flughäfen gilt die Entfernungspauschale.

Fahrgemeinschaften

Waren Sie Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft, ist hier die Entfernungspauschale grundsätzlich auf den Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Die Begrenzung greift jedoch nicht für die Tage, an denen Sie Ihren eigenen Pkw eingesetzt haben. Machen Sie deshalb die entsprechenden Angaben in einer der Zeilen 33 bis 34 für die Tage, an denen Sie mit dem eigenen Pkw gefahren sind und in einer weiteren Zeile für die Tage, an denen Sie mitgenommen wurden. Für die Ermittlung der Entfernung gilt Folgendes: Jeder Teilnehmer der Fahrgemeinschaft trägt als Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet seine kürzeste benutzbare Straßenverbindung ein; Umwege zum Abholen der Mitfahrer werden nicht berücksichtigt. Bei Ehegatten / Lebenspartnern, die gemeinsam zur Arbeit fahren, steht die Entfernungspauschale jedem Ehegatten / Lebenspartner einzeln zu. Das gilt selbst dann, wenn sie beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt sind.

Sammelbeförderung

Wenn Sie von Ihrem Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet befördert wurden (Sammelbeförderung), können Sie für die Strecke der Sammelbeförderung keine Entfernungspauschale geltend machen. Haben Sie jedoch für die Sammelbeförderung ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichtet, tragen Sie bitte die Aufwendungen in die Zeilen 41 bis 42 ein.

Behinderte Menschen

Wenn bei Ihnen der Grad der Behinderung mindestens 70 betragen hat oder bei einem Grad der Behinderung von mindestens 50 gleichzeitig eine erhebliche Gehbehinderung bestand, werden auch bei Benutzung Ihres eigenen Pkw die tatsächlichen Kosten der Hin- und Rückfahrt anerkannt. Diese müssen Sie nur auf Anforderung des Finanzamts nachweisen. Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Kosten werden 60 Cent je Entfernungskilometer (30 Cent je gefahrenen Kilometer) anerkannt. Aufwendungen für Fahrten, die durch die An- und Abfahrt eines Dritten (z. B. des Ehegatten) zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet entstehen (sog. Leerfahrten), können ebenfalls mit 30 Cent je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden. Achten Sie bitte darauf, dass in der Bescheinigung über den Grad Ihrer Behinderung ggf. eine Aussage über die

Gehbehinderung enthalten ist. Machen Sie bitte in diesen Fällen ab Zeile 33 die entsprechenden Angaben oder tragen Sie bei Einzelnachweis die tatsächliche Kosten in den Zeilen 41 bis 42 ein.

Wird bei behinderten Menschen der besondere Kilometersatz von 60 Cent zugrunde gelegt, können zusätzlich Gebühren für einen Parkplatz an der ersten Tätigkeitsstätte / am Sammelpunkt oder im Zusammenhang mit Fahrten zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet abgezogen werden (Zeile 41 bis 42).

Aufwendungen für Arbeitsmittel

Zu den Arbeitsmitteln gehören Werkzeuge, typische Berufsbekleidung, Fachzeitschriften usw. Dabei können Sie nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch die Kosten für Reparaturen und Reinigungen ansetzen. Arbeitsmittel, die nicht mehr als 410 EUR (ohne Umsatzsteuer) kosten, können Sie im Jahr der Bezahlung voll absetzen. Betragen die Anschaffungskosten mehr als 410 EUR, müssen Sie diese auf die Jahre der üblichen Nutzungsdauer verteilen.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers bildet. In Fällen, in denen Ihnen für Ihre berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sind die Aufwendungen bis zu 1.250 EUR jährlich abziehbar. Arbeitsmittel (z. B. ausschließlich beruflich genutzte Schreibtische, Bücherschränke, Computer in Höhe des beruflichen Nutzungsumfangs) gehören nicht zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Sie können – ggf. im Wege der Absetzung für Abnutzung – in den Zeilen 36 und 37 berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten

Werbungskosten können vorliegen, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses (Ausbildungsdienstverhältnis) ist. Unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, können Aufwendungen für die Fortbildung in einem bereits erlernten Beruf und für Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, als Werbungskosten abziehbar sein. Das gilt auch für die Aufwendungen für ein Erststudium nach einer bereits abgeschlossenen nichtakademischen Berufsausbildung oder ein weiteres Studium, wenn dieses mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Als Aufwendungen können Sie z. B. Prüfungsgebühren, Fachliteratur, Schreibmaterial, Fahrtkosten usw. geltend machen. Ersatzleistungen von dritter Seite, auch zweckgebundene Leistungen nach dem SGB III, nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz oder Zuschüsse im Rahmen des sog. MeisterBaföG müssen Sie jedoch von Ihren Aufwendungen abziehen.

Weitere Werbungskosten

Bewerbungskosten

Wenn Sie 2017 eine Arbeitsstelle gesucht haben, können Sie die Ihnen dadurch entstandenen und nicht erstatteten Kosten hier geltend machen, z. B. Inseratkosten, Telefonkosten, Porto, Kosten für Fotokopien von Zeugnissen sowie Reisekosten anlässlich einer Vorstellung. Es kommt nicht darauf an, ob Ihre Bewerbung Erfolg hatte.

Kontoführungsgebühren

Entstandene Kontoführungsgebühren sind Werbungskosten, soweit sie auf die Gutschrift von Arbeitslohn und auf beruflich veranlasste Überweisungen entfallen. Ohne Einzelnachweis erkennt das Finanzamt 16 EUR (bei Grenzgängern in die Schweiz 32 EUR) jährlich an.

Umzugskosten

Umzugskosten können Sie als Werbungskosten geltend machen, wenn Sie Ihre Wohnung aus beruflichen Gründen gewechselt haben. Berufliche Gründe liegen vor, wenn Sie erstmals eine Stelle antreten oder Ihren Arbeitgeber wechseln. Bei Umzügen innerhalb derselben Gemeinde ist ein beruflicher Anlass u. a. dann gegeben, wenn der Umzug vom Arbeitgeber gefordert wird (z. B. Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung). Ihre Umzugskosten werden grundsätzlich bis zu der im Bundesumzugskostengesetz vorgesehenen Höhe anerkannt. Zur Berücksichtigung von Umzugskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung beachten Sie bitte die Erläuterungen zu den Zeilen 53 bis 79.

Reisekosten bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstanden sind.

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn Sie vorübergehend außerhalb Ihrer Wohnung und Ihrer ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig waren.

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor (z. B. bei Eintragungen in den Zeilen 31 und 32) können Sie ebenfalls entsprechende Aufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit geltend machen.

Dies gilt auch, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen beschäftigt oder auf einem Fahrzeug tätig waren. Wegen der Besonderheit bei der Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 29 bis 34.

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

Fahrtkosten können Sie in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen geltend machen. Bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs können Sie anstelle der nachgewiesenen Kosten pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend machen:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen 20 Cent.

Für Fahrstrecken, die mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel zurückgelegt werden (Firmenwagengestellung, unentgeltliche Sammelbeförderung), ist ein Werbungskostenabzug nicht möglich.

Übernachtungskosten können nur in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden, längstens jedoch an ein und derselben Tätigkeitsstätte im Inland für 48 Monate, danach höchstens bis zu 1.000 EUR im Monat.

Reisenebenkosten können in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden. Hierzu gehören z. B. Aufwendungen für die Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, für Telefon, Telefax, Porto, Garage und Parkplatz.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 46 an.

Mehraufwendungen für Verpflegung

Mehraufwendungen für Verpflegung können Sie für dieselbe Auswärtstätigkeit – höchstens für die Dauer von drei Monaten – nur pauschal geltend machen:

- für eine eintägige auswärtige Tätigkeit ohne Übernachtung mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR). Dies gilt auch, wenn die auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausgeübt wurde (also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung),
- für An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb Ihrer Wohnung, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR),
- für die Kalendertage, an denen Sie außerhalb Ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und daher 24 Stunden von Ihrer Wohnung abwesend waren, jeweils 24 EUR. Für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 62 EUR, Ausnahme Genf: 64 EUR.

Dazu tragen Sie die Anzahl der Tage in die Zeilen 48 bis 50 ein.

Wurde Ihnen von Ihrem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten für eine (inländische) Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist der Werbungskostenabzug tageweise zu kürzen, und zwar für ein zur Verfügung gestelltes:

- Frühstück um 4,80 EUR (= 20 % von 24 EUR),
- Mittagessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR),
- Abendessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR).

Je Kalendertag erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschale auf maximal 0 EUR. Haben Sie für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag die Kürzung der Verpflegungspauschale.

Ob eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, lässt sich im Regelfall der Reisekostenabrechnung Ihres Arbeitgebers entnehmen.

Für Auslandsdienstreisen gelten andere Pauschbeträge. Die Dreimonatsfrist gilt nicht, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig waren.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 52 an.

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Wenn Sie aus beruflichem Anlass einen doppelten Haushalt begründet haben, können Sie die notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn Sie außerhalb des Ortes Ihrer ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhalten und Sie auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen. Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich. Unschädlich ist es, wenn Sie den Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegen und daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründen, von dem aus Sie Ihrer Beschäftigung weiter nach-

gehen (sog. Wegverlegungsfall). Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung können Sie Fahrtkosten für mehr als eine Heimfahrt wöchentlich geltend machen. Füllen Sie in diesem Fall bitte Zeile 61 und nur die Zeilen 29 bis 34 sowie bei steuerfreien Arbeitgeberleistungen Zeile 79 aus.

Eigener Hausstand

Ein eigener Hausstand liegt im Allgemeinen bei verheirateten oder in einer Lebenspartnerschaft lebenden Arbeitnehmern vor.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter oder aus gemeinsamen oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus (laufende Kosten der Haushaltsführung). Es genügt nicht, wenn Sie im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn Ihnen eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung ist darzulegen und kann auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend.

Berücksichtigungsfähige Aufwendungen

Das Finanzamt berücksichtigt als notwendige Mehraufwendungen für die

- **erste und letzte Fahrt** die Kosten für die erste Fahrt zum Arbeitsort bei Beginn der Tätigkeit und die letzte Fahrt vom Arbeitsort zum Ort des eigenen Hausstands nach Abschluss der Tätigkeit. Haben Sie für diese Fahrten ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt, werden ohne Kostennachweis bei Benutzung eines Kfz 30 Cent, bei Benutzung anderer motorbetriebener Fahrzeuge 20 Cent je gefahrenen Kilometer anerkannt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werden in der tatsächlichen Höhe anerkannt.
- **Fahrten zum eigenen Hausstand (Familienheimfahrten)** die Fahrtkosten für tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (höchstens eine Fahrt wöchentlich) mit 30 Cent je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale). Auf die Art des benutzten Verkehrsmittels kommt es nicht an. Die Angaben zur Entfernungspauschale, die nicht für Flugstrecken, jedoch für die An- und Abfahrten zum und vom Flughafen gewährt wird, sind in Zeile 66 einzutragen. Haben Sie öffentliche Verkehrsmittel benutzt, tragen Sie bitte die tatsächlichen Kosten in Zeile 67 ein. Flug- und Fährkosten sowie Kosten für die entgeltliche Sammelbeförderung werden stets in der nachgewiesenen Höhe berücksichtigt. Tragen Sie diese bitte in Zeile 70 ein. Bei Benutzung eines **Firmen- oder Dienstwagens** und bei **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers kommt der Ansatz einer Entfernungspauschale nicht in Betracht. Anstelle der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt können die Gebühren für ein Ferngespräch bis zu einer Dauer von 15 Minuten mit Angehörigen, die zum Hausstand gehören, berücksichtigt werden.
- **Unterkunft**
  - im Inland die tatsächlichen Kosten bis zu 1.000 EUR im Monat (z. B. Miete, Betriebskosten usw.);
  - im Ausland die Kosten in nachgewiesener Höhe für eine angemessene Zweitwohnung (60 m²).
- **Verpflegung** die Mehraufwendungen für Verpflegung für die ersten drei Monate mit den für Auswärtstätigkeiten geltenden Pauschbeträgen.
- **Umzugskosten** die Aufwendungen anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers / der Agentur für Arbeit

Tragen Sie die erhaltenen steuerfreien Ersatzleistungen (z. B. Trennungsentschädigungen, Auslösungen, Fahrtkostenersatz oder Verpflegungskostenersatz während der doppelten Haushaltsführung, Mobilitätsbeihilfen) bitte in Zeile 79 ein.

Zeilen 80 bis 81 Werbungskosten in Sonderfällen

Die Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre und steuerfreiem Arbeitslohn tragen Sie bitte ausschließlich in die **Zeilen 80 und 81** ein.

Zeilen 82 bis 95 Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn

Hier sind die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelten Beiträge für Sozialabgaben der Schweiz einzutragen. Insoweit sind keine Eintragungen auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig.

Die Beiträge des Arbeitnehmers zu diversen gesetzlichen Schweizer Versicherungen sind in der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises aufgeführt. Allerdings ist zu beachten, dass hier die Beiträge des Arbeitnehmers zur Alters- und Hinterlassenenversorgung bzw. Invaliditätsversicherung (AHV / IV), zur Erwerbsersatzordnung (EO), zur Arbeitslosenversicherung (ALV) und ggf. zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV) ausgewiesen werden. Dieser Betrag wird nicht vom steuerpflichtigen Arbeitslohn abgezogen, sondern im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt. Allerdings ist der auf dem Schweizer Lohnausweis in Ziffer 9 bescheinigte Betrag aufzuteilen: Die AHV / IV (= 4,9 % des AHV-Lohns; **Zeilen 90 und 93**) sind zusammen mit den obligatorischen Beiträgen (Säule 2a) an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule (z.B. Schweizer Pensionskasse; **Zeilen 91 und 94**) als Basisversorgung, die restlichen Beiträge aus der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen. Die Aufteilung der Beträge erfolgt in den **Zeilen 82 bis 95.** Diese sind komplett auszufüllen, um den richtigen Sonderausgabenabzug zu berechnen.

Die Summe der gezahlten Beiträge zu den einzelnen Versicherungen können aus den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder aus dem Lohnjournal entnommen werden. Alternativ können Sie die Beiträge anhand der %-Angaben selbst berechnen. Die Beiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers in das Obligatorium (Säule 2a) sind nicht aus dem Lohnausweis ersichtlich. Eine entsprechende Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung oder des Arbeitgebers ist vorzulegen, andernfalls werden sie vom Finanzamt geschätzt.

Hinweis zur Ermittlung der Beiträge zur NBUV: Sofern die Beiträge zur NBUV nicht aus den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal zu entnehmen sind, können sie wie folgt ermittelt werden: Die Beiträge zur NBUV ermitteln sich aus der Differenz des Betrages aus Zeile 9 im Schweizer Lohnausweis und den ermittelten Beiträgen zur AHV / IV, EO (Zeile 90 und 85) und ALV (Zeile 86). Die Hälfte dieser Differenz kann als Sonderausgaben in **Zeile 88** und die andere Hälfte als Werbungskosten (in Euro umgerechnet) in Zeile 41 berücksichtigt werden.

Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in Zeile 16 erfolgt ist, sind die Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 87** einzutragen. Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in der Zeilen 17 erfolgt ist, sind die hälftigen Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in **Zeile 88** einzutragen.

Zeilen 96 bis 102 Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge)

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres finden Sie im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759. Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind grds. steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Das bedeutet, sie bleiben bis zur Höhe des inländischen Arbeitgeberbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung (**Zeile 98**) steuerfrei. Die Beiträge des Arbeitgebers in die AHV / IV (**Zeile 99**) und ins Obligatorium (Säule 2a, **Zeile 100**) sind dabei anzurechnen. Die Steuerbefreiungsvorschriften § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind nicht anwendbar.

Der steuerpflichtige Beitrag laut **Zeile 102** ist in Zeile 18 der Anlage N-Gre zu übertragen.

Hinweis: Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Zeilen 103 bis 106 Abfragen bezüglich der Krankentaggeldversicherung

Die Beiträge des Arbeitgebers zu einem Kollektiv-Krankentaggeldversicherungsvertrag, bei dem der Arbeitnehmer ein eigenständiges Forderungsrecht hat, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn nach deutschem Einkommensteuergesetz. Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer entweder über das Schweizer Krankenversicherungsgesetz (KVG) oder aus dem Schweizer Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (Art. 87 VVG) ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung.

Die Beiträge des Arbeitnehmers (sowie die versteuerten Arbeitgeberbeiträge – siehe Zeile 16) sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in Zeile 87 der Anlage N-Gre einzutragen.

Die Auszahlung solcher Versicherungsleistungen führt nicht erneut zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Daher sind Auszahlungsbeträge, die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelt werden, in Zeile 8 der Anlage N-Gre abzuziehen, wenn die Auszahlungsleistung in Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit in Zeile 5 der Anlage N-Gre enthalten ist. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in Zeile 96 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Zeile 107 Angaben zu den Alterseinkünften

Hier sind zwingend Angaben über den Bezug von Leistungen aus der Schweizer Altersvorsorge (erste, zweite und / oder dritte Säule) zu machen. Leistungen können sowohl Renten als auch Einmalkapitalauszahlungen / Freizügigkeitsleistungen sein.

Renten aus der AHV / IV (erste Säule der Schweizer Altervorsorge) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen (9) zu erklären.

Renten bzw. Kapitalauszahlungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der der Säule 2a der Schweizer Altersvorsorge (= Obligatorium; z.B. von einer Schweizer Pensionskasse) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen (9) zu erklären. Renten aus der Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge sind auf der Anlage R in den Zeilen 14ff als Rente aus ausländischer Versicherung (9) zu erklären. Kapitalauszahlungen aus der Säule 2b sind auf der Anlage KAP, dort in Zeile 15 (Abgeltungsteuer) oder in Zeile 21 (tarifliche Einkommensteuer) zu erklären.

Bei Leistungen aus der dritten Säule ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 oder § 20 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 EStG oder des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Diese Einkünfte werden regelmäßig auf der Anlage KAP erklärt.

Definition der Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung

Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge (z.B. Pensionskassen) sind in einen obligatorischen und einen überobligatorischen Teil aufzuteilen.

Abstimmungen zwischen dem (Schweizer) Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) und der OFD Karlsruhe ergaben folgende sachgerechte Aufteilung der Beiträge:

Beiträge ins Obligatorium:

- Altterssparbeiträge: Beitrag in der Höhe der BVG-Altersgutschriften auf dem obligatorisch versicherten Lohn (Art. 16 BVG).
- Risikobeiträge: 2 % des obligatorisch versicherten Lohnes (koordinierter Lohn nach BVG).
- Die gesamten Verwaltungskostenbeiträge (sofern solche erhoben werden).
- Ggf. weitere Beiträge, z.B. Sanierungs- oder Stabilisierungsbeiträge.

Beiträge ins Überobligatorium:

Alle darüber hinaus gezahlten (Spar- und Risiko-) Beiträge von Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind als überobligatorische Beiträge zu bescheinigen.

Die hierzu auf der Homepage des BSV veröffentlichte Mitteilung sowie die Musterbescheinigungen für die Beiträge und Leistungen finden Sie unter https://www.bsv.admin.ch

➔ Sozialversicherungen

➔ Berufliche Vorsorge und 3. Säule

➔ Grundlagen und Gesetze

➔ Grundlagen

➔ Bescheinigung von obligatorischen und überobligatorischen Beiträgen an und Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge zu Händen der deutschen Steuerbehörden.

Bescheinigungen für Ihre Steuererklärung

Mittlerweile gehen viele für die Veranlagung notwendigen Bescheinigungen elektronisch beim Finanzamt ein und können bei der Bearbeitung der Steuererklärung abgerufen werden.

Das ist bei Grenzgängern leider nicht der Fall. Hier ist Ihr Finanzamt weiterhin auf die Bescheinigungen in Papierform angewiesen. Wir bitten Sie, jährlich zusammen mit Ihrer Steuererklärung ggf. folgende, für die Bearbeitung erforderlichen Belege zusammen mit der Einkommensteuererklärung einzureichen:

- Jahreslohnbescheinigung (auch bei Zuzug aus der Schweiz bzw. Wegzug in die Schweiz).
- Kopie einer Monatslohnbescheinigung (als Nachweis für ggf. erhaltene Kinderzulage, geleistete Beiträge zur NBUV, bei Erhalt von Krankengeld sind alle Lohnbescheinigungen in Kopie vorzulegen). Bei Zuzug aus der Schweiz / Wegzug in die Schweiz sämtliche Monatslohnbescheinigungen für die Zeit der Ansässigkeit in Deutschland.
- Nachweis des Arbeitgebers, ob für die Arbeitnehmer eine kollektive Krankentagegeldversicherung abgeschlossen wurde und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag zu dieser Krankentagegeldversicherung ist. Der Nachweis über die Höhe des Arbeitnehmeranteils ist nicht ausreichend. Sofern aus dem Arbeitsvertrag ersichtlich ist, dass die Beiträge je zur Hälfte von Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen werden, ist eine Kopie des Arbeitsvertrages und die Vorlage einer Monatslohnbescheinigung ausreichend.
- Nachweis des Arbeitgebers über die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge zur NBUV (Nichtberufsunfallversicherung).
- Nachweis über Beiträge zu ausländischen Krankenversicherungen (Versicherungsbeiträge zu deutschen Krankenversicherungen sind nur als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn Sie Ihrer Krankenversicherung Ihre ID-Nummer mitgeteilt haben und der Datenübermittlung an das Finanzamt zugestimmt haben).
- Vorsorgeausweis der Pensionskasse, aus dem ersichtlich ist, wie hoch der Arbeitnehmeranteil ins Obligatorium und Überobligattorium ist und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag ins Obligatorium und Überobligatorium ist.
- Bei Sonderzahlungen in die Pensionskasse (Einkauf) Nachweis, ob der Arbeitgeber sich an dem Einkauf beteiligt hat; wenn ja, Nachweis über die Höhe der Arbeitgeberleistung. Außerdem eine Bescheinigung, in wie weit der Einkauf dem BVG-Altersguthaben gutgeschrieben wird.
- bei Schichtzulagen: alle Monatslohnausweise; Nachweis des Arbeitgebers, für welche Arbeitszeiten Schichtzulagen in welcher Höhe gezahlt wurden und wie viele Stunden in den jeweiligen Schichten (Früh-, Spät-, Nachtschicht) gearbeitet wurde; Nachweis des Arbeitgebers über die Höhe des Stundengrundlohnes.
- Hat Ihr Arbeitgeber für Sie eine Direktversicherung abgeschlossen, reichen Sie bitte eine Kopie des Versicherungsvertrages, eine Kopie der Zweckbindungserklärung sowie einen Nachweis über die im Kalenderjahr gezahlten Beiträge ein. Bitte beachten Sie folgende Änderung bei der Abzugsfähigkeit von Direktversicherungen bei Grenzgängern: Ab dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wird, sind keine steuerlich geförderten Direktversicherungen. Vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wurde, waren bis zum 31.12.2016 umzustellen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG nicht mehr gewährt. Reichen Sie bitte alle Unterlagen die im Zuge dieser Umstellung geändert wurden ein. Zusätzlich bedarf es einer Bestätigung (von Ihrem Versicherer oder Ihnen), dass dies alle geänderten Unterlagen sind, bzw. es darüber hinaus keine weiteren geänderten Unterlagen gibt (sog. Negativbescheinigung).
- bei Nutzung eines Firmen-PKW legen Sie bitte einen Nachweis über die Höhe des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Neuanschaffung und das Erstzulassungsdatum sowie den Arbeitsvertrag bzgl. der Regelung der Privatnutzung bei.

Anlage N-Gre zur ESt-Erklärung von Grenzgängern
(Gilt nur zur Abgabe bei Finanzämtern in Baden-Württemberg)

2016

20160031601

Name

Vorname

Steuernummer

Anlage N-Gre

zur Einkommensteuererklärung von Grenzgängern

X stpfl. Person / Ehemann Lebenspartner(in) A

X Ehefrau / Lebenspartner(in) B

1. Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

als Grenzgänger nach X **Frankreich** X **Österreich** X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in CHF ausbezahlt. X **Schweiz** Der Arbeitslohn wurde in EUR ausbezahlt.

Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.
Jeder Ehegatte/Lebenspartner(in) mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat eine eigene Anlage N / N-Gre abzugeben.

4

Angaben zum Arbeitslohn

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet *)
5	**Bruttoarbeitslohn** lt. beigefügtem Lohnausweis des Arbeitgebers nebst Anlagen (bei Grenzgängern in die Schweiz: lt. Zeile 8 des Lohnausweises; bitte auch Gehaltsmitteilungen einreichen)		
	Abzüglich steuerfreie Bezüge		
6	Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung, Mutterschaftsentschädigung nach EOG, IV-Taggelder (soweit im Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5 enthalten)	–	–
7	Kinder- und Ausbildungszulage	–	–
8	Steuerfreies Krankentaggeld	–	–
9	SUVA-Geld (lt. ergänzender Bescheinigung des Arbeitgebers)	–	–
10	Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	–	–
11	In Zeile 20 enthaltene, ermäßigt zu besteuernde Bezüge (Bitte Vertragsunterlagen beifügen)	–	–
	Sonstige (z. B. Direktversicherungen, Optionsrechte)		
12		–	–
13	Verbleiben		
	Zuzüglich steuerpflichtige Bezüge (soweit im Bruttoarbeitslohn nicht enthalten)		
14	Fahrtkostenersatz, Spesen	+	+
15	Arbeitgeberbeiträge zur Kollektivkrankentaggeldversicherung (vgl. Zeile 87)	+	+
16	Arbeitgeberbeiträge zur NBUV (vgl. Zeile 88)	+	+
17	Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b) (vgl. Zeilen 96 bis 102)	+	+
	Sonstige (z. B. Wert der überlassenen Aktien, PKW-Überlassung)		
18		+	+
19	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	116	116
20	Ermäßigt zu besteuernde Bezüge (z. B. Abfindungen)		166
21	In der Schweiz erhobene **Abzugssteuer** (höchstens 4,5 % von Zeile 5)	135	135
22	Kurzarbeiter- und Schlechtwetterentschädigung		119
	Angaben über Zeiten und Gründe der Nichtbeschäftigung (Nachweise bitte beifügen)		
23			

Andere Lohnersatzleistungen (z.B. Arbeitslosengeld; Elterngeld; Schweizer Krankentaggeld; IV-Taggelder; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten) sind in EUR auf dem Vordruck ESt 1 A Zeile 91 einzutragen.

24	Steuerfreier Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen / zwischenstaatlichen Übereinkommen (Übertrag aus den Zeilen 52, 70 und / oder 81 der ersten **Anlage N-AUS**)	139	
25	Steuerfreier Arbeitslohn nach Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 66 der ersten **Anlage N-AUS**)	136	
26	Steuerfreie Einkünfte (Besondere Lohnbestandteile) nach Doppelbesteuerungsabkommen / zwischenstaatlichen Übereinkommen / Auslandstätigkeitserlass (Übertrag aus Zeile 80 der ersten **Anlage N-AUS**)	178	
27	Beigefügte **Anlage(n) N-AUS**		Anzahl
28	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen / Einnahmen aus der Tätigkeit als	118	EUR

* Jahresdurchschnittskurs: 100 Schweizer Franken = 91,50 € / monatliche Umrechnungskurse vgl. www.bundesfinanzministerium.de

2. Werbungskosten – ohne Beträge lt. Zeile 80 und 81 –

Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet (Entfernungspauschale)

Erste Tätigkeitsstätte (PLZ, Ort und Straße) | vom | bis | Arbeitstage je Woche | Urlaubs- und Krankheitstage

29 T T M M T T M M

30 T T M M T T M M

Sammelpunkt / nächstgelegener Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (PLZ, Ort und Straße)

31 T T M M T T M M

32 T T M M T T M M

	Ort lt. Zeile	aufgesucht an Tagen	einfache Entfernung	davon mit eigenem oder zur Nutzung überlassenem Pkw zurückgelegt	davon mit Sammelbeförderung des Arbeitgebers zurückgelegt	davon mit öffentl. Verkehrsmitteln, Motorrad, Fahrrad o. Ä., als Fußgänger, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft zurückgelegt	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ohne Flug- und Fährkosten) EUR	Behinderungsgrad mind. 70 oder mind. 50 und Merkzeichen „G“
33	110	111	km	112 km	113 km	km	114 ,–	115 1 = Ja
34	130	131	km	132 km	133 km	km	134 ,–	135 1 = Ja

Beiträge zu Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände) EUR

35 310 ,–

Aufwendungen für Arbeitsmittel – soweit nicht steuerfrei ersetzt – (Art der Arbeitsmittel bitte einzeln angeben)

EUR

36 ,–

37 + ,– ▸ 320 ,–

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

38 325 ,–

Fortbildungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

39 330 ,–

Weitere Werbungskosten – soweit nicht steuerfrei ersetzt –

Flug- und Fahrkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet

40 ,–

Sonstiges (z. B. Bewerbungskosten, Kontoführungsgebühren)

41 + ,–

42 + ,– ▸ 380 ,–

Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

43 Die Fahrten wurden ganz oder teilweise mit einem Firmenwagen oder im Rahmen einer unentgeltlichen Sammelbeförderung des Arbeitgebers durchgeführt 401 (1 = Ja, 2 = Nein)

44 – Falls „Ja“: Für die Fahrten mit Firmenwagen oder Sammelbeförderung dürfen mangels Aufwands keine Eintragungen zu Fahrtkosten in Zeile 45 vorgenommen werden. –

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

45 410 ,–

46 **Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt** 420 ,–

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Bei einer Auswärtstätigkeit im Inland:

47 Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (bei Auswärtstätigkeit ohne Übernachtung) 470 Anzahl der Tage

48 An- und Abreisetage (bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung) 471 Anzahl der Tage

49 Abwesenheit von 24 Stunden 472 Anzahl der Tage

EUR

50 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) 473 ,–

51 Bei einer Auswärtstätigkeit im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung): 474 ,–

52 **Vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt** 490 ,–

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Allgemeine Angaben

53 Der doppelte Haushalt wurde aus beruflichem Anlass begründet 501 am T T M M J J J J

Grund

54

55 Der doppelte Haushalt hat seitdem ununterbrochen bestanden 502 bis T T M M 2016

Beschäftigungsort (PLZ, Ort, Staat – falls im Ausland und abweichend vom Staat, in dem der doppelte Haushalt liegt –)

56

2016AnlNGre162

201600316002

57 Der doppelte Haushalt liegt im Ausland 507 1 = Ja Staat

58 Es liegt ein **eigener Hausstand** am Lebensmittelpunkt vor 503 1 = Ja 2 = Nein
Falls ja, in
(PLZ, Ort)

59 504 seit T T M M J J J J

60 Der Begründung des doppelten Haushalts ist eine Auswärtstätigkeit am selben Beschäftigungsort unmittelbar vorausgegangen 505 1 = Ja

61 Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung werden in den Zeilen 29 bis 34 Fahrtkosten für **mehr** als eine Heimfahrt wöchentlich geltend gemacht 506 1 = Ja

– Wird die Zeile 61 mit „Ja" beantwortet, sind Eintragungen in den Zeilen 62 bis 77 nicht vorzunehmen. –

Fahrtkosten

62 Die Fahrten wurden mit einem **Firmenwagen** oder im Rahmen einer unentgeltlichen **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers durchgeführt 510 1 = Ja, insgesamt 2 = Nein 3 = Ja, teilweise

– Soweit die Zeile 62 mit „Ja, insgesamt" beantwortet wird, sind Eintragungen in den Zeilen 63, 64, 66 und 68 nicht vorzunehmen. Bei „Ja, teilweise" sind Eintragungen in diesen Zeilen nur für die mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen privaten Fahrzeug durchgeführten Fahrten vorzunehmen. –

Erste Fahrt zum Ort der ersten Tätigkeitsstätte und letzte Fahrt zum eigenen Hausstand

63 mit privatem Kfz 511 gefahrene km — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte auf besonderem Blatt) 512 EUR , Ct

64 mit privatem Motorrad / Motorroller 522 gefahrene km — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte auf besonderem Blatt) 523 EUR , Ct

65 mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder entgeltlicher Sammelbeförderung (lt. Nachweis) 513 EUR , —

Wöchentliche Heimfahrten

66 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) 514 km 515 Anzahl

67 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (lt. Nachweis – ohne Flug- und Fährkosten) 516 EUR , —

Nur bei Behinderungsgrad von mindestens 70 oder mindestens 50 und Merkzeichen „G"

68 einfache Entfernung (ohne Flugstrecken) 524 km — davon mit privatem Kfz zurückgelegt 517 km 518 Anzahl — Kilometersatz bei Einzelnachweis (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) 519 EUR , Ct

69 Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (lt. Nachweis – ohne Flug- und Fährkosten) 520 EUR , —

70 Flug- und Fährkosten (zu den Zeilen 66 bis 69) oder Kosten für entgeltliche Sammelbeförderung für Heimfahrten (lt. Nachweis) 521 , —

Kosten der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte

71 Aufwendungen lt. Nachweis (z. B. Miete einschließlich Stellplatz- / Garagenkosten, Nebenkosten, Abschreibungen und Ausstattungskosten) 530 , —

72 Größe der Zweitwohnung des doppelten Haushalts im Ausland 531 m^2

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung

Die Verpflegungsmehraufwendungen lt. Zeilen 73 bis 76 können nur für einen Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte geltend gemacht werden; geht der doppelten Haushaltsführung eine Auswärtstätigkeit voraus, ist dieser Zeitraum auf den Dreimonatszeitraum anzurechnen.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland:

73 An- und Abreisetage 541 Anzahl der Tage

74 Abwesenheit von 24 Stunden 542 Anzahl der Tage

75 Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) 544 EUR , —

76 Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) 543 , —

Sonstige Aufwendungen (z. B. Kosten für den Umzug, jedoch ohne Kosten der Unterkunft)

77 550 , —

78 Summe der Mehraufwendungen für **weitere** doppelte Haushaltsführungen (Berechnung bitte in einer gesonderten Aufstellung) 551 , —

79 **Vom Arbeitgeber / von der Agentur für Arbeit insgesamt steuerfrei ersetzt** 590 , —

Werbungskosten in Sonderfällen

8

– Die in den Zeilen 80 bis 81 erklärten Werbungskosten dürfen nicht in den Zeilen 29 bis 79 enthalten sein –

Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre lt. Zeile 20

80 Art der Aufwendungen 660 , —

81 Werbungskosten zu steuerfreiem Arbeitslohn lt. Zeile 24 und 25 (**Übertrag** aus den Zeilen 75 und 82 der ersten Anlage N-AUS) 657 , —

3. Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitslohn lt. Zeile 5

52

Geben Sie bitte nur die in 2016 über den ausländischen Arbeitgeber abgerechneten Versicherungsbeiträge an. Insoweit ist kein Eintrag auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig. Die übrigen Sonderausgaben sind jedoch in Euro auf der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen.

Ausländische Beiträge

		CHF	EUR (ggf. umgerechnet)
82	Bruttoarbeitslohn lt. Zeile 5		
83	Versicherungsleistungen bei Unfall, Krankheit, Invalidität; Familienzulagen (z. B. Kinder-, Ausbildungs-, Unterhaltszulage)	–	–
84	Bemessungsgrundlage Sozialabgaben		
85	Erwerbsersatzordnung [EO] (0,225 % von Zeile 84)		
86	Arbeitslosenversicherung (von Zeile 84) 1,1 % für Lohnteile bis 148.200 CHF / 135.603 €, weitere 0,5 % für Lohnteile über je 148.200 CHF / 135.603 €	+	+
87	Beiträge zur Krankentaggeldversicherung	+	+
88	50 % der Beiträge zur NBUV	+	+
89	Sonstige Vorsorgeaufwendungen		370/470
90	AHV/IV 4,9 % von Zeile 84		
91	Beiträge des Arbeitnehmers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
92	Summe Arbeitnehmerbeiträge		300/400
93	AHV/IV lt. Zeile 90		
94	Beiträge des Arbeitgebers ins Obligatorium (Säule 2a)	+	+
95	Summe Arbeitgeberbeiträge		304/404

4. Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge)

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz"). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759.

Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind grds. steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Das bedeutet, sie bleiben bis zur Höhe des inländischen Arbeitgeberbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung steuerfrei. Die Beiträge des Arbeitgebers in die AHV/IV und ins Obligatorium (Säule 2a) sind dabei anzurechnen. § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind nicht einschlägig.

	Berechnung des ggf. steuerfreien Teils nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG:	CHF	Umrechnung in EUR
96	Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium (Säule 2b)		
97	Arbeitslohn (lt. Zeile 19)		
98	davon 9,35 % (höchstens 9,35 % von 74.400 € / 81.312 CHF = 6.957 € / 7.604 CHF)		
99	Abzüglich Arbeitgeberbeiträge zur AHV/IV (Zeile 93)	–	–
100	Abzüglich Arbeitgeberbeiträge ins Obligatorium (Säule 2a) (Zeile 94)	–	–
101	Differenz (nur positive Beträge, sonst 0 € / CHF)		
102	Steuerpflichtige Beiträge (Zeile 96 abzüglich Zeile 101, nur positive Beträge, sonst 0 € / CHF; Übertrag in Zeile 17)		

5. Krankentaggeldversicherung

Besteht aufgrund der vorgenannten Tätigkeit ein Anspruch auf Krankentaggeld aus einem Kollektivversicherungsvertrag?

103 X Nein X Ja, bei Name und Anschrift der Versicherung / Krankenkasse

104 Wer bezahlt die Versicherungsprämien? Arbeitgeber % Arbeitnehmer %

105 Wie hoch ist der auf **den Arbeitnehmer entfallende Anteil** an den Versicherungsprämien in die Krankentaggeldversicherung? Bitte in Schweizer Franken (CHF) angeben.

106 Anteil des Arbeitgebers CHF Anteil des Arbeitnehmers CHF

6. Angaben zu den Alterseinkünften

107 Ich habe in 2016 Leistungen aus der ersten (AHV/IV), zweiten (z. B. Pensionskassen) und/oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge erhalten X ja X nein

Falls ja, bitte Anlage R bzw. Anlage KAP beifügen. Hinweise zur steuerlichen Behandlung können der Anleitung zur Anlage N-Gre entnommen werden.

2016AnlNGre164

Anleitung zur Anlage N-Gre

Zeilen 1 bis 4 Allgemeine Angaben

Die Anlage N-Gre ist von Personen auszufüllen, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Österreich oder der Schweiz als Grenzgänger einzustufen sind. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist in der **Zeile 4** zusätzlich anzugeben, ob der Arbeitslohn in Schweizer Franken oder Euro ausgezahlt wurde.

Dieser Vordruck ist vorgesehen für Angaben über

- den Schweizer Arbeitslohn einschließlich notwendiger Kürzungen und Hinzurechnungen,
- Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Schweizer Arbeitslohn,
- Werbungskosten in Sonderfällen,
- Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Schweizer Arbeitslohn,
- die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium,
- die Krankentaggeldversicherung,
- ggf. erhaltenen Alterseinkünften aus der ersten, zweiten oder dritten Säule der Schweizer Altersvorsorge.

Jeder Ehegatte / Lebenspartner hat seine Angaben in einer eigenen Anlage N / N-Gre / N-AUS zu machen. Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Versorgungsbezüge sind in der Anlage N zu erklären.

Die Anlage N-Gre kann nur bei Finanzämtern in Baden-Württemberg abgegeben werden.

Zusätzlich zur Anlage N-Gre ist der Schweizer Lohnausweis samt Anlagen dem Finanzamt vorzulegen.

Die Umrechnung des Arbeitslohnes bzw. auch sonstiger Beträge von Schweizer Franken in EUR hat nach dem monatlichen Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank, welcher dem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Umsatzsteuerumrechnungskurs entspricht, zu erfolgen. Die Grundsätze des § 11 EStG (Vereinnahmung und Verausgabung) sind zu berücksichtigen. Nachweise hierzu müssen bereit gehalten werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch der auf der ersten Seite unten von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe für das betreffende Kalenderjahr festgelegte Jahresdurchschnittskurs zur Umrechnung angewandt werden. Dieser basiert auf den vorgenannten monatlichen Euro-Referenzkursen der Europäischen Zentralbank.

Zeile 5 Arbeitslohn

In die **Zeile 5** der Anlage N-Gre ist der Bruttolohn aus der Ziffer 8 des Schweizer Lohnausweises zu übernehmen. Damit Ihr Finanzamt ggf. die Zusatzvergütungen, unterschiedlichen Zuflusszeitpunkte (z.B. bei Einräumung von Optionsrechten) oder aber die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften (z.B. bei Firmenwagengestellung) in der Schweiz und in Deutschland zutreffend bei der deutschen Besteuerung berücksichtigen kann, wird die Beifügung der Gehaltsmitteilungen bereits vordruckmässig gefordert.

Zeilen 6 bis 12 Kürzungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu kürzen, die in Deutschland steuerbefreit sind. Diese Leistungen sind in den Zeilen 6 bis 12 aufgeführt. Die Kürzungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen.

Bei den in der **Zeile 6** aufgeführten Leistungen handelt es sich um Lohnersatzleistungen aus der Schweiz (schweizerische Kasse), nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG steuerfrei sind. Die hierauf erhobene Quellensteuer (i.H. von max. 4,5 %) ist auf die Einkommensteuer anrechenbar.

In der **Zeile 7** sind Kinder- und Ausbildungszulagen auszuweisen.

Sofern eine Leistung im Ausland nach § 65 EStG eine mit dem Kindergeld vergleichbare andere Leistung darstellt, ist diese insgesamt steuerfrei. Als dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistungen i.S. des § 65 Abs. 1 EStG sind nur die Familienzulagen nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Familienzulagen (FamZG) bzw. den jeweiligen kantonalen Einführungsgesetzen zum FamZG anzusehen.

Diese Leistungen sind Kinderzulagen (für Kinder bis zu 16 Jahren, bei Erwerbsunfähigkeit des Kindes bis zu 20 Jahren) von mindestens 200 Schweizer Franken und Ausbildungszulagen (für Kinder von 16 bis 25 Jahren in Ausbildung) von mindestens 250 Schweizer Franken je Kind und Monat.

Sofern einzelne Kantone höhere Kinder- bzw. Ausbildungszulagen gesetzlich vorsehen, sind diese steuerfrei, auch wenn die Leistungen die Höhe des Kindergeldanspruchs nach deutschem Recht übersteigen.

Im BZSt-Schreiben vom 21.03.2014, BStBl I S. 768, ist geregelt, welche kantonalen Zulagen zusätzlich zur Kinder- und Ausbildungszulage dem Kindergeld vergleichbar sind, und somit bei der Veranlagung der Grenzgänger in die Schweiz vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen sind.

Danach sind dem Kindergeld vergleichbar die gezahlten Leistungen folgender Schweizer Kantone:

– Thurgau: Familienzulage (225 CHF mtl.)

– Basel-Stadt: Unterhaltszulage (411 CHF bis 566 CHF mtl.)

– Basel-Land: Erziehungszulage (Höhe einkommensabhängig)

– Bern: Betreuungszulage (600 CHF bis 3.600 CHF jährlich).

Bei Leistungen anderer Schweizer Kantone oder des Bundes, die im BZSt-Schreiben vom 21.03.2014, a.a.O. nicht ausdrücklich genannt sind, ist die Einzelfallentscheidung der Familienkasse maßgebend. Sofern nachgewiesen wird, dass die zuständige Familienkasse die Leistung dem Kindergeld als vergleichbar ansieht, wird diese Entscheidung übernommen und folglich die Zulage vom Arbeitslohn abgezogen. Allein die Ablehnung der Auszahlung von Differenzkindergeld ist dabei nicht ausreichend, da dies aufgrund des hohen Kurses schon durch die reguläre Kinder- oder Ausbildungszulage erfolgen kann. Es muss im Einzelfall nachgewiesen werden, wie die Familienkasse die namentlich genannte kantonale Zulage behandelt.

In der **Zeile 8** sind die steuerfreien Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung (§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG) auf die der *Arbeitnehmer* einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat, aus dem Arbeitslohn (Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit auch Zeile 5 der Anlage N-Gre) herauszurechnen. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in die Zeile 91 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter der Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Hat der *Arbeitgeber* das alleinige Forderungsrecht gegen die Versicherung, ist die Auszahlung der Krankenversicherungsleistung steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Beiträge des Arbeitgebers sind dagegen nicht einkommensteuerpflichtig beim Arbeitnehmer.

Durch die Eintragung in der **Zeile 9** wird der Bruttoarbeitslohn um Leistungen aus der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) gemindert. Hintergrund ist, dass Leistungen nach dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) als Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 2 Buchst. e EStG i.V. mit § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in die Zeile 91 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter der Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen. Werden Leistungen nicht von der SUVA, sondern von anderen Versicherern erbracht, muss geprüft werden, ob es sich um Leistungen nach dem UVG handelt.

In der **Zeile 10** sind erhaltene Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge zu erklären. Diese Zuschläge, die neben dem Grundlohn für tatsächlich geleistete Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie die folgenden Sätze nicht übersteigen:

a) Für Nachtarbeit (Arbeit von 20 Uhr bis 6 Uhr) sind die Zuschläge bis höchstens 25 % steuerfrei. Wird die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen, erhöht sich der steuerfreie Anteil des Zuschlags für die Zeit von 0 bis 4 Uhr auf 40 %.

b) Für Sonntagsarbeit darf ein Zuschlag von 50 % steuerfrei belassen werden.

c) Für die Arbeit am 31.12. ab 14 Uhr und an gesetzlichen Feiertagen (auch wenn diese auf einen Sonntag entfallen) dürfen die steuerfreien Zuschläge 125 % betragen.

d) Für die Arbeit am 24.12. ab 14 Uhr, an den Weihnachtsfeiertagen und am 01.05. dürfen die steuerfreien Zuschläge 150 % betragen.

In den Fällen b) bis d) gilt der höhere Zuschlagssatz jeweils auch für die Arbeit zwischen 0 bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages, wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde. Die Bemessungsgrundlage für steuerfreie Zuschläge ist auf 50 EUR Grundlohn pro Stunde begrenzt (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).

Die Leistungen, die für die **Zeile 11** auf der Anlage N-Gre in Frage kommen, finden Sie im Schweizer Lohnausweis u.a. unter Ziffer 3 (z.B. Bonuszahlungen, Antritts- und Austrittsentschädigungen, Treueprämien, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke oder pauschale Umzugsentschädigungen). Nicht jede dieser Leistungen führt zu ermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn. Voraussetzung dafür ist, dass es sich um Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG oder Vergütungen für mehrere Jahre handelt.

Soweit Abfindungen ermäßigt besteuert werden sollen (§ 34 EStG), sind diese grds. in Ziffer 1 im Schweizer Lohnausweis als Bruttoarbeitslohn und damit in Zeile 5 der Anlage N-Gre enthalten. Damit die Leistungen ermäßigt besteuert werden, muss dieser Betrag in der Zeile 11 abgezogen und in Zeile 20 der Anlage N-Gre wieder angegeben und hinzugerechnet werden. Weitere Leistungen, die grds. in Zeile 11 der Anlage N-Gre einzutragen sind, finden Sie in Ziffer 4 des Schweizer Lohnausweises (z.B. Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter,

Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter, Lohnnachzahlungen). Die o.g. Voraussetzungen gelten entsprechend.

Aufgrund unterschiedlicher Regelungen in der Schweiz und in Deutschland bezüglich der Bewertung und des Zuflusses geldwerter Vorteile ist die **Zeile 12** in der Anlage N-Gre vorgesehen.

Hier sind z.B. auch gewährte Mitarbeiteroptionsrechte einzutragen. Der Zufluss von Aktienoptionsrechten bzw. deren Bewertung richtet sich in der Schweiz meist nach dem Tag der Einräumung. Es gibt Abschläge für Sperrfristen usw. Nach deutschem Steuerrecht erfolgt der Zufluss des Aktienoptionsrechts an dem Tag, an dem die Aktie überlassen wird. Abschläge für Sperrfristen usw. sind nicht vorgesehen. Im Schweizer Lohnausweis finden Sie die Angaben hierzu unter Ziffer 5.

Außerdem sind in der Zeile 12 die Beiträge zu einer Direktversicherung (i.S. von R 40b.1 LStR) einzutragen, soweit diese die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG erfüllen. Bei erstmaliger Beantragung sind der Versicherungsvertrag samt Zusatzvereinbarungen, die Zweckbindungserklärung und die Zahlungsnachweise beizufügen. In den Folgejahren sind dann lediglich die Zahlungsnachweise einzureichen.

Zu beachten ist, dass alle Rechte und Pflichten aus der Direktversicherung dem Arbeitgeber zustehen müssen. Lediglich die Beitragszahlung darf mittels Zweckbindungserklärung an den Arbeitnehmer übertragen werden. Nur in Höhe des in der Zweckbindung festgelegten Betrags liegen begünstigte Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 3 Nr. 63 EStG vor. Ggf. muss die Zweckbindungserklärung entsprechend angepasst und dem Finanzamt neu vorgelegt werden. *Nachträgliche* Anpassungen bzw. Erhöhungen werden grds. nicht akzeptiert. Bei vertraglichen Klauseln mit dynamischer Anpassung wird nur der ursprünglich konkret genannte Betrag als Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers anerkannt.

In der **Zeile 13** ist eine Zwischensumme zu ziehen.

Zeilen 14 bis 18 Hinzurechnungen

Der Schweizer Bruttoarbeitslohn ist um Leistungen zu erhöhen, die in Deutschland steuerpflichtig und im Schweizer Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind. Diese Leistungen werden in den Zeilen 14 bis 18 aufgeführt. Die Hinzurechnungsbeträge sind anhand geeigneter Bescheinigungen nachzuweisen, ansonsten werden sie vom Finanzamt ggf. geschätzt.

Gewährt der Arbeitgeber Fahrtkostenersatz (erkennbar am angekreuzten Feld F auf dem Schweizer Lohnausweis), sind die nach deutschem Recht ermittelten Beträge in der **Zeile 14** der Anlage N-Gre einzutragen und dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen. Sollten bereits im Schweizer Bruttoarbeitslohn nach Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises derartige Leistungen nach Schweizer Wertansatz enthalten sein, ist nur die Differenz anzusetzen. Bitte fügen Sie auf einem gesonderten Blatt die Berechnungen zur Ermittlung des Wertansatzes bei.

Spesen sind oftmals nicht im Bruttoarbeitslohn enthalten. Sie sind im Beiblatt zum Lohnausweis aufgeführt. Um die zutreffende Besteuerung nach deutschem Recht sicherzustellen, sind alle vom Schweizer Arbeitgeber gewährten Spesenzahlungen ebenfalls in der **Zeile 14** hinzuzurechnen. Der Abzug der zutreffenden deutschen Beträge (z.B. Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a EStG) erfolgt dann bei den Werbungskosten auf Seite 2 der Anlage N-Gre.

In die **Zeile 15** sind die Arbeitgeberbeiträge zu einer Krankentaggeldversicherung des Arbeitnehmers einzutragen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen Anspruch gegen die Versicherung hat (vgl. auch Ausführungen zu den Zeilen 8, 103 bis 106).

In die **Zeile 16** sind die vom Arbeitgeber bezahlten Beiträge zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV), sofern diese im Bruttoarbeitslohn noch nicht enthalten sind, einzutragen (vgl. auch Ausführungen zu der Zeile 88).

Entsprechend der Berechnung der Zeilen 96 bis 102 der Anlage N-Gre ergeben sich die steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträge ins Überobligatorium – Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge, die nicht gesetzlich vom Arbeitgeber geschuldet werden und welche die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 *Satz 4* EStG übersteigen. Diese Beträge sind dem steuerpflichtigen Arbeitslohn durch Eintragung in der **Zeile 17** hinzuzurechnen.

In **Zeile 18** der Anlage N-Gre sind die in den Ziffern 2.2 und 2.3 sowie in den Ziffern 13.1 bis 13.3 des Schweizer Lohnausweises angegebenen Beträge zu erfassen. Hierzu zählen insbesondere der Arbeitgeberzuschuss zum Einkauf in die Schweizer Pensionskasse nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) (diese Beträge sind in Ziffer 10.2 des Schweizer Lohnausweises angegeben), vom Arbeitgeber überlassene Aktien, der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung und der geldwerte Vorteil aus der Überlassung von Aktienoptionen, die im jeweiligen Kalenderjahr ausgeübt und nicht länger als zwölf Monate gehalten wurden (bitte Abrechnungsunterlagen beifügen). Beträgt die Haltedauer mehr als zwölf Monate, sind die geldwerten Vorteile aus der Überlassung von Aktienoptionen in Zeile 20 der Anlage N-Gre zu erfassen.

Die Beträge sind nicht mit den nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Beträgen aus dem Schweizer Lohnausweis zu übernehmen. Es muss eine Ermittlung und Bewertung der geldwerten Vorteile nach deutschem Einkommensteuergesetz erfolgen. Bitte fügen Sie – um Rückfragen zu vermeiden – die entsprechenden Berechnungen und Unterlagen der Einkommensteuererklärung bei.

Zeile 19 Steuerpflichtiger Arbeitslohn

Das Ergebnis der **Zeile 19** ist der steuerpflichtige Arbeitslohn nach dem deutschen Einkommensteuergesetz. Dieser Betrag abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten (min. 1.000 EUR Arbeitnehmer-Pauschbetrag) wird der Besteuerung nach § 19 EStG zu Grunde gelegt.

Zeile 20 Ermäßigt zu besteuernde Bezüge

In die **Zeile 20** sind ermäßigt zu besteuernde Bezüge einzutragen. Näheres vgl. Ausführungen zur Zeile 11 der Anlage N-Gre. Fügen Sie bitte entsprechende (Vertrags-) Unterlagen bei, aus denen sich Art, Höhe und Zahlungszeitpunkt der Bezüge ergeben.

Zeile 21 Anrechnung der Schweizer Quellensteuer

Durch die Eintragung in der **Zeile 21** der Anlage N-Gre erfolgt die Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer, auch wenn diese zu einem Erstattungsbetrag führt. Die Beträge ergeben sich aus Ziffer 12 i.V. mit Ziffer 15 des Schweizer Lohnausweises. Bei Grenzgängern in die Schweiz ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer i.H. von 4,5 % anzurechnen.

Zeilen 22 und 23 Lohn- / Entgeltersatzleistungen

Bei Kurzarbeiter- / Schlechtwettergeldentschädigung ist die Summe der ausgezahlten Beträge in die **Zeile 22** einzutragen und ein entsprechender Nachweis der Erklärung beizufügen.

Zeile 23 Zeiten der Nichtbeschäftigung

Standen Sie 2016 zeitweise nicht in einem Arbeitsverhältnis, geben Sie bitte an, wie lange und warum (z. B. Arbeitslosigkeit, Schulausbildung, Studienzeit). Reichen Sie hierüber – ggf. neben der Bescheinigung über Lohn- / Entgeltersatzleistungen – Belege ein (Studienbescheinigung usw.). Krankheitszeiten brauchen Sie nicht anzugeben, wenn das Arbeitsverhältnis während der Erkrankung fortbestanden hat. Um Rückfragen des Finanzamts zu vermeiden, geben Sie bitte auch die Zeiten an, in denen Sie ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn (z. B. Minijob) bezogen haben.

Andere Lohnersatzleistungen aus Deutschland, einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz (z. B. Arbeitslosengeld; Mutterschaftsentschädigung nach EOG; Elterngeld; SUVA-Gelder, außer SUVA-Renten; Insolvenzentschädigung aus der schweizerischen Öffentlichen Ausgleichskasse; IV-Taggelder; Schweizer Krankentaggeld) sind (ggf. umgerechnet) in EUR auf dem Mantelbogen (Vordruck ESt 1 A) in die **Zeile 91** einzutragen.

Zeilen 24 bis 27 Steuerfreier Arbeitslohn bei Auslandstätigkeit

Arbeitslohn kann unter bestimmten Voraussetzungen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass von der Einkommensteuer freigestellt sein. Die steuerfreien Einkünfte beeinflussen aber die Höhe des Steuersatzes auf den im Inland bezogenen Arbeitslohn und etwaige weitere Einkünfte (Progressionsvorbehalt). Zur Ermittlung der in den Zeilen 21 bis 23 einzutragenden Beträge geben Sie bitte für jeden Staat und jeden Ehegatten / Lebenspartner getrennt die **Anlage N-AUS** ab.

Zeile 28 Steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen

Hier tragen Sie bitte steuerfreie Aufwandsentschädigungen / Einnahmen ein, die Sie als Arbeitnehmer

- aus öffentlichen Kassen,
- als nebenberuflicher Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,
- für eine nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder
- für eine sonstige nebenberufliche Tätigkeit im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich

erhalten haben.

Sind diese steuerfrei erhaltenen Zahlungen höher als die gesetzlichen Freibeträge, tragen Sie hier nur den tatsächlich steuerfreien Teil ein. Den übersteigenden Betrag tragen Sie als Arbeitslohn in Zeile 18 ein, wenn davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde.

Ein Abzug von Werbungskosten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Den – den jeweiligen gesetzlichen Freibetrag – übersteigenden Teil der Wer-

bungskosten tragen Sie bitte in die Zeilen 29 bis 79 ein. Bitte erläutern Sie Ihrem Finanzamt auf einem gesonderten Blatt die (übersteigende) Höhe der Einnahmen und die darauf entfallenden Werbungskosten. Vermerken Sie bitte auf diesem Blatt, ob Sie den Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 EStG bzw. den erweiterten Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 5 EStG beanspruchen möchten.

Zeilen 29 bis 79 Werbungskosten

Werbungskosten im steuerlichen Sinne sind alle Aufwendungen, die durch Ihr Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Sie können jedoch nur berücksichtigt werden, soweit sie steuerfreie Ersatzleistungen Ihres Arbeitgebers übersteigen. Die Kosten Ihrer Lebensführung gehören nicht zu den Werbungskosten, selbst wenn sie Ihrer beruflichen Tätigkeit zugutekommen. Das Finanzamt berücksichtigt von sich aus für Werbungskosten, wie z. B. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale), einen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 EUR, bei Empfängern von Versorgungsbezügen 102 EUR jährlich.

Allgemeines

Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhalten Sie eine Entfernungspauschale, unabhängig von der Art, wie Sie zur ersten Tätigkeitsstätte gelangen. Diese Pauschale beträgt 30 Cent für jeden vollen Entfernungskilometer.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale)

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung maßgebend; auch hier spielt es keine Rolle, welches Verkehrsmittel Sie tatsächlich genutzt haben. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung eingetragen werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und von Ihnen regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wurde.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Lediglich soweit ein eigener oder zur Nutzung überlassener Kraftwagen (z. B. Firmenwagen) benutzt wird, berücksichtigt das Finanzamt einen höheren Betrag als 4.500 EUR.

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zur ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, selbst dann, wenn Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals je Arbeitstag zurücklegen.

Erste Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der Sie vom Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet sind. Die dauerhafte Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen des Arbeitgebers bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn Sie unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung tätig werden sollen.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der Sie typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel Ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dauerhaft tätig werden sollen. Je Dienstverhältnis kann höchstens eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen.

Sammelpunkt

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll (z. B. das Busdepot, der Betrieb des Arbeitgebers), um von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen oder seine Einsatzorte aufzusuchen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem Sammelpunkt wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt.

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Soll der Arbeitnehmer (z. B. der Forstarbeiter) seine berufliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang des weiträumigen Tätigkeitsgebiets wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Wird das weiträumige Tätigkeitsgebiet immer von verschiedenen Zugängen aus betreten, ist die Entfernungspauschale bei diesen Fahrten nur für die kürzeste Entfernung von der Wohnung zu dem nächstgelegenen Zugang anzuwenden.

Aufwendungen für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets sowie für die zusätzlichen Kilometer bei Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang tragen Sie bitte in Zeile 45 ein. Anstelle der tatsächlich entstandenen Aufwendungen können pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend gemacht werden:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen (z. B. Motorrad, Motorroller) 20 Cent.

Pkw

Für die Eintragung Ihrer ersten Tätigkeitsstätte sind die Zeilen 29 und 30 vorgesehen. Geben Sie bei mehreren Dienstverhältnissen oder bei einem Arbeitsplatzwechsel im laufenden Jahr in diesen Zeilen auch Ihre weitere erste Tätigkeitsstätte an. Gleiches gilt für die Eintragungen Ihres Sammelpunkts / weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Zeilen 31 und 32). Tragen Sie bitte ab Zeile 33 die Anzahl der Arbeitstage und die gesamten Entfernungskilometer ein.

Mit der Entfernungspauschale sind sämtliche Fahrzeugkosten abgegolten, also z. B. auch die Garagenmiete, Parkgebühren, Reparaturkosten und Mautgebühren. Unfallkosten, die Sie selbst tragen mussten, werden jedoch daneben berücksichtigt, wenn sich der Unfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Arbeitsgebiet ereignet hat (Eintragungen in den Zeilen 40 bis 42). Dies gilt nicht, wenn der Unfall von Ihnen absichtich oder unter Alkoholeinfluss verursacht worden ist.

Öffentlicher Verkehrsmittel

Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale oder den Höchstbetrag von 4.500 EUR übersteigen. Tragen Sie bitte deshalb zusätzlich zu Ihren Eintragungen in die Zeilen 33 bis 34 diese Aufwendungen in die dafür vorgesehene Spalte ein. Das Finanzamt berücksichtigt dann den höheren Betrag.

Pkw und öffentliche Verkehrsmittel

Haben Sie den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet z. B. teilweise mit dem Pkw und teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, tragen Sie bitte ab Zeile 33 die mit dem Pkw zurückgelegten Kilometer und die restlichen Entfernungskilometer sowie die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel in die jeweiligen Spalten ein.

Fähr- und Flugkosten

Die tatsächlichen Fähr- und Flugkosten tragen Sie bitte in Zeile 40 ein. Für die An- und Abfahrten zu und von Fähr- und Flughäfen gilt die Entfernungspauschale.

Fahrgemeinschaften

Waren Sie Teilnehmer einer Fahrgemeinschaft, ist hier die Entfernungspauschale grundsätzlich auf den Höchstbetrag von 4.500 EUR begrenzt. Die Begrenzung greift jedoch nicht für die Tage, an denen Sie Ihren eigenen Pkw eingesetzt haben. Machen Sie deshalb die entsprechenden Angaben in einer der Zeilen 33 bis 34 für die Tage, an denen Sie mit dem eigenen Pkw gefahren sind und in einer weiteren Zeile für die Tage, an denen Sie mitgenommen wurden. Für die Ermittlung der Entfernung gilt Folgendes: Jeder Teilnehmer der Fahrgemeinschaft trägt als Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte / Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet seine kürzeste benutzbare Straßenverbindung ein; Umwege zum Abholen der Mitfahrer werden nicht berücksichtigt. Bei Ehegatten / Lebenspartnern, die gemeinsam zur Arbeit fahren, steht die Entfernungspauschale jedem Ehegatten / Lebenspartner einzeln zu. Das gilt selbst dann, wenn sie beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt sind.

Sammelbeförderung

Wenn Sie von Ihrem Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet befördert wurden (Sammelbeförderung), können Sie für die Strecke der Sammelbeförderung keine Entfernungspauschale geltend machen. Haben Sie jedoch für die Sammelbeförderung ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichtet, tragen Sie bitte die Aufwendungen in die Zeilen 41 bis 42 ein.

Behinderte Menschen

Wenn bei Ihnen der Grad der Behinderung mindestens 70 betragen hat oder bei einem Grad der Behinderung von mindestens 50 gleichzeitig eine erhebliche Gehbehinderung bestand, werden auch bei Benutzung Ihres eigenen Pkw die tatsächlichen Kosten der Hin- und Rückfahrt oder ohne Einzelnachweis 60 Cent je Entfernungskilometer (30 Cent je gefahrenen Kilometer) anerkannt. Aufwendungen für Fahrten, die durch die An- und Abfahrt eines Dritten (z. B. des Ehegatten) zur ersten Tätigkeitsstätte / zum Sammelpunkt / zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet entstehen (sog. Leerfahrten), können ebenfalls mit 30 Cent je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden. Achten Sie bitte darauf, dass in der Bescheinigung über den Grad Ihrer Behinderung ggf. eine Aussage über die Gehbehinderung enthalten ist. Machen Sie bitte in

diesen Fällen ab Zeile 33 die entsprechenden Angaben oder tragen Sie bei Einzelnachweis die tatsächliche Kosten in der Zeilen 41 bis 42 ein.

Wird bei behinderten Menschen der besondere Kilometersatz von 60 Cent zugrunde gelegt, können zusätzlich Gebühren für einen Parkplatz an der ersten Tätigkeitsstätte / am Sammelpunkt oder im Zusammenhang mit Fahrten zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet abgezogen werden (Zeile 41 bis 42).

Aufwendungen für Arbeitsmittel

Zu den Arbeitsmitteln gehören Werkzeuge, typische Berufsbekleidung, Fachzeitschriften usw. Dabei können Sie nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch die Kosten für Reparaturen und Reinigungen ansetzen. Arbeitsmittel, die nicht mehr als 410 EUR (ohne Umsatzsteuer) kosten, können Sie im Jahr der Bezahlung voll absetzen. Betragen die Anschaffungskosten mehr als 410 EUR, müssen Sie diese auf die Jahre der üblichen Nutzungsdauer verteilen.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Arbeitnehmers bildet. In Fällen, in denen Ihnen für Ihre berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sind die Aufwendungen bis zu 1.250 EUR jährlich abziehbar. Arbeitsmittel (z. B. ausschließlich beruflich genutzte Schreibtische, Bücherschränke, Computer in Höhe des beruflichen Nutzungsumfangs) gehören nicht zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Sie können – ggf. im Wege der Absetzung für Abnutzung – in den Zeilen 36 und 37 berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten

Werbungskosten können vorliegen, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses (Ausbildungsdienstverhältnis) ist. Unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, können Aufwendungen für die Fortbildung in einem bereits erlernten Beruf und für Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, als Werbungskosten abziehbar sein. Das gilt auch für die Aufwendungen für ein Erststudium nach einer bereits abgeschlossenen nichtakademischen Berufsausbildung oder ein weiteres Studium, wenn dieses mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Als Aufwendungen können Sie z. B. Prüfungsgebühren, Fachliteratur, Schreibmaterial, Fahrtkosten usw. geltend machen. Ersatzleistungen von dritter Seite, auch zweckgebundene Leistungen nach dem SGB III, nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz oder Zuschüsse im Rahmen des sog. MeisterBaföG müssen Sie jedoch von Ihren Aufwendungen abziehen.

Weitere Werbungskosten

Bewerbungskosten

Wenn Sie 2016 eine Arbeitsstelle gesucht haben, können Sie die Ihnen dadurch entstandenen und nicht erstatteten Kosten hier geltend machen, z. B. Inseratkosten, Telefonkosten, Porto, Kosten für Fotokopien von Zeugnissen sowie Reisekosten anlässlich einer Vorstellung. Es kommt nicht darauf an, ob Ihre Bewerbung Erfolg hatte.

Kontoführungsgebühren

Entstandene Kontoführungsgebühren sind Werbungskosten, soweit sie auf die Gutschrift von Arbeitslohn und auf beruflich veranlasste Überweisungen entfallen. Ohne Einzelnachweis erkennt das Finanzamt 16 EUR (bei Grenzgängern in die Schweiz 32 EUR) jährlich an.

Umzugskosten

Umzugskosten können Sie als Werbungskosten geltend machen, wenn Sie Ihre Wohnung aus beruflichen Gründen gewechselt haben. Berufliche Gründe liegen vor, wenn Sie erstmals eine Stelle antreten oder Ihren Arbeitgeber wechseln. Bei Umzügen innerhalb derselben Gemeinde ist ein beruflicher Anlass u. a. dann gegeben, wenn der Umzug vom Arbeitgeber gefordert wird (z. B. Bezug oder Räumung einer Dienstwohnung). Ihre Umzugskosten werden grundsätzlich bis zu der im Bundesumzugskostengesetz vorgesehenen Höhe anerkannt. Zur Berücksichtigung von Umzugskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung beachten Sie bitte die Erläuterungen zu den Zeilen 53 bis 79.

Reisekosten bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstanden sind.

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn Sie vorübergehend außerhalb Ihrer Wohnung und Ihrer ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig waren.

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor (z. B. bei Eintragungen in den Zeilen 31 und 32) können Sie ebenfalls entsprechende Aufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit geltend machen.

Dies gilt auch, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen beschäftigt oder auf einem Fahrzeug tätig waren. Wegen der Besonderheit bei der Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 29 bis 34.

Fahrt- und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten

Fahrtkosten können Sie in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen geltend machen. Bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs können Sie anstelle der nachgewiesenen Kosten pauschal für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge geltend machen:

- beim Pkw 30 Cent,
- bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen 20 Cent.

Für Fahrstrecken, die mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel zurückgelegt werden (Firmenwagengestellung, unentgeltliche Sammelbeförderung), ist ein Werbungskostenabzug nicht möglich.

Übernachtungskosten können nur in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden, längstens jedoch an ein und derselben Tätigkeitsstätte im Inland für 48 Monate, danach höchstens bis zu 1.000 EUR im Monat.

Reisenebenkosten können in tatsächlich nachgewiesener Höhe als Werbungskosten anerkannt werden. Hierzu gehören z. B. Aufwendungen für die Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, für Telefon, Telefax, Porto, Garage und Parkplatz.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 46 an.

Mehraufwendungen für Verpflegung

Mehraufwendungen für Verpflegung können Sie für dieselbe Auswärtstätigkeit – höchstens für die Dauer von drei Monaten – nur pauschal geltend machen:

- für eine eintägige auswärtige Tätigkeit ohne Übernachtung mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von Ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR). Dies gilt auch, wenn die auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausgeübt wurde (also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung),
- für An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb Ihrer Wohnung, jeweils 12 EUR (für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 41 EUR, Ausnahme: Genf 43 EUR),
- für die Kalendertage, an denen Sie außerhalb Ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und daher 24 Stunden von Ihrer Wohnung abwesend waren, jeweils 24 EUR. Für Auswärtstätigkeiten in der Schweiz beträgt der Pauschbetrag 62 EUR, Ausnahme Genf: 64 EUR.

Dazu tragen Sie die Anzahl der Tage in die Zeilen 48 bis 50 ein.

Wurde Ihnen von Ihrem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten für eine (inländische) Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist der Werbungskostenabzug tageweise zu kürzen, und zwar für ein zur Verfügung gestelltes:

- Frühstück um 4,80 EUR (= 20 % von 24 EUR),
- Mittagessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR),
- Abendessen um 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR).

Je Kalendertag erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschale auf maximal 0 EUR. Haben Sie für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag die Kürzung der Verpflegungspauschale.

Ob eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, lässt sich im Regelfall der Reisekostenabrechnung Ihres Arbeitgebers entnehmen.

Für Auslandsdienstreisen gelten andere Pauschbeträge. Die Dreimonatsfrist gilt nicht, wenn Sie aufgrund Ihrer Tätigkeit typischerweise auf einem Fahrzeug oder in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig waren.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen mindern die abzugsfähigen Werbungskosten. Geben Sie diese bitte in Zeile 52 an.

Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Wenn Sie aus beruflichem Anlass einen doppelten Haushalt begründet haben, können Sie die notwendigen Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn Sie außerhalb des Ortes Ihrer ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhalten und Sie auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnen. Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Beschäftigungsorts steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich. Unschädlich ist es, wenn Sie den Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegen und daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweit-

haushalt begründen, von dem aus Sie Ihrer Beschäftigung weiter nachgehen (sog. Wegverlegungsfall). Anstelle der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung können Sie Fahrtkosten für mehr als eine Heimfahrt wöchentlich geltend machen. Füllen Sie in diesem Fall bitte die Zeile 61 und nur die Zeilen 29 bis 34 sowie bei steuerfreien Arbeitgeberleistungen die Zeile 79 aus.

Eigener Hausstand

Ein eigener Hausstand liegt im Allgemeinen bei verheirateten oder in einer Lebenspartnerschaft lebenden Arbeitnehmern vor.

Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter oder aus gemeinsamen oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus (laufende Kosten der Haushaltsführung). Es genügt nicht, wenn Sie im Haushalt der Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnen oder wenn Ihnen eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung ist darzulegen und kann auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend.

Berücksichtigungsfähige Aufwendungen

Das Finanzamt berücksichtigt als notwendige Mehraufwendungen für die

- **erste und letzte Fahrt** die Kosten für die erste Fahrt zum Arbeitsort bei Beginn der Tätigkeit und die letzte Fahrt vom Arbeitsort zum Ort des eigenen Hausstands nach Abschluss der Tätigkeit. Haben Sie für diese Fahrten ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt, werden ohne Kostennachweis bei Benutzung eines Kfz 30 Cent, bei Benutzung anderer motorbetriebener Fahrzeuge 20 Cent je gefahrenen Kilometer anerkannt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werden in der tatsächlichen Höhe anerkannt.
- **Fahrten zum eigenen Hausstand (Familienheimfahrten)** die Fahrtkosten für tatsächlich durchgeführte Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (höchstens eine Fahrt wöchentlich) mit 30 Cent je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale). Auf die Art des benutzten Verkehrsmittels kommt es nicht an. Die Angaben zur Entfernungspauschale, die nicht für Flugstrecken, jedoch für die An- und Abfahrten zum und vom Flughafen gewährt wird, sind in Zeile 66 einzutragen. Haben Sie öffentliche Verkehrsmittel benutzt, tragen Sie bitte die tatsächlichen Kosten in Zeile 67 ein. Flug- und Fährkosten sowie Kosten für die entgeltliche Sammelbeförderung werden stets in der nachgewiesenen Höhe berücksichtigt. Tragen Sie diese bitte in Zeile 70 ein. Bei Benutzung eines **Firmen- oder Dienstwagens** und bei **Sammelbeförderung** des Arbeitgebers kommt der Ansatz einer Entfernungspauschale nicht in Betracht. Anstelle der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt können die Gebühren für ein Ferngespräch bis zu einer Dauer von 15 Minuten mit Angehörigen, die zum Hausstand gehören, berücksichtigt werden.
- **Unterkunft**
  - im Inland die tatsächlichen Kosten bis zu 1.000 EUR im Monat;
  - im Ausland die Kosten in nachgewiesener Höhe für eine angemessene Zweitwohnung (60 m²).
- **Verpflegung** die Mehraufwendungen für Verpflegung für die ersten drei Monate mit den für Auswärtstätigkeiten geltenden Pauschbeträgen.
- **Umzugskosten** die Aufwendungen anlässlich der Begründung, Beendigung oder des Wechsels einer doppelten Haushaltsführung.

Ersatzleistungen des Arbeitgebers / der Agentur für Arbeit

Tragen Sie die erhaltenen steuerfreien Ersatzleistungen (z. B. Trennungsentschädigungen, Auslösungen, Fahrtkostenersatz oder Verpflegungskostenersatz während der doppelten Haushaltsführung, Mobilitätsbeihilfen) bitte in Zeile 79 ein.

Zeilen 80 bis 81 Werbungskosten in Sonderfällen

Die Werbungskosten zu Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre und steuerfreiem Arbeitslohn tragen Sie bitte ausschließlich in **die Zeilen 80 und 81** ein.

Zeilen 82 bis 95 Sonderausgaben im Zusammenhang mit dem Schweizer Arbeitslohn

Hier sind die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelten Beiträge für Sozialabgaben der Schweiz einzutragen. Insoweit sind keine Eintragungen auf der Anlage Vorsorgeaufwand mehr nötig.

Die Beiträge des Arbeitnehmers zu diversen gesetzlichen Schweizer Versicherungen sind in der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises aufgeführt. Allerdings ist zu beachten, dass hier die Beiträge des Arbeitnehmers zur Alters- und Hinterlassenenversorgung bzw. Invaliditätsversicherung (AHV / IV), zur Erwerbsersatzordnung (EO), zur Arbeitslosenversicherung (ALV) und ggf. zur Nichtberufsunfallversicherung (NBUV) ausgewiesen werden. Dieser Betrag wird nicht vom steuerpflichtigen Arbeitslohn abgezogen, sondern im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt. Allerdings ist der auf dem Schweizer Lohnausweis in Ziffer 9 bescheinigte Betrag aufzuteilen: Die AHV / IV (= 4,9 % des AHV-Lohns; **Zeilen 90 und 93**) sind zusammen mit den obligatorischen Beiträgen (Säule 2a) an die Vorsorgeeinrichtung der zweiten Säule (z.B. Schweizer Pensionskasse; **Zeilen 91 und 94**) als Basisversorgung, die restlichen Beiträge aus der Ziffer 9 des Schweizer Lohnausweises als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen. Die Aufteilung der Beträge erfolgt in den **Zeilen 82 bis 95.** Diese sind komplett auszufüllen, um den richtigen Sonderausgabenabzug zu berechnen.

Die Summe der gezahlten Beiträge zu den einzelnen Versicherungen können aus den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder aus dem Lohnjournal entnommen werden. Alternativ können Sie die Beiträge anhand der %-Angaben selbst berechnen. Die Beiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers in das Obligatorium (Säule 2a) sind nicht aus dem Lohnausweis ersichtlich. Eine entsprechende Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung oder des Arbeitgebers ist vorzulegen, andernfalls werden sie vom Finanzamt geschätzt.

Hinweis zur Ermittlung der Beiträge zur NBUV: Sofern die Beiträge zur NBUV nicht aus den monatlichen Gehaltsmitteilungen oder dem Lohnjournal zu entnehmen sind, können sie wie folgt ermittelt werden: Die Beiträge zur NBUV ermitteln sich aus der Differenz des Betrages aus der Zeile 9 im Schweizer Lohnausweis und den ermittelten Beiträgen zur AHV / IV, EO (Zeile 90 und 85) und ALV (Zeile 86). Die Hälfte dieser Differenz kann als Sonderausgaben in der **Zeile 88** und die andere Hälfte als Werbungskosten in der Zeile 41 berücksichtigt werden.

Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in der Zeilen 15 erfolgt ist, sind die Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in die **Zeilen 87** einzutragen. Sofern eine Hinzurechnung der Beiträge des Arbeitgebers zum Arbeitslohn in der Zeilen 16 erfolgt ist, sind die hälftigen Beiträge des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers in die **Zeilen 88** einzutragen.

Zeilen 96 bis 102 Beiträge des Arbeitgebers ins Überobligatorium (Säule 2b der Schweizer Altervsorsorge)

Bei der steuerlichen Behandlung der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Dabei wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Näheres finden Sie im BMF-Schreiben vom 27.07.2016, BStBl I S.759. Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind grds. steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG in den Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Das bedeutet, sie bleiben bis zur Höhe des inländischen Arbeitgeberbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung (**Zeile 98**) steuerfrei. Die Beiträge des Arbeitgebers in die AHV / IV (**Zeile 99**) und ins Obligatorium (Säule 2a, **Zeile 100**) sind dabei anzurechnen. Die Steuerbefreiungsvorschriften § 3 Nr. 56 und Nr. 63 EStG sind nicht anwendbar.

Der steuerpflichtige Beitrag laut **Zeile 102** ist in die Zeile 17 der Anlage N-Gre zu übertragen.

Hinweis: Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Zeilen 103 bis 106 Abfragen bezüglich der Krankentaggeldversicherung

Die Beiträge des Arbeitgebers zu einem Kollektiv-Krankentaggeldversicherungsvertrag, bei dem der Arbeitnehmer ein eigenständiges Forderungsrecht hat, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn nach deutschem Einkommensteuergesetz. Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer entweder über das Schweizer Krankenversicherungsgesetz (KVG) oder aus dem Schweizer Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (Art. 87 VVG) ein eigenständiges Forderungsrecht auf Leistungen aus der Krankentaggeldversicherung.

Die Beiträge des Arbeitnehmers (sowie die versteuerten Arbeitgeberbeiträge – siehe Zeile 15) sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG im Rahmen der Höchstbeträge abzugsfähig und in die Zeile 87 der Anlage N-Gre einzutragen.

Die Auszahlung solcher Versicherungsleistungen führt nicht erneut zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Daher sind Auszahlungsbeträge, die über den Schweizer Arbeitgeber abgewickelt werden, in Zeile 8 der Anlage N-Gre abzuziehen, wenn die Auszahlungsleistung in Ziffer 1 des Schweizer Lohnausweises und somit in Zeile 5 der Anlage N-Gre enthalten ist. Die Leistungen fallen unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Sie sind zusätzlich in die Zeile 91 des Mantelbogens (siehe auch Verweis unter der Zeile 23 der Anlage N-Gre) einzutragen.

Zeile 107 Angaben zu den Alterseinkünften

Hier sind zwingend Angaben über den Bezug von Leistungen aus der Schweizer Altersvorsorge (erste, zweite und / oder dritte Säule) zu machen. Leistungen können sowohl Renten als auch Einmalauszahlungen / Freizügigkeitsleistungen sein.

Renten aus der AHV / IV (erste Säule der Schweizer Altervorsorge) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen (9) zu erklären.

Renten bzw. Kapitalauszahlungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der der Säule 2a der Schweizer Altersvorsorge (= Obligatorium; z.B. von einer Schweizer Pensionskasse) sind auf der Anlage R in den Zeilen 4ff als Renten aus ausländischen Versicherungen / Rentenverträgen (9) zu erklären. Renten aus der Säule 2b der Schweizer Altersvorsorge sind auf der Anlage R in den Zeilen 14ff als Rente aus ausländischer Versicherung (9) zu erklären. Kapitalauszahlungen aus der Säule 2b sind auf der Anlage KAP, dort in der Zeile 15 (Abgeltungsteuer) oder Zeile 21 (tarifliche Einkommensteuer) zu erklären.

Bei Leistungen aus der dritten Säule ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 oder § 20 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 6, Nr. 7 EStG oder des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Diese Einkünfte werden regelmäßig auf der Anlage KAP erklärt.

Änderungen bei der steuerlichen Beurteilung der Beiträge und Leistungen in / von Vorsorgeeinrichtungen der zweiten Säule der Schweizer Altersvorsorge (u.a. Schweizer Pensionskassen) aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Geleistete Beiträge in die Schweizer Pensionskasse sind in zwei Bestandteile aufzuteilen: Zum einen in Beiträge für die nach der schweizerischen beruflichen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebene Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und zum anderen in Beiträge der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b). Daraus folgt, dass ab 2016 sowohl die Arbeitgeberbeiträge, als auch die Arbeitnehmerbeiträge zur beruflichen Vorsorge in einen obligatorischen und überobligatorischen Teil aufzuteilen sind.

Die steuerrechtlichen Änderungen betreffen insbesondere die Beiträge ins Überobligatorium (Säule 2b). Die Beiträge Ihres Arbeitgebers in das Überobligatorium sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (Zukunftssicherungsleistungen). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nur noch beschränkt steuerfrei. Ihre Beiträge und die steuerpflichtigen Beiträge Ihres Arbeitgebers sind künftig nicht (mehr) als Sonderausgaben abzugsfähig. Folglich kann sich durch die Rechtsänderung eine höhere Steuerlast ergeben.

Weitere Einzelheiten zur Rechtslage können Sie dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.07.2016, BStBl I S. 759, entnehmen. Dieses steht Ihnen im Internet auf der Homepage der Oberfinanzdirektion Karlsruhe (www.ofd-karlsruhe.de) unter (Aktuelle) Steuerinformationen - Grenzgänger Schweiz oder auf der Homepage Ihres örtlichen Finanzamts (z.B. www.fa-konstanz.de) unter Aktuelles - Infos für Grenzgänger zur Verfügung.

Bescheinigungen für Ihre Steuererklärung

Mittlerweile gehen viele für die Veranlagung notwendigen Bescheinigungen elektronisch beim Finanzamt ein und können bei der Bearbeitung der Steuererklärung abgerufen werden.

Das ist bei Grenzgängern leider nicht der Fall. Hier ist Ihr Finanzamt weiterhin auf die Bescheinigungen in Papierform angewiesen. Wir bitten Sie, jährlich zusammen mit Ihrer Steuererklärung ggf. folgende, für die Bearbeitung erforderlichen Belege einzureichen:

- Jahreslohnbescheinigung im Original (auch bei Zuzug aus der Schweiz bzw. Wegzug in die Schweiz).
- Kopie einer Monatslohnbescheinigung (als Nachweis für ggf. erhaltene Kinderzulage, geleistete Beiträge zur NBUV, bei Erhalt von Krankengeld sind alle Lohnbescheinigungen in Kopie vorzulegen). Bei Zuzug aus der Schweiz / Wegzug in die Schweiz sämtliche Monatslohnbescheinigungen für die Zeit der Ansässigkeit in Deutschland.
- Nachweis des Arbeitgebers, ob für die Arbeitnehmer eine kollektive Krankentagegeldversicherung abgeschlossen wurde und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag zu dieser Krankentagegeldversicherung ist. Der Nachweis über die Höhe des Arbeitnehmeranteils ist nicht ausreichend. Sofern aus dem Arbeitsvertrag ersichtlich ist, dass die Beiträge je zur Hälfte von Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen werden, ist eine Kopie des Arbeitsvertrages und die Vorlage einer Monatslohnbescheinigung ausreichend.
- Nachweis des Arbeitgebers über die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge zur NBUV (Nichtberufsunfallversicherung).
- Nachweis über Beiträge zu ausländischen Krankenversicherungen (Versicherungsbeiträge zu deutschen Krankenversicherungen sind nur als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn Sie Ihrer Krankenversicherung Ihre ID-Nummer mitgeteilt haben und der Datenübermittlung an das Finanzamt zugestimmt haben).
- Vorsorgeausweis der Pensionskasse, aus dem ersichtlich ist, wie hoch der Arbeitnehmeranteil ins Obligatorium und Überobligattorium ist und wie hoch der Arbeitgeberbeitrag ins Obligatorium und Überobligatorium ist.
- Bei Sonderzahlungen in die Pensionskasse (Einkauf) Nachweis, ob der Arbeitgeber sich an dem Einkauf beteiligt hat; wenn ja, Nachweis über die Höhe der Arbeitgeberleistung.
- bei Schichtzulagen: alle Monatslohnausweise; Nachweis des Arbeitgebers, für welche Arbeitszeiten Schichtzulagen in welcher Höhe gezahlt wurden und wie viele Stunden in den jeweiligen Schichten (Früh-, Spät-, Nachtschicht) gearbeitet wurde; Nachweis des Arbeitgebers über die Höhe des Stundengrundlohnes.
- Hat Ihr Arbeitgeber für Sie eine Direktversicherung abgeschlossen, reichen Sie bitte eine Kopie des Versicherungsvertrages, eine Kopie der Zweckbindungserklärung sowie einen Nachweis über die im Kalenderjahr gezahlten Beiträge ein. Bitte beachten Sie folgende Änderung bei der Abzugsfähigkeit von Direktversicherungen bei Grenzgängern ab 2016: Ab dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wird, sind keine steuerlich geförderten Direktversicherungen. Vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge, in denen der Arbeitgeber durch Vertragsbestandteile seiner Rechte und Pflichten entbunden wurde, waren bis zum 31.12.2016 umzustellen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2016 nicht mehr gewährt. Reichen Sie bitte alle Unterlagen die im Zuge dieser Umstellung geändert wurden ein. Zusätzlich bedarf es einer Bestätigung (von Ihrem Versicherer oder Ihnen), dass dies alle geänderten Unterlagen sind, bzw. es darüber hinaus keine weiteren geänderten Unterlagen gibt (sog. Negativbescheinigung).
- bei Nutzung eines Firmen-PKW legen Sie bitte einen Nachweis über die Höhe des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Neuanschaffung und das Erstzulassungsdatum sowie den Arbeitsvertrag bzgl. der Regelung der Privatnutzung bei.

Inhalt Fach C Teil 1

Allgemeines/Lohnsteuerabzug

1 Erste Schritte bei der Tätigkeitsaufnahme

2 Lohnsteuerabzug bei nach Deutschland einpendelnden Grenzgängern aus der Schweiz

3 Pflichtveranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG i.d.F. des JStG 2009)

4 Antragsveranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern

Erste Schritte bei der Tätigkeitsaufnahme

Arbeitsaufnahme in Deutschland

Der in der Schweiz wohnhafte Steuerpflichtige teilt dem kantonalen Steueramt mit, dass er in Deutschland eine nichtselbständige Tätigkeit aufnimmt und somit Grenzgänger wird.

Grenzgänger ist, wer mindestens einmal pro Woche von seinem Wohnort zu seinem Arbeitsort pendelt, vgl. Art. 7 Abs. 1 des Anhangs I zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (Fach D Teil 4 Nummer 1).

Neben dem Fragebogen zur Arbeitsaufnahme als Grenzgänger S2-76 (Fach B Teil 5 Nummer 2) füllt er den Abschnitt I der drei Ausfertigungen des Vordrucks Gre-1[1] (Fach A Teil 5 Nummer 1) aus. Er legt diese Ausfertigungen dem für ihn zuständigen kantonalen Steueramt vor. Dieses behält nach Erteilung der Bescheinigung in Abschnitt II die dritte Ausfertigung des Vordrucks und gibt die beiden übrigen dem Grenzgänger zurück. Die erste Ausfertigung hat der Grenzgänger seinem inländischen Arbeitgeber auszuhändigen, der die Bescheinigung zum Lohnkonto nehmen muss. Im Falle einer Lohnsteueraußenprüfung sind solche Bescheinigungen vorzuhalten. Die übrige Ausfertigung des Vordrucks Gre-1 ist zum Verbleib beim Grenzgänger bestimmt.

[1] Vordruck im Internet auf der Homepage des Finanzamts verfügbar

Lohnsteuerabzug bei nach Deutschland einpendelnden Grenzgängern aus der Schweiz

1. Allgemeines

In der Regel sind in der Schweiz wohnhafte und bei einem deutschen Arbeitgeber beschäftigte Arbeitnehmer, die die Grenzgängereigenschaft im Sinne von Art. 15a Abs. 2 DBA erfüllen, beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG. Durch Art. 3 des Zustimmungsgesetzes vom 30.09.1993, BStBl I S. 927, wurde hier ein – von § 39b EStG abweichendes – Lohnsteuerabzugsverfahren eingeführt. Dieses gilt auch, wenn der einpendelnde Grenzgänger (erweitert) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, weil eine Doppelansässigkeit vorliegt und Art. 4 Abs. 3 DBA nicht anwendbar ist (vgl. BMF-Schreiben vom 19.09.1994, BStBl I S. 683; Grenzgängerhandbuch Fach A Teil 2 Nummer 1).

2. Regelfall: Steuerabzug von 4,5 %

Der Lohnsteuerabzug (Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag, vorbehaltlich § 5 SolZG) des Grenzgängers ist auf 4,5 % des nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtigen Arbeitslohns (§ 2 LStDV) zu beschränken, wenn dem Arbeitgeber eine Ansässigkeitsbescheinigung des kantonalen Steueramtes vorliegt (Vordruck Gre-1 oder Gre-2, siehe Fach A Teil 5 Nummer 1 und 2; BMF-Schreiben vom 20.10.2006, BStBl 2007 I S. 68). Persönliche Abzüge, wie z.B. Freibeträge, bleiben hierbei unberücksichtigt. Zur Prüfung, ob die Lohnsteuer nach dem regulären Lohnsteuerabzug weniger als 4,5 % beträgt (unter Berücksichtigung evtl. persönlicher Abzüge, wie z.B. Freibeträge) werden dennoch die Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers nach § 39 EStG vom Arbeitgeber benötigt. Liegen diese nicht vor, kann keine Günstigerprüfung erfolgen. Kirchensteuer ist – sofern keine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland besteht – mangels Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt nicht zu erheben, vgl. § 3 KiStG BaWü.

Beispiel:

Der Arbeitslohn eines nach Deutschland einpendelnden Grenzgängers setzt sich für den Lohnzahlungszeitraum Januar 2018 wie folgt zusammen:

Grundlohn	2.500 €
Mehrarbeitsvergütung	300 €
Steuerfreie Nachtarbeitszuschläge	150 €
Vermögenswirksame Leistungen	40 €
Sonstiger Bezug – Urlaubsentschädigung 2017	300 €
insgesamt	3.290 €

Die Lohnsteuer für den Monat Januar berechnet sich mit 4,5 % von 3.140 €.

Steuerfreier Arbeitslohn (hier: Nachtarbeitszuschlag) bleibt außer Ansatz, wird jedoch ggf. bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG berücksichtigt.

Die Regelung, dass für einpendelnde Grenzgänger die Lohnsteuer (Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag, vorbehaltlich § 5 SolZG) höchstens 4,5 % des steuerpflichtigen Arbeitslohns betragen darf, gilt auch für die Fälle der pauschalen Lohnsteuer. Die nach dem EStG maßgeblichen Pauschsteuersätze werden durch die zwischenstaatliche Vereinbarung ebenfalls erfasst und entsprechend ermäßigt. Dies gilt unabhängig davon, ob eine pauschale Lohnsteuer – wie bei Aushilfs- oder geringfügig

Beschäftigten für den gesamten Arbeitslohn oder wie bei Zukunftssicherungsleistungen neben dem übrigen Arbeitslohn – in Frage kommt.

Soweit die Grenzgängereigenschaft vorliegt, erstreckt sich der Quellensteuerabzug auf alle Vergütungen, unabhängig davon, wo die Arbeit ausgeübt wird.

3. Keine Begrenzung des Steuerabzugs auf 4,5 %

In nachfolgenden Fällen entfällt die Begrenzung des Lohnsteuerabzugs. Die Lohnsteuer ist ausschließlich nach deutschen Steuergesetzen – unter Berücksichtigung der jeweiligen Regelungen des DBA – zu berechnen, z.B.:

- Dem Arbeitgeber liegt keine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. keine Verlängerung vor.
- Der Arbeitnehmer ist aufgrund seiner beruflich bedingten Nichtrückkehrtage kein Grenzgänger.
- Der Arbeitnehmer ist Abwanderer gemäß Art. 4 Abs. 4 DBA (Fach A Teil 4 Nummer 1 Ziffer 4).

Bei einem Abwanderer im Sinne von Art. 4 Abs. 4 DBA ist die Lohnsteuer nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 38 ff. EStG) zu berechnen. Zur Vermeidung einer (vorübergehenden) Doppelbelastung kann auf Antrag des Arbeitnehmers die in der Schweiz erhobene Steuer bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden. In entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG rechnet der Arbeitgeber aufgrund einer Anrechnungsbescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts einen bestimmten Betrag als Schweizer Steuer vorläufig auf die deutsche Lohnsteuer, die 4,5 % des Bruttobetrages der Vergütungen übersteigt, an.

Der Grenzgänger-Abwanderer hat die Anrechnungsbescheinigung beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen. Dem formlosen Antrag hat er seinen letzten Schweizer Steuer- oder Vorauszahlungsbescheid beizufügen. Nach Ablauf des Kalenderjahres wird zur endgültigen Anrechnung der Schweizer 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 stellen.

Die Möglichkeit, bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren die Anrechnung einer Steuer auf die deutsche Lohnsteuer durchzuführen, sehen viele Softwareprogramme nicht vor. Um Fehler manueller Korrekturen, die in solchen Fällen unerlässlich wären, zu vermeiden, wurde im Wege der Billigkeit eine andere Lösung gefunden.

Statt des Anrechnungsverfahrens mit der Anrechnungsbescheinigung kann ersatzweise die Regelung des § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG sinngemäß angewandt werden. Die voraussichtlich abzuführende, auf die deutsche Steuer anzurechnende schweizerische Steuer wird dabei bis zu einem Arbeitslohn von 40.000 Euro mit dem 3,5-fachen und ab einem Arbeitslohn von 40.001 Euro mit dem 2,5-fachen als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen. Bei diesem Antrag ist ebenfalls Bedingung, dass gleichzeitig mit dem formlosen Antrag auf Eintragung des Freibetrages eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird, vgl. Rz. 41 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung[2].

4. Steuerabzug beträgt weniger als 4,5 %

Ist die normale Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle ausnahmsweise niedriger als 4,5 % des gesamten steuerpflichtigen Arbeitslohns des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums, ist der für den Steuerpflichtigen günstigere Steuersatz anzuwenden.

[2] Fach A Teil 2 Nummer 1

Beispiel:

Eine in Basel wohnhafte Teilzeitkraft ist in Weil am Rhein beschäftigt. Der monatliche Bruttoarbeitslohn 2018 beträgt 1.300 € zuzüglich einem monatlichen Beitrag für eine nicht kapital-gedeckte Pensionskasse in Höhe von 100 €, für die die Voraussetzungen der Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40b EStG erfüllt sind. Der Firma liegt sowohl eine Ansässigkeitsbescheinigung als auch eine besondere Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts nach § 39 Abs. 3 EStG vor, aus der sich für die Arbeitnehmerin die Steuerklasse I sowie ein monatlicher Freibetrag in Höhe von 100 € ergibt.

Der Arbeitgeber hat folgende Vergleichsberechnung durchzuführen:

- Ermäßigte Abzugsteuer 1.400 € (1.300 € + 100 €) x 4,5 % = 63,00 €
  (Bemessungsgrundlage ist der gesamte steuerpflichtige Arbeitslohn, s.o.)
- Lohnsteuer nach allgemeinen Grundsätzen

  Lohnsteuer lt. Tabelle (A)

  1.200 € (1.300 € abzügl. Monatsfreibetrag) = 21,75 €

  pauschale Lohnsteuer von 100 € x 20 % = 20,00 €

  insgesamt 41,75 €

Die Lohnsteuerberechnung nach allgemeinen Grundsätzen ergibt eine geringere Steuer als die (höchstens zulässige) Abzugsteuer von 4,5 %. Der Arbeitgeber hat deshalb nur 41,75 € an Steuern für die schweizerische Teilzeitkraft einzubehalten.

Eine Vergleichsberechnung erübrigt sich jedoch, wenn der Arbeitgeber einen Steuerabzug nach der Steuerklasse VI vornehmen muss (weil z.B. die entsprechenden Bescheinigungen fehlen). In diesen Fällen ist die Lohnsteuer nach den Lohnsteuertabellen stets höher als die nach dem ermäßigten Steuersatz von 4,5 % höchstens zulässige Lohnsteuer.

Die Einstufung in Steuerklasse I ist nur zulässig, wenn eine besondere Bescheinigung des Betriebstättenfinanzamts nach § 39 Abs. 3 EStG vorliegt.

Auch im Falle der Vergleichsberechnung erstreckt sich der Quellensteuerabzug auf alle Vergütungen, unabhängig davon, wo die Arbeit ausgeübt wird, da die Grenzgängereigenschaft vorliegt.

Da die Vergleichsberechnung für jeden Lohnzahlungszeitraum separat durchzuführen ist, kann innerhalb eines Kalenderjahres sowohl die Vergleichsberechnung als auch die Beschränkung auf 4,5 % zur Anwendung kommen.

Beispiel:

Die o.g. Teilzeitkraft erhält im Dezember 2018 ein 13. Monatsgehalt in Höhe von 1.300 €.

Berechnung des Arbeitgebers:

- Ermäßigte Abzugsteuer

  2.700 € (1.300 € + 100 € + 1.300 €) x 4,5 % = 121,50 €
  (Bemessungsgrundlage ist der gesamte steuerpflichtige Arbeitslohn s.o.)
- Lohnsteuer nach allgemeinen Grundsätzen

  Lohnsteuer laufendes Gehalt (s.o.) = 21,75 €

  pauschale Lohnsteuer von 100 € x 20 % = 20,00 €

Lohnsteuer sonstiger Bezug =	147,00 €
Solidaritätszuschlag sonstiger Bezug =	8,08 €
insgesamt	196,83 €

Im Lohnzahlungszeitraum Dezember ist der ermäßigte Steuersatz von 4,5 % anzuwenden. Es erfolgt keine Umrechnung auf das gesamte Kalenderjahr.

5. Beiträge zur kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung

Beiträge des Arbeitgebers zur kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung sind im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG vorrangig steuerfrei. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitslohn aufgrund eines DBA in Deutschland nicht (z.B. bei Entsendung des Arbeitnehmers ins Ausland) oder nur beschränkt (z.B. mit 4,5 % bei einem Grenzgänger aus der Schweiz) besteuert wird. Die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Beiträge werden insgesamt nicht der Besteuerung unterworfen, auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG.

Dies gilt entsprechend für bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigten Grenzgänger mit Tätigkeit in Deutschland und Wohnsitz im Ausland, wenn der inländische Arbeitgeber Beiträge an eine nach § 3 Nr. 63 EStG begünstigte Versorgungseinrichtung leistet. Auch in diesem Fall hat der ausländische Staat das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA. Dementsprechend unterliegen bei Grenzgängern mit Wohnsitz in der Schweiz die vom inländischen Arbeitgeber geleisteten und nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Beiträge nicht dem Quellensteuerabzug von 4,5 % (Art. 15a DBA-Schweiz).

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

Bei diesem Personenkreis geht die Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA dem Art. 17 Abs. 1 DBA vor, vgl. BT-Drucksache 12/5195. Dies bedeutet, dass Art. 15a DBA auch bei angestellten Künstlern anwendbar ist, die in einem Arbeitsverhältnis zu einem privaten Arbeitgeber stehen. Vgl. hierzu auch Tz. 42 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängereigenschaft, Fach A Teil 2 Nummer 1.

7. Grenzgänger im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA)

Grenzgänger im öffentlichen Dienst stehen den bei privaten Arbeitgebern beschäftigten Grenzgängern gleich (Art. 19 Abs. 5 DBA). Handelt es sich bei den Grenzgängern im öffentlichen Dienst um Künstler, Musiker, Sportler und Artisten (Art. 17 DBA) ist auch hier der Steuerabzug auf 4,5 % der Bruttovergütungen beschränkt. § 50d EStG bleibt unberührt.

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

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

9. Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG

Unterliegt der Arbeitslohn des Grenzgängers in Ermangelung eines inländischen Arbeitgebers im Sinne von § 38 Abs. 1 EStG nicht dem inländischen (Lohn-)Steuerabzug, kann der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 7 EStG angeordnet werden (TVS-Formular AnStab). Der Steuerabzug ist gegenüber dem Vergütungsschuldner (in der Regel der zivilrechtliche Arbeitgeber oder ein evtl. vorhandener Auftraggeber)

anzuordnen und gilt nur für künftige Zahlungen. Der Steuerabzug beträgt grundsätzlich 25 % der gesamten Einnahmen, soweit der Arbeitnehmer nicht glaubhaft macht, dass die geschuldete Steuer niedriger ist.

Bei einem Grenzgänger im Sinne des Art. 15a DBA ist der Lohnsteuerabzug somit auf 4,5 % des nach inländischem Steuerrecht steuerpflichtigen Arbeitslohns (§ 2 LStDV) zu beschränken, wenn dem Arbeitgeber eine Ansässigkeitsbescheinigung des kantonalen Steueramtes vorliegt (Vordruck Gre-1 oder Gre-2, siehe Fach A Teil 4 Nummer 1 und 2).

Beispiel:

> Die M-Genossenschaft Basel ist alleiniger Anteilseigner der M-GmbH Lörrach. Der Geschäftsführer der M-GmbH ist ein in der Schweiz ansässiger Mitarbeiter der M-Genossenschaft Basel. Die Geschäftsführertätigkeit wird in Lörrach ausgeübt. Es findet keine Verrechnung der Lohnkosten statt. Dem Arbeitgeber liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. eine Verlängerung des kantonalen Steueramts vor.
>
> Gemäß Art. 15a DBA steht Deutschland die Quellensteuer in Höhe von 4,5 % des Bruttolohns zu. Es liegt kein inländischer Arbeitgeber gemäß § 38 EStG vor. Da der Arbeitnehmer ebenfalls im Ausland ansässig ist, müssten Steuer-Vorauszahlungen beim Arbeitnehmer festgesetzt werden. Es empfiehlt sich die Anordnung des Steuerabzugs gem. § 50a Abs. 7 EStG gegen den ausländischen Arbeitgeber.

Ist der Arbeitnehmer nicht Grenzgänger oder ist die normale Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle ausnahmsweise niedriger als 4,5 % des gesamten steuerpflichtigen Arbeitslohns des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums, kann der Steuerabzug durch Vorlage einer Bescheinigung (i.S. des § 39 EStG) des Betriebsstättenfinanzamts nach § 39b EStG vermindert werden.

10. Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b EStG

Für einen einpendelnden Grenzgänger ergibt sich der Inhalt der auszustellenden Lohnsteuerbescheinigung zusätzlich aus Art. 3 Abs. 2 des Zustimmungsgesetzes vom 30.09.1993. Danach hat der deutsche Arbeitgeber bei Beendigung eines Dienstverhältnisses, spätestens am Ende des Kalenderjahrs, auch in diesen Fällen eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln, wenn er eine maschinelle Lohnabrechnung verwendet. Nach dem Ausstellungsschreiben zur Lohnsteuerbescheinigung ist hier immer die „normale“ Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln. Die besondere Lohnsteuerbescheinigung (Vordruck LSt 6) ist nur zu verwenden, soweit der Arbeitgeber keine maschinelle Lohnabrechnung verwendet (BMF-Schreiben vom 27.09.2017, BStBl I S. 1339). 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 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. Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber innerhalb einer angemessenen Frist einen Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit den übermittelten Daten. Die Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster kann dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auch elektronisch zur Verfügung gestellt werden, vgl. § 41b Abs. 1 Satz 3 EStG.

11. Verpflichtung zur Änderung der Abzugsteuer

Das abweichende Steuerabzugsverfahren, nach dem die Lohnsteuer höchstens 4,5 % des steuer-pflichtigen Arbeitslohns betragen darf, ist nur solange zulässig, wie der Arbeitgeber erkennt, dass die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft erfüllt sind. Ist der Arbeitnehmer wegen Über-schreitens der 60-Tage-Grenze voraussichtlich oder tatsächlich 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 vom 30.09.1993).

Diese Verpflichtung zur Lohnsteuer-Nacherhebung bleibt auch nach Ablauf des Kalenderjahrs erhalten. Abweichend von § 41c Abs. 3 EStG ist bei einpendelnden Grenzgängern eine Änderung des Lohnsteuerabzugs für das vergangene Jahr über den Zeitpunkt der Übermittlung oder 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, die zuviel einbehaltene Lohnsteuer zu korrigieren. Das Zustimmungsgesetz sieht hier keine entsprechende Ausnahmeregelung vor. Nach diesem Zeitpunkt kann der einpendelnde Grenzgänger zuviel einbehaltene Lohnsteuer beim jeweiligen Betriebsstättenfinanzamt nur noch durch einen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§ 37 Abs. 2 AO) mit formlosem Antrag geltend machen.

Pflichtveranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG i.d.F. des JStG 2009)

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die sich auf der Bescheinigung nach § 39 Abs. 3 EStG (TVS-Vordruck „LSt 3 G“) einen Frei- oder Hinzurechnungsbetrag (= Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39 Abs. 4 Nr. 3 i.V. mit § 39a EStG) eintragen lassen, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG).

Durch die Regelung werden die beschränkt Steuerpflichtigen mit den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt, für die im Falle der Berücksichtigung eines Freibetrags eine Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG vorgeschrieben war. Der Vordruck „Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer“ enthält unter „Zur Beachtung“ den Hinweis, dass der Arbeitnehmer im Fall der Eintragung eines Freibetrags und bei Arbeitslohn von mehr als 11.600 € im VZ 2019 / 11.900 € im VZ 2020 verpflichtet ist, nach Ablauf des Kalenderjahres eine Einkommensteuererklärung beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt abzugeben.

Im Hinblick auf die Pflichtveranlagung sind in diesen Fällen die Abschriften des TVS-Vordrucks „LSt 3 G“ direkt von der Lohnsteuer-Arbeitgeberstelle an den zuständigen Veranlagungsbezirk weiterzuleiten.

Antragsveranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern

1. Antragsveranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 Buchst. b) EStG

Eine in der Schweiz ansässige Person, die in Deutschland nur der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt und kein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 EStG als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet wurde, kann keinen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer beim Arbeitgeberfinanzamt stellen, da sie ihren Wohnsitz nicht im Hoheitsgebiet der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) hat. Es verbleibt daher bei der Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.

2. Antragsveranlagung nach § 1 Abs. 3; Antrag zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist er mit den in Deutschland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Machen die inländischen Einkünfte einen großen Teil der Welteinkünfte des Steuerpflichtigen aus, so kann dieser unter folgenden Voraussetzungen einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht stellen:

- Es liegen inländische Einkünfte im Sinne von § 49 EStG vor und
- die Einkünfte unterliegen mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer (relative Grenze) oder
- die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht den Grundfreibetrag (absolute Grenze) und
- die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind vom Ansässigkeitsstaat bescheinigt worden (§ 1 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Für den Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht wird die absolute Einkunftsgrenze mit Verweis auf § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG ab dem VZ 2008 an den jeweiligen Grundfreibetrag gekoppelt (VZ 2020: 9.408 Euro). Gleiches gilt für die Einkunftsgrenze bei der Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (doppelter Grundfreibetrag – VZ 2020: 18.816 Euro). Die absolute Grenze in Höhe des aktuellen Grundfreibetrags ist entsprechend der Ländergruppeneinteilung zu kürzen. Die Ländergruppeneinteilung ab dem VZ 2017 (BMF-Schreiben vom 20.10.2016, BStBl I S. 1183) ist im ESt-Handbuch 2019 Anhang 2 III veröffentlicht.

Nach § 1a EStG können bei Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen oder die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind,

- Unterhaltsaufwendungen an einen geschiedenen Ehegatten/Lebenspartner (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG),
- Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG),
- Leistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG),
- Ausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG) abgezogen bzw.
- eine Zusammenveranlagung mit dem Ehegatten/Lebenspartner (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) durchgeführt und der Splittingtarif gewährt werden.

Voraussetzung hierfür ist weiter, dass

- der Steuerpflichtige selbst die Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Staates besitzt und

- der Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz in einem EU/EWR-Staat oder der Schweiz hat. Es ist nicht erforderlich, dass der Ehegatte/Lebenspartner die EU/EWR-Staatsangehörigkeit besitzt.

Für den Sonderausgabenabzug ist zudem eine Bescheinigung über die Besteuerung der Leistung im Wohnsitzstaat des (geschiedenen) Ehegatten/Lebenspartners erforderlich.

Hinweis zu der Schweiz

- § 1a Abs. 1 EStG ist – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – auch anwendbar, wenn der Leistungsempfänger bzw. der Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat (H 1a EStH 2019 „Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt in der Schweiz“), vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2013, BStBl I S. 1325.
- Hintergrund war die Entscheidung des EuGH vom 28.02.2013 (Az. C-425/11 Ettwein). Die Eheleute im Streitfall waren deutsche Staatsangehörige und unterlagen mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung im Inland. Der EuGH sah in der Versagung der Zusammenveranlagung nach § 1a EStG alleine wegen des Schweizer Wohnsitzes einen Verstoß gegen die mit der Schweiz abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen.

a. Antrag im Lohnsteuerabzugsverfahren

Die Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag kann der Steuerpflichtige bereits im laufenden VZ im Lohnsteuerermäßigungsverfahren bekommen. Hierzu ist das Formular „Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3 EStG“ (Anlage Grenzpendler) zu verwenden. Den Vordruck gibt es für Grenzpendler innerhalb der EU/EWR und für Grenzpendler außerhalb der EU/EWR. Der Vordruck ist nicht im Formular-Management-System des BMF enthalten. Er kann aber auf den Seiten des Finanzministeriums NRW oder des Bayerischen Landesamts für Steuern abgerufen werden.

Das Finanzamt stellt dann eine entsprechende Bescheinigung aus und übermittelt sie an den Arbeitnehmer, der diese dem Arbeitgeber vorzulegen hat.

Wurde der Antrag bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren gestellt, ergibt sich in der Regel eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung für das entsprechende Kalenderjahr, vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b EStG.

Wird nachträglich festgestellt, sei es durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch das Finanzamt, dass die Vorausaussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG nicht gegeben waren, ergibt sich die Veranlagungspflicht zur Einkommensteuer aus § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG.

b. Antrag im Veranlagungsverfahren

Nach § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG ist es erforderlich, dass die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Behörde nachgewiesen werden. Die erforderlichen Bescheinigungen sind grundsätzlich auf amtlichen Vordrucken zu erteilen. Die „Bescheinigung EU/EWR“ bzw. „Bescheinigung außerhalb EU/EWR“ sind im Formular-Management-System (FMS) in mehreren Sprachen abrufbar.

Der BFH hat mit Urteil vom 08.09.2010 – I R 80/09, BStBl 2011 II S.447 entschieden, dass für den nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kläger die Zusammenveranlagung mit seinem im EU/EWR-Ausland lebenden Ehegatten nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ohne Vorlage einer „Bescheinigung EU/EWR“ erfolgen kann. Somit kann der Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte nicht nur durch die „Bescheinigung EU/EWR“ erbracht werden, sondern auch auf andere Weise

(z.B. durch einen Steuerbescheid des ausländischen Fiskus). In den USA, Großbritannien, Italien, Kanada, Spanien, Polen, Tschechien, Ungarn und Irland ist die Selbstveranlagung üblich. In diesen Fällen genügt die Vorlage einer Kopie der Steuererklärung und eines Zahlungsnachweises.

Die nach § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG zum Nachweis der Höhe der nicht der deutschen Steuer unter-liegenden Einkünfte erforderliche Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde ist auch dann vorzulegen, wenn der Steuerpflichtige angibt, keine derartigen Einkünfte erzielt zu haben (sog. Nullbescheinigung).

Inhalt Fach C Teil 2

Ruhegehälter

1 Lohnsteuerabzug bei privatrechtlichen Ruhegehaltszahlungen in die Schweiz

2 Lohnsteuerabzug bei öffentlich-rechtlichen Ruhegehaltszahlungen in die Schweiz

Lohnsteuerabzug bei privatrechtlichen Ruhegehaltszahlungen in die Schweiz

Nach Art. 18 DBA-Schweiz steht dem DBA-Ansässigkeitsstaat Schweiz das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter zu, die ein deutscher Arbeitgeber an einen ehemaligen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz zahlt. Um im Lohnsteuerabzugsverfahren von einem Lohnsteuereinbehalt absehen zu können, ist die Ansässigkeit des Arbeitnehmers in der Schweiz grundsätzlich durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen. Aus Praktikabilitätsgründen haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder allerdings ein vereinfachtes Verfahren in den Fällen zu-gelassen, in denen der Arbeitnehmer in einem Staat wohnhaft ist, mit dem ein DBA besteht, das keine antragsgebundene Freistellung vorsieht. Einzelheiten hierzu sind in den Erlassen des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 12.11.1999 und vom 20.08.2002 (siehe Anlage) dargestellt.

Das DBA-Schweiz sieht weder in Art. 18 noch in Art. 28 ein Antragserfordernis für die Steuer-freistellung von Ruhegehältern im Lohnsteuerabzugsverfahren vor. Das vereinfachte Verfahren kann daher auch in Bezug auf die Schweiz angewandt werden.

Anlage 1

Steuerliche Behandlung von Ruhegehaltszahlungen deutscher Arbeitgeber an ehemalige Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland

Erlass FM BW vom 12.11.1999, Az.: 3 – S 130.1/52

Eine Freistellung von Ruhegehaltszahlungen an im Ausland wohnhafte ehemalige Arbeitnehmer nach dem jeweils einschlägigen DBA kommt grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn der Arbeitnehmer eine Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Wohnsitzfinanzamts vorlegt.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn von dem vorstehenden Grundsatz in bestimmten Fällen abgewichen wird. Die betroffenen Fälle und die dabei vom Steuerpflichtigen bzw. dem Arbeitgeber vorzulegenden Unterlagen ergeben sich aus den nachfolgenden Ausführungen. Ich weise jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die Vereinfachungen nur gelten, wenn in dem mit dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers geschlossenen DBA keine Regelung enthalten ist, die die Steuerfreistellung im Quellenstaat von einem Antrag abhängig macht (antragsgebundene Freistellung). Eine solche antragsgebundene Freistellung ist insbesondere in den DBA mit Frankreich, Italien, Norwegen, Schweden, *Schweiz*[3] und USA enthalten. Die Vereinfachung ist ebenfalls nicht anzuwenden für Freistellungen nach dem DBA-Südafrika.

Wenn die nachstehenden Vereinfachungen angewendet werden sollen, sind dem Finanzamt von den betroffenen Firmen (Arbeitgebern) nach Ländern sortierte Listen der Versorgungsempfänger zu übersenden und gleichzeitig zu erklären, dass gegen eine Weiterleitung der Listen an die betreffenden ausländischen Finanzbehörden keine Einwendungen erhoben werden. Diese Listen sind - anstelle der Unterrichtung der ausländischen Finanzbehörden im Einzelfall mittels Antrag auf Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung – den ausländischen Finanzbehörden im Rahmen des Auskunftsaustauschs zu übermitteln. Ein Beispiel für eine solche Liste ist als Anlage 1[4] beigefügt.

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Bundesländer. Ich bitte, die Finanzämter hiervon zu unterrichten.

[3] überholt
[4] hier nicht abgedruckt

Anlage 2

Steuerliche Behandlung von Ruhegehaltszahlungen deutscher Arbeitgeber an ehemalige Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland – Vereinfachtes Verfahren

Erlass FM BW vom 20.08.2002, Az.: 3 - S 130.1/52

Mit meinem Erlass vom 12.11.1999, Az.: 3 S 130.1/52, habe ich für die Steuerfreistellung von Ruhegehaltszahlungen deutscher Arbeitgeber an im Ausland wohnhafte ehemalige Arbeitnehmer nach den Doppelbesteuerungsabkommen Verfahrensvereinfachungen zugelassen, sofern die Freistellung nach dem jeweiligen Abkommen nicht antragsgebunden ist. Darüber hinaus ist in diesen Fällen auf Antrag der betroffenen Arbeitgeber auch das folgende vereinfachte Verfahren zuzulassen:

In Altfällen, in denen ehemalige Arbeitnehmer bereits vor dem 01.01.2001 ihren Wohnsitz in ihren Heimatstaat zurückverlegt haben, reicht es für die Steuerfreistellung aus, wenn der Arbeitgeber dem Finanzamt entsprechend meinem Erlass vom 12.11.1999 jährlich die nach Ländern sortierten Listen der Versorgungsempfänger übersendet, die anschließend an die betreffenden Wohnsitzstaaten weitergeleitet werden. Eines besonderen Ansässigkeitsnachweises bedarf es in diesen Fällen nicht.

In Neufällen, in denen ehemalige Arbeitnehmer ihren Wohnsitz nach dem 31.12.2000 in ihren Heimatstaat zurückverlegt haben, brauchen diese nur im Jahr ihres Wegzugs aus Deutschland eine Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Wohnsitzfinanzamts vorzulegen. In den Folgejahren reicht es dann ebenfalls aus, wenn der Arbeitgeber beim Finanzamt die nach Ländern sortierten Listen der Versorgungsempfänger zwecks Weiterleitung an die Wohnsitzstaaten einreicht.

Das Bundesfinanzministerium wird mit der jeweiligen ausländischen Steuerverwaltung abgestimmte zweisprachige Muster für Ansässigkeitsbescheinigungen erstellen und den Steuerverwaltungen der Länder übersenden.

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder.

Lohnsteuerabzug bei öffentlich-rechtlichen Ruhegehaltszahlungen in die Schweiz

Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter von ehemaligen Grenzgängern aus öffentlichen Kassen steht dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Kassenstaat hat den Steuerabzug bei ehemaligen Grenzgängern nach Art. 19 Abs. 5 i.V. mit 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.

Inhalt Fach C Teil 3

Vordrucke

1 Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 201_ für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

2 Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG für 201_

Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 201_
für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

Vordruck nachfolgend abgedruckt.

Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 20__ für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

Zur Beachtung:

Für Arbeitnehmer, die in der Bundesrepublik Deutschland (Inland) weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer), hat der Arbeitgeber die **Lohnsteuerabzugsmerkmale** ab 2020 **elektronisch** über das **ELStAM-Verfahren** abzurufen. Dieser Antrag ist daher nur dann zu verwenden, wenn Sie einen Freibetrag (**Abschnitt B**), die Begrenzung des Steuerabzugs (**Abschnitt C**) oder eine Steuerbefreiung (**Abschnitte D, E oder F**) beantragen möchten. In diesen Fällen stellt Ihnen das Betriebsstättenfinanzamt zur Vorlage bei Ihrem Arbeitgeber weiterhin eine **Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** aus, die für den vermerkten Gültigkeitszeitraum an die Stelle der ggf. bereits abgerufenen ELStAM tritt.

Wenn Sie **keinen Antrag** nach den **Abschnitten B, C, D, E oder F** stellen möchten, benötigt Ihr Arbeitgeber zum Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale Ihre steuerliche **Identifikationsnummer**. Sofern Ihnen diese noch nicht erteilt wurde, können Sie oder der von Ihnen bevollmächtigte Arbeitgeber die Zuteilung mit dem „Antrag auf Vergabe einer steuerlichen Identifikationsnummer für nicht meldepflichtige Personen durch das Finanzamt“ beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers beantragen [www.formulare-bfinv.de unter Formularcenter/Steuerformulare/Lohnsteuer (Arbeitnehmer)]. Wurde Ihnen bereits eine Identifikationsnummer zugeteilt, teilt das Betriebsstättenfinanzamt diese auf Anfrage mit.

Der Antrag auf Erteilung oder Änderung der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug kann nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt. Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern gilt die Einkommensteuer mit der Durchführung des Lohnsteuerabzugs grundsätzlich als abgegolten.

Insbesondere wenn Ihnen aufgrund der Angaben in Abschnitt B dieses Antrags ein Freibetrag in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragen wird und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 11.900 € übersteigt, sind Sie verpflichtet, nach Ablauf des Kalenderjahres eine **Einkommensteuererklärung** beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt abzugeben.

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien wird die einzubehaltende Lohnsteuer grundsätzlich um 8 % gemindert, wenn Sie in Belgien ansässig sind und Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Soweit diese Voraussetzungen vorliegen, enthält die von Ihnen beantragte Bescheinigung einen entsprechenden Hinweis für Ihren Arbeitgeber.

Wenn Sie eine Bescheinigung nach **Abschnitt C, D, E oder F** beantragen, ist außer diesem Abschnitt **nur noch Abschnitt A** auszufüllen. Bitte fügen Sie dem Antrag für dasselbe Kalenderjahr bereits erteilte Bescheinigungen bei.

Nach den Vorschriften der Datenschutzgesetze wird darauf hingewiesen, dass die Angabe der Telefonnummer freiwillig im Sinne dieser Gesetze ist und im Übrigen die mit diesem Antrag angeforderten Daten auf Grund der §§ 149, 150 der Abgabenordnung und der §§ 1 Abs. 4, 39 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes - EStG - erhoben werden. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung.

Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

(A) Angaben zur Person

Weiße Felder bitte ausfüllen oder [x] ankreuzen.

Identifikationsnummer -soweit erhalten- | Identifikationsnummer nicht vorhanden ☐

Name, Vorname | Geburtsdatum (Tag, Monat, Jahr)

Verheiratet/Lebensp. begründet seit | Verwitwet seit | Geschieden/Lebensp. aufgehoben seit | Dauernd getrennt lebend seit

Aufenthalt im Inland (ggf. jahresübergreifend) ☐ Nein ☐ Ja, vom | (vorauss.) bis | überwiegend tägliche Rückkehr an Wohnsitz im Ausland ☐ Nein ☐ Ja

Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort im Inland

Wohnsitz im Ausland ☐ Nein ☐ Ja | Straße, Hausnummer

Postleitzahl, Ort, Staat

Geburtsort | Staatsangehörigkeit

Bei Verheirateten/bei Lebenspartnerschaften: Der Ehegatte/Lebenspartner hat im Inland einen Wohnsitz ☐ Nein ☐ Ja | ein Arbeitsverhältnis ☐ Nein ☐ Ja

Aufenthalt des Ehegatten/Lebenspartners im Inland ☐ Nein | Ja, vom | (voraussichtlich) bis

(inländischer) Arbeitgeber der antragstellenden Person (Name, Anschrift)

Steuernummer

Beschäftigt als | seit | (voraussichtlich) bis

voraussichtlicher inländischer Jahresarbeitslohn | €

Weitere Arbeitgeber im laufenden Kalenderjahr (Name, Anschrift, Steuernummer) | vom - bis

Bescheinigungen für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer für das laufende Kalenderjahr sind mir bereits erteilt worden ☐ Nein | Ja, vom Finanzamt

(B) Berücksichtigung von Freibeträgen

I. Werbungskosten

Nur ausfüllen, wenn die Werbungskosten höher sind als der (ggf. zeitanteilige) maßgebende Pauschbetrag von 1000 €/102 €.

Erläuterungen

1. Wege zwischen Wohnung und erste Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale)

Die Wege werden ganz oder teilweise zurückgelegt mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen ☐ privaten Kfz ☐ Firmenwagen

Fahrtkostenersatz des Arbeitgebers [1] €

erste Tätigkeitsstätte in (Ort und Straße) - ggf. nach besonderer Aufstellung -	Arbeitstage je Woche	Urlaubs- und Krankheitstage
1.		
2.		

Behinderungsgrad mind. 70 oder mind. 50 und Merkzeichen „G" ☐ Ja

Tätigkeitsstätte Nr.	aufgesucht an Tagen	einfache Entfernung (km)	davon zurückgelegte km mit eigenem oder zur Nutzung überlassenen Pkw [2] [3]	Sammelbeförderung des Arbeitgebers	öffentl. Verkehrsmitteln, Motorrad, Fahrrad o.ä., als Fußgänger, als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft [2]	Aufwendungen für öffentl. Verkehrsmittel [4]	EUR

2. Beiträge zu Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände)

3. Aufwendungen für Arbeitsmittel (Art der Arbeitsmittel) [5] - soweit nicht steuerfrei ersetzt -

4. Weitere Werbungskosten (z.B. Fortbildungskosten, Fahrt-/Übernachtungskosten bei Auswärtstätigkeit) [5]
- soweit nicht steuerfrei ersetzt -

5. Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung bei Auswärtstätigkeit [7]

Abwesenheitsdauer mehr als 8 Std.
Zahl der Tage ____ x 14 € 0

An-/Abreisetag (bei auswärtiger Übernachtung)
Zahl der Tage ____ x 14 € 0

Abwesenheitsdauer 24 Std.
Zahl der Tage ____ x 28 € 0

Summe Pauschbeträge 0,00 €

Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung [8] (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) [9]
- € | steuerfreier Arbeitgeberersatz - € = | - 0,00 € = | 0,00

6. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung
Der doppelte Haushalt ist aus beruflichem Anlass begründet worden

Beschäftigungsort

Grund [5] | am | besteht voraussichtlich bis

Eigener Hausstand am Lebensmittelpunkt: ☐ Nein ☐ Ja, in | seit

Kosten der ersten Fahrt zum Beschäftigungsort und der letzten Fahrt zum eigenen Hausstand
☐ mit öffentlichen Verkehrsmitteln ☐ mit privatem Kfz Entfernung km x € | 0,00 € | steuerfreier Arbeitgeberersatz € = | 0,00

Fahrtkosten für Heimfahrten (nicht bei Firmenwagennutzung) [3] [4] [6]
☐ einfache Entfernung ohne Flugstrecken ____ km x Anzahl ____ x 0,30 € = 0,00 € - € = 0,00

Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort (lt. Nachweis)
höchstens 1.000 € im Monat € - € = 0,00

☐ mit öffentlichen Verkehrsmitteln = € - € = 0,00

Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung [5] [7]

An-/Abreisetag (bei auswärtiger Übernachtung)
Zahl der Tage ____ x 14 € 0

Abwesenheitsdauer 24 Std.
Zahl der Tage ____ x 28 € 0

Summe Pauschbeträge 0,00 €

Kürzungsbeträge wegen Mahlzeitengestellung [8] (eigene Zuzahlungen sind ggf. gegenzurechnen) [9]
- € | steuerfreier Arbeitgeberersatz - € = | - 0,00 € = | 0,00

Summe

Finanzamts

Vermerke des

→ **Summe** €

abzüglich - ggf. zeitanteiligen - maßgebenden Pauschbetrag von 1000 €/102 €

Se.: €

Übertragen in Vfg.

1) Nur Fahrtkostenersatz eintragen, der pauschal besteuert oder steuerfrei gewährt wird

2) Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 € je Entfernungskilometer; bei anderen Verkehrsmitteln als eigenem oder zur Nutzung überlassenen Pkw höchstens 4.500 €.

3) Erhöhter Kilometersatz wegen Behinderung: 0,60 € je Entfernungskilometer

4) Die tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel (ohne Flug- und Fährkosten) werden nur angesetzt, wenn sie höher sind als die Entfernungspauschale.

5) Ggf. auf gesonderem Blatt erläutern

6) Die Aufwendungen für Heimflüge oder die anstelle der Aufwendungen für Heimfahrten entstehenden Telefonkosten bitte auf besonderem Blatt erläutern

7) nur für die ersten drei Monate an der selben Tätigkeitsstätte/demselben Tätigkeitsort

8) je Mahlzeit: Frühstück: 5,60 € Mittagessen: 11,20 € Abendessen: 11,20 €

9) max. in Höhe des jeweiligen Kürzungsbetrags anrechenbar

Bitte Belege beifügen !

Bitte Belege beifügen !

II. Sonderausgaben		EUR	Vermerke des Finanzamts
Spenden und Mitgliedsbeiträge **Bitte jeweils Bescheinigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beifügen**			→ Summe € abzüglich – ggf. zeitanteiligen – Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € - € Se.: € Übertragen in Vfg.
a) Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke			
b) Spenden in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung			
c) Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien			
Summe			
III. Freibetrag wegen Förderung des Wohneigentums	☐ wie im Vorjahr		
	☐ Erstmaliger Antrag oder Änderung gegenüber dem Vorjahr (Ermittlung bitte auf gesondertem Blatt erläutern)		€ Übertragen in Vfg.

IV. Übertragung Freibetrag/Hinzurechnungsbetrag

☐ Der Jahresarbeitslohn aus meinem ersten Dienstverhältnis beträgt bei Steuerklasse I in 2020 voraussichtlich nicht mehr als 12.974 €.

Bitte tragen Sie auf der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für mein zweites Dienstverhältnis einen Freibetrag in Höhe von _____ €,

für ein drittes oder weiteres Dienstverhältnis einen Freibetrag in Höhe von _____ €

und einen entsprechenden Hinzurechnungsbetrag auf der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für das erste Dienstverhältnis ein. **Die Bescheinigung(en) für den Lohnsteuerabzug habe ich beigefügt.**

(C) Begrenzung des Steuerabzugs bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Versorgungsempfängern

Ich bin Empfänger von Versorgungsleistungen i.S.d. § 19 EStG

☐ Ich beantrage, die Besteuerung der Versorgungsleistungen nach Artikel 18 Abs. 1 DBA Norwegen auf 15 % der Bruttozahlung zu begrenzen.

☐ Es liegen Versorgungsleistungen nach Artikel 17 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 DBA Spanien vor, die erstmals nach dem 31.12.2014 zufließen. Die Besteuerung ist auf 5 % des Bruttobetrags zu begrenzen.

(D) Steuerbefreiung von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Studenten

Ich bin Student einer Lehranstalt außerhalb der Bundesrepublik Deutschland. Eine Bescheinigung der Lehranstalt über die Studenteneigenschaft und ggf. über die Notwendigkeit einer praktischen Ausbildung ist beigefügt.

Bezeichnung der Lehranstalt	Ort, Staat	
Studienfach	Art der Tätigkeit, für die eine Steuerbefreiung beantragt wird	Höhe des monatlichen Arbeitslohns €

(E) Steuerbefreiung von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Versorgungsempfängern

Ich bin Empfänger von Versorgungsleistungen i. S. d. § 19 EStG, die nach § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG und dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und

Staat	Artikel/Absatz	nicht dem Steuerabzug unterliegen.

Eine Ansässigkeitsbescheinigung des Wohnsitzfinanzamts ist beigefügt.

☐ Ich beantrage, die Versorgungsleistungen nach Artikel 18 Abs. 2 DBA Türkei bis zur Höhe von 10.000 € von der Besteuerung freizustellen und die Besteuerung auf 10 % zu begrenzen.

☐ Ich beantrage, die Versorgungsleistungen nach Artikel 17 Abs. 2 DBA Niederlande von der Besteuerung freizustellen. Meine gesamten Alterseinkünfte überschreiten nicht den Betrag von 15.000 € im Kalenderjahr. **Ein Nachweis ist beigefügt.**

(F) Steuerbefreiung aus anderen Gründen

Der von mir bezogene inländische Arbeitslohn unterliegt nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und

Staat	Artikel/Absatz	nicht der Besteuerung im Inland.

Gründe bitte auf gesondertem Blatt erläutern.

Bei der Ausfertigung des Antrags hat mitgewirkt
Herr/Frau/Firma | in | Telefonnummer

Ich nehme zur Kenntnis, dass ich verpflichtet bin, unverzüglich die Änderung der Bescheinigung zu beantragen, wenn
– ich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland begründe;
– im Fall eines Antrags nach **Abschnitt D** meine Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland über 183 Tage im Kalenderjahr hinausgeht.

Vollmacht

Die Bescheinigung soll nicht mir zugesandt werden, sondern an (z.B. an den Arbeitgeber)

Name

Adresse (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort)

(Datum) (Unterschrift der antragstellenden Person)

- Nur vom Finanzamt auszufüllen -
Verfügung

1. ☐ Bescheinigung für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer ist zu erteilen; ggf, nach Vergabe der Identifikationsnummer

a) maßgebliche Steuerklasse ☐ eins ☐ sechs — Gültig vom - bis

b) Freibeträge: — EUR

	EUR	Gültig vom - bis
Werbungskosten		
Sonderausgaben - § 10b EStG		
- Förderung des Wohneigentums		
Freibetrag insgesamt		
Hinzurechnungsbetrag		
zu bescheinigender Jahresbetrag		
bisher berücksichtigt		
verbleibender Freibetrag		Gültig vom - bis
Monatsbetrag		
Wochenbetrag		
Tagesbetrag		

2. ☐ Hinzurechnungsbetrag auf der ersten Lohnsteuerabzugsbescheinigung

Jahresbetrag	Monatsbetrag	Wochenbetrag	Tagesbetrag	Gültig vom - bis
€	€	€	€	

3. ☐	Minderung der Lohnsteuer nach dem DBA Belgien in der Bescheinigung aufnehmen (nicht bei Geschäftsführern und Vorständen i.S.d. Art. 16 Abs. 2 DBA Belgien)	Gültig vom - bis
4. ☐	Begrenzung auf 15 % nach Art. 18 Abs. 1 DBA Norwegen in der Bescheinigung aufnehmen	Gültig vom - bis
5. ☐	Begrenzung auf 5 % nach Art. 17 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 DBA Spanien in der Bescheinigung aufnehmen	Gültig vom - bis
6. ☐	Freistellung der Versorgungsleistungen bis 10.000 €/Begrenzung auf 10 % nach Art. 18 Abs. 2 DBA Türkei in der Bescheinigung	Gültig vom - bis
7. ☐	Freistellungsbescheinigung nach § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG ist zu erteilen	Gültig vom - bis
8. ☐	Belege an Antragsteller zurück am	
9. ☐	Bescheinigung(en) zur Post am	
10. ☐	Vormerken für ESt-Veranlagung	

11. Z.d.A.

(Sachgebietsleiter) (Datum) (Sachbearbeiter)

Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuer-pflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG für 201_

Vordruck nachfolgend abgedruckt.

Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG für 201_
(Anlage Grenzpendler EU/EWR)

Zur Beachtung:

Für Arbeitnehmer **mit** Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates, die in der Bundesrepublik Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wird auf Grund dieses Antrags eine Bescheinigung über die für den Steuerabzug vom Arbeitslohn maßgebenden persönlichen Besteuerungsmerkmale ausgestellt. Diese ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Für die Ausstellung der Bescheinigung ist das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig. Wird lediglich die Bescheinigung der Steuerklasse I beantragt, kann die Bescheinigung auch vom Arbeitgeber im Namen des Arbeitnehmers beantragt werden.

Sie werden als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn die Summe Ihrer Einkünfte mindestens zu **90 %** der deutschen Einkommensteuer unterliegt oder wenn die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den **Grundfreibetrag** (8.820 €, ab 2018: 9.000 €; ggf. nach den Verhältnissen Ihres Wohnsitzstaates gemindert) nicht übersteigen. Sind Sie verheiratet oder haben Sie eine eingetragene Lebenspartnerschaft begründet und leben von Ihrem Ehegatten/Lebenspartner nicht dauernd getrennt, ist für die Bescheinigung der Steuerklasse III Voraussetzung, dass die Einkünfte beider Ehegatten/Lebenspartner zusammen die Einkommensgrenzen erfüllen, wobei der Grundfreibetrag zu verdoppeln ist; weitere Voraussetzung ist, dass der Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz hat. In diesem Fall ist dieser Vordruck auch von Ihrem Ehegatten/Lebenspartner zu unterschreiben. Lassen Sie sich bitte Ihre nachfolgenden Angaben durch die für Sie zuständige ausländische Steuerbehörde in **Abschnitt D** bestätigen; hierauf kann verzichtet werden, wenn für einen der beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume bereits eine von der ausländischen Steuerbehörde bestätigte Anlage vorliegt und sich die Verhältnisse nicht geändert haben.

Für weitere Steuerermäßigungen einschließlich Kinderfreibeträge verwenden Sie bitte **zusätzlich** den Vordruck „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung".

Nach Ablauf eines Kalenderjahres sind Sie und ggf. Ihr Ehegatte/Lebenspartner zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Die hierfür erforderliche Lohnsteuerbescheinigung erhalten Sie von Ihrem Arbeitgeber. Für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung ist das Betriebsstättenfinanzamt Ihres Arbeitgebers zuständig.

Dieser Vordruck ist auch zu verwenden, wenn Sie als deutscher Staatsangehöriger Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen und auf Grund eines dienstlichen Auftrags im Ausland – auch außerhalb eines EU-/EWR-Staates – tätig sind. Dies gilt nicht für Angehörige des diplomatischen oder konsularischen Dienstes.

Nach den Vorschriften der Datenschutzgesetze wird darauf hingewiesen, dass die mit diesem Antrag angeforderten Daten auf Grund der §§ 149, 150 der Abgabenordnung (AO) und der §§ 1 Abs. 3, 1a Abs. 1 Nr. 2, 39 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erhoben werden.

Weiße Felder bitte ausfüllen oder ☒ ankreuzen.

Ⓐ Angaben zur Person

Antragstellende Person	**Ehegatte/Lebenspartner**
Identifikationsnummer - soweit erhalten -	Identifikationsnummer - soweit erhalten -
Familienname, Vorname und ggf. Geburtsname	Familienname, Vorname und ggf. Geburtsname
Geburtsdatum Tag Monat Jahr Staatsangehörigkeit	Geburtsdatum Tag Monat Jahr Staatsangehörigkeit
Wohnsitz im Ausland (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort, Staat)	
Zuletzt zuständiges inländisches Finanzamt, Steuernummer	
Arbeitgeber im Inland (Name, Anschrift, Steuernummer)	Arbeitgeber im Inland (Name, Anschrift, Steuernummer)
Beschäftigt vom / (voraussichtlich) bis	Beschäftigt vom / (voraussichtlich) bis

☐ Ich beantrage die Steuerklasse I

☐ Ich beantrage die Steuerklasse III — Bei Ehegatten/Lebenspartnern, die beide Arbeitslohn beziehen: Wir beantragen die Steuerklassenkombination ☐ drei/fünf ☐ vier/vier ☐ fünf/drei

Bescheinigungen für den Steuerabzug vom Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr sind mir bereits erteilt worden ☐ Nein ☐ Ja, vom Finanzamt

Ⓑ Angaben zu den Einkünften der antragstellenden Person

Voraussichtlicher Bruttoarbeitslohn (einschließlich Sachbezüge, Gratifikationen, Tantiemen usw.)		
im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
€	in Landeswährung	in Landeswährung
Voraussichtliche andere Einkünfte		
im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
Einkunftsart	Einkunftsart in Landeswährung	Einkunftsart in Landeswährung
€		

Ⓒ Angaben zu den Einkünften des Ehegatten/Lebenspartners

Voraussichtlicher Bruttoarbeitslohn (einschließlich Sachbezüge, Gratifikationen, Tantiemen usw.)		
im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
€	in Landeswährung	in Landeswährung
Voraussichtliche andere Einkünfte		
im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
Einkunftsart	Einkunftsart in Landeswährung	Einkunftsart in Landeswährung
€		

Versicherung

☐ Abschnitt D wurde nicht ausgefüllt, weil für einen der beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume (Kalenderjahr _____, Steuernummer _____) bereits eine Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde vorgelegt wurde und sich die Verhältnisse nicht geändert haben.

Bei der Ausfertigung dieses Antrags hat mitgewirkt:
Herr/Frau/Firma

(Datum)	(Unterschrift der antragstellenden Person)	(Unterschrift des Ehegatten/Lebenspartners)	Falls der Antrag im Namen des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber gestellt wird: (Unterschrift des Arbeitgebers)

Ⓓ Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde

Name und Anschrift der ausländischen Steuerbehörde

Es wird hiermit bestätigt,

1. dass die auf der Seite 1 genannte(n) steuerpflichtige(n) Person(en) ihren Wohnsitz in unserem Staat hat/haben;

2. dass nichts bekannt ist, was zu den in diesem Antrag gemachten Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht.

Ort _____ Datum _____ Dienststempel und Unterschrift _____

Verfügung des Finanzamts

1. Die Summe der Einkünfte des Arbeitnehmers unterliegt mindestens zu 90% der deutschen Einkommensteuer **oder** die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht den Grundfreibetrag; Grundsatz: Steuerklasse I; im Fall von Ehegatte/Lebenspartnern müssen für die Berücksichtigung der Steuerklasse III die gemeinsamen Einkünfte die Einkommensvoraussetzungen unter Verdopplung des Grundfreibetrags erfüllen; Bescheinigung nach § 1 Abs. 3 i. V. m. § 39 Abs. 2 und 3 EStG ist zu erteilen.

a) - Maßgebliche Steuerklasse/Faktor/Zahl der Kinderfreibeträge..... _____ Gültig vom - bis

- die Steuerklasse/Faktor/Zahl der Kinderfreibeträge ist zu ändern in ..... _____ Gültig vom - bis

EUR

b) Freibetrag/Hinzurechnungsbetrag insgesamt
(lt. Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung) ..... _____
bisher berücksichtigt ..... _____
verbleibender Betrag ..... _____ Gültig vom - bis

Monatsbetrag _____ Wochenbetrag _____ Tagesbetrag _____

c) ☐ Minderung der Lohnsteuer nach dem DBA Belgien ist in die Bescheinigung aufzunehmen (nicht bei Geschäftsführern und Vorständen i. S. d. Art. 16 Abs. 2 DBA Belgien)

d) Vormerken für ESt-Veranlagung .....

2. Die Summe der Einkünfte des Arbeitnehmers unterliegt **nicht** mindestens zu 90% der deutschen Einkommensteuer **und** die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übersteigen den Grundfreibetrag; Bescheinigung nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 39 Abs. 2 und 3 EStG ist zu erteilen.

a) Maßgebliche Steuerklasse ☐ eins ☐ sechs _____ Gültig vom - bis

EUR

b) Freibeträge:
Werbungskosten ..... _____
Sonderausgaben - § 10b EStG ..... _____
- §§ 10e, 10i EStG ..... _____
Freibetrag insgesamt ..... _____
bisher berücksichtigt ..... _____
verbleibender Freibetrag ..... _____ Gültig vom - bis

Monatsbetrag _____ Wochenbetrag _____ Tagesbetrag _____

c) ☐ Minderung der Lohnsteuer nach dem DBA Belgien ist in die Bescheinigung aufzunehmen (nicht bei Geschäftsführern und Vorständen i. S. d. Art. 16 Abs. 2 DBA Belgien)

3. Bescheinigung und Belege an Antragsteller zurück am .....

4. Z. d. A.

(Sachgebietsleiter)	(Datum)	(Sachbearbeiter)

Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG für 201_
(Anlage Grenzpendler EU/EWR)

Zur Beachtung:

Für Arbeitnehmer **mit** Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates, die in der Bundesrepublik Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wird auf Grund dieses Antrags eine Bescheinigung über die für den Steuerabzug vom Arbeitslohn maßgebenden persönlichen Besteuerungsmerkmale ausgestellt. Diese ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Für die Ausstellung der Bescheinigung ist das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig. Wird lediglich die Bescheinigung der Steuerklasse I beantragt, kann die Bescheinigung auch vom Arbeitgeber im Namen des Arbeitnehmers beantragt werden.

Sie werden als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn die Summe Ihrer Einkünfte mindestens zu **90 %** der deutschen Einkommensteuer unterliegt oder wenn die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den **Grundfreibetrag** (8.820 €, ab 2018: 9.000 €; ggf. nach den Verhältnissen Ihres Wohnsitzstaates gemindert) nicht übersteigen. Sind Sie verheiratet oder haben Sie eine eingetragene Lebenspartnerschaft begründet und leben von Ihrem Ehegatten/Lebenspartner nicht dauernd getrennt, ist für die Bescheinigung der Steuerklasse III Voraussetzung, dass die Einkünfte beider Ehegatten/Lebenspartner zusammen die Einkommensgrenzen erfüllen, wobei der Grundfreibetrag zu verdoppeln ist; weitere Voraussetzung ist, dass der Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz hat. In diesem Fall ist dieser Vordruck auch von Ihrem Ehegatten/Lebenspartner zu unterschreiben. Lassen Sie sich bitte Ihre nachfolgenden Angaben durch die für Sie zuständige ausländische Steuerbehörde in **Abschnitt D** bestätigen; hierauf kann verzichtet werden, wenn für einen der beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume bereits eine von der ausländischen Steuerbehörde bestätigte Anlage vorliegt und sich die Verhältnisse nicht geändert haben.

Für weitere Steuerermäßigungen einschließlich Kinderfreibeträge verwenden Sie bitte **zusätzlich** den Vordruck „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung".

Nach Ablauf eines Kalenderjahres sind Sie und ggf. Ihr Ehegatte/Lebenspartner zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Die hierfür erforderliche Lohnsteuerbescheinigung erhalten Sie von Ihrem Arbeitgeber. Für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung ist das Betriebsstättenfinanzamt Ihres Arbeitgebers zuständig.

Dieser Vordruck ist auch zu verwenden, wenn Sie als deutscher Staatsangehöriger Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen und auf Grund eines dienstlichen Auftrags im Ausland – auch außerhalb eines EU-/EWR-Staates – tätig sind. Dies gilt nicht für Angehörige des diplomatischen oder konsularischen Dienstes.

Nach den Vorschriften der Datenschutzgesetze wird darauf hingewiesen, dass die mit diesem Antrag angeforderten Daten auf Grund der §§ 149, 150 der Abgabenordnung (AO) und der §§ 1 Abs. 3, 1a Abs. 1 Nr. 2, 39 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erhoben werden.

Weiße Felder bitte ausfüllen oder ☒ ankreuzen.

Ⓐ Angaben zur Person

Antragstellende Person	**Ehegatte/Lebenspartner**
Identifikationsnummer - soweit erhalten -	Identifikationsnummer - soweit erhalten -
Familienname, Vorname und ggf. Geburtsname	Familienname, Vorname und ggf. Geburtsname
Geburtsdatum Tag Monat Jahr Staatsangehörigkeit	Geburtsdatum Tag Monat Jahr Staatsangehörigkeit
Wohnsitz im Ausland (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort, Staat)	
Zuletzt zuständiges inländisches Finanzamt, Steuernummer	
Arbeitgeber im Inland (Name, Anschrift, Steuernummer)	Arbeitgeber im Inland (Name, Anschrift, Steuernummer)
Beschäftigt vom / (voraussichtlich) bis	Beschäftigt vom / (voraussichtlich) bis

☐ Ich beantrage die Steuerklasse I

☐ Ich beantrage die Steuerklasse III — Bei Ehegatten/Lebenspartnern, die beide Arbeitslohn beziehen: Wir beantragen die Steuerklassenkombination ☐ drei/fünf ☐ vier/vier ☐ fünf/drei

Bescheinigungen für den Steuerabzug vom Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr sind mir bereits erteilt worden ☐ Nein ☐ Ja, vom Finanzamt

Ⓑ Angaben zu den Einkünften der antragstellenden Person

Voraussichtlicher Bruttoarbeitslohn (einschließlich Sachbezüge, Gratifikationen, Tantiemen usw.)

im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
€	in Landeswährung	in Landeswährung

Voraussichtliche andere Einkünfte

im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
Einkunftsart	Einkunftsart	Einkunftsart
€	in Landeswährung	in Landeswährung

Ⓒ Angaben zu den Einkünften des Ehegatten/Lebenspartners

Voraussichtlicher Bruttoarbeitslohn (einschließlich Sachbezüge, Gratifikationen, Tantiemen usw.)

im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
€	in Landeswährung	in Landeswährung

Voraussichtliche andere Einkünfte

im Inland	im Wohnsitzstaat	in (Drittstaat)
Einkunftsart	Einkunftsart	Einkunftsart
€	in Landeswährung	in Landeswährung

Versicherung

☐ Abschnitt D wurde nicht ausgefüllt, weil für einen der beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume (Kalenderjahr _____, Steuernummer _____) bereits eine Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde vorgelegt wurde und sich die Verhältnisse nicht geändert haben.

Bei der Ausfertigung dieses Antrags hat mitgewirkt:
Herr/Frau/Firma

(Datum)	(Unterschrift der antragstellenden Person)	(Unterschrift des Ehegatten/Lebenspartners)	Falls der Antrag im Namen des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber gestellt wird: (Unterschrift des Arbeitgebers)

Ⓓ Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde

Name und Anschrift der ausländischen Steuerbehörde

Es wird hiermit bestätigt,

1. dass die auf der Seite 1 genannte(n) steuerpflichtige(n) Person(en) ihren Wohnsitz in unserem Staat hat/haben;

2. dass nichts bekannt ist, was zu den in diesem Antrag gemachten Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht.

Ort	Datum		Dienststempel und Unterschrift

Inhalt Fach D Teil 1

Schweizerische Gesetze/Verwaltungsanweisungen

1 Bundesgesetz der Schweiz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20.03.1981 – Auszüge

2 Das Schweizer Obligationenrecht (OR) – Auszüge

3 Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22.07.2013 zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

4 Kreisschreiben Nr. 17 vom 03.10.2007 zur Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge

5 Kreisschreiben Nr. 18 vom 17.07.2008 zur Steuerlichen Behandlung von Vorsorgebeiträgen und -leistungen der Säule 3a

Bundesgesetz der Schweiz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20.03.1981 – Auszüge[1]

Art. 1a Versicherte

1 Obligatorisch versichert sind nach diesem Gesetz:
   a. die in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmer, einschließlich der Heimarbeiter, Lehrlinge, Praktikanten, Volontäre sowie der in Lehr- oder Invalidenwerkstätten tätigen Personen.
   b. die Personen, welche die Voraussetzungen nach Artikel 8 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes vom 25. Juni 1982 (AVIG) erfüllen oder Entschädigungen nach Artikel 29 AVIG beziehen (arbeitslose Personen).

2 Der Bundesrat kann die Versicherungspflicht ausdehnen auf Personen, die in einem arbeitsvertragsähnlichen Verhältnis stehen. Er kann Ausnahmen von der Versicherungspflicht vorsehen, namentlich für mitarbeitende Familienglieder, für unregelmäßig Beschäftigte und für Personen, die im Sinne von Art. 2 Abs. 2 des Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 von Vorrechten, Immunitäten und Erleichterungen begünstigt sind.

Art. 2 Räumliche Geltung

1 Wird ein Arbeitnehmer eines Arbeitgebers in der Schweiz für beschränkte Zeit im Ausland beschäftigt, so wird die Versicherung nicht unterbrochen.

2 Nicht versichert sind Arbeitnehmer, die von einem Arbeitgeber im Ausland für beschränkte Zeit in die Schweiz entsandt werden.

3 Der Bundesrat kann abweichende Vorschriften erlassen, namentlich für Arbeitnehmer von Transportbetrieben und öffentlichen Verwaltungen.

Art. 3 Beginn, Ende und Ruhen der Versicherung

1 Die Versicherung beginnt an dem Tag, an dem das Arbeitsverhältnis anfängt oder erstmals Lohnanspruch besteht, in jedem Fall aber im Zeitpunkt, da der Arbeitnehmer sich auf den Weg zur Arbeit begibt. Für arbeitslose Personen beginnt sie mit dem Tag, an dem erstmals die Anspruchsvoraussetzungen nach Artikel 8 AVIG erfüllt sind oder Entschädigungen nach Artikel 29 AVIG bezogen werden

2 Die Versicherung endet mit dem 31. Tag nach dem Tag, an dem der Anspruch auf mindestens den halben Lohn aufhört und für arbeitslose Personen mit dem 31. Tag nach dem Tag, an dem letztmals die Anspruchsvoraussetzungen nach Artikel 8 AVIG erfüllt oder Entschädigungen nach Artikel 29 AVIG bezogen worden sind.

3 Der Versicherer hat dem Versicherten die Möglichkeit zu bieten, die Versicherung durch besondere Abrede bis zu sechs Monaten zu verlängern.

4 Die Versicherung ruht, wenn der Versicherte der Militärversicherung oder einer ausländischen obligatorischen Unfallversicherung untersteht.

5 Der Bundesrat regelt die Vergütungen und Ersatzeinkünfte, die als Lohn gelten, sowie die Form und den Inhalt von Abreden über die Verlängerung von Versicherungen.

[…]

[1] Angaben ohne Gewähr;
Stand 01.01.2020 (http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19810038/index.html)

Art. 6 Allgemeines

1 Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, werden die Versicherungsleistungen bei Berufsunfällen, Nichtberufsunfällen und Berufskrankheiten gewährt.
2 Die Versicherung erbringt ihre Leistungen auch bei folgenden Körperschädigungen, sofern sie nicht vorwiegend auf Abnützung oder Erkrankung zurückzuführen sind:

a. Knochenbrüche;
b. Verrenkungen von Gelenken;
c. Meniskusrisse;
d. Muskelrisse;
e. Muskelzerrungen;
f. Sehnenrisse;
g. Bandläsionen;
h. Trommelfellverletzungen.

3 Die Versicherung erbringt ihre Leistungen außerdem für Schädigungen, die dem Verunfallten bei der Heilbehandlung zugefügt werden (Art. 10).

Art. 7 Berufsunfälle

1 Als Berufsunfälle gelten Unfälle (Art. 4 ATSG[2]), die dem Versicherten zustoßen:

a. bei Arbeiten, die er auf Anordnung des Arbeitgebers oder in dessen Interesse ausführt
b. während der Arbeitspausen sowie vor und nach der Arbeit, wenn er sich befugterweise auf der Arbeitsstätte oder im Bereich der mit seiner beruflichen Tätigkeit zusammenhängenden Gefahren aufhält.

2 Für Teilzeitbeschäftigte, deren Arbeitsdauer das vom Bundesrat festzusetzende Mindestmaß nicht erreicht, gelten auch Unfälle auf dem Arbeitsweg als Berufsunfälle.
3 Der Bundesrat kann für Wirtschaftszweige mit besonderen Betriebsformen, namentlich für die Landwirtschaft und das Kleingewerbe, den Berufsunfall abweichend umschreiben.

Art. 8 Nichtberufsunfälle

1 Als Nichtberufsunfälle gelten alle Unfälle (Art. 4 ATSG), die nicht zu den Berufsunfällen zählen.
2 Teilzeitbeschäftigte nach Art. 7 Abs. 2 sind gegen Nichtberufsunfälle nicht versichert.

Art. 9 Berufskrankheiten

1 Als Berufskrankheiten gelten Krankheiten (Art. 3 ATSG), die bei der beruflichen Tätigkeit ausschließlich oder vorwiegend durch schädigende Stoffe oder bestimmte Arbeiten verursacht worden sind. Der Bundesrat erstellt die Liste dieser Stoffe und Arbeiten sowie der arbeitsbedingten Erkrankungen.
2 Als Berufskrankheiten gelten auch andere Krankheiten, von denen nachgewiesen wird, dass sie ausschließlich oder stark überwiegend durch berufliche Tätigkeit verursacht worden sind.
3 Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind Berufskrankheiten von ihrem Ausbruch an einem Berufsunfall gleichgestellt. Sie gelten als ausgebrochen, sobald der Betroffene erstmals ärztlicher Behandlung bedarf oder arbeitsunfähig (Art. 6 ATSG) ist.

[…]

[2] Allgemeiner Teil des Sozialversicherungsrechts – SR 830.1

Art. 58 Arten der Versicherer

Die Unfallversicherung wird je nach Versichertenkategorien durch die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) oder durch andere zugelassene Versicherer und eine von diesen betriebene Ersatzkasse durchgeführt.

[…]

Art. 91 Prämienpflicht

1 Die Prämien für die obligatorische Versicherung der Berufsunfälle und Berufskrankheiten trägt der Arbeitgeber.
2 Die Prämien für die obligatorische Versicherung der Nichtberufsunfälle gehen zu Lasten des Arbeitnehmers. Abweichende Abreden zugunsten des Arbeitnehmers bleiben vorbehalten.
3 Der Arbeitgeber schuldet den gesamten Prämienbetrag. Er zieht den Anteil des Arbeitnehmers vom Lohn ab. Dieser Abzug darf für den auf eine Lohnperiode entfallenden Prämienbetrag nur am Lohnbetrag dieser oder der unmittelbar nachfolgenden Periode stattfinden. Jede abweichende Abrede zuungunsten der Versicherten ist ungültig.
4 Die Arbeitslosenversicherung schuldet den gesamten Prämienbetrag der arbeitslosen Personen. Sie zieht den nach Artikel 22a Absatz 4 AVIG von der arbeitslosen Person geschuldeten Anteil von der Arbeitslosenentschädigung ab. Nehmen die arbeitslosen Personen an Programmen zur vorübergehenden Beschäftigung, an Berufspraktika oder an Bildungsmassnahmen teil, so entrichtet die Ausgleichsstelle der Arbeitslosenversicherung die Prämien für das Unfallrisiko während dieser Tätigkeiten an die SUVA.

Das Schweizer Obligationenrecht (OR) – Auszüge[1]

[…]

Zehnter Titel: Der Arbeitsvertrag
Erster Abschnitt: Der Einzelarbeitsvertrag

A. Begriff und Entstehung

I. Begriff

Art. 319

1 Durch den Einzelarbeitsvertrag verpflichtet sich der Arbeitnehmer auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Leistung von Arbeit im Dienst des Arbeitgebers und dieser zur Entrichtung eines Lohnes, der nach Zeitabschnitten (Zeitlohn) oder nach der geleisteten Arbeit (Akkordlohn) bemessen wird.

2 Als Einzelarbeitsvertrag gilt auch der Vertrag, durch den sich ein Arbeitnehmer zur regelmäßigen Leistung von stunden-, halbtage- oder tageweiser Arbeit (Teilzeitarbeit) im Dienst des Arbeitgebers verpflichtet.

II. Entstehung

Art. 320

1 Wird es vom Gesetz nicht anders bestimmt, so bedarf der Einzelarbeitsvertrag zu seiner Gültigkeit keiner besonderen Form.

2 Er gilt auch dann als abgeschlossen, wenn der Arbeitgeber Arbeit in seinem Dienst auf Zeit entgegennimmt, deren Leistung nach den Umständen nur gegen Lohn zu erwarten ist.

3 Leistet der Arbeitnehmer in gutem Glauben Arbeit im Dienste des Arbeitgebers auf Grund eines Arbeitsvertrages, der sich nachträglich als ungültig erweist, so haben beide Parteien die Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis in gleicher Weise wie aus gültigem Vertrag zu erfüllen, bis dieses wegen Ungültigkeit des Vertrages vom einen oder anderen aufgehoben wird.

B. Pflichten des Arbeitnehmers

I. Persönliche Arbeitspflicht

Art. 321

Der Arbeitnehmer hat die vertraglich übernommene Arbeit in eigener Person zu leisten, sofern nichts anderes verabredet ist oder sich aus den Umständen ergibt.

II. Sorgfalts- und Treuepflicht

Art. 321a

1 Der Arbeitnehmer hat die ihm übertragene Arbeit sorgfältig auszuführen und die berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren.

---

[1] Ohne Gewähr;
Stand 01.04.2020 (http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html)

2 Er hat Maschinen, Arbeitsgeräte, technische Einrichtungen und Anlagen sowie Fahrzeuge des Arbeitgebers fachgerecht zu bedienen und diese sowie Material, die ihm zur Ausführung der Arbeit zur Verfügung gestellt werden, sorgfältig zu behandeln.

3 Während der Dauer des Arbeitsverhältnisses darf der Arbeitnehmer keine Arbeit gegen Entgelt für einen Dritten leisten, soweit er dadurch seine Treuepflicht verletzt, insbesondere den Arbeitgeber konkurrenziert.

4 Der Arbeitnehmer darf geheim zu haltende Tatsachen, wie namentlich Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse, von denen er im Dienst des Arbeitgebers Kenntnis erlangt, während des Arbeitsverhältnisses nicht verwerten oder anderen mitteilen; auch nach dessen Beendigung bleibt er zur Verschwiegenheit verpflichtet, soweit es zur Wahrung der berechtigten Interessen des Arbeitgebers erforderlich ist.

III. Rechenschafts- und Herausgabepflicht

Art. 321b

1 Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit für diesen von Dritten erhält, wie namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben.

2 Er hat dem Arbeitgeber auch alles sofort herauszugeben, was er in Ausübung seiner vertraglichen Tätigkeit hervorbringt.

IV. Überstundenarbeit

Art. 321c

1 Wird gegenüber dem zeitlichen Umfang der Arbeit, der verabredet oder üblich oder durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt ist, die Leistung von Überstundenarbeit notwendig, so ist der Arbeitnehmer dazu soweit verpflichtet, als er sie zu leisten vermag und sie ihm nach Treu und Glauben zugemutet werden kann.

2 Im Einverständnis mit dem Arbeitnehmer kann der Arbeitgeber die Überstundenarbeit innert eines angemessenen Zeitraumes durch Freizeit von mindestens gleicher Dauer ausgleichen.

3 Wird die Überstundenarbeit nicht durch Freizeit ausgeglichen und ist nichts anderes schriftlich verabredet oder durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt, so hat der Arbeitgeber für die Überstundenarbeit Lohn zu entrichten, der sich nach dem Normallohn samt einem Zuschlag von mindestens einem Viertel bemisst.

V. Befolgung von Anordnungen und Weisungen

Art. 321d

1 Der Arbeitgeber kann über die Ausführung der Arbeit und das Verhalten der Arbeitnehmer im Betrieb oder Haushalt allgemeine Anordnungen erlassen und ihnen besondere Weisungen erteilen.

2 Der Arbeitnehmer hat die allgemeinen Anordnungen des Arbeitgebers und die ihm erteilten besonderen Weisungen nach Treu und Glauben zu befolgen.

VI. Haftung des Arbeitnehmers

Art. 321e

1 Der Arbeitnehmer ist für den Schaden verantwortlich, den er absichtlich oder fahrlässig dem Arbeitgeber zufügt.

2 Das Maß der Sorgfalt, für die der Arbeitnehmer einzustehen hat, bestimmt sich nach dem einzelnen Arbeitsverhältnis, unter Berücksichtigung des Berufsrisikos, des Bildungsgrades oder der Fachkenntnisse, die zu der Arbeit verlangt werden, sowie der Fähigkeiten und Eigenschaften des Arbeitnehmers, die der Arbeitgeber gekannt hat oder hätte kennen sollen.

C. Pflichten des Arbeitgebers

I. Lohn

1. Art und Höhe im Allgemeinen

Art. 322

1 Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer den Lohn zu entrichten, der verabredet oder üblich oder durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt ist.

2 Lebt der Arbeitnehmer in Hausgemeinschaft mit dem Arbeitgeber, so bildet der Unterhalt im Hause mit Unterkunft und Verpflegung einen Teil des Lohnes, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist.

2. Anteil am Geschäftsergebnis

Art. 322a

1 Hat der Arbeitnehmer vertraglich Anspruch auf einen Anteil am Gewinn oder am Umsatz oder sonst am Geschäftsergebnis, so ist für die Berechnung des Anteils das Ergebnis des Geschäftsjahres maßgebend, wie es nach den gesetzlichen Vorschriften und allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen festzustellen ist.

2 Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer oder an dessen Stelle einem gemeinsam bestimmten oder vom Richter bezeichneten Sachverständigen die nötigen Aufschlüsse zu geben und Einsicht in die Geschäftsbücher zu gewähren, soweit dies zur Nachprüfung erforderlich ist.

3 Ist ein Anteil am Gewinn des Unternehmens verabredet, so ist dem Arbeitnehmer überdies auf Verlangen eine Abschrift der Erfolgsrechnung zu übergeben.

3. Provision

a. Entstehung

Art. 322b

1 Ist eine Provision des Arbeitnehmers auf bestimmten Geschäften verabredet, so entsteht der Anspruch darauf, wenn das Geschäft mit dem Dritten rechtsgültig abgeschlossen ist.

2 Bei Geschäften mit gestaffelter Erfüllung sowie bei Versicherungsverträgen kann schriftlich verabredet werden, dass der Provisionsanspruch auf jeder Rate mit ihrer Fälligkeit oder ihrer Leistung entsteht.

3 Der Anspruch auf Provision fällt nachträglich dahin, wenn das Geschäft vom Arbeitgeber ohne sein Verschulden nicht ausgeführt wird oder wenn der Dritte seine Verbindlichkeiten nicht erfüllt; bei nur teilweiser Erfüllung tritt eine verhältnismäßige Herabsetzung der Provision ein.

b. Abrechnung

Art. 322c

1 Ist vertraglich nicht der Arbeitnehmer zur Aufstellung der Provisionsabrechnung verpflichtet, so hat ihm der Arbeitgeber auf jeden Fälligkeitstermin eine schriftliche Abrechnung, unter Angabe der provisionspflichtigen Geschäfte, zu übergeben.

2 Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer oder an dessen Stelle einem gemeinsam bestimmten oder vom Richter bezeichneten Sachverständigen die nötigen Aufschlüsse zu geben und Einsicht in die für die Abrechnung maßgebenden Bücher und Belege zu gewähren, soweit dies zur Nachprüfung erforderlich ist.

4. Gratifikation

Art. 322d

1 Richtet der Arbeitgeber neben dem Lohn bei bestimmten Anlässen, wie Weihnachten oder Abschluss des Geschäftsjahres, eine Sondervergütung aus, so hat der Arbeitnehmer einen Anspruch darauf, wenn es verabredet ist.

2 Endigt das Arbeitsverhältnis, bevor der Anlass zur Ausrichtung der Sondervergütung eingetreten ist, so hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf einen verhältnismäßigen Teil davon, wenn es verabredet ist.

II. Ausrichtung des Lohnes

1. Zahlungsfristen und -termine

Art. 323

1 Sind nicht kürzere Fristen oder andere Termine verabredet oder üblich und ist durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag nichts anderes bestimmt, so ist dem Arbeitnehmer der Lohn Ende jedes Monats auszurichten.

2 Ist nicht eine kürzere Frist verabredet oder üblich, so ist die Provision Ende jedes Monats auszurichten; erfordert jedoch die Durchführung von Geschäften mehr als ein halbes Jahr, so kann durch schriftliche Abrede die Fälligkeit der Provision für diese Geschäfte hinausgeschoben werden.

3 Der Anteil am Geschäftsergebnis ist auszurichten, sobald dieses festgestellt ist, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres.

4 Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer nach Maßgabe der geleisteten Arbeit den Vorschuss zu gewähren, dessen der Arbeitnehmer infolge einer Notlage bedarf und den der Arbeitgeber billigerweise zu gewähren vermag.

2. Lohnrückbehalt

Art. 323a

1 Sofern es verabredet oder üblich oder durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt ist, darf der Arbeitgeber einen Teil des Lohnes zurückbehalten.

2 Von dem am einzelnen Zahltag fälligen Lohn darf nicht mehr als ein Zehntel des Lohnes und im gesamten nicht mehr als der Lohn für eine Arbeitswoche zurückbehalten werden; jedoch kann ein höherer Lohnrückbehalt durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag vorgesehen werden.

3 Ist nichts anderes verabredet oder üblich oder durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt, so gilt der zurückbehaltene Lohn als Sicherheit für die Forderungen des Arbeitgebers aus dem Arbeitsverhältnis und nicht als Konventionalstrafe.

3. Lohnsicherung

Art. 323b

1 Der Geldlohn ist dem Arbeitnehmer in gesetzlicher Währung innert der Arbeitszeit auszurichten, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist; dem Arbeitnehmer ist eine schriftliche Abrechnung zu übergeben.

2 Der Arbeitgeber darf Gegenforderungen mit der Lohnforderung nur soweit verrechnen, als diese pfändbar ist, jedoch dürfen Ersatzforderungen für absichtlich zugefügten Schaden unbeschränkt verrechnet werden.

3 Abreden über die Verwendung des Lohnes im Interesse des Arbeitgebers sind nichtig.

III. Lohn bei Verhinderung an der Arbeitsleistung

1. bei Annahmeverzug des Arbeitgebers

Art. 324

1 Kann die Arbeit infolge Verschuldens des Arbeitgebers nicht geleistet werden oder kommt er aus anderen Gründen mit der Annahme der Arbeitsleistung in Verzug, so bleibt er zur Entrichtung des Lohnes verpflichtet, ohne dass der Arbeitnehmer zur Nachleistung verpflichtet ist.

2 Der Arbeitnehmer muss sich auf den Lohn anrechnen lassen, was er wegen Verhinderung an der Arbeitsleistung erspart oder durch anderweitige Arbeit erworben oder zu erwerben absichtlich unterlassen hat.

2. bei Verhinderung des Arbeitnehmers

a. Grundsatz

Art. 324a

1 Wird der Arbeitnehmer aus Gründen, die in seiner Person liegen, wie Krankheit, Unfall, Erfüllung gesetzlicher Pflichten oder Ausübung eines öffentlichen Amtes, ohne sein Verschulden an der Arbeitsleistung verhindert, so hat ihm der Arbeitgeber für eine beschränkte Zeit den darauf entfallenden Lohn zu entrichten, samt einer angemessenen Vergütung für ausfallenden Naturallohn, sofern das Arbeitsverhältnis mehr als drei Monate gedauert hat oder für mehr als drei Monate eingegangen ist.

2 Sind durch Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag nicht längere Zeitabschnitte bestimmt, so hat der Arbeitgeber im ersten Dienstjahr den Lohn für drei Wochen und nachher für eine angemessene längere Zeit zu entrichten, je nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses und den besonderen Umständen.

3 Bei Schwangerschaft der Arbeitnehmerin hat der Arbeitgeber den Lohn im gleichen Umfang zu entrichten.

4 Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann eine von den vorstehenden Bestimmungen abweichende Regelung getroffen werden, wenn sie für den Arbeitnehmer mindestens gleichwertig ist.

b. Ausnahmen

Art. 324b

1 Ist der Arbeitnehmer auf Grund gesetzlicher Vorschrift gegen die wirtschaftlichen Folgen unverschuldeter Arbeitsverhinderung aus Gründen, die in seiner Person liegen, obligatorisch versichert, so hat der Arbeitgeber den Lohn nicht zu entrichten, wenn die für die beschränkte Zeit geschuldeten Versicherungsleistungen mindestens vier Fünftel des darauf entfallenden Lohnes decken.

2 Sind die Versicherungsleistungen geringer, so hat der Arbeitgeber die Differenz zwischen diesen und vier Fünfteln des Lohnes zu entrichten.

3 Werden die Versicherungsleistungen erst nach einer Wartezeit gewährt, so hat der Arbeitgeber für diese Zeit mindestens vier Fünftel des Lohnes zu entrichten.

IV. Abtretung und Verpfändung von Lohnforderungen

Art. 325

1 Zur Sicherung familienrechtlicher Unterhalts- und Unterstützungspflichten kann der Arbeitnehmer künftige Lohnforderungen so weit abtreten oder verpfänden, als sie pfändbar sind; auf Ansuchen eines Beteiligten setzt das Betreibungsamt am Wohnsitz des Arbeitnehmers den nach Art. 93 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes vom 11.04.1889 unpfändbaren Betrag fest.

2 Die Abtretung und die Verpfändung künftiger Lohnforderungen zur Sicherung anderer Verbindlichkeiten sind nichtig.

V. Akkordlohnarbeit

1. Zuweisung von Arbeit

Art. 326

1 Hat der Arbeitnehmer vertragsgemäß ausschließlich Akkordlohnarbeit nur für einen Arbeitgeber zu leisten, so hat dieser genügend Arbeit zuzuweisen.

2 Ist der Arbeitgeber ohne sein Verschulden außerstande, vertragsgemäße Akkordlohnarbeit zuzuweisen oder verlangen die Verhältnisse des Betriebes vorübergehend die Leistung von Zeitlohnarbeit, so kann dem Arbeitnehmer solche zugewiesen werden.

3 Ist der Zeitlohn nicht durch Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag bestimmt, so hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den vorher durchschnittlich verdienten Akkordlohn zu entrichten.

4 Kann der Arbeitgeber weder genügend Akkordlohnarbeit noch Zeitlohnarbeit zuweisen, so bleibt er gleichwohl verpflichtet, nach den Vorschriften über den Annahmeverzug den Lohn zu entrichten, den er bei Zuweisung von Zeitlohnarbeit zu entrichten hätte.

2. Akkordlohn

Art. 326a

1 Hat der Arbeitnehmer vertraglich Akkordlohnarbeit zu leisten, so hat ihm der Arbeitgeber den Akkordlohnansatz vor Beginn der einzelnen Arbeit bekanntzugeben.

2 Unterlässt der Arbeitgeber diese Bekanntgabe, so hat er den Lohn nach dem für gleichartige oder ähnliche Arbeiten festgesetzten Ansatz zu entrichten.

VI. Arbeitsgeräte, Material und Auslagen

1. Arbeitsgeräte und Material

Art. 327

1 Ist nichts anderes verabredet oder üblich, so hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit den Geräten und dem Material auszurüsten, die dieser zur Arbeit benötigt.

2 Stellt im Einverständnis mit dem Arbeitgeber der Arbeitnehmer selbst Geräte oder Material für die Ausführung der Arbeit zur Verfügung, so ist er dafür angemessen zu entschädigen, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist.

2. Auslagen

a. im Allgemeinen

Art. 327a

1 Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen.

2 Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine feste Entschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen.

3 Abreden, dass der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, sind nichtig.

b. Motorfahrzeug

Art. 327b

1 Benützt der Arbeitnehmer im Einverständnis mit dem Arbeitgeber für seine Arbeit ein von diesem oder ein von ihm selbst gestelltes Motorfahrzeug, so sind ihm die üblichen Aufwendungen für dessen Betrieb und Unterhalt nach Maßgabe des Gebrauchs für die Arbeit zu vergüten.

2 Stellt der Arbeitnehmer im Einverständnis mit dem Arbeitgeber selbst ein Motorfahrzeug, so sind ihm überdies die öffentlichen Abgaben für das Fahrzeug, die Prämien für die Haftpflichtversicherung und eine angemessene Entschädigung für die Abnützung des Fahrzeugs nach Maßgabe des Gebrauchs für die Arbeit zu vergüten.

[…]

Siebzehnter Titel:
Die Prokura und andere Handlungsvollmachten

A. Prokura

I. Begriff und Bestellung

Art. 458

1 Wer von dem Inhaber eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes ausdrücklich oder stillschweigend ermächtigt ist, für ihn das Gewerbe zu betreiben und «per procura» die Firma zu zeichnen, ist Prokurist.

2 Der Geschäftsherr hat die Erteilung der Prokura zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden, wird jedoch schon vor der Eintragung durch die Handlungen des Prokuristen verpflichtet.

3 Zur Betreibung anderer Gewerbe oder Geschäfte kann ein Prokurist nur durch Eintragung in das Handelsregister bestellt werden.

II. Umfang der Vollmacht

Art. 459

1 Der Prokurist gilt gutgläubigen Dritten gegenüber als ermächtigt, den Geschäftsherrn durch Wechsel-Zeichnungen zu verpflichten und in dessen Namen alle Arten von Rechtshandlungen vorzunehmen, die der Zweck des Gewerbes oder Geschäftes des Geschäftsherrn mit sich bringen kann.

2 Zur Veräußerung und Belastung von Grundstücken ist der Prokurist nur ermächtigt, wenn ihm diese Befugnis ausdrücklich erteilt worden ist.

III. Beschränkbarkeit

Art. 460

1 Die Prokura kann auf den Geschäftskreis einer Zweigniederlassung beschränkt werden.

2 Sie kann mehreren Personen zu gemeinsamer Unterschrift erteilt werden (Kollektiv-Prokura), mit der Wirkung, dass die Unterschrift des Einzelnen ohne die vorgeschriebene Mitwirkung der übrigen nicht verbindlich ist.

3 Andere Beschränkungen der Prokura haben gegenüber gutgläubigen Dritten keine rechtliche Wirkung.

IV. Löschung der Prokura

Art. 461

1 Das Erlöschen der Prokura ist in das Handelsregister einzutragen, auch wenn bei der Erteilung die Eintragung nicht stattgefunden hat.

2 Solange die Löschung nicht erfolgt und bekannt gemacht worden ist, bleibt die Prokura gegenüber gutgläubigen Dritten in Kraft.

B. Andere Handlungsvollmachten

Art. 462

1 Wenn der Inhaber eines Handels-, Fabrikations- oder eines andern nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes jemanden ohne Erteilung der Prokura, sei es zum Betriebe des ganzen Gewerbes, sei es zu bestimmten Geschäften in seinem Gewerbe als Vertreter bestellt, so erstreckt sich die Vollmacht auf alle Rechtshandlungen, die der Betrieb eines derartigen Gewerbes oder die Ausführung derartiger Geschäfte gewöhnlich mit sich bringt.

2 Jedoch ist der Handlungsbevollmächtigte zum Eingehen von Wechselverbindlichkeiten, zur Aufnahme von Darlehen und zur Prozessführung nur ermächtigt, wenn ihm eine solche Befugnis ausdrücklich erteilt worden ist.

Art. 463[2]

D. Konkurrenzverbot

Art. 464

1 Der Prokurist, sowie der Handlungsbevollmächtigte, der zum Betrieb des ganzen Gewerbes bestellt ist oder in einem Arbeitsverhältnis zum Inhaber des Gewerbes steht, darf ohne Einwilligung des Geschäftsherrn weder für eigene Rechnung noch für Rechnung eines Dritten Geschäfte machen, die zu den Geschäftszweigen des Geschäftsherrn gehören.

2 Bei Übertretung dieser Vorschrift kann der Geschäftsherr Ersatz des verursachten Schadens fordern und die betreffenden Geschäfte auf eigene Rechnung übernehmen.

E. Erlöschen der Prokura und der anderen Handlungsvollmachten

Art. 465

1 Die Prokura und die Handlungsvollmacht sind jederzeit widerruflich, unbeschadet der Rechte, die sich aus einem unter den Beteiligten bestehenden Einzelarbeitsvertrag, Gesellschaftsvertrag, Auftrag oder dergleichen ergeben können.

2 Der Tod des Geschäftsherrn oder der Eintritt seiner Handlungsunfähigkeit hat das Erlöschen der Prokura oder Handlungsvollmacht nicht zur Folge.

[…]

[2] Aufgehoben durch Ziff. II Art. 6 Ziff. 1 des BG vom 25.06.1971, mit Wirkung seit 01.01.1972

B. Der Verwaltungsrat

I. Im Allgemeinen

1. Wählbarkeit

Art. 707

1 Der Verwaltungsrat der Gesellschaft besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern.

2 …[3]

3 Ist an der Gesellschaft eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft beteiligt, so ist sie als solche nicht als Mitglied des Verwaltungsrates wählbar; dagegen können an ihrer Stelle ihre Vertreter gewählt werden.

Art. 708[4]

2. Vertretung von Aktionärskategorien und -gruppen

Art. 709

1 Bestehen in Bezug auf das Stimmrecht oder die vermögensrechtlichen Ansprüche mehrere Kategorien von Aktien, so ist durch die Statuten den Aktionären jeder Kategorie die Wahl wenigstens eines Vertreters im Verwaltungsrat zu sichern.

2 Die Statuten können besondere Bestimmungen zum Schutz von Minderheiten oder einzelnen Gruppen von Aktionären vorsehen.

3. Amtsdauer

Art. 710

1 Die Mitglieder des Verwaltungsrates werden auf drei Jahre gewählt, sofern die Statuten nichts anderes bestimmen. Die Amtsdauer darf jedoch sechs Jahre nicht übersteigen.

2 Wiederwahl ist möglich.

Art. 711[5]

II. Organisation

1. Präsident und Sekretär

Art. 712

---

[3] Aufgehoben durch Ziff. I 3 des BG vom 16.12.2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), mit Wirkung seit 01.01.2008 (AS 2007 4791; BBl 2002 3148, 2004 3969).

[4] Aufgehoben durch Ziff. I 3 des BG vom 16.12.2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), mit Wirkung seit 01.01.2008 (AS 2007 4791; BBl 2002 3148, 2004 3969).

[5] Aufgehoben durch Ziff. I 3 des BG vom 16.12.2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), mit Wirkung seit 01.01.2008 (AS 2007 4791; BBl 2002 3148, 2004 3969).

1 Der Verwaltungsrat bezeichnet seinen Präsidenten und den Sekretär. Dieser muss dem Verwaltungsrat nicht angehören.

2 Die Statuten können bestimmen, dass der Präsident durch die Generalversammlung gewählt wird.

2. Beschlüsse

Art. 713

1 Die Beschlüsse des Verwaltungsrates werden mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst. Der Vorsitzende hat den Stichentscheid, sofern die Statuten nichts anderes vorsehen.

2 Beschlüsse können auch auf dem Wege der schriftlichen Zustimmung zu einem gestellten Antrag gefasst werden, sofern nicht ein Mitglied die mündliche Beratung verlangt.

3 Über die Verhandlungen und Beschlüsse ist ein Protokoll zu führen, das vom Vorsitzenden und vom Sekretär unterzeichnet wird.

3. Nichtige Beschlüsse

Art. 714

Für die Beschlüsse des Verwaltungsrates gelten sinngemäß die gleichen Nichtigkeitsgründe wie für die Beschlüsse der Generalversammlung.

4. Recht auf Einberufung

Art. 715

Jedes Mitglied des Verwaltungsrates kann unter Angabe der Gründe vom Präsidenten die unverzügliche Einberufung einer Sitzung verlangen.

5. Recht auf Auskunft und Einsicht

Art. 715a

1 Jedes Mitglied des Verwaltungsrates kann Auskunft über alle Angelegenheiten der Gesellschaft verlangen.

2 In den Sitzungen sind alle Mitglieder des Verwaltungsrates sowie die mit der Geschäftsführung betrauten Personen zur Auskunft verpflichtet.

3 Außerhalb der Sitzungen kann jedes Mitglied von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen Auskunft über den Geschäftsgang und, mit Ermächtigung des Präsidenten, auch über einzelne Geschäfte verlangen.

4 Soweit es für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich ist, kann jedes Mitglied dem Präsidenten beantragen, dass ihm Bücher und Akten vorgelegt werden.

5 Weist der Präsident ein Gesuch auf Auskunft, Anhörung oder Einsicht ab, so entscheidet der Verwaltungsrat.

6 Regelungen oder Beschlüsse des Verwaltungsrates, die das Recht auf Auskunft und Einsichtnahme der Verwaltungsräte erweitern, bleiben vorbehalten.

III. Aufgaben

1. Im Allgemeinen

Art. 716

1 Der Verwaltungsrat kann in allen Angelegenheiten Beschluss fassen, die nicht nach Gesetz oder Statuten der Generalversammlung zugeteilt sind.

2 Der Verwaltungsrat führt die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat.

2. Unübertragbare Aufgaben

Art. 716a

1 Der Verwaltungsrat hat folgende unübertragbare und unentziehbare Aufgaben:

1. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen;
2. die Festlegung der Organisation;
3. die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist;
4. die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen;
5. die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen;
6. die Erstellung des Geschäftsberichtes sowie die Vorbereitung der Generalversammlung und die Ausführung ihrer Beschlüsse;
7. die Benachrichtigung des Richters im Falle der Überschuldung.

2 Der Verwaltungsrat kann die Vorbereitung und die Ausführung seiner Beschlüsse oder die Überwachung von Geschäften Ausschüssen oder einzelnen Mitgliedern zuweisen. Er hat für eine angemessene Berichterstattung an seine Mitglieder zu sorgen.

3. Übertragung der Geschäftsführung

Art. 716b

1 Die Statuten können den Verwaltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Maßgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen.

2 Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung. Der Verwaltungsrat orientiert Aktionäre und Gesellschaftsgläubiger, die ein schutzwürdiges Interesse glaubhaftmachen, auf Anfrage hin schriftlich über die Organisation der Geschäftsführung.

3 Soweit die Geschäftsführung nicht übertragen worden ist, steht sie allen Mitgliedern des Verwaltungsrates gesamthaft zu.

IV. Sorgfalts- und Treuepflicht

Art. 717

1 Die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, müssen ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren.

2 Sie haben die Aktionäre unter gleichen Voraussetzungen gleich zu behandeln.

V. Vertretung

1. Im Allgemeinen

Art. 718

1 Der Verwaltungsrat vertritt die Gesellschaft nach außen. Bestimmen die Statuten oder das Organisationsreglement nichts anderes, so steht die Vertretungsbefugnis jedem Mitglied einzeln zu.

2 Der Verwaltungsrat kann die Vertretung einem oder mehreren Mitgliedern (Delegierte) oder Dritten (Direktoren) übertragen.

3 Mindestens ein Mitglied des Verwaltungsrates muss zur Vertretung befugt sein.

4 Die Gesellschaft muss durch eine Person vertreten werden können, die Wohnsitz in der Schweiz hat. Diese Person muss Mitglied des Verwaltungsrates oder Direktor sein. Sie muss Zugang zum Aktienbuch sowie zum Verzeichnis nach Artikel 697l haben, soweit dieses Verzeichnis nicht von einem Finanzintermediär geführt wird.

2. Umfang und Beschränkung

Art. 718a

1 Die zur Vertretung befugten Personen können im Namen der Gesellschaft alle Rechtshandlungen vornehmen, die der Zweck der Gesellschaft mit sich bringen kann.

2 Eine Beschränkung dieser Vertretungsbefugnis hat gegenüber gutgläubigen Dritten keine Wirkung; ausgenommen sind die im Handelsregister eingetragenen Bestimmungen über die ausschließliche Vertretung der Hauptniederlassung oder einer Zweigniederlassung oder über die gemeinsame Vertretung der Gesellschaft.

3. Verträge zwischen der Gesellschaft und ihrem Vertreter

Art. 718b

Wird die Gesellschaft beim Abschluss eines Vertrages durch diejenige Person vertreten, mit der sie den Vertrag abschließt, so muss der Vertrag schriftlich abgefasst werden. Dieses Erfordernis gilt nicht für Verträge des laufenden Geschäfts, bei denen die Leistung der Gesellschaft den Wert von 1000 Franken nicht übersteigt.

4. Zeichnung

Art. 719

Die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen haben in der Weise zu zeichnen, dass sie der Firma der Gesellschaft ihre Unterschrift beifügen.

5. Eintragung

Art. 720

Die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen sind vom Verwaltungsrat zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden, unter Vorlegung einer beglaubigten Abschrift des Beschlusses. Sie haben ihre Unterschrift beim Handelsregisteramt zu zeichnen oder die Zeichnung in beglaubigter Form einzureichen.

6. Prokuristen und Bevollmächtigte

Art. 721

Der Verwaltungsrat kann Prokuristen und andere Bevollmächtigte ernennen.

[…]

Achtundzwanzigster Titel:
Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

B. Geschäftsführung und Vertretung

I. Bezeichnung der Geschäftsführer und Organisation

Art. 809

1 Alle Gesellschafter üben die Geschäftsführung gemeinsam aus. Die Statuten können die Geschäftsführung abweichend regeln.

2 Als Geschäftsführer können nur natürliche Personen eingesetzt werden. Ist an der Gesellschaft eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft beteiligt, so bezeichnet sie gegebenenfalls eine natürliche Person, die diese Funktion an ihrer Stelle ausübt. Die Statuten können dafür die Zustimmung der Gesellschafterversammlung verlangen.

3 Hat die Gesellschaft mehrere Geschäftsführer, so muss die Gesellschafterversammlung den Vorsitz regeln.

4 Hat die Gesellschaft mehrere Geschäftsführer, so entscheiden diese mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Der Vorsitzende hat den Stichentscheid. Die Statuten können eine andere Regelung der Beschlussfassung durch die Geschäftsführer vorsehen.

II. Aufgaben der Geschäftsführer

Art. 810

1 Die Geschäftsführer sind zuständig in allen Angelegenheiten, die nicht nach Gesetz oder Statuten der Gesellschafterversammlung zugewiesen sind.

2 Unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen haben die Geschäftsführer folgende unübertragbare und unentziehbare Aufgaben:

1. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen;
2. die Festlegung der Organisation im Rahmen von Gesetz und Statuten;

3. die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist;
4. die Aufsicht über die Personen, denen Teile der Geschäftsführung übertragen sind, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen;
5. die Erstellung des Geschäftsberichtes (Jahresrechnung, Jahresbericht und gegebenenfalls Konzernrechnung);
6. die Vorbereitung der Gesellschafterversammlung sowie die Ausführung ihrer Beschlüsse;
7. die Benachrichtigung des Gerichts im Falle der Überschuldung.

3 Wer den Vorsitz der Geschäftsführung innehat, beziehungsweise der einzige Geschäftsführer hat folgende Aufgaben:

1. die Einberufung und Leitung der Gesellschafterversammlung;
2. Bekanntmachungen gegenüber den Gesellschaftern;
3. die Sicherstellung der erforderlichen Anmeldungen beim Handelsregister.

III. Genehmigung durch die Gesellschafterversammlung

Art. 811

1 Die Statuten können vorsehen, dass die Geschäftsführer der Gesellschafterversammlung:

1. bestimmte Entscheide zur Genehmigung vorlegen müssen;
2. einzelne Fragen zur Genehmigung vorlegen können.

2 Die Genehmigung der Gesellschafterversammlung schränkt die Haftung der Geschäftsführer nicht ein.

IV. Sorgfalts- und Treuepflicht; Konkurrenzverbot

Art. 812

1 Die Geschäftsführer sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, müssen ihre Aufgabe mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren.

2 Sie unterstehen der gleichen Treuepflicht wie die Gesellschafter.

3 Sie dürfen keine konkurrenzierenden Tätigkeiten ausüben, es sei denn, die Statuten sehen etwas anderes vor oder alle übrigen Gesellschafter stimmen der Tätigkeit schriftlich zu. Die Statuten können vorsehen, dass stattdessen die Zustimmung durch die Gesellschafterversammlung erforderlich ist.

V. Gleichbehandlung

Art. 813

Die Geschäftsführer sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, haben die Gesellschafter unter gleichen Voraussetzungen gleich zu behandeln.

VI. Vertretung

Art. 814

1 Jeder Geschäftsführer ist zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt.

2 Die Statuten können die Vertretung abweichend regeln, jedoch muss mindestens ein Geschäftsführer zur Vertretung befugt sein. Für Einzelheiten können die Statuten auf ein Reglement verweisen.

3 Die Gesellschaft muss durch eine Person vertreten werden können, die Wohnsitz in der Schweiz hat. Diese Person muss Geschäftsführer oder Direktor sein. Sie muss Zugang zum Anteilbuch sowie zum Verzeichnis über die wirtschaftlich berechtigten Personen nach Artikel 697/ haben.

4 Für den Umfang und die Beschränkung der Vertretungsbefugnis sowie für Verträge zwischen der Gesellschaft und der Person, die sie vertritt, sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar.

5 Die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen haben in der Weise zu zeichnen, dass sie der Firma der Gesellschaft ihre Unterschrift beifügen.

6 Sie müssen ins Handelsregister eingetragen werden. Sie haben ihre Unterschrift beim Handelsregisteramt zu zeichnen oder die Zeichnung in beglaubigter Form einzureichen.

VII. Abberufung von Geschäftsführern; Entziehung der Vertretungsbefugnis

Art. 815

1 Die Gesellschafterversammlung kann von ihr gewählte Geschäftsführer jederzeit abberufen.

2 Jeder Gesellschafter kann dem Gericht beantragen, einem Geschäftsführer die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis zu entziehen oder zu beschränken, wenn ein wichtiger Grund vorliegt, namentlich wenn die betreffende Person ihre Pflichten grob verletzt oder die Fähigkeit zu einer guten Geschäftsführung verloren hat.

3 Die Geschäftsführer können Direktoren, Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigte jederzeit in ihrer Funktion einstellen.

4 Sind diese Personen durch die Gesellschafterversammlung eingesetzt worden, so ist unverzüglich eine Gesellschafterversammlung einzuberufen.

5 Entschädigungsansprüche der abberufenen oder in ihren Funktionen eingestellten Personen bleiben vorbehalten.

VIII. Nichtigkeit von Beschlüssen

Art. 816

Für die Beschlüsse der Geschäftsführer gelten sinngemäß die gleichen Nichtigkeitsgründe wie für die Beschlüsse der Generalversammlung der Aktiengesellschaft.

IX. Haftung

Art. 817

Die Gesellschaft haftet für den Schaden aus unerlaubten Handlungen, die eine zur Geschäftsführung oder zur Vertretung befugte Person in Ausübung ihrer geschäftlichen Verrichtungen begeht.

[…]

Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22.07.2013 zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen[1]

Inhaltsverzeichnis:

1	Allgemeines	3
2	Begriffe	3
2.1	Mitarbeitende	3
2.2	Arbeitgeber	3
2.3	Mitarbeiterbeteiligungen	4
2.3.1	Echte Mitarbeiterbeteiligungen	4
2.3.2	Unechte Mitarbeiterbeteiligungen	5
2.3.3	Künftige Entwicklungen	6
2.4	Sperrfrist sowie Vesting / Vestingperiode	6
2.5	Realisation	6
2.6	Umrechnung von Fremdwährungen	6
3	Besteuerung von Mitarbeiteraktien (Art. 17b DBG)	6
3.1	Grundsatz	6
3.2	Verkehrswert	6
3.2.1	Börsenkotierte Mitarbeiteraktien	6
3.2.2	Nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien	7
3.3	Ermittlung des steuerbaren Einkommens	7
3.4	Besondere Fälle	8
3.4.1	Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist (Art. 11 MBV)	8
3.4.2	Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)	9
3.4.3	Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien	10
4	Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (Art. 17b DBG)	10
4.1	Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen	10
4.2	Übrige Mitarbeiteroptionen	10
5	Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien	10
6	Besteuerung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17c DBG)	10
7	Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis (Art. 7 bis 9 MBV)	10
7.1	Allgemeines	10
7.2	Quellenbesteuerung von Mitarbeiteraktien und freien börsenkotierten Mitarbeiteroptionen	11

[1] Ohne Gewähr;
Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

7.2.1	Allgemeines	11
7.2.2	Quellenbesteuerung	11
7.3	Besteuerung von gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis	12
7.3.1	Allgemeines	12
7.3.2	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV)	12
7.3.3	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV)	13
7.3.4	Überblick zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen, die erst bei Realisierung steuerbar sind	15
8	Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten	17
8.1	Arbeitgeber	17
8.1.1	Allgemeines	17
8.1.2	Bescheinigungen bei Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV)	17
8.1.3	Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 5 und 6 MBV)	18
8.1.4	Weitere Auskünfte (Art. 17 MBV)	18
8.2	Steuerpflichtige	18
9	Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)	19
9.1	Allgemeines	19
9.2	Voraussetzungen	19
9.3	Zuständigkeit	19
10	Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht	19

1 Allgemeines

Mit dem Bundesgesetz vom 17.12.2010 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vgl. Sammlung der Eidg. Gesetze [AS] 2011 3259) wurden für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verschiedene Neuerungen eingeführt. In ihrer Gesamtheit zielen die neuen Bestimmungen darauf ab, die Rechtssicherheit wiederherzustellen und zwar insbesondere in Bezug auf den jeweiligen Besteuerungszeitpunkt und – in Anlehnung an den Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend OECD-Kommentar) – die Steuerbemessung bei internationalen Sachverhalten. In diesem Zusammenhang ist insbesondere Art. 15 des OECD-Musterabkommens 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend OECD-MA) zu berücksichtigen.

Die in Art. 129 Abs. 1 Buchstabe d des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) vorgesehenen neuen Bescheinigungs- und Meldepflichten werden in der Verordnung vom 27.06.2012 über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung [MBV], SR 642.115.325.1) näher ausgeführt.

Die Botschaft (vgl. Bundesblatt [BBl] 2005 575) zum neuen Bundesgesetz datiert bereits vom 17.11.2004. Damit vermag der neue Erlass den in der Zwischenzeit eingetretenen Entwicklungen im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen nicht mehr in allen Punkten Rechnung zu tragen. Das vorliegende Kreisschreiben sowie die Anhänge I bis IV sollen einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen der neuen Bestimmungen verschaffen.

2 Begriffe

2.1 Mitarbeitende

Als Mitarbeitende im Sinne dieses Kreisschreibens gelten Arbeitnehmende, die im Dienste eines Arbeitgebers stehen (vgl. Art. 319 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220] und Art. 17 DBG) sowie Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ungeachtet deren Wohnsitz respektive Ansässigkeit. Maßgebend ist dabei, ob die Einkünfte aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Art. 17 Abs. 1 DBG qualifizieren.

Ebenfalls als Mitarbeitende gelten künftige Angestellte, wenn der künftige Arbeitgeber ihnen mit Blick auf das bevorstehende Arbeitsverhältnis bereits Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, bzw. ehemalige Mitarbeitende, denen der ehemalige Arbeitgeber während der Anstellungsdauer Mitarbeiterbeteiligungen eingeräumt hat.

Nicht als Mitarbeitende gelten Unternehmer (vgl. Art. 363 OR), Beauftragte, Mäkler oder Generalagenten im Sinne von Art. 394 ff. OR sowie Aktionäre, die in keinem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen stehen.

2.2 Arbeitgeber

Als Arbeitgeber im Sinne dieses Kreisschreibens gilt die Gesellschaft, eine Gruppengesellschaft oder Betriebsstätte, bei welcher der Mitarbeitende angestellt ist. Darunter fallen auch sogenannte faktische Arbeitgeber. Zu denken ist dabei etwa an Sachverhalte, bei welchen ein Mitarbeitender einer ausländischen Tochtergesellschaft zur Muttergesellschaft in die Schweiz entsandt wird, welche die Kosten für den Mitarbeitenden übernimmt. Diesfalls wird die schweizerische Muttergesellschaft zur faktischen Arbeitgeberin.

2.3 Mitarbeiterbeteiligungen

Ist das Beteiligungsrecht auf das ehemalige, das aktuelle oder das künftige Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber zurückzuführen, dann qualifiziert es entweder als echte oder unechte Mitarbeiterbeteiligung.

Wird die Beteiligung dem Mitarbeitenden nicht durch den Arbeitgeber, sondern durch eine natürliche Person (z.B. aus dem Eigenbestand eines Aktionärs) abgegeben, handelt es sich zwar nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung nach Art. 17a DBG im engeren Sinne. Es rechtfertigt sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäß anzuwenden.

2.3.1 Echte Mitarbeiterbeteiligungen

Echte Mitarbeiterbeteiligungen beteiligen den Mitarbeitenden im Ergebnis am Eigenkapital des Arbeitgebers. Die Beteiligung kann dabei direkt mittels Einräumung von Beteiligungspapieren erfolgen oder indirekt mittels Einräumung von Optionen oder Anwartschaften zum Bezug von Beteiligungspapieren.

Häufigste Formen echter Mitarbeiterbeteiligungen sind Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen.

2.3.1.1 Mitarbeiteraktien

Als Mitarbeiteraktien im Sinne dieses Kreisschreibens gelten Aktien des Arbeitgebers oder ihm nahestehender Gesellschaften (vgl. Art. 17a Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 1 Abs. 2 Bst. a MBV), die dem Mitarbeitenden von seinem Arbeitgeber aufgrund seines Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen übertragen werden.

Andere Beteiligungspapiere, die den Mitarbeitenden direkt am Gesellschaftskapital beteiligen – insbesondere Partizipationsscheine oder Genossenschaftsanteile – werden wie Mitarbeiteraktien behandelt. Nachfolgend wird der Einfachheit halber ausschließlich von Mitarbeiteraktien gesprochen.

2.3.1.1.1 Freie Mitarbeiteraktien

Als freie Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien, über welche ein Mitarbeitender ohne Einschränkung verfügen kann.

2.3.1.1.2 Gesperrte Mitarbeiteraktien

Als gesperrte Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien mit einer in der Regel zeitlich befristeten Verfügungssperre (Sperrfrist), während welcher der Mitarbeitende diese Aktien weder veräußern, verpfänden noch anderweitig belasten darf. Der Rechtsgrund für die Sperrfrist ist regelmäßig das Beteiligungsreglement bzw. der Kaufvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeitenden. Nicht als Sperrfristen gelten bloße Zeitfenster, während welchen der Mitarbeitende beispielsweise aus betriebsinternen oder börsenrechtlichen Gründen (sog. closed window period) die Aktien nicht veräußern darf.

2.3.1.2 Mitarbeiteroptionen

Eine Mitarbeiteroption ist das einem Mitarbeitenden aufgrund seines ehemaligen, aktuellen oder künftigen Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen eingeräumte Recht, ein Beteiligungspapier des Arbeitgebers innerhalb eines definierten Zeitraums (Ausübungsfrist) zu einem bestimmten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben, um sich am Gesellschaftskapital des Arbeitgebers zu beteiligen.

2.3.1.2.1 Freie Mitarbeiteroptionen

Freie Mitarbeiteroptionen können nach ihrer Abgabe ohne Einschränkung ausgeübt oder verkauft werden.

2.3.1.2.2 Börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Eine Mitarbeiteroption gilt im Sinne dieses Kreisschreibens als börsenkotiert, wenn sie an einer Börse notiert ist und einen liquiden Handel aufweist, wobei sich der Handel nicht nur auf Mitarbeitende beschränken darf.

2.3.1.2.3 Gesperrte Mitarbeiteroptionen

Gesperrte Mitarbeiteroptionen können nach ihrer Abgabe während einer bestimmten Zeit (Sperrfrist) weder veräußert noch ausgeübt werden.

2.3.1.3 Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien stellen dem Mitarbeitenden in Aussicht, in einem späteren Zeitpunkt eine bestimmte Anzahl Aktien entweder unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen erwerben zu können. Die Übertragung der Aktien wird dabei in der Regel von Bedingungen abhängig gemacht, wie beispielsweise vom Bestehen eines Arbeitsverhältnisses. Mithin enthalten Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien eine Entschädigung für künftige Leistungen, weshalb sie den echten Mitarbeiteroptionen gleichgestellt werden können (vgl. hierzu auch Ziff. 2.3.1 hievor). Restricted Stock Units (RSU) sind typische Anwendungsfälle solcher Anwartschaften.

2.3.2 Unechte Mitarbeiterbeteiligungen

Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten eigenkapital- bzw. aktienkursbezogene Anreizsysteme, welche dem Mitarbeitenden im Ergebnis keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel nur eine Geldleistung in Aussicht stellen, welche sich an der Wertentwicklung des Basistitels bestimmt. Weil diese Instrumente dem Mitarbeitenden regelmäßig keine weiteren Rechte wie Stimm- und Dividendenrechte einräumen, gelten die unechten Mitarbeiterbeteiligungen bis zu ihrer Realisation steuerlich als bloße Anwartschaften.

Als häufigste Formen unechter Mitarbeiterbeteiligungen gelten die sog. Phantom Stocks (synthetische Aktien) und die sog. Stock Appreciation Rights (synthetische Optionen) sowie Formen von Co-Investments.

2.3.2.1 Phantom Stocks

Die Phantomaktie (Phantom Stock) ist ein fiktives Beteiligungspapier, welches eine bestimmte Aktie wertmäßig spiegelt und dessen Inhaber vermögensrechtlich einem Aktionär gleichstellt. Dementsprechend erhält der Inhaber in der Regel Zahlungen, welche betragsmäßig den jeweiligen Dividendenausschüttungen entsprechen. Die Phantomaktie repräsentiert jedoch keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers und daher auch keine Mitgliedschaftsrechte, wie diese ein Beteiligungsinhaber besitzt.

2.3.2.2 Stock Appreciation Rights

Ein Stock Appreciation Right (SAR) berechtigt die Mitarbeitenden, den Wertzuwachs eines bestimmten Basistitels in einem zukünftigen Zeitpunkt vom Arbeitgeber in bar ausbezahlt zu erhalten. Im Unterschied zu den Phantomaktien erfolgen hier in der Regel keine Zahlungen, welche betragsmäßig den jeweiligen Dividenden entsprechen. Die physische Lieferung von Aktien – und damit die Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers – entfallen.

2.3.2.3 Co-Investments

Co-Investments von Mitarbeitenden sind insbesondere anzutreffen im Rahmen von Private Equity-Strukturen. Dabei werden häufig Instrumente zugeteilt, welche den Mitarbeitenden in der Regel erst dann entschädigen, wenn der Arbeitgeber verkauft wird oder an die Börse gebracht werden kann. Solche Co-Investments gelten insbesondere dann als unechte Mitarbeiterbeteiligungen, wenn die Beteiligungstitel dem Mitarbeitenden keine umfassenden Eigentümerrechte (unbeschränktes Stimm- und Dividendenrecht, Recht auf Gewinn- und Liquidationsanteil) am Arbeitgeber einräumen.

2.3.3 Künftige Entwicklungen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) kann neue Arten von Mitarbeiter-beteiligungen, welche ihr nach Inkrafttreten des vorliegenden Kreisschreibens unterbreitet werden, in Anwendung von Art. 16 MBV in einem separaten Anhang auflisten und die entsprechende Liste publizieren.

2.4 Sperrfrist sowie Vesting / Vestingperiode

Unter einer Sperrfrist ist eine in der Regel zeitlich befristete Verfügungssperre auf vertraglicher Basis zu verstehen, während welcher der Mitarbeitende die betreffenden Mitarbeiterbeteiligungen insbesondere weder ausüben, veräußern, verpfänden noch anderweitig belasten darf.

Die Vestingperiode stellt die Zeitspanne dar, während welcher der Mitarbeitende eine Option verdienen bzw. „abverdienen“ muss, insbesondere indem er gewisse berufliche Ziele erfüllt oder auch indem er seinen Arbeitsvertrag nicht vor Ablauf einer bestimmten Dauer kündigt. Das Ende dieser Zeitspanne wird als „Vesting“ bezeichnet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_138/2010 vom 2. Juni 2010, Erw. 2.2) Dementsprechend gelten solche Mitarbeiterbeteiligungen bis zum Eintritt des Vesting lediglich als aufschiebend bedingt zugeteilt.

Das Vesting, also das Ende der Vestingperiode, wird in der Regel im jeweiligen Beteiligungsplan bzw. -vertrag festgehalten, ebenso wie die Gründe, welche zu einem vorzeitigen Vesting führen können. Läuft die Vestingperiode ab und werden sämtliche Vestingbedingungen erfüllt, führt dies zum Erwerb des Rechtsanspruchs an der entsprechenden Mitarbeiterbeteiligung. Der Besteuerungszeitpunkt richtet sich dabei nach Ziffer 3 ff. dieses Kreisschreibens.

2.5 Realisation

Wird in diesem Kreisschreiben von Realisation von Mitarbeiterbeteiligungen gesprochen, dann deckt dies insbesondere die Ausübung oder den Verkauf von Mitarbeiteroptionen ab, ebenso wie die Umwandlung von Anwartschaften in Aktien sowie den Bezug von Bargeld aus aktienkursbezogenen Bargeldanreizsystemen (vgl. Anhang I[2], Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen).

2.6 Umrechnung von Fremdwährungen

Lautet eine Mitarbeiterbeteiligung auf eine ausländische Währung, so sind die jeweils zu bescheinigenden Angaben in Schweizerfranken (nachfolgend Franken) umzurechnen. Der Umrechnung ist das Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage der Abgabe, dem Erwerb oder der Realisation des geldwerten Vorteils aus der Mitarbeiterbeteiligung zu Grunde zu legen. In begründeten Fällen und in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde kann von dieser Umrechnung abgewichen werden.

3 Besteuerung von Mitarbeiteraktien (Art. 17b DBG)

3.1 Grundsatz

Werden Mitarbeiteraktien unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG). Mitarbeiteraktien sind bei Abgabe, d.h. im Zeitpunkt des Rechtserwerbs zu besteuern.

3.2 Verkehrswert

3.2.1 Börsenkotierte Mitarbeiteraktien

Bei börsenkotierten Mitarbeiteraktien gilt als Verkehrswert grundsätzlich der Börsenschlusskurs am Tage des Rechtserwerbs.

[2] Hier nicht abgedruckt

Der Rechtserwerb von Mitarbeiteraktien erfolgt regelmäßig in einem Zeitpunkt, in welchem der Mitarbeitende das Angebot des Arbeitgebers zum Bezug von Aktien annimmt. Insbesondere aus administrativen Gründen kann der Beteiligungsplan eine bestimmte Bezugsfrist vorsehen, während welcher der Mitarbeitende die Annahme der Offerte bestätigen muss. Liegen solche Bezugsfristen vor, gilt Folgendes:

- Bei Bezugsfristen von mehr als 60 Kalendertagen gilt als steuerlich maßgebender Verkehrswert der Schlusskurs am Tage der Annahme der Offerte.
- Bei Bezugsfristen von bis zu 60 Kalendertagen gilt als steuerlich maßgebender Verkehrswert der Schlusskurs des ersten Tages der Bezugsfrist. In begründeten Fällen und in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde kann von dieser Verkehrswertberechnung abgewichen werden.

3.2.2 Nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien

Bei nicht an einer Börse kotierten Mitarbeiteraktien fehlt es in der Regel an einem Verkehrswert. Daher gilt als maßgeblicher Wert grundsätzlich der nach einer für den entsprechenden Arbeitgeber tauglichen und anerkannten Methode ermittelte Formelwert. Die einmal gewählte Berechnungsmethode muss für den entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungsplan zwingend beibehalten werden.

Wird der Formelwert nur einmal pro Jahr berechnet, gilt er nur dann als steuerlich maßgebender Wert, wenn die Abgabe der Mitarbeiteraktien innert sechs Monaten nach dem betreffenden Bewertungsstichtag erfolgt. Andernfalls ist der Formelwert des kommenden Bewertungsstichtags angemessen zu berücksichtigen.

Ist für nicht börsenkotierte Aktien ausnahmsweise ein Verkehrswert verfügbar, ist grundsätzlich dieser anwendbar. Im Einzelfall kann auf entsprechenden Antrag des Arbeitgebers trotz Verfügbarkeit eines Verkehrswerts auf einen Formelwert abgestellt werden. Dies setzt voraus, dass der Arbeitgeber ein unbeschränktes Kaufrecht hat, die Mitarbeiteraktien zum identisch berechneten Formelwert zurück zu kaufen.

Beispiel:

> A und B gründen die Newtec AG mit einem AK von 100'000 Franken (100 Aktien à nom. 1'000 Franken). Im Zuge einer Kapitalerhöhung zeichnet die Z Bank als Investorin weitere 100 Aktien à nom. 1'000 Franken zuzüglich eines Agios von 9'000 Franken pro Aktie. Damit beträgt der Verkehrswert 10'000 Franken pro Aktie.
>
> Ein halbes Jahr später möchte die Newtec AG ihren Mitarbeiter C mittels einer unentgeltlichen Abgabe von 10 Aktien beteiligen. Bei einem Verkehrswert von 10'000 Franken pro Aktie würde dies bei C zu einem steuerbaren Einkommen von 100'000 Franken führen.
>
> Weil sein übriger Lohn sehr bescheiden ist, wäre C nicht in der Lage, die durch die Mitarbeiterbeteiligung anfallenden Einkommenssteuern zu bezahlen. Aus diesem Grunde beantragt die Newtec AG bei der zuständigen Steuerbehörde, den Verkehrswert zu negieren und statt dessen zu Steuerzwecken inskünftig auf den Formelwert abzustellen. Dieses Vorgehen wird von den Steuerbehörden akzeptiert, wenn der Arbeitgeber ein unbeschränktes Kaufrecht hat, die Mitarbeiteraktien zum identisch berechneten Formelwert zurück zu kaufen.

3.3 Ermittlung des steuerbaren Einkommens

Der Besteuerung unterliegt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktien und deren Abgabepreis.

Gesperrte Mitarbeiteraktien weisen gegenüber frei verfügbaren Aktien einen Minderwert auf. Art. 17b Abs. 2 DBG trägt diesem Umstand mit einem Diskont von sechs Prozent pro Sperrjahr Rechnung, wobei maximal zehn Sperrjahre berücksichtigt werden können. Dies führt zur folgenden Diskontierungstabelle:

Sperrfrist	Einschlag	Reduzierter Verkehrswert
1 Jahr	5,660 %	94,340 %
2 Jahre	11,000 %	89,000 %
3 Jahre	16,038 %	83,962 %
4 Jahre	20,791 %	79,209 %
5 Jahre	25,274 %	74,726 %
6 Jahre	29,504 %	70,496 %
7 Jahre	33,494 %	66,506 %
8 Jahre	37,259 %	62,741 %
9 Jahre	40,810 %	59,190 %
10 Jahre	44,161 %	55,839 %

Angebrochene Sperrfristjahre werden pro rata temporis berücksichtigt (vgl. Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 2 MBV). Der reduzierte (prozentuale) Verkehrswert berechnet sich nach der Formel ($100 : 1.06^n$), wobei (^{n}) der Anzahl am Bewertungsstichtag noch ausstehender Sperrjahre entspricht.

Die positive Differenz zwischen dem reduzierten Verkehrswert und dem tieferen Erwerbspreis stellt beim Mitarbeitenden steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (Art. 17b Abs. 1 DBG).

3.4 Besondere Fälle

3.4.1 Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist (Art. 11 MBV)

Arbeitsverhältnis begründeten geldwerten Vorteil, d.h. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG). Der Grund für den vorzeitigen Wegfall der Sperrfrist ist ebenso wenig von Bedeutung wie die allfällige Tatsache, dass die Mitarbeiteraktie seinerzeit zu einem über dem steuerlich diskontierten Verkehrswert bezogen wurde.

Das steuerbare Einkommen entspricht der Differenz zwischen dem nicht diskontierten Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt des Wegfalls der Sperrfrist und dem entsprechend der verbleibenden Restsperrfrist diskontierten Wert. Angebrochene Restsperrfristjahre sind pro rata temporis zu berücksichtigen.

Beispiel:

Mitarbeiter A hat am 15. März 2010 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie unentgeltlich zugeteilt erhalten. Am 30. September 2013 geht Mitarbeiter A vorzeitig in Pension. Entsprechend dem Beteiligungsplan fällt bei diesem Ereignis eine noch bestehende Sperrfrist vorzeitig weg. Damit wird per 30. September 2013 die grundsätzlich noch bis zum 15. März 2020 gesperrte Mitarbeiteraktie sofort frei verfügbar. Anders ausgedrückt wird in diesem Zeitpunkt die noch für 6,46 Jahre (^{n}) gesperrte Aktie in eine ungesperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am 30. September 2013 beispielsweise Fr 1’500.00 pro Aktie (x), dann beträgt der – unter

Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre – reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Art. 17b Abs. 2 DBG lediglich 68,632 Prozent (100 : 1,06 ^{6,46}) des vollen Verkehrswerts, d.h. 1'029.50 Franken. Diese Differenz zwischen dem vollen Verkehrswert (1'500) und dem reduzierten Verkehrswert (1'029.50) stellt das im Zeitpunkt des vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist zu bescheinigende steuerbare Erwerbseinkommen von 470.50 Franken dar. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel (x – x : 1,06 ^{n}), bzw. (1'500 – 1'500 : 1,06 ^{6,46}).

	Datum	Sperrung bei Ausgabe	(Rest-) Sperrfrist	Verkehrs-wert	Einschlag	CHF
Wegfall Sperrfrist per	30.09.2013			1‘500	-	1‘500
Diskontie-rung per	30.09.2013	10 Jahre	6.46 Jahre	1‘500	68.632 %	1‘029
Steuerbares Erwerbseinkommen						471

3.4.2 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)

Muss ein Mitarbeitender bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses aufgrund einer reglementarischen bzw. vertraglichen Verpflichtung Mitarbeiteraktien an seinen Arbeitgeber zurückgeben, kann daraus entweder eine im Arbeitsverhältnis begründete Vermögenseinbuße oder steuerbares Einkommen resultieren. In der positiven Differenz zwischen dem Rücknahmepreis und dem (entsprechend der Restsperrfrist diskontierten) Verkehrs- resp. Formelwert realisiert der Mitarbeitende steuerbares Einkommen aus Erwerbstätigkeit und nicht etwa einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Deshalb ist in diesen Fällen eine Bescheinigung sinngemäß mit den Angaben nach Art. 11 Abs. 4 MBV zu erstellen. Das steuerbare Einkommen im Zeitpunkt der Rückgabe bemisst sich diesfalls nach der Differenz zwischen dem (entsprechend der Restsperrfrist diskontierten) Verkehrs- resp. Formelwert der zurückgegebenen Mitarbeiteraktien und dem höheren Rückgabepreis. Im Falle einer entschädigungslosen oder unter dem aktuellen Verkehrswert liegenden Rückgabe der Mitarbeiteraktien kann der Mitarbeitende die Vermögenseinbuße in der Steuerperiode der Rückgabe der Mitarbeiteraktien durch einen Gewinnungskostenabzug vom Einkommen geltend machen (vgl. Art. 12 Abs. 1 MBV).

Beispiel:

Mitarbeiter A hat am 15. März 2010 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie erworben. Am 30. September 2013 kündigt der Mitarbeiter A sein Arbeitsverhältnis. Entsprechend dem Beteiligungsplan hat er die Aktie zum ursprünglichen Erwerbspreis von 800 Franken zurückzugeben. Könnte Mitarbeiter A frei über die Mitarbeiteraktie verfügen, würde die noch für 6,46 Jahre (^{n}) gesperrte Aktie in eine ungesperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am 30. September 2013 beispielsweise 1'500 Franken pro Aktie (x), dann beträgt der – unter Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre – reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Art. 17b Abs. 2 DBG lediglich 68,632 Prozent (100 : 1,06 ^{6,46}) des vollen Verkehrswertes, d.h. 1'029 Franken. Da er die Mitarbeiteraktie zum Preis von 800 Franken (y) zurückzugeben hat, kann er in der Steuererklärung die Differenz von 229 Franken als Gewinnungskosten abziehen. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel (x : 1,06 ^{n} – y), bzw. (1'500 : 1,06 ^{6,46} – 800).

	Datum	Sperr-frist	(Rest-) Sperrfrist	Verkehrs-wert	Rückga-bepreis	Ein-schlag	Reduzier-ter Ver-kehrswert
Zuteilung	15.03.2010	10 Jahre					
Kündigung	30.09.2013	-	6.46 Jahre	1‘500	800	68.63 % (=1‘029)	1‘029

Da der Rückgabepreis 800 Franken und der reduzierte Verkehrswert 1‘029 Franken betragen, belaufen sich die steuerlich maßgebenden Gewinnungskosten auf 229 Franken.

3.4.3 Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien

Aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien resultiert für die Belange der direkten Steuern grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG) oder ein steuerlich unbeachtlicher Kapitalverlust. Der Umfang des steuerfreien Kapitalgewinns entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Abgabe und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. der Differenz zwischen dem Formelwert im Zeitpunkt der Abgabe und dem nach der gleichen Bewertungsmethode ermittelten Formelwert im Zeitpunkt der Veräußerung. Ein allfälliger Mehrwert, der beispielsweise auf eine veränderte Bewertungsmethodik oder auf einen Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip zurückzuführen ist, ist in der Regel als Einkommen im Zeitpunkt der Veräußerung zu besteuern. Dies gilt insbesondere bei folgendem Sachverhalt: Bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus der Zuteilung von nicht kotierten Mitarbeiteraktien wurde auf einen Formelwert der Mitarbeiteraktien abgestellt, und die Mitarbeiteraktien werden später durch den Arbeitgeber zu einem Preis zurückgekauft, welcher sich auf eine andere Berechnungsmethode stützt.

4 Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (Art. 17b DBG)

4.1 Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Abgabe besteuert. Werden solche Mitarbeiteroptionen unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17b Abs. 1 DBG).

In Bezug auf den Verkehrswert der Mitarbeiteroptionen gelten die Bestimmungen gemäß Ziffer 3.2.1 dieses Kreisschreibens sinngemäß.

4.2 Übrige Mitarbeiteroptionen

Sämtliche Mitarbeiteroptionen, die nicht gemäß Ziffer 4.1 hievor bei Abgabe zu besteuern sind, werden im Zeitpunkt der Veräußerung oder der Ausübung besteuert (vgl. Art. 17b Abs. 3 DBG). Steuerbar ist der gesamte Veräußerungserlös bzw. Ausübungsgewinn nach Abzug allfälliger Gestehungskosten.

5 Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien werden im Zeitpunkt der Umwandlung in Mitarbeiteraktien besteuert. Die Besteuerung richtet sich in diesem Zeitpunkt nach den für die Mitarbeiteraktien geltenden Vorgaben (vgl. Ziff. 3 hievor).

6 Besteuerung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17c DBG)

Geldwerte Vorteile aus der Einräumung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar. Als Erwerbseinkommen unterliegt der gesamte geldwerte Vorteil der Einkommenssteuer, d.h. aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen kann diesfalls kein steuerfreier privater Kapitalgewinn resultieren.

7 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis (Art. 7 bis 9 MBV)

7.1 Allgemeines

Die anteilsmäßige Besteuerung, welche in den Art. 17d DBG sowie 7 und 8 MBV festgehalten wird, ist auf zwei Sachverhalte anwendbar. Der erste Sachverhalt betrifft Fälle, in welchen der Mitarbeitende aus dem Ausland in die Schweiz zuzieht (Zuzug; Art. 7 MBV). Der Zweite betrifft Mitarbeitende, die aus der Schweiz ins Ausland ziehen (Wegzug; Art. 8 MBV). Dabei werden die Mitarbeiterbeteiligungen jeweils in einem Land abgegeben und in einem anderen Land realisiert. Bei diesen Mitarbeiterbeteiligungen

handelt es sich in der Regel um Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder um unechte Mitarbeiterbeteiligungen.

Aufgrund verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) kann die Schweiz in der Regel nicht den gesamten geldwerten Vorteil aus der Realisation besteuern. Die Besteuerung ist vielmehr aufgrund der Arbeitstage auf die Länder zu verteilen, in denen der Mitarbeitende seit der Zuteilung der Mitarbeiterbeteiligung bis zum Entstehen des Ausübungsrechts ansässig war (Art. 7 und 8 MBV). Keine Rolle spielt dabei, ob ein anderes Land den geldwerten Vorteil anteilsmäßig besteuert oder nicht. Vielmehr ist entscheidend, welches Land das anteilige Besteuerungsrecht für das Einkommen aus der zugrundeliegenden Erwerbstätigkeit besitzt.

Art. 7 wie auch Art. 8 MBV schreiben dem Arbeitgeber vor, welche Angaben er in den Fällen der anteilsmäßigen Besteuerung nach Art. 17d DBG zu bescheinigen hat. Anzumerken ist, dass die Art. 7 und 8 MBV auf Grund des ausdrücklichen Verweises in Art. 9 MBV in analoger Weise auch auf weitere Sachverhalte anzuwenden sind, wie beispielsweise, wenn ein Mitarbeitender aus dem Ausland in die Schweiz zuzieht, für kurze Zeit hier ansässig ist und noch vor dem Vesting wieder wegzieht oder umgekehrt. Die örtliche Zuständigkeit der Besteuerung richtet sich nach den Art. 107 und 105 DBG. Die Bescheinigung bei Wegzug eines Mitarbeitenden ist der nach diesen Bestimmungen zuständigen kantonalen Behörde zuzustellen. Der Arbeitgeber hat in seiner Eigenschaft als Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer jeweils bloß auf dem schweizerischen Anteil abzurechnen.

Als Arbeitstage im Sinne von Art. 7 und 8 MBV gilt der Zeitraum, in welchem zwischen einem Mitarbeitenden und seinem Arbeitgeber ein Arbeitsvertragsverhältnis besteht. Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheit, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) werden dabei nicht in Abzug gebracht.

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

7.2 Quellenbesteuerung von Mitarbeiteraktien und freien börsenkotierten Mitarbeiteroptionen

7.2.1 Allgemeines

Mitarbeiteraktien im Sinne von Art. 1 Abs. 2 Buchstabe a MBV sind gemäß Art. 17b Abs. 1 DBG immer im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Allfällige Sperrfristen werden mit einem Diskont von 6 Prozent pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert berücksichtigt (vgl. auch Ziff. 3.3 hievor). Eine anteilsmäßige Besteuerung ist ausgeschlossen, da Mitarbeiteraktien mit ihrer Abgabe erworben werden. Vorbehalten bleiben Fälle, in welchen die Mitarbeiteraktien als Entschädigung für eine im Ausland erbrachte Arbeitsleistung (Bonus) abgegeben werden.

Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen im Sinne von Art. 1 Abs. 2 Buchstabe b MBV sind ebenfalls gemäß Art. 17b Abs. 1 DBG im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern.

7.2.2 Quellenbesteuerung

Im internationalen Verhältnis ist zu berücksichtigen, dass der Empfänger der Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt des Erwerbs seine Ansässigkeit entweder in der Schweiz oder im Ausland haben kann. In beiden Fällen kann die Besteuerung an der Quelle erfolgen, sofern die Voraussetzungen der Art. 83 respektive 91 oder 97 DBG erfüllt sind. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten der Besteuerung:

	steuerrechtlicher Wohnsitz im Zeitpunkt der Besteuerung

Art der Erwerbstätigkeit im Besteuerungszeitpunkt	Schweiz	Ausland[3]
Ausschließlich Arbeitnehmer (AN)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.	Fälle von Art. 91 oder 97 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Vorbehalten bleibt eine anteilsmäßige Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, die als Bonus abgegeben werden (sinngemäß Art. 17d DBG)
Ausschließlich Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.	Fälle von Art. 93 DBG: Verwaltungsräte, die Mitarbeiteraktien erhalten, werden für diese Leistung an der Quelle besteuert werden.
Zugleich Arbeitnehmer (AN) und Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.	Fälle von Art. 91 oder 97 sowie 93 DBG: In diesen Fällen ist vorgängig zu bestimmen, für welche Art der Erwerbstätigkeit (AN oder VR) die Mitarbeiteraktien ausgegeben werden. Die Besteuerung richtet sich anschließend nach der Art der Erwerbstätigkeit. Vorbehalten bleibt eine anteilsmäßige Besteuerung bei Mitarbeiterbeteiligungen, die als Bonus abgegeben werden (sinngemäß Art. 17d DBG).

7.3 Besteuerung von gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis

7.3.1 Allgemeines

Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, aus Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen werden im Zeitpunkt ihrer Realisation besteuert (vgl. auch Ziff. 4.2, Ziff. 5 und Ziff. 6 hievor).

7.3.2 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV)

Als „importierte“ Mitarbeiterbeteiligungen gelten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen, die der Mitarbeitende während einer Zeit erworben hat, in der er im Ausland ansässig war, und welche er nach seinem Zuzug in die Schweiz hier realisiert (vgl. Art. 7 Abs. 1 MBV).

[3] Maßgebend, ob die Besteuerung nach internem Recht erfolgen kann, ist die Zuweisung der Besteuerungshoheit durch ein allfällig anwendbares DBA und weitere bilaterale Abkommen mit anderen Staaten. Im Falle eines Wegzugs aus der Schweiz ist somit eine Besteuerung durch die Schweiz dennoch nicht ausgeschlossen.

„Importierte“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden (vgl. Ziff. 2.3.1.1.1 und 2.3.1.1.2, sowie Ziff. 4.1 hievor), können in der Schweiz steuerfrei realisiert werden. Die Besteuerung von Erwerbseinkünften infolge vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist bleibt vorbehalten.

7.3.2.1 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel

Das Erwerbseinkommen von „importierten“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Realisation besteuert werden, wird – unter Progressionsvorbehalt – nur anteilsmäßig besteuert, sofern zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und der Realisation der Mitarbeiterbeteiligung ein Ansässigkeitswechsel erfolgt ist. Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt (Art. 17d DBG):

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

Die Besteuerung kann dabei im ordentlichen Verfahren oder im Quellensteuerverfahren erfolgen und es sind die Bescheinigungen gemäß Art. 7 MBV beizubringen.

Zur Veranschaulichung dienen die Fallbeispiele 1 und 3 im Anhang II[4] dieses Kreisschreibens.

7.3.2.2 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel

Das Erwerbseinkommen von „importierten“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Realisation besteuert werden, wird – unter Progressionsvorbehalt – auch bei unveränderter Ansässigkeit im Ausland anteilsmäßig besteuert, sofern sich der Mitarbeitende zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und Realisation einer Mitarbeiterbeteiligung bei einem Arbeitgeber mit Sitz in der Schweiz anstellen lässt. In diesen Fällen erfolgt die anteilsmäßige Besteuerung nach dem Verhältnis der Arbeitsverträge (Arbeitstage) Schweiz / Ausland innerhalb der Vestingperiode (sinngemäße Anwendung von Art. 17d DBG). Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheiten, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) sind für die Berechnung der maßgebenden Arbeitstage unerheblich. Die Arbeitstage Schweiz sind um allfällige Drittstaattage zu kürzen. Die Berechnung ist wie folgt vorzunehmen:

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage* in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

* allenfalls unter Berücksichtigung von Drittstaattagen

Da der Mitarbeitende in der Schweiz bloß beschränkt steuerpflichtig ist, hat die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Mitarbeiterbeteiligungen im Quellensteuerverfahren zu erfolgen. Die Vorschriften in den verschiedenen DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa in Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern), sind zu beachten.

7.3.3 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV)

Als „exportierte“ Mitarbeiterbeteiligungen gelten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechten Mitarbeiterbeteiligungen, die der Mitarbeitende während einer Zeit zugeteilt erhalten hat, in der er in der Schweiz ansässig war, und die er nach seinem Wegzug ins Ausland dort realisiert (vgl. Art. 8 Abs. 1 MBV).

Der „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden (vgl. Ziff. 2.3.1.1.1 und 2.3.1.1.2, sowie Ziff. 4.1 hievor), ist steuerlich unbeachtlich.

[4] Hier nicht abgedruckt

Vorbehalten bleiben diejenigen Fälle, in welchen die Mitarbeiterbeteiligungen als Bonus für die in der Schweiz erbrachte Leistung ausgerichtet werden und dementsprechend der Quellensteuer unterliegen.

Die Besteuerung hat in jedem Fall über das Quellensteuerverfahren zu erfolgen und der Quellensteuerabrechnung sind die Bescheinigungen gemäß Art. 8 MBV beizulegen.

7.3.3.1 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel

Der „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen, welche nach schweizerischem Recht bei Realisation besteuert werden, zieht in diesem Zeitpunkt in der Schweiz Einkommenssteuerfolgen nach sich. Verlegt dabei der Mitarbeitende vor Realisation der Mitarbeiterbeteiligungen seinen Wohnsitz ins Ausland, hat die Quellenbesteuerung in Anwendung von Art. 97a DBG zu erfolgen. Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt (vgl. Art. 17d DBG):

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

Die Steuer (Anteil direkte Bundessteuer) beträgt 11,5 Prozent des in der Schweiz steuerbaren geldwerten Vorteils (Art. 97a Abs. 2 DBG).

Die anfallenden Steuern sind als Quellensteuer – diese wird auch als erweiterte Quellensteuer bezeichnet – durch den (ehemaligen) schweizerischen Arbeitgeber abzuführen. Diese Verpflichtung gilt insbesondere auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird. Der Quellensteuerabrechnung ist die Bescheinigung über die Mitarbeiterbeteiligung beizulegen (vgl. Art. 10 MBV).

Die Besteuerung hat trotz Ansässigkeitswechsel nicht nach Art. 97a DBG zu erfolgen, wenn der Mitarbeitende bei Realisation der Mitarbeiterbeteiligung weiterhin beim gleichen Leistungsschuldner angestellt bzw. als Verwaltungsrat tätig ist. In diesen Fällen hat die Quellenbesteuerung gemäß den Art. 91, 97 und 93 DBG zu erfolgen. Eine Ausscheidung gemäß Art. 17d DBG hat dabei zu unterbleiben (vgl. Art. 13 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 MBV). Vorbehalten bleiben die Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa in Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

7.3.3.2 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel

Die Quellenbesteuerung hat nach den Art. 91, 97 und 93 DBG zu erfolgen, wenn der Mitarbeitende bereits bei Abgabe der Mitarbeiterbeteiligungen im Ausland ansässig war und zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und Realisation der Mitarbeiterbeteiligung kein Ansässigkeitswechsel stattgefunden hat.

Bestand das Arbeitsverhältnis während der ganzen Vestingperiode unverändert in der Schweiz, so sind einzig allfällige Drittstaattage (d.h. Arbeitstage außerhalb der Schweiz) von der Besteuerung auszuscheiden. Dies trifft vor allem auf die Fälle zu, bei welchen der Steuerpflichtige nach Art. 91 DBG quellensteuerpflichtig ist. Bei der Besteuerung nach Art. 97 DBG sind in der Regel Drittstaattage nur für bestimmte Fallgruppen auszuscheiden (etwa Fälle im internationalen Transportgewerbe), währendem die Quellenbesteuerung gemäß Art. 93 DGB uneingeschränkt vorgenommen werden kann.

Hat der im Ausland ansässige Mitarbeitende innerhalb der Vestingperiode einen Arbeitgeberwechsel ins Ausland vollzogen bzw. sein Arbeitsverhältnis in der Schweiz beendet, so hat die Quellenbesteuerung gemäß den Art. 91 und 97 DBG anteilsmäßig zu erfolgen. Dies gilt dementsprechend auch für Fälle, die nach Art. 93 DBG quellensteuerpflichtig sind. Die Besteuerung ist dabei nach dem Verhältnis der Arbeitstage (Tage des Verwaltungsratsmandats) Schweiz / Ausland während der Vestingperiode anteilsmäßig vorzunehmen (sinngemäße Anwendung von Art. 17d DBG). Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheiten, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) sind für die Berechnung der maßgebenden Arbeitstage

unerheblich. Die Arbeitstage Schweiz sind allenfalls noch um allfällige Drittstaattage zu kürzen (vgl. voranstehender Absatz). Die Berechnung ist wie folgt vorzunehmen:

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage* Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

* allenfalls unter Berücksichtigung von Drittstaattagen

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in den DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

Zur Veranschaulichung dient das Fallbeispiel 5 im Anhang II[5] dieses Kreisschreibens.

7.3.4 Überblick zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen, die erst bei Realisierung steuerbar sind

Im internationalen Verhältnis ist zu berücksichtigen, dass der Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen, welche im Zeitpunkt der Realisation steuerbar sind, dannzumal seine Ansässigkeit entweder in der Schweiz oder im Ausland haben kann. In beiden Fällen kann die Besteuerung an der Quelle erfolgen, sofern die Voraussetzungen der Art. 83 bzw. Art. 91, 97 oder 93 sowie des Art. 97a DBG erfüllt sind. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten zur Besteuerung:

Art der Erwerbstätigkeit im Besteuerungszeitpunkt	steuerrechtlicher Wohnsitz im Zeitpunkt der Besteuerung	
	Schweiz	Ausland[6]
Ausschließlich Arbeitnehmer (AN)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Eine anteilsmäßige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.	Fälle von Art. 91 und 97 DBG: Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Die Besteuerung erfolgt nach Art. 84 DBG, wobei eine anteilsmäßige Besteuerung gemäß Art. 17d DBG aus-geschlossen ist (vgl. Art. 13 Abs. 1 MBV). Vorbehalten bleiben Bestimmungen aus DBA oder Abkommen mit anderen Staaten.
Ausschließlich Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Eine anteilsmäßige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während	Fälle von Art. 93 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit den anderen Einkünften aus Verwaltungsratstätigkeit quellensteuerpflichtig, sofern die Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung im Zusammenhang mit dem Verwaltungsratsmandat erfolgte.

[5] Hier nicht abgedruckt

[6] Maßgebend, ob die Besteuerung nach internem Recht erfolgen kann, ist die Zuweisung der Besteuerungshoheit durch ein allfällig anwendbares DBA und weitere bilaterale Abkommen mit anderen Staaten. Im Falle eines Wegzugs aus der Schweiz ist somit eine Besteuerung durch die Schweiz dennoch nicht ausgeschlossen.

	der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.	Die Besteuerung erfolgt nach Art. 93 DBG, wobei eine anteilsmäßige Besteuerung gemäß Art. 17d DBG (Art. 14 Abs. 1 MBV) ausgeschlossen ist. Auch die Bestimmungen aus DBA oder Abkommen mit anderen Staaten weisen die Besteuerung dem Staat zu, in welchem der Leistungsschuldner seinen Sitz hat.
Zugleich Arbeitnehmer (AN) und Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Eine anteilsmäßige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.	Fälle von Art. 91, 97 oder 93 DBG: In diesen Fällen ist vorgängig zu bestimmen, für welche Art der Erwerbstätigkeit (AN oder VR) die Mitarbeiterbeteiligungen ausgegeben wurde. Die Besteuerung richtet sich anschließend nach der Art der Erwerbstätigkeit, d.h. im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis nach Art. 91, 97 DBG bzw. in Zusammenhang mit einem Verwaltungsratsmandat nach Art. 93 DBG.
Weder Arbeitnehmer (AN) noch Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Bei quellensteuerpflichtigen Personen, die im Zeitpunkt der Realisation einer Mitarbeiterbeteiligung weder Arbeitnehmer noch Verwaltungsrat des Leistungsschuldners sind, erfolgt die Besteuerung durch den seinerzeitigen Leistungsschuldner in Anwendung von Art. 83 DBG. Eine anteilsmäßige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.	Fälle von Art. 97a DBG: In diesen Fällen sind geld-werten Vorteile aus „exportierten“ Mitarbeiterbeteiligungen gemäß Art. 97a DBG quellensteuerpflichtig, sofern der Wohnsitz vor Realisierung ins Ausland verlegt wurde. Eine anteilsmäßige Besteuerung ist in Anwendung von Art. 17d DBG sicherzustellen. Maßgebend sind die in der Vestingperiode der Schweiz zuzurechnenden „Arbeitstage“ und dies im Vergleich zur gesamten Anzahl Tage während der Vestingperiode. Liegt kein entsprechender Ansässigkeitswechsel vor, erfolgt die Besteuerung gemäß Art. 91, 97 oder 93 DBG.

8 Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten

8.1 Arbeitgeber

8.1.1 Allgemeines

Der Arbeitgeber unterliegt ab dem 1. Januar 2013 im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen einer besonderen Bescheinigungspflicht nach Art. 129 Abs. 1 Buchstabe d DBG. Einzelheiten hat der Bundesrat in der MBV geregelt. Danach hat der Arbeitgeber sowohl für jede Steuerperiode eine Bescheinigung auszustellen, in welcher er dem Mitarbeitenden Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, als auch für jede Steuerperiode in welcher der Mitarbeitende Mitarbeiterbeteiligungen einkommenssteuerlich relevant realisiert (vgl. Ziff. 3 bis 6 hievor). Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn der Mitarbeiterbeteiligungsplan von einer ausländischen Konzerngesellschaft oder durch einen Dritten verwaltet wird.

Die Bescheinigung dient insbesondere dazu, die Berechnungsgrundlagen für die im Lohnausweis ausgewiesene geldwerte Leistung rechnerisch nachvollziehbar offen zu legen. Gemäß Art. 129 Abs. 1 Buchstabe d DBG müssen Arbeitgeber den Veranlagungsbehörden für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen, in welcher sie ihren Angestellten Mitarbeiterbeteiligungen einräumen. Ferner hat der Arbeitgeber die Bescheinigung dem Mitarbeitenden als Beilage zum Lohnausweis abzugeben bzw. der Quellensteuerabrechnung beizulegen (vgl. Art. 10 MBV). Vorbehalten bleiben hiervon abweichende kantonale Regelungen. Eine direkte Zustellung an die kantonale Steuerbehörde des Wohnsitzkantons des Mitarbeitenden ist aber immer dann notwendig, wenn der geldwerte Vorteil aus Mitarbeiterbeteiligungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses realisiert wird (vgl. Art. 15 MBV).

Die Arbeitgeber sind in der Gestaltung der Bescheinigung grundsätzlich frei, soweit diese die Minimalanforderungen gemäß der MBV erfüllt. Musterbescheinigungen finden sich im Anhang III dieses Kreisschreibens. Die ESTV und die kantonalen Steuerbehörden können zusätzlich zu den in der MBV vorgeschriebenen Angaben weitere Informationen von den Arbeitgebern verlangen, soweit dies für die vorschriftsgemäße Veranlagung notwendig ist (vgl. Art. 17 MBV).

Sofern ein Vorbescheid betreffend die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen vorliegt, sind auf der Bescheinigung die kantonale Amtsstelle, die den Vorbescheid getroffen hat und das Datum der Vereinbarung (Abschlussdatum) zu vermerken.

8.1.2 Bescheinigungen bei Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV)

Bei Mitarbeiteraktien muss die Bescheinigung für die Steuerperiode erstellt werden, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteraktien erwirbt. Sie muss die Angaben nach Art. 4 MBV enthalten.

Wird bei nicht börsenkotierten Mitarbeiteraktien ein Verkehrswert ausgewiesen, dann muss auf der Bescheinigung vermerkt sein, aus welcher Transaktion sich dieser Verkehrswert ableitet. Wird demgegenüber ein Formelwert ausgewiesen, muss auf der Bescheinigung die angewandte Bewertungsformel angegeben werden.

Ausnahmsweise drängt sich bei Mitarbeiteraktien eine weitere Bescheinigung auf. Das ist namentlich dann der Fall, wenn sich während der Haltedauer der Aktien ein einkommenssteuerlich relevanter Sachverhalt ereignet. Solche Anwendungsfälle werden nachfolgend dargestellt.

8.1.2.1 Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist (Art. 11 MBV)

Die Bescheinigung bei Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfirst muss für die Steuerperiode erstellt werden, in welcher die Sperrfrist vorzeitig wegfällt. Sie muss die Angaben nach Art. 11 MBV enthalten.

8.1.2.2 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)

Bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien muss die Bescheinigung für diejenige Steuerperiode erstellt werden, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteraktien entweder überpreislich oder aber unentgeltlich/unterpreislich zurückzugeben hat. Die Bescheinigung muss die Angaben nach Art. 12 MBV enthalten.

Im Falle einer unterpreislichen Rückgabe darf der Arbeitgeber den geldwerten Nachteil jedoch nicht im Sinne eines Minuslohnes in den Lohnausweis einfließen lassen und mit anderen steuerbaren Erwerbseinkünften verrechnen. Vielmehr dient diese Bescheinigung dem Mitarbeiter dafür, diesen geldwerten Nachteil in seiner Steuererklärung als Gewinnungskosten geltend zu machen.

8.1.3 Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 5 und 6 MBV)

8.1.3.1 Freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Für freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden, genügt in der Regel eine einzige Bescheinigung. Sie erfolgt für die Steuerperiode, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteroptionen erwirbt und muss die Angaben nach Art. 5 MBV enthalten.

Eine weitere Bescheinigung wäre nur dann angezeigt, wenn Mitarbeiteroptionen während ihrer Haltedauer inhaltlich zugunsten des Mitarbeitenden abgeändert würden, was beispielsweise bei einem Repricing der Fall ist.

8.1.3.2 Übrige Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen

Für Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen, die im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils besteuert werden, sind für die Belange der direkten Bundessteuer stets zwei Bescheinigungen erforderlich: Die Erste im Zeitpunkt der Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung und die Zweite im Zeitpunkt der Realisation (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a und b MBV).

Im internationalen Verhältnis ist es unter Umständen möglich, dass diese Mitarbeiterbeteiligungsformen nur anteilsmäßig besteuert werden. Sind die entsprechenden Voraussetzungen als Folge eines Zuzugs in die Schweiz (vgl. Ziff. 7.3.2.1) erfüllt, stellt der Arbeitgeber dem Mitarbeitenden im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils eine Bescheinigung aus, welche die Vorgaben von Art. 7 MBV erfüllt. Dabei ist zu beachten, dass in den Lohnausweis stets die volle geldwerte Leistung einfließen muss. Der auf das Ausland entfallende Anteil kann der Mitarbeitende erst in seiner Steuererklärung als „im Ausland steuerbare Einkünfte“ in Abzug bringen.

Sind die entsprechenden Voraussetzungen als Folge eines Wegzugs aus der Schweiz (vgl. Ziff. 7.3.3.1) erfüllt, ist die Bescheinigung entsprechend den Vorgaben von Art. 8 MBV der Quellensteuerabrechnung beizulegen. Eine eigenständige, isolierte Meldung der Realisation an die kantonale Steuerbehörde ist nicht notwendig.

8.1.4 Weitere Auskünfte (Art. 17 MBV)

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, jederzeit weitere Angaben zu der abgegebenen Mitarbeiterbeteiligung zu machen. Für die Beurteilung eines Mitarbeiterbeteiligungsplans können Aktionärsbindungsverträge, Verträge mit Drittinvestoren oder mit kreditgebenden Banken u. dgl. von Bedeutung sein.

8.2 Steuerpflichtige

Die Steuerpflichtigen sind für die vollständige und richtige Deklaration von erhaltenen Mitarbeiterbeteiligungen in der Steuererklärung und für die Einreichung der Bescheinigung des Arbeitgebers verantwortlich.

Sämtliche echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zu deklarieren. Diese Deklarationspflicht gilt insbesondere auch dann, wenn die Einkommensbesteuerung (noch) nicht aktuell bevorsteht.

9 Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)

9.1 Allgemeines

Die Einholung eines Vorbescheids bezweckt nicht nur die einheitliche Veranlagung der Mit-arbeitenden, sondern auch die steuerlich korrekte Handhabung des Mitarbeiterbeteiligungsplanes durch den Arbeitgeber in interkantonalen und internationalen Beziehungen mit den Steuerbehörden. Im Ergebnis sollen sich die Mitarbeitenden, der Arbeitgeber und die Steuerbehörden auf die zugesicherten steuerlichen Konsequenzen verlassen können.

9.2 Voraussetzungen

Der zuständigen Steuerbehörde sind für die Einholung eines Vorbescheids sämtliche relevanten Plan- bzw. Vertragsunterlagen einzureichen. Aufgrund dieser Unterlagen ist unter genauem Verweis auf die maßgebenden Unterlagen vom Arbeitgeber eine steuerliche Beurteilung vorzunehmen und ein entsprechender Antrag zu stellen.

Der Vorbescheid der Steuerbehörde bezieht sich einzig auf den im Antrag dargestellten Sachverhalt. Eine darüber hinaus gehende Prüfung des Beteiligungsplans durch die Steuerbehörde findet grundsätzlich nicht statt.

9.3 Zuständigkeit

Für einen Vorbescheid ist grundsätzlich die kantonale Steuerbehörde des Sitzkantons des Arbeitgebers zuständig. Ein Vorbescheid der kantonalen Steuerbehörde ist für andere Kantone nicht zwingend verbindlich. Sind Mitarbeitende mit Wohnsitz in mehreren Kantonen betroffen, empfiehlt sich zusätzlich, den Vorbescheid auch der ESTV einzureichen, welche gegebenenfalls ihr Einverständnis im Sinne einer allgemeinen Stellungnahme für die Zwecke der direkten Bundessteuer abgibt.

10 Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht

Dieses Kreisschreiben tritt auf den 1. Januar 2013 in Kraft. Gleichzeitig werden das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 30. April 1997 über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen und das Rundschreiben vom 6. Mai 2003 der ESTV über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln aufgehoben.

Das vorliegende Kreisschreiben gilt für:

- sämtliche nach dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen;
- sämtliche vor dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen, bei denen auch nach bisherigem Recht der geldwerte Vorteil erst bei Realisation (nach dem 1. Januar 2013) der Einkommensbesteuerung unterliegt sowie
- sämtliche vor dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen, die nach bisherigem Recht im Zeitpunkt der Abgabe oder beim Rechtserwerb (Vesting) hätten besteuert werden müssen, aus irgendwelchen Gründen jedoch nicht besteuert wurden, sofern die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist und kein Nachsteuergrund gemäß Art. 151 DBG vorliegt.

Altrechtliche Vorbescheide (Rulings), die einem Arbeitgeber und ihren Mitarbeitenden für Mitarbeiteroptionen die Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung zusicherten, behalten ihre Gültigkeit insoweit die Besteuerung (bei Zuteilung oder Vesting) bis und mit Steuerperiode 2012 erfolgte; d.h. ab der Steuerperiode 2013 ist bei Mitarbeiteroptionen keine derartige (altrechtliche) Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung mehr zulässig.

Altrechtliche Vorbescheide (Rulings), die dem Inhalt dieses Kreisschreibens nicht entsprechen, entfalten ab der Steuerperiode 2013 keine Wirkung mehr.

Anhang I: Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen
Anhang II: Beispiele
Anhang III: Musterbescheinigungen
Anhang IV: Fallbeispiele zur Quellenbesteuerung

Anhänge hier nicht mit abgedruckt.

Kreisschreiben Nr. 17[1] vom 03.10.2007 zur Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge

Inhaltsverzeichnis:

I.	Allgemeines	2
II.	Wohneigentumsförderung mit Mitteln der 2. Säule	2
1.	Zweck und Inhalt	2
2.	Steuerliche Auswirkungen des Vorbezuges	3
2.1.	Besteuerung des Vorbezuges	3
2.2.	Rückzahlung des Vorbezuges	3
a)	Rückerstattung der bezahlten Steuern	3
b)	Ausgleich des durch einen WEF-Vorbezug entstandenen Zinsausfalls	4
c)	Keine WEF-Rückzahlung mit Mitteln, die bereits für die Vorsorge gebunden sind	4
2.3.	Einkauf von Beitragsjahren	4
a)	nach einem WEF-Vorbezug	4
b)	nach einer Scheidung	4
2.4.	Zusatzversicherung	5
3.	Verkauf des mit einem WEF-Vorbezug finanzierten Eigenheims	5
3.1.	Kauf eines neuen Eigenheims innerhalb von zwei Jahren	5
3.2.	Kauf eines neuen Eigenheims nach Ablauf von zwei Jahren oder Verzicht auf Neukauf	5
4.	Steuerliche Auswirkungen der Verpfändung von Vorsorgeguthaben	5
4.1.	Verpfändung als solche	5
4.2.	Pfandverwertung	6
5.	Pflichten der Vorsorgeeinrichtungen	6
5.1.	Gegenüber dem Vorsorgenehmer	6
5.2.	Gegenüber der ESTV	6
6.	Aufgaben der ESTV	6
III.	Wohneigentumsförderung mit Mitteln der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a)	6
IV.	Inkrafttreten und Empfehlung an die Kantone	6

[1] Ohne Gewähr;
Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

I. Allgemeines

Die Bestimmungen über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge sind in den Artikeln 30a bis 30g des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) sowie in den Artikeln 331d und 331e des Obligationenrechts (OR; SR 220) zu finden. In der Verordnung über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge hat der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen erlassen (WEFV; SR 831.411).

Gegenstand dieses Kreisschreibens sind die Erläuterungen der steuerlichen Auswirkungen.

II. Wohneigentumsförderung mit Mitteln der 2. Säule

1. Zweck und Inhalt

(Vgl. zur ganzen Ziffer 1 die Art. 1-5 WEFV)

Personen, welche über Mittel in der beruflichen Vorsorge verfügen, haben die Möglichkeit, diese für Wohneigentum zum eigenen Bedarf geltend zu machen. Als Eigenbedarf gilt die Nutzung durch die versicherte Person an ihrem Wohnsitz oder an ihrem gewöhnlichen Aufenthalt (d.h. selbstbewohntes Wohneigentum). Diese Voraussetzungen müssen auch bei Wohnsitz im Ausland vorliegen. Die Wohneigentumsförderung stellt den Versicherten zwei Möglichkeiten zur Verfügung: Den Vorbezug des Vorsorgeguthabens einerseits und die Verpfändung dieses Guthabens oder des Anspruches auf die künftigen Vorsorgeleistungen andererseits. Die Vorsorgegelder können eingesetzt werden für Wohneigentum, ferner für Beteiligungen an Wohneigentum wie z.B. Kauf von Anteilscheinen an einer Wohnbaugenossenschaft sowie zur Amortisation von bereits bestehenden Hypothekarschulden. Der Bezug von Mitteln der beruflichen Vorsorge ist auf ein einziges Objekt beschränkt. Die Finanzierung eines Zweitwohnsitzes oder eines Ferienhauses ist nicht zulässig. Voraussetzung für den Bezug ist die Selbstnutzung des Objekts, wobei der Begriff Wohnung nach dem Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (WEG; SR 843) als „Räume, die für die dauernde Unterkunft von Personen geeignet und bestimmt sind“, definiert wird.

Massgeblich für den Vorbezug ist der individuelle Freizügigkeitsanspruch der versicherten Person. Betragsmässig bestehen jedoch Einschränkungen: Es kann stets nur die Summe der Freizügigkeitsleistung beansprucht werden, wie sie im Zeitpunkt des Gesuches besteht (relative Begrenzung). Sodann können Vorsorgenehmer, die über 50 Jahre alt sind, gesamthaft höchstens den Betrag der Freizügigkeitsleistung im Alter 50 oder die hälftige Freizügigkeitsleistung vorbeziehen (absolute Begrenzung). Die gleiche Beschränkung gilt auch für die Verpfändung des Vorsorgeguthabens.

Das entsprechende Gesuch für den Vorbezug kann bis drei Jahre vor Entstehung des Anspruchs auf Altersleistungen (vgl. Art. 13 BVG) bei der Vorsorgeeinrichtung geltend gemacht werden (Art. 30c Abs. 1 BVG). Es handelt sich bei dieser Bestimmung um relativ zwingendes Recht, d.h. die Vorsorgeeinrichtungen können diese Frist in ihren Reglementen reduzieren oder sogar ganz aufheben. Dies jedoch nur unter der Bedingung, dass sie jederzeit Sicherheit dafür bieten, den von ihnen übernommenen Verpflichtungen nach Artikel 65 Absatz 1 BVG nachkommen zu können.2 Weitere Einschränkungen für den Vorbezug bestehen darin, dass pro Bezug mindestens 20'000 Franken beansprucht werden müssen und ein Vorbezug nur alle fünf Jahre geltend gemacht werden kann. Dieser Mindestbetrag gilt nicht für den Erwerb von Anteilscheinen an Wohnbaugenossenschaften und von ähnlichen Beteiligungen sowie für Ansprüche gegenüber Freizügigkeitseinrichtungen.

Jeder Vorbezug, nicht aber die Verpfändung von Guthaben, hat eine Kürzung des künftigen Leistungsanspruches zur Folge. Zur Möglichkeit des Abschlusses einer Zusatzversicherung siehe Ziffer 2.4.

2. Steuerliche Auswirkungen des Vorbezuges

2.1. Besteuerung des Vorbezuges

Das gesamte vorbezogene Vorsorgeguthaben kommt im Zeitpunkt des Vorbezuges als Kapitalleistung aus Vorsorge zur Besteuerung, entweder im Rahmen der ordentlichen Besteuerung mit einer vollen Jahressteuer gemäss Artikel 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) oder bei ausländischem Wohnsitz des Empfängers (Grenzgänger) im Rahmen der Besteuerung an der Quelle gemäss Artikel 96 DBG. Die Jahressteuer wird zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 DBG berechnet und für das Steuerjahr festgesetzt, in welchem die entsprechende Kapitalleistung zugeflossen ist, d.h. von der Vorsorgeeinrichtung effektiv ausbezahlt wird (Art. 38 Abs. 1bis und 2 DBG).

Die Besteuerung an der Quelle erfolgt aufgrund der entsprechenden Bestimmungen der Quellensteuerverordnung (QStV; SR 642.118.2). Gemäss Artikel 11 dieser Verordnung wird die vorbezogene Vorsorgeleistung ungeachtet staatsvertraglicher Regelung stets der Quellensteuer unterstellt. Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem entsprechenden Wohnsitzstaat des Empfängers, steht die Besteuerungskompetenz in der Regel dem Wohnsitzstaat zu. Der Quellensteuerabzug ist in diesen Fällen nicht definitiv und wird unter gewissen Bedingungen wieder zurückerstattet (wenn der Nachweis erbracht wird, dass die zuständige ausländische Steuerbehörde von der Kapitalleistung Kenntnis hat). In Ziffer 3 des Anhanges zur Quellensteuerverordnung sind die massgebenden Quellensteuersätze festgelegt, welche in die kantonalen Quellensteuertarife integriert sind.

2.2. Rückzahlung des Vorbezuges

a) Rückerstattung der bezahlten Steuern

Falls die Rückzahlung des Vorbezuges aus den im Gesetz genannten Gründen zwingend oder fakultativ (Art. 30d Abs. 1 und 2, Art. 79b Abs. 3 BVG) erfolgt ist, gibt sie dem Vorsorgenehmer Anspruch auf zinslose Rückerstattung der seinerzeit an Bund, Kanton und Gemeinde bezahlten Steuern. Folgerichtig ist der Abzug des wieder einbezahlten Vorbezuges vom steuerbaren Einkommen ausgeschlossen. Das Recht auf Rückerstattung erlischt nach Ablauf von drei Jahren seit der Wiedereinzahlung des Vorbezuges (Art. 83a Abs. 2 und 3 BVG).

Für die Rückerstattung der Steuern ist ein schriftliches Gesuch an diejenige Steuerbehörde zu richten, die seinerzeit den Steuerbetrag erhoben hat. Dem Gesuch ist je eine Bescheinigung beizulegen über:

- die Rückzahlung, wobei die Vorsorgeeinrichtung hierfür das offizielle Formular der ESTV (Formular WEF) zu verwenden hat (Art. 7 Abs. 3 WEFV); die ESTV stellt dem Steuerpflichtigen eine Kopie dieser Bescheinigung für die Rückforderung zu;
- das im Wohneigentum investierte Vorsorgekapital (gestützt auf einen Registerauszug der ESTV);
- den an Bund, Kanton und Gemeinde entrichteten Steuerbetrag (Art. 14 Abs. 3 WEFV).

Bei mehreren Vorbezügen erfolgt die Rückerstattung der bezahlten Steuern in der gleichen zeitlichen Reihenfolge, wie zuvor die Vorbezüge stattgefunden haben. Eine Wiedereinzahlung führt somit bei mehreren Vorbezügen zur Tilgung des früheren vor dem späteren Vorbezug und dementsprechend auch zur Rückerstattung der auf diesem früheren Vorbezug bezahlten Steuern. Bei teilweiser Rückzahlung des vorbezogenen Betrages wird der Steuerbetrag im Verhältnis zum Vorbezug zurückerstattet.

Eine ausländische Steuer, die gegebenenfalls zu bezahlen war (vgl. Ziff. 2.1), kann gestützt auf die Massnahmen der Wohneigentumsförderung mit Mitteln der 2. Säule, die internes Recht darstellen, nicht in der Schweiz zurückverlangt werden.

b) Ausgleich des durch einen WEF-Vorbezug entstandenen Zinsausfalls

Die Rückzahlung eines WEF-Vorbezuges umfasst immer nur den seinerzeit bezogenen Betrag, ohne den durch die Kapitalreduktion entstandenen Zinsausfall. Die durch den Zinsausfall entstandene Lücke kann nach erfolgter WEF-Rückzahlung mittels Einkauf von Beitragsjahren geschlossen werden. Dafür muss das Reglement der Vorsorgeeinrichtung einen Einkauf von Beitragsjahren auch nach dem Zeitpunkt des Eintritts in dieselbe vorsehen.

c) Keine WEF-Rückzahlung mit Mitteln, die bereits für die Vorsorge gebunden sind

Eine Rückzahlung des Vorbezuges für Wohneigentumsförderung ist nicht möglich mit Mitteln, die bereits für die Vorsorge gebunden sind wie z.B. der anlässlich einer Scheidung erhaltene Anteil an der Austrittsleistung, frei werdendes Vorsorgeguthaben bei einer Reduktion des Beschäftigungsgrades oder bereits bestehende Freizügigkeitsguthaben. Der für das Wohneigentum investierte Betrag muss aus Mitteln, die noch nicht zu Vorsorgezwecken gebunden sind, zurückbezahlt werden. Aufgrund der Zweckgebundenheit der Mittel in der Säule 3a ist eine vorzeitige Ausrichtung im Sinne einer Direktüberweisung in die 2. Säule zum Zweck der Rückzahlung eines WEF-Vorbezuges nicht möglich.

2.3. Einkauf von Beitragsjahren

a) nach einem WEF-Vorbezug

Seit dem 1. Januar 2006 dürfen freiwillige Einkäufe in die berufliche Vorsorge erst wieder vorgenommen werden, wenn allfällig früher getätigte Vorbezüge für die Wohneigentumsförderung zurückbezahlt sind (Art. 79b Abs. 3 Satz 2 BVG).

Wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden (Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG). Um einen Kapitalbezug handelt es sich auch bei einem Vorbezug für das Wohneigentum.

Gemäss Artikel 30d Absatz 3 Buchstabe a BVG ist eine WEF-Rückzahlung bis drei Jahre vor Entstehung des Anspruchs auf Altersleistungen zulässig. Es handelt sich hierbei um eine relativ zwingende Bestimmung, welche die Vorsorgeeinrichtungen zu Gunsten der versicherten Personen verkürzen oder ganz aufheben können. Dies unter der Bedingung, dass sie bezüglich Erfüllung ihrer nach Artikel 65 Absatz 1 BVG übernommenen Pflichten jederzeit Sicherheit bieten.4 Personen, die gestützt auf eine solche reglementarische Bestimmung ihren WEF-Vorbezug nicht mehr zurückzahlen können, sollen nach Artikel 60d der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2; SR 831.441.1) trotzdem noch die Möglichkeit haben, Lücken in ihrer Vorsorge zu schliessen. Reglementarisch vorgesehene freiwillige Einkäufe sind im Umfang der übrigen Vorsorge-lücken möglich. In diesen Fällen gilt die Beschränkung des Einkaufs nach Artikel 79b Absatz 3 Satz 1 BVG.

b) nach einer Scheidung

Das Scheidungsrecht gibt jedem Ehegatten einen Anspruch an der Hälfte der vom anderen Ehegatten während der Ehe erworbenen Austrittsleistung aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Ist während der Ehe ein Vorbezug zum Erwerb von Wohneigentum erfolgt, ist dieser Betrag in die Auseinandersetzung miteinzubeziehen. Die Vorsorgeeinrichtung hat nach der Ehescheidung dem verpflichteten Ehegatten die Möglichkeit zu geben, sich im Rahmen der übertragenen Austrittsleistung wieder einkaufen zu können (vgl. Art. 79b Abs. 4 BVG in Verbindung mit Artikel 22c des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [FZG; SR 831.42]). Die Bestimmungen über die Scheidung sind gemäss Artikel 22d FZG bei gerichtlicher Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft sinngemäss anwendbar.

2.4. Zusatzversicherung

Die nach einem Vorbezug entstandene Verminderung der Risikodeckung bei Tod und Invalidität kann mit einer Zusatzversicherung ausgeglichen werden, welche die Vorsorgeeinrichtung selber anbietet oder vermittelt (Art. 30c Abs. 4 BVG). Eine solche Zusatzversicherung kann bei einer Versicherungsgesellschaft als gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) oder im Rahmen der freien Vorsorge (Säule 3b) abgeschlossen werden. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich aber bei der Zusatzversicherung immer, d.h. auch bei Abschluss mit der Vorsorgeeinrichtung selber, um individuelle Vorsorge. Die steuerliche Abzugsfähigkeit für die entsprechenden Prämien richten sich nach den jeweiligen Vorsorgeformen (Art. 33 Abs. 1 Bst. e bzw. Bst. g DBG).

3. Verkauf des mit einem WEF-Vorbezug finanzierten Eigenheims

3.1. Kauf eines neuen Eigenheims innerhalb von zwei Jahren

Verkauft eine versicherte Person ihr Wohneigentum und kauft sie in den zwei darauf folgenden Jahren mit dem Erlös wieder ein Eigenheim, so kann der dem Vorbezug entsprechende Verkaufserlös vorübergehend auf ein Freizügigkeitskonto überwiesen werden, auf welchem Zinsen generiert werden. Dieses Geld kann innerhalb von zwei Jahren in neues Wohneigentum investiert werden (Art. 30d Abs. 4 BVG). Die Überweisung auf ein Freizügigkeitskonto („Wartekonto“) zeitigt keine steuerlichen Wirkungen, da keine Rückzahlung des Vorbezugs erfolgt. Diese Lösung verhindert die Rückerstattung der bezogenen Steuer bei der Überweisung auf ein Freizügigkeitskonto gefolgt von einer neuen Besteuerung beim erneuten Kauf von Wohneigentum. Bei Reinvestition in ein Eigenheim verlassen jedoch die Zinsen, welche noch nie besteuert wurden, den Vorsorgebereich, indem sie vom Freizügigkeitskonto auf das Wohneigentum übertragen werden. Diese Zinsen unterliegen als Vorsorgekapital der Besteuerung nach Artikel 38 DBG, da es sich um eine Vorsorgeleistung gemäss Artikel 83a BVG handelt. Die Freizügigkeitseinrichtung hat in diesem Fall den Steuerbehörden einen Vorbezug für Wohneigentum im Umfang der Zinsen zu melden. Eine Meldung darüber muss seitens der Freizügigkeitseinrichtung auch an die Pensionskasse erfolgen (Art. 12 WEFV). Aus praktischen Gründen sind die auf dem Freizügigkeitskonto angefallenen Zinsen den Steuerbehörden nicht zu melden, solange sie den Betrag von Fr. 5'000.-- nicht übersteigen.

Tritt ein Vorsorgefall ein (Tod, Invalidität), obwohl der Verkaufserlös noch bei der Freizügigkeitseinrichtung „parkiert“ ist, werden die Vorsorgeleistungen fällig und die versicherte Person kann den Vorbezug nicht mehr zurückbezahlen (vgl. Art. 30d Abs. 3 Bst. b BVG), es sei denn - im Todesfall - würde keine Vorsorgeleistung fällig (Art. 30d Abs. 1 Bst. c BVG). Der Umfang der angefallenen Zinsen (falls über Fr. 5'000.--) muss der ESTV gemeldet werden, da darüber steuerlich noch abzurechnen ist.

3.2. Kauf eines neuen Eigenheims nach Ablauf von zwei Jahren oder Verzicht auf Neukauf

Verzichtet die versicherte Person auf den Kauf eines neuen Eigenheims oder tätigt den Kauf erst nach Ablauf von zwei Jahren, muss der Vorbezug in die Pensionskasse zurückbezahlt werden. Die Freizügigkeitseinrichtung muss der Pensionskasse den Vorbezug inklusive der darauf anfallenden Zinsen überweisen, worauf die Pensionskasse die Rückzahlung des Vorbezuges (ohne Zinsen) mittels offiziellen Formulars bestätigen muss. In diesem Fall unterliegen die Zinsen keiner Besteuerung, da sie den Vorsorgekreis nicht verlassen.

4. Steuerliche Auswirkungen der Verpfändung von Vorsorgeguthaben

4.1. Verpfändung als solche

Aus der Verpfändung als solcher entstehen keine unmittelbaren steuerlichen Folgen, weil dabei nicht über das Vorsorgeguthaben oder Teile davon verfügt wird. Die Verpfändung dient lediglich als Sicherheitsleistung und gibt der versicherten Person die Möglichkeit, mit ihren Gläubigern ein höheres Darlehen, den Verzicht bzw. den Aufschub der Amortisation und/oder einen günstigeren Zinssatz zu vereinbaren.

4.2. Pfandverwertung

Führt die Verpfändung hingegen zu einer Pfandverwertung, ergeben sich die gleichen steuerlichen Folgen wie beim Vorbezug: Der Erlös aus der Pfandverwertung wird besteuert, wobei hierfür die gleichen Regeln wie bei der Besteuerung des Vorbezuges gelten. Folgerichtig sind nach einer Pfandverwertung dieselben Möglichkeiten einer Rückzahlung und daran anknüpfend der Rückerstattung der bezahlten Steuern wie beim Vorbezug gegeben (vgl. Ziff. 2.3.).

5. Pflichten der Vorsorgeeinrichtungen

5.1. Gegenüber dem Vorsorgenehmer

Die Vorsorgeeinrichtung hat dem Vorsorgenehmer die Rückzahlung des Vorbezuges auf dem von der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) herausgegebenen Formular WEF zu bescheinigen (Art. 7 Abs. 3 WEFV). Diese Meldung erfolgt in der Regel in Form eines Briefes unter Beilage einer Kopie der WEF-Meldung an die ESTV.

5.2. Gegenüber der ESTV

Die Vorsorgeeinrichtung hat den Vorbezug wie auch die Pfandverwertung sowie die Rückzahlung unaufgefordert innerhalb von 30 Tagen auf dem offiziellen WEF-Formular der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Erhebung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern zu melden (Art. 13 Abs. 1 WEFV). Die Meldung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Quellensteuer bereits abgezogen wurde. Die entsprechenden Formulare können direkt bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgabe, Abteilung Erhebung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern oder im Internet bestellt werden.

In der Meldung ist der Bruttobetrag anzugeben. Diese Meldung ersetzt jene, welche von der Vorsorgeeinrichtung gestützt auf das Verrechnungssteuergesetz (Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen) zu erstatten gewesen wäre. Die im Verrechnungssteuergesetz vorgesehene Möglichkeit des Einspruchs gegen die Meldung wird im Falle eines Vorbezuges hinfällig.

6. Aufgaben der ESTV

Die ESTV Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (Abteilung Erhebung) führt über sämtliche ihr von den Vorsorgeeinrichtungen gemeldeten Vorbezüge, Pfandverwertungen sowie Rückzahlungen Buch, d.h. sie unterhält für alle diese Transaktionen ein Register. Nachdem die Vorsorgeeinrichtung der ESTV die Rückzahlung des WEF-Vorbezuges auf dem WEF-Formular gemeldet hat, sendet die ESTV dem Steuerpflichtigen unaufgefordert (und nicht nur auf schriftliches Ersuchen wie in Art. 13 Abs. 3 WEFV festgehalten) einen Register-(Konto)auszug sowie eine Kopie der WEF-Meldung zu und weist sie auf die für die Steuerrückerstattung zuständige Behörde hin.

III. Wohneigentumsförderung mit Mitteln der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a)

den Erwerb und die Erstellung von Wohneigentum zum Eigenbedarf, Beteiligung am Wohneigentum zum Eigenbedarf sowie für die Amortisation von Hypothekardarlehen ausgerichtet werden. Eine Rückzahlung, wie sie beim Vorbezug in der zweiten Säule vorgesehen ist, ist dagegen in der Säule 3a nicht möglich. Im Übrigen kann die versicherte Person den Anspruch auf Vorsorgeleistungen oder einen Betrag bis zur Höhe ihres Sparguthabens verpfänden, wobei die Artikel 8 - 10 WEFV sinngemäss gelten (vgl. Art. 4 Abs. 2 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV3; SR 831.461.3]). Die Begriffe "Wohneigentum", „Beteiligungen“ und "Eigenbedarf" richten sich nach den Artikeln 2 - 4 WEFV.

IV. Inkrafttreten und Empfehlung an die Kantone

Das vorliegende Kreisschreiben gilt ab sofort und ersetzt das Kreisschreiben Nr. 23 vom 5. Mai 1995.

Der Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) hat das vorliegende Kreisschreiben genehmigt und empfiehlt den Kantonen, die darin festgehaltenen Regelungen in analoger Weise auch für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden zu übernehmen.

Kreisschreiben Nr. 18 vom 17.07.2008 zur Steuerlichen Behandlung von Vorsorgebeiträgen und -leistungen der Säule 3a[1]

Inhaltsverzeichnis:

1.	Rechtliche Grundlagen	3
2.	Prüfung der Vertragsmodelle	3
3.	Kreis der Vorsorgenehmer	3
4.	Begünstigte Personen	3
5.	Abzugsberechtigung für Beiträge	4
5.1.	Allgemeines	4
5.2.	Vielzahl von Vorsorge-Konten oder Vorsorge-Policen	4
5.3.	Oberer Grenzbetrag	4
5.4.	Abzug für Steuerpflichtige, die einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angehören	4
5.5.	Abzug für Steuerpflichtige, die keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angehören	5
5.6.	Sonderfälle	5
a)	Mitarbeit im Beruf oder im Betrieb des Ehegatten	5
b)	Selbständigerwerbender mit der 2. Säule unterliegendem Nebenverdienst	5
c)	IV-Bezüger	6
d)	Steuerpflichtige, die der Quellensteuer unterliegen	6
e)	Einzahlung in die Säule 3a bei Beendigung der Erwerbstätigkeit	6
f)	Unselbständig Erwerbstätige, die das AHV-Rentenalter überschritten haben	6
g)	Berechnung des Abzuges beim Übergang von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder umgekehrt	6
6.	Ausrichtung und Besteuerung der Leistungen	6
6.1.	Grundsätze	6
6.2.	Vorzeitige Ausrichtung	7
a)	Allgemeines	7
b)	Vorbezug im Rahmen der Wohneigentumsförderung (WEF)	8
c)	Barauszahlung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder bei Wechsel der selbständigen Erwerbstätigkeit	8
6.3.	Einkauf von Beitragsjahren der beruflichen Vorsorge mit Mitteln der Säule 3a	8
6.4.	Kann ein in der beruflichen Vorsorge getätigter WEF-Vorbezug mit Mitteln der gebundenen Selbstvorsorge zurückbezahlt werden?	8
7.	Reinvestition der Altersleistung aus einer 2. Säule in eine Vorsorgeform der Säule 3a	9

[1] Ohne Gewähr

8.	Bescheinigungspflicht	9
9.	Folgen unzulässiger Einzahlungen	9
9.1.	Für den Vorsorgenehmer	9
9.2.	Für Versicherungseinrichtungen und Bankstiftungen	10
10.	Anlage in Wertschriften; Verrechnungssteuer-Rückforderung	10
11.	Inkrafttreten / Aufhebung bisheriger Kreisschreiben und Rundschreiben / Empfehlung an die Kantone	10

1. Rechtliche Grundlagen

Gestützt auf Artikel 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) können Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende Beiträge für weitere, ausschliesslich und unwiderruflich der beruflichen Vorsorge dienende, anerkannte Vorsorgeformen abziehen. Diese Vorsorgeformen werden als dritte Säule oder präziser als Säule 3a bezeichnet. Als anerkannte Vorsorgeformen gelten die gebundene Vorsorgeversicherung bei Versicherungseinrichtungen sowie die gebundene Vorsorgevereinbarung mit Bankstiftungen (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV 3; SR 831.461.3]).

2. Prüfung der Vertragsmodelle

Vertragsmodelle für anerkannte Vorsorgeformen sind von den Vorsorgeträgern vor Abschluss entsprechender Vorsorgeverträge der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, einzureichen. Diese prüft aufgrund der eingereichten Unterlagen (Bankstiftung: SHAB-Auszug, Stiftungsurkunde, Reglement und Vorsorgevereinbarung im Doppel; Versicherungsgesellschaft: Produktebeschrieb, evtl. Tarifeingabe an BPV, Allgemeine und evtl. Besondere Versicherungsbedingungen und Musterpolice im Doppel) und unter Berücksichtigung der Belange der Verrechnungssteuer, ob Form und Inhalt den gesetzlichen Vorschriften entsprechen (Art. 1 Abs. 4 BVV 3). Da die gebundene Selbstvorsorge im Sinne von Artikel 82 BVG den Berechtigten nur Anwartschaften vermittelt, haben sich die entsprechenden Vorsorgeverträge von den übrigen Versicherungs- und Sparverträgen deutlich zu unterscheiden.

Die Bezeichnungen "gebundene Vorsorgeversicherung" und "gebundene Vorsorgevereinbarung" dürfen nur für Vertragsmodelle verwendet werden, die von der ESTV genehmigt worden sind. Bei Fehlen dieser Genehmigung ist der Abzug für die entsprechenden Vorsorgebeiträge zu verweigern.

3. Kreis der Vorsorgenehmer

Vorsorgeverträge für anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge können nur von Personen abgeschlossen werden, die ein der AHV/IV-Pflicht unterliegendes Erwerbs- oder Erwerbsersatzeinkommen erzielen. Auch Grenzgänger mit Wohnsitz im Ausland, die für einen Arbeitgeber in der Schweiz arbeiten, können eine Säule 3a bilden; dabei ist unwesentlich, ob sie ihre Vorsorgebeiträge in der Schweiz zum Abzug bringen können oder nicht.

Weist der Vorsorgenehmer nach, dass er erwerbstätig ist, kann er bis höchstens fünf Jahre nach Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters die eingebrachten Beiträge zum Abzug bringen. Den Nachweis der Erwerbstätigkeit hat der Vorsorgenehmer jährlich zu erbringen (vgl. Mitteilung über die berufliche Vorsorge Nr. 103 des Bundesamt für Sozialversicherungen). Ab Vollendung des 69. Altersjahrs (Frauen) bzw. 70. Altersjahrs (Männer) besteht keine Abzugsberechtigung mehr, auch wenn weiterhin ein AHV/IV-pflichtiges Einkommen erzielt wird.

4. Begünstigte Personen

Im Erlebensfall ist der Vorsorgenehmer die begünstigte Person. Nach dessen Ableben ist Begünstigter der überlebende Ehegatte oder der/die eingetragene Partner/in. Bei Nichtvorhandensein eines Ehegatten oder eines Partners / einer Partnerin gelten als Begünstigte die direkten Nachkommen sowie die natürlichen Personen, die von der verstorbenen Person in erheblichem Masse unterstützt worden sind, oder die Person, die mit dieser in den letzten fünf Jahren bis zu ihrem Tod ununterbrochen eine Lebensgemeinschaft geführt hat oder die für den Unterhalt eines oder mehrerer gemeinsamer Kinder aufkommen muss. Die Reihenfolge dieser begünstigten Personen kann vom Vorsorgenehmer geändert und die Ansprüche können näher bezeichnet werden. Erst wenn solche Personen nicht vorhanden sind, sind die Eltern, die Geschwister und die übrigen Erben als Begünstigte vorgesehen, wobei auch hier die Reihenfolge festgelegt und Ansprüche näher bezeichnet werden können (vgl. Art. 2 BVV 3).

5. Abzugsberechtigung für Beiträge

5.1. Allgemeines

Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende können nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) in Verbindung mit Artikel 7 BVV 3 ihre Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen in begrenztem Umfang steuerlich zum Abzug bringen. Diese Beiträge gelten auch bei den Selbständigerwerbenden stets als Kosten der privaten Lebenshaltung und dürfen deshalb der Erfolgsrechnung nicht belastet werden. Der Umfang der Abzugsberechtigung entspricht zugleich der Höhe der zulässigen Beiträge an diese Vorsorgeformen; die Leistung höherer als der steuerlich abzugsberechtigten Beiträge ist nicht möglich. Überschiessende Beiträge stellen freies Sparen dar. Die Erträge aus solchen Vermögenswerten unterliegen der ordentlichen Besteuerung (vgl. dazu auch Ziffer 9.1. unten).

Die Begrenzung nach Artikel 7 BVV 3 umfasst auch allfällige Beiträge an eine ergänzende Risiko-Vorsorgeversicherung oder Zuschläge für unterjährige Ratenzahlungen (Art. 1 Abs. 3 Satz 2 BVV 3).

Jeglicher Abzug setzt die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militärdienst, Arbeitslosigkeit, Krankheit usw.) bleibt die Abzugsberechtigung erhalten. Bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit entfällt die Möglichkeit der Beitragsleistungen, selbst wenn das für die Ausrichtung von Altersleistungen vorgesehene Terminalter noch nicht erreicht ist (z.B. bei vorzeitiger Pensionierung, bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit infolge Mutterschaft, 100%-iger Invalidität und fehlender Resterwerbsfähigkeit).

Erbringt eine Vorsorgeversicherung eine Leistung aus einer Prämienbefreiung, so stellt diese beim Vorsorgenehmer kein Einkommen dar, da der Vorsorgenehmer gar nicht über die entsprechenden Mittel verfügen kann. Solche Beiträge kann der Vorsorgenehmer sodann auch nicht steuerlich zum Abzug bringen.

5.2. Vielzahl von Vorsorge-Konten oder Vorsorge-Policen

Ein Vorsorgenehmer kann mit mehreren Bankstiftungen oder Versicherungsgesellschaften jeweils mehrere Vorsorgeverträge abschliessen. Für jedes Vorsorgekonto bzw. für jede Vorsorgepolice muss ein separater Vorsorgevertrag vorliegen. Die Gesamtsumme der Einzahlungen pro Jahr darf den Maximalbetrag von Artikel 7 Absatz 1 BVV 3 nicht übersteigen (vgl. Ziffer 5.3. nachfolgend).

5.3. Oberer Grenzbetrag

Nach Artikel 7 Absatz 1 BVV 3 sind Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen bis jährlich 8 Prozent (Bst. a) bzw. 40 Prozent (Bst. b) des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG abziehbar. Unter dem oberen Grenzbetrag ist jener Betrag zu verstehen, bis zu dem der Jahreslohn eines Arbeitnehmers der obligatorischen Versicherung in der 2. Säule (BVG-Obligatorium) unterliegt. Gestützt auf Artikel 9 BVG kann der Bundesrat die Anpassung dieses Grenzbetrages an die Altersrenten der AHV und die allgemeine Lohnentwicklung vornehmen. Die periodischen Anpassungen des Grenzbetrages sowie der abzugsfähigen Maximalbeträge nach Artikel 7 Absatz 1 BVV 3 veröffentlicht die ESTV mittels Rundschreiben.

5.4. Abzug für Steuerpflichtige, die einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angehören

In der 2. Säule versicherte Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende können gemäss Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a BVV 3 ihre im betreffenden Jahr tatsächlich geleisteten Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen bis 8 Prozent des oberen Grenzbetrages abziehen. Dieser Abzug kann von allen in Frage kommenden erwerbstätigen Steuerpflichtigen beansprucht werden, unabhängig davon, ob sie in der 2. Säule obligatorisch oder freiwillig versichert sind. Nach Artikel 7 Absatz 2 BVV 3 können Ehegatten oder eingetragene Partnerinnen oder Partner, die beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen, den Abzug je für

sich geltend machen. Dabei ist es unerlässlich, dass der entsprechende Vorsorgevertrag auf ihn als Vorsorgenehmer lautet. Der höchstzulässige Abzug richtet sich für jeden Ehegatten oder Partner/in einzeln danach, ob er/sie in der beruflichen Vorsorge versichert ist oder nicht. Voraussetzung für die Geltendmachung eines Abzuges ist das Ausweisen eines AHV/IV-pflichtigen Erwerbseinkommens des entsprechenden Ehegatten oder Partners/in in der Steuererklärung.

5.5. Abzug für Steuerpflichtige, die keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge (2. Säule) angehören

Nicht in der 2. Säule versicherte Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende können nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b BVV 3 ihre im betreffenden Jahr tatsächlich geleisteten Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen bis 20 Prozent des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens bis 40 Prozent des oberen Grenzbetrages abziehen.

Jeglicher Abzug setzt die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Kein Abzug kommt deshalb in Betracht, wenn sich aus der Erwerbstätigkeit ein Verlust ergibt. Bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit (Militärdienst, Mutterschaft, Arbeitslosigkeit, Krankheit usw.) bleibt die Abzugsberechtigung erhalten, sofern im entsprechenden Jahr für Erwerbseinkommen und/oder Erwerbsersatzeinkommen AHV/IV-Beiträge geleistet worden sind.

Unter Erwerbseinkommen ist die Gesamtheit des Einkommens eines Steuerpflichtigen aus selbständiger und unselbständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit gemäss Steuererklärung zu verstehen. Bei Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist dies der Bruttolohn nach Abzug der AHV/IV/EO/ALV-Beiträge, bei Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung nach Vornahme allfälliger steuerlicher Berichtigungen (auch hier nach Abzug der persönlichen Beiträge an die AHV/IV/EO, aber ohne Abzug irgendwelcher Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen). Das Erwerbseinkommen umfasst auch allfällige realisierte Wertzuwachsgewinne auf dem Geschäftsvermögen. Ein Abzug für Vorsorgebeiträge, welcher mangels genügenden Erwerbseinkommens steuerlich nicht geltend gemacht wurde, kann nicht in späteren Jahren nachgeholt werden.

Auch bei Selbständigerwerbenden, die ihr Geschäftsjahr per Ende des Kalenderjahres abschliessen, gilt, dass Beiträge an die Säule 3a bis Ende des Kalenderjahres geleistet werden müssen, wenn sie im entsprechenden Steuerjahr zum Abzug gebracht werden wollen. Zu einem späteren Zeitpunkt können keine zusätzlichen und rückwirkenden Beiträge mehr geleistet werden.

5.6. Sonderfälle

a) Mitarbeit im Beruf oder im Betrieb des Ehegatten

Bei Mitarbeit im Beruf oder im Betrieb des Ehegatten wird vermutet, diese halte sich im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht, weshalb die Bildung einer Säule 3a für den mithelfenden Ehegatten nicht zulässig ist. Möchten die Ehegatten auch für den mithelfenden Ehepartner einen Abzug nach Artikel 7 BVV 3 beanspruchen, obliegt es ihnen, das Vorliegen eines den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht übersteigenden Arbeitsverhältnisses darzutun. Auf dem entsprechenden Einkommen des mithelfenden Ehegatten müssen auf dessen Namen AHV/IV-Beiträge abgerechnet werden.

b) Selbständigerwerbender mit der 2. Säule unterliegendem Nebenverdienst

Ein Selbständigerwerbender, der einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit nachgeht und für dieses Erwerbseinkommen einer 2. Säule angeschlossen ist, kann lediglich einen Abzug nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a BVV 3 geltend machen (vgl. Bundesgerichtsentscheid vom 15. Juni 1990 i.S. T. A. publiziert in: ASA 60 S. 321). Gestützt auf Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2; SR 831.441.1) besteht jedoch die Möglichkeit, dass sich ein hauptberuflich selbständig Erwerbender für seine Nebenerwerbstätigkeit von der obligatorischen Versicherung im Rahmen der 2. Säule freistellen lässt. Nach erfolgter Freistellung gehört er nicht mehr

einer beruflichen Vorsorgeeinrichtung an und kann den Säule 3a-Abzug nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b BVV 3 geltend machen.

c) IV-Bezüger

Vorsorgenehmer, die zwar eine Invalidenrente der eidgenössischen Invalidenversicherung beziehen, jedoch im Rahmen der Resterwerbsfähigkeit ein der AHV/IV-Pflicht unterliegendes Erwerbseinkommen erzielen, können eine Säule 3a bilden.

d) Steuerpflichtige, die der Quellensteuer unterliegen

Bei der Tarifberechnung der Quellensteuer werden individuelle Abzüge wie z.B. Einzahlungen in die Säule 3a nicht berücksichtigt. Hat ein an der Quelle Steuerpflichtiger solche Einzahlungen geleistet, kann er von der Veranlagungsbehörde bis Ende März des Folgejahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 137 Abs. 1 DBG). Die Einzahlungen in die gebundene Vorsorge Säule 3a sind unter Anfechtung dieser Verfügung geltend zu machen (vgl. Art. 2 Bst. e der Quellensteuerverordnung [QStV; SR 642.118.2]).

e) Einzahlung in die Säule 3a bei Beendigung der Erwerbstätigkeit

Im Jahr, in dem die Erwerbstätigkeit beendet wird, kann der volle Beitrag geleistet werden gemäss Art. 7 Abs. 4 BVV 3. Nach diesem Zeitpunkt dürfen Bankstiftungen und Versicherungseinrichtungen keine Vorsorgebeiträge mehr entgegennehmen.

f) Unselbständig Erwerbstätige, die das AHV-Rentenalter überschritten haben

Leistet der Vorsorgenehmer keine Beiträge mehr in eine Vorsorgeeinrichtung, weil er das ordentliche AHV-Rentenalter bereits überschritten hat und Rentenbezüger ist (passive Zugehörigkeit), ist er aber weiterhin unselbständig erwerbstätig, kann er bis fünf Jahre nach Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters bis 20 Prozent des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens 40 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG in die Säule 3a einzahlen.

Ist der Vorsorgenehmer jedoch noch aktiv bei einer Vorsorgeeinrichtung versichert (selbst wenn keine Beiträge mehr geleistet werden), kann er bis höchstens fünf Jahre nach Erreichen des AHV-Rentenalters jährlich bis 8 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG in die Säule 3a einzahlen.

g) Berechnung des Abzuges beim Übergang von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder umgekehrt

Während der Zeitspanne der unselbständigen Erwerbstätigkeit mit Anschluss an eine Pensionskasse kann die steuerpflichtige Person – ein entsprechendes Erwerbseinkommen vorausgesetzt – maximal den in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a BVV 3 vorgesehenen Maximalbetrag einbezahlen. Für die Zeitspanne der Selbständigkeit ohne Anschluss an eine Pensionskasse kann die steuerpflichtige Person bis zu 20% ihres selbständigen Erwerbseinkommens einbezahlen, vorausgesetzt sie schliesst die Buchhaltung per Ende des Jahres ab. Für das betroffene Jahr kann insgesamt (inkl. allfällige Einzahlung in die kleine Säule 3a) nicht mehr als der in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b BVV 3 vorgesehene Maximalbetrag (40% des oberen Grenzbetrages nach Art. 8 Abs. 1 BVG) einbezahlt werden. Gleich verhält es sich beim Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung infolge Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit während des Jahres.

6. Ausrichtung und Besteuerung der Leistungen

6.1. Grundsätze

Die gebundene Selbstvorsorge dient ausschliesslich und unwiderruflich der Vorsorge und vermittelt nur Anwartschaften. Altersleistungen aus der Säule 3a dürfen deshalb frühestens fünf Jahre vor Erreichen

des AHV-Rentenalters ausgerichtet werden (Art. 3 Abs. 1 BVV 3). Vereinbarungen, die ein Vertragsende nach Erreichen des 69. (Frauen) bzw. 70. (Männer) Altersjahres vorsehen, sind unzulässig. Ebenso ist der Abschluss eines neuen Vorsorgevertrages nach diesem Termin ausgeschlossen. Spätestens fünf Jahre nach Erreichen des AHV-Alters fällt der anwartschaftliche Charakter dahin. Es muss eine Auszahlung erfolgen, welche zu besteuern ist. Beendet der Vorsorgenehmer seine Erwerbstätigkeit nach dem ordentlichen AHV-Rentenalter, aber vor dem 69. (Frauen) bzw. 70 (Männer) Altersjahr, so muss die Auflösung von sämtlichen noch bestehenden Säule 3a-Konti, bzw. –Policen im Zeitpunkt der Beendigung der Erwerbstätigkeit erfolgen, was die Steuerbarkeit all dieser Leistungen auslöst.

Kapitalleistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge werden gemäss Artikel 22 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 38 DBG gesondert besteuert. Sie unterliegen einer vollen Jahressteuer, die zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 DBG berechnet wird. Bei Auflösung des Vorsorgeverhältnisses entsteht die Verrechnungssteuerforderung, welche durch Entrichtung oder Meldung erfüllt werden kann (vgl. Art. 7, 11, 12 und 19 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Die Erträge der Guthaben unterliegen fortan der Verrechnungssteuer nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d VStG.

6.2. Vorzeitige Ausrichtung

a) Allgemeines

Die vorzeitige Ausrichtung von Leistungen ist nur in den in Artikel 3 Absatz 2 und 3 BVV 3 vorgesehenen Ausnahmefällen möglich. Dies gilt auch für Zinsen, Gewinnanteile und dergleichen, die erst zusammen mit den eigentlichen Vorsorgeleistungen ausbezahlt und auch nicht mit geschuldeten Beiträgen verrechnet werden dürfen. Die gesamte Leistung unterliegt der Besteuerung nach Artikel 22 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 38 DBG. Es spielt keine Rolle, ob Beiträge teilweise von der Versicherungseinrichtung infolge einer Prämienbefreiung geleistet worden sind. Der Vorsorgenehmer hat die Gesamtleistung zu versteuern.

Gemäss Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe b BVV 3 besteht die Möglichkeit der vorzeitigen Ausrichtung der Altersleistung unter Einbringung des Guthabens in eine andere anerkannte Vorsorgeform. Dieses Vorgehen setzt die vollständige Auflösung des entsprechenden Vorsorgekontos bzw. der entsprechenden Versicherungspolice und den Abschluss einer neuen gebundenen Vorsorgeversicherung bzw. einer neuen gebundenen Vorsorgevereinbarung voraus (z.B. bei einer anderen Bank oder bei einer anderen Versicherungsgesellschaft). In solchen Übertragungsfällen ist keine Steuerbescheinigung auszustellen. Ein Splitting bestehender Vorsorgeguthaben ist nicht möglich. Der Steuerpflichtige kann nicht durch eine teilweise Übertragung vorhandener Altersguthaben der gebundenen Selbstvorsorge neue Vorsorgekonten oder Vorsorgeversicherungen (Säule 3a) bilden.

Verlangt ein Vorsorgenehmer innerhalb der fünf Jahre vor Erreichen des AHV-Rentenalters, dass ihm sein Vorsorgekapital ausbezahlt wird, beendet er damit den Aufbau seiner Vorsorge, auch wenn er nur eine Teilauszahlung verlangt. Mit dem ersten Bezug verfügt der Vorsorgenehmer über seinen Vorsorgeanspruch, wodurch der anwartschaftliche Charakter des Vorsorgeguthabens insgesamt dahinfällt. Bereits im Zeitpunkt des ersten Bezugs (Teilbezüge stellen lediglich eine Zahlungsmodalität dar) realisiert er das gesamte auf dem betroffenen Konto/der betroffenen Police angesammelte Vorsorgekapital inklusive Zinsen. Dies hat zur Folge, dass das gesamte auf diesem Konto/dieser Police vorhandene Vorsorgekapital einkommenssteuerlich erfasst wird. Beim ersten Teilbezug ist daher das Vorsorgekonto/die Vorsorgepolice zu saldieren; das nicht bezogene Kapital ist auf ein frei verfügbares Konto zu übertragen. Die Versicherungsleistung unterliegt grundsätzlich gemäss Artikel 7 VStG der Verrechnungssteuer (Ausnahmen vgl. Art. 8 VStG). Die entsprechende Steuerpflicht kann entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden (Art. 11 Abs. 1 VStG). Bei Meldung ist die Bruttoleistung inkl. Zinsen anzugeben.

b) Vorbezug im Rahmen der Wohneigentumsförderung (WEF)

Gemäss Artikel 3 Absatz 3 BVV 3 kann die Altersleistung aus der gebundenen Selbstvorsorge ferner für den Erwerb und die Erstellung von Wohneigentum zum Eigenbedarf, als Beteiligung an Wohneigentum zum Eigenbedarf sowie für die Amortisation von Hypothekardarlehen ausgerichtet werden. Ein Vorbezug kann alle fünf Jahre geltend gemacht werden. Eine Rückzahlung, wie sie beim Vorbezug in der zweiten Säule vorgesehen ist, ist dagegen in der Säule 3a nicht möglich. Im Übrigen kann der Versicherte den Anspruch auf Vorsorgeleistungen oder einen Betrag bis zur Höhe seiner Freizügigkeitsleistung verpfänden, wobei die Artikel 8 - 10 der Verordnung über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge (WEFV: SR 831.411) sinngemäss gelten (vgl. Art. 4 Abs. 2 BVV 3). Die Begriffe "Wohneigentum", „Beteiligungen“ und "Eigenbedarf" richten sich nach den Artikeln 2–4 WEFV. Bei solchen Vorbezügen unterliegt im Zeitpunkt der Auszahlung stets nur der ausgerichtete Teilbezug der Besteuerung nach Artikel 22 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 38 DBG. Damit beide Ehegatten Vorsorgeguthaben aus ihrer Säule 3a zur Amortisation der Hypothek oder zum Erwerb von Wohneigentum beziehen können, müssen sie beide Eigentümer (Mit- oder Gesamteigentümer) sein.

Eine Ausrichtung unter dem Titel „Wohneigentumsförderung“ ist nur bis zu dem in Artikel 3 Absatz 1 BVV 3 festgelegten Alter möglich. Überschreitet der Versicherte dieses Alter, kann er nur die gesamte Leistung aus dem fraglichen Vorsorgeverhältnis – zu welchem Zweck auch immer – beziehen. Die Auflösung des Vorsorgeverhältnisses hat sodann die Besteuerung der entsprechenden Leistung als Ganzes zur Folge.

c) Barauszahlung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder bei Wechsel der selbständigen Erwerbstätigkeit

Die Barauszahlung von Vorsorgeguthaben der gebundenen Selbstvorsorge infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder bei Aufgabe der bisherigen und Aufnahme einer andersartigen selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 3 Abs. 2 Bst. c und d BVV 3) ist nur innerhalb eines Jahres seit der Aufnahme derselben möglich. Zudem muss bei Auflösung des Vorsorgeverhältnisses das gesamte Vorsorgeguthaben bezogen werden; ein Teilbezug ist nicht zulässig.

6.3. Einkauf von Beitragsjahren der beruflichen Vorsorge mit Mitteln der Säule 3a

Die vorzeitige Ausrichtung der Altersleistung aus der Säule 3a ist bei Auflösung des Vorsorgeverhältnisses zulässig, wenn der Vorsorgenehmer die ausgerichtete Leistung für den Einkauf in eine steuerbefreite Vorsorgeeinrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet (vgl. Art. 3 Abs. 2 Bst. b BVV 3). Die Überweisung des Vorsorgeguthabens muss direkt vom Säule-3a-Vorsorgeträger an die Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule erfolgen. Eine Übertragung ist steuerneutral. Das transferierte Guthaben gelangt im Zeitpunkt der Überweisung nicht zur Besteuerung; eine Meldung über Kapitalleistungen an die ESTV hat daher nicht zu erfolgen. Andererseits kann der so eingebrachte Einkaufsbetrag steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden, weshalb eine Bescheinigung über Einkaufsbeiträge zu unterbleiben hat.

6.4. Kann ein in der beruflichen Vorsorge getätigter WEF-Vorbezug mit Mitteln der gebundenen Selbstvorsorge zurückbezahlt werden?

Die in der BVV 3 normierten vorzeitigen Ausrichtungsgründe lassen eine solche steuerneutrale Übertragung nicht zu. Die Rückzahlung eines WEF-Vorbezuges stellt zudem nie einen Einkauf im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe b BVV 3 dar. Vorsorgerechtlich können bereits für die Vorsorge gebundene Mittel nicht zur Behebung einer durch einen WEF-Vorbezug entstandenen Lücke verwendet werden. Der in das Wohneigentum investierte Betrag muss aus Mitteln, die noch nicht zu Vorsorgezwecken gebunden sind, an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt werden. Aufgrund der Zweckgebundenheit der Mittel in der Säule 3a ist eine vorzeitige Ausrichtung im Sinne einer Direktüberweisung in die 2. Säule zur Rückzahlung eines WEF-Vorbezuges nicht zulässig.

7. Reinvestition der Altersleistung aus einer 2. Säule in eine Vorsorgeform der Säule 3a

Die Leistung aus einer Vorsorgeeinrichtung (2. Säule) oder aus einer Freizügigkeitseinrichtung kann nicht in die Säule 3a übertragen werden. Dies würde einem Einkauf von fehlenden Beitragsjahren gleichkommen, den es im Bereich der Säule 3a nicht gibt. Die aus der beruflichen Vorsorge ausgerichtete Vorsorgeleistung ist im ganzen Umfang zu besteuern und die an die Säule 3a geleisteten Beiträge können nur bis zum Maximalbetrag vom Einkommen in Abzug gebracht werden. Darüber hinausgehende Einmalprämien oder das gleichzeitige Bezahlen von Beiträgen für mehrere Jahre können nicht akzeptiert werden.

8. Bescheinigungspflicht

Versicherungseinrichtungen und Bankstiftungen haben gemäss Artikel 8 BVV 3 und Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe b DBG dem Vorsorgenehmer die erbrachten Beiträge und Leistungen zu bescheinigen. Die ausgerichteten Leistungen sind gemäss VStG vom Vorsorgeträger der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Erhebung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, zu melden. Die entsprechenden Formulare 563 "Meldung über Kapitalleistungen" und 565 "Rentenmeldung" können bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Erhebung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, oder im Internet bestellt werden.

Wurden durch die Versicherungseinrichtung Leistungen infolge einer Prämienbefreiung erbracht, so ist in der Rubrik „Bemerkungen“ ein Hinweis anzubringen und der entsprechende Betrag zu nennen. Ebenfalls unter „Bemerkungen“ sind die vom Vorsorgeträger auf Veranlassung der Steuerbehörden vorgenommenen Rückzahlungen von zuviel einbezahlten Beiträgen und Einlagen anzugeben (Datum der Rückzahlung und Betrag).

9. Folgen unzulässiger Einzahlungen

9.1. Für den Vorsorgenehmer

Auf Vorsorgekonten und in Vorsorgeversicherungen können nicht höhere Beiträge einbezahlt werden, als ein Abzug gemäss Artikel 7 Absatz 1 BVV 3 zulässig ist. Bei der Beschränkung des höchstzulässigen Einzahlungsbetrages geht es auch um eine Beschränkung der Steuerbefreiung bezüglich der Einkommens-, Vermögens- und der Verrechnungssteuer. Die einbezahlten Beträge sind von der Vermögenssteuer ausgenommen und die Erträge daraus unterliegen nicht der Verrechnungssteuer. Sind überhöhte Einzahlungen vorgenommen worden, fordert die Veranlagungsbehörde den Steuerpflichtigen auf, sich die zu viel einbezahlten Beträge vom Vorsorgeträger zurückerstatten zu lassen. Die Vorsorgeeinrichtungen bezahlen nur den nominellen Überschussbetrag zurück, der auf diesem Betrag aufgelaufene Zins wird nicht zurückerstattet. Für die Veranlagung wird der nicht zum Abzug zugelassene Betrag dem Einkommen sowie bei Rückerstattungspflicht dem Vermögen des Steuerpflichtigen zugerechnet. Steuerpflichtige, welche eine Rückerstattung nicht veranlassen, unterliegen dem Risiko eines Nach- und Strafsteuerverfahrens, da in den Folgejahren die Erträge aus den überhöhten Beiträgen beim Einkommen sowie die überhöhten Beiträge im Vermögen nicht deklariert sind.

Bei Säule-3a-Versicherungspolicen kann jedoch nur der Sparteil an der Gesamtprämie zu-rückerstattet werden. Die Prämie für eine Risikoversicherung kann nicht mehr zurückbezahlt werden, da das Risiko zum Zeitpunkt der Besteuerung vom Versicherer bereits gedeckt wurde und die Prämie daher geschuldet ist. Übersteigt der Prämienanteil für eine Risikoversicherung den höchstzulässigen Abzug gemäss Artikel 7 BVV 3 muss eine sofortige Anpassung der Risikoversicherung verlangt werden.

9.2. Für Versicherungseinrichtungen und Bankstiftungen

Bankstiftungen, die unter dem Titel der gebundenen Selbstvorsorge höhere Beiträge als diejenigen, die der Abzugsberechtigung entsprechen, entgegennehmen (vgl. vorne unter Ziffer 5.1.), verlieren den Anspruch auf Steuerbefreiung (Art. 6 BVV 3), weil die einbezahlten Beiträge in diesem Fall nicht ausschliesslich der Vorsorge im Sinne der BVV 3 dienen.

10. Anlage in Wertschriften; Verrechnungssteuer-Rückforderung

Sofern zugunsten der Vorsorgenehmer individuelle Wertschriftendepots eröffnet worden sind, hat die Bankstiftung Anspruch auf Rückerstattung der auf den Kapitalerträgen abgezogenen Verrechnungssteuer. Sie hat den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgabe, Abteilung Rückerstattung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, einzureichen. Dem Antrag ist ein Verzeichnis beizulegen, das die Namen und Adressen dieser Einleger sowie den Betrag ihrer Anlagen und der auf sie entfallenden Bruttoerträge angibt. Im jährlichen Depotauszug ist darauf hinzuweisen, dass dem Vorsorgenehmer kein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zusteht (vgl. Art. 53 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuern [Verrechnungssteuerverordnung VStV; SR 642.211]).

11. Inkrafttreten / Aufhebung bisheriger Kreisschreiben und Rundschreiben / Empfehlung an die Kantone

Das vorliegende Kreisschreiben tritt per sofort in Kraft. Es ersetzt die bisherigen Kreisschreiben Nr. 2 vom 31. Januar 1986 und Nr. 1 vom 22. November 1989 der ESTV. Ebenfalls aufgehoben ist Ziffer V. des Kreisschreibens Nr. 1 vom 14. Juli 1988. Aufgehoben sind:

- das Rundschreiben an die Aufsichtsbehörden des Bundes und der Kantone über Bankstiftungen und Versicherungseinrichtungen betreffend die Begrenzung der Höhe der Beitragszahlungen vom 28. April 1987,
- das Rundschreiben an die Versicherungseinrichtungen und Bankstiftungen über die Steuerbescheinigung der Beiträge an die Säule 3a vom 26. Oktober 1987,
- das Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen über die Bescheinigung der Beiträge für anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) vom 26. Januar 1988,
- das Rundschreiben an die Versicherungseinrichtungen und Bankstiftungen über Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (Säule 3a) vom 9. Juni 1988,
- das Rundschreiben an die Bankstiftungen betreffend die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) vom 24. Januar 1991,
- das Rundschreiben an die Bankstiftungen und Lebensversicherungsgesellschaften über die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a); Neuerungen per 1. Januar 1995 vom 23. November 1994 sowie
- die Rundschreiben an die Bankstiftungen und Lebensversicherungsgesellschaften betreffend die Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV 3); Säule 3a vom 14. November 1996, 15. Januar 2001 und 10. Mai 2001.

Der Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) hat das vorliegende Kreisschreiben genehmigt und empfiehlt den Kantonen, die darin festgehaltenen Regelungen in analoger Weise auch für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden zu übernehmen.

Die vorliegende Version des Kreisschreibens Nr. 18 ersetzt diejenige vom 4. Oktober 2007.

Inhalt Fach D Teil 2

Fundstellen

1 Internetadressen

2 Weitere Fundstellen

Internetadressen

Allgemeines	
Oberfinanzdirektion Karlsruhe	www.oberfinanzdirektion-karlsruhe.de
Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg	www.fm.baden-wuerttemberg.de
Bundesministerium der Finanzen	www.bundesfinanzministerium.de
Bundeszentralamt für Steuern	www.bzst.de
Bundesfinanzhof	www.bundesfinanzhof.de
Finanzgericht Baden-Württemberg	www.fg-baden-wuerttemberg.de
Deutsche Gesetze	www.gesetze-im-internet.de
Routenplaner	www.maps.google.de
Umrechnungskurse	www.bundesfinanzministerium.de Startseite/Service/Publikationen/Umsatzsteuer-Umrechnungskurse
	www.oanda.com/lang/de/currency/converter
Infobest	www.infobest.eu

Webseiten zum IStR	
EU	http://europa.eu
	www.oecd.org/tax/
Sammlungen	www.taxlinks.de

Schweiz	
Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)	www.estv.admin.ch
Eidgenössische Finanzverwaltung (EFD)	www.efd.admin.ch
Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF)	www.sif.admin.ch
Bundesamt für Statistik (BFS) – Statistik Schweiz	www.bfs.admin.ch/bfs/de/home.html
Bundesamt für Sozialversicherung	www.bsv.admin.ch
AHV/IV-Ausgleichkasse	https://www.ahv-iv.ch/de
Institutionen	www.gov.ch/govchde.nsf
Die kantonalen Steuerverwaltungen	www.fdk-cdf.ch
Handelsregister	www.zefix.admin.ch
	www.moneyhouse.ch
	www.shab.ch
Schweizer Finanzmarktaufsicht	www.finma.ch
Telefonnummern	www.tel.search.ch
Schweizer Gesetze	www.gesetze.ch
Berufliche Vorsorge	www.vorsorgeforum.ch
Private Vorsorge	www.vorsorge-3a.ch
Mitarbeiterbeteiligungen	www.mitarbeiterbeteiligungen.ch
Sammlungen	www.swiss-tax.ch

Weitere Fundstellen

Hier finden Sie Fundstellen, in denen interessante Informationen für die Besteuerung von Grenzgängern enthalten sind. BMF-Schreiben oder OFD-Verfügungen, die im Grenzgängerhandbuch bereits vollständig abgedruckt sind, sind hier nicht aufgelistet.

- Einführungsschreiben zum DBA-Schweiz,
  BMF-Schreiben vom 26.03.1975, BStBl I S. 479
- Verfahren zur Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer
  BMF-Schreiben vom 06.07.1987, juris
- Verständigungsvereinbarung zu Veräußerungsrenten;
  BMF-Schreiben vom 04.10.1999, BStBl I S. 845
- Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen,
  BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl I S. 643
- Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Art. 15a Abs. 1 Satz 3 DBA-Schweiz;
  BMF-Schreiben vom 20.10.2006, BStBl 2007 I S. 68

Inhalt Fach D Teil 3

Verständigungsverfahren

1 Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren in Steuersachen

2 Deutsch-schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971 (DBA); Schweizerische Fristenregelung bei Anträgen auf Einleitung von Verständigungsverfahren

3 Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art. 26 DBA-Schweiz - Konsultationsvereinbarung zur Durchführung eines Schiedsverfahrens nach Art. 26 Abs. 5 bis 7 DBA-Schweiz

Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren in Steuersachen

BMF vom 09.10.2018, BStBl I S. 1122

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für das internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen folgendes Merkblatt:

Inhaltsübersicht

1	Allgemeines zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren	3
1.1	Rechtsnatur und Rechtsgrundlage	3
1.2	Verständigungsklauseln nach DBA und Schiedskonvention	3
1.2.1	Die Verständigungsklauseln der DBA sehen in der Regel vor, dass	3
1.3	Verfahrensgegenstand und Verfahrensziel	4
1.4	Zuständigkeiten	4
2	Einleitung des Verständigungsverfahrens	5
2.1	Antragstellung	5
2.2	Antragsfrist	6
2.3	Inhalt des Antrags	7
2.4	Einleitung des Verständigungsverfahrens und Rechtsschutz	7
2.5	Einleitung des Verständigungsverfahrens durch ausländische Finanzbehörden	8
3	Durchführung des Verständigungsverfahrens	8
3.1	Allgemeine Verfahrensgrundsätze	8
3.2	Sachverhaltsaufklärung und Herbeiführung einer Verständigung	8
3.3	Mitwirkung und Rechte des Abkommensberechtigten	9
3.4	Verständigung	10
4	Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen	10
4.1	Bestandskraft von Bescheiden und Verjährung	10
4.2	Zustimmung des Antragstellers	10
5	Verzicht auf ein Verständigungsverfahren	10
6	Verständigungsverfahren und Betriebsprüfung	11
7	Verständigungsverfahren und zwischenstaatlicher Auskunftsaustausch	11
8	Folgen des Scheiterns eines Verständigungsverfahrens	11
9	Kosten des Verständigungsverfahrens nach den DBA	12
10	Vorverfahren nach Art. 5 der Schiedskonvention	12
11	Einleitung des Verständigungsverfahrens	12
11.1	Antragstellung	12
11.2	Antragsfrist	12
11.3	Inhalt des Antrags	13

11.4	Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Antragstellung im Inland	13
11.5	Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Antragstellung im Ausland	14
12	Durchführung des Verständigungsverfahrens	14
12.1	Allgemeine Verfahrensgrundsätze	14
12.2	Verfahrensablauf bei Antragstellung im Inland	15
12.3	Verfahrensablauf bei Antragstellung im Ausland	16
13	Schiedsverfahren	17
13.1	Allgemeines	17
13.2	Einsetzung des Beratenden Ausschusses	17
13.3	Zusammensetzung des Beratenden Ausschusses	18
13.4	Verfahrensgrundsätze	18
13.5	Stellungnahme des Beratenden Ausschusses und Entscheidung der zuständigen Behörden	18
13.6	Bekanntgabe der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses und der Entscheidung der zuständigen Behörden	19
14	Kosten des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach der Schiedskonvention	20

A Allgemeines

1 Allgemeines zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren

1.1 Rechtsnatur und Rechtsgrundlage

1.1.1 Internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren sind zwischenstaatliche Verfahren zur übereinstimmenden Anwendung der DBA oder des Übereinkommens vom 23. Juli 1990 Nr. 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (s. BGBl. 1993 II S. 1308, BStBl 1993 I S. 818 und BGBl. 1995 II S. 84, BStBl 1995 I S. 166 – Schiedskonvention –).

1.1.2 Rechtsgrundlage sind die Verständigungsklauseln der DBA (vgl. Art. 25 OECD-MA) oder die Art. 6 ff. der Schiedskonvention. Sie enthalten Bestimmungen, nach denen die zuständige Behörde in Deutschland mit den zuständigen Behörden anderer Staaten unmittelbar verkehren kann, um eine Einigung über Einzelfälle herbeizuführen, die die Besteuerung in Deutschland oder in einem anderen Staat betreffen. Die Schiedskonvention betrifft nur die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und die Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten. Nach den Verständigungsklauseln der DBA kann darüber hinaus auch über allgemeine Fragen eine Einigung zwischen den zuständigen Behörden herbeigeführt werden.

1.1.3 Die Schiedskonvention ist im Verhältnis zu Belgien, Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, der Slowakischen Republik, Slowenien, Spanien, der Tschechischen Republik, Ungarn und Zypern anzuwenden (zur Anwendung im Verhältnis zu Österreich, Finnland und Schweden siehe Übereinkommen vom 21. Dezember 1995, ABl. EG 96/C 26/01, BGBl. 1999 II S. 1010 und BGBl. 2006 II S. 575; zur Anwendung im Verhältnis zu Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakischer Republik, Slowenien, Tschechischer Republik, Ungarn und Zypern siehe Übereinkommen vom 8. Dezember 2004, ABl. EU 2005/C 160/1, BGBl. 2006 II S. 554, BGBl. 2007 II S. 754 und BGBl. 2011 II S. 952; zur Anwendung im Verhältnis zu Bulgarien und Rumänien siehe Beschluss des Rates vom 23. Juni 2008, ABl. EU 2008/L 174/1; zur Anwendung im Verhältnis zu Kroatien siehe Beschluss des Rates vom 19. Dezember 2014, ABl. EU 2014/L 358/19).
Das Protokoll vom 25. Mai 1999 zur Änderung der Schiedskonvention (s. BGBl. 1999 II S. 1082 und BGBl. 2005 II S. 635) ist am 1. November 2004 in Kraft getreten. Die Schiedskonvention ist danach rückwirkend zum 1. Januar 2000 auf unbestimmte Zeit verlängert worden.

1.1.4 Die Verständigungsklauseln der DBA und die Schiedskonvention sind durch die Zustimmungsgesetze unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden und gehen gemäß § 2 AO den deutschen Steuergesetzen vor.

1.2 Verständigungsklauseln nach DBA und Schiedskonvention

1.2.1 Die Verständigungsklauseln der DBA sehen in der Regel vor, dass

- ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden kann, wenn eine Person dies beantragt und darlegt, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen oder führen werden, und dem durch Maßnahmen des betreffenden Staates nicht abgeholfen werden kann (Verständigungsverfahren im engeren Sinn);

- Verständigungsverfahren allgemein eingeleitet werden können, um Schwierigkeiten oder Zweifel zu beseitigen, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen; hierzu kann auch ein Einzelfall Anlass bieten oder Gegenstand sein, z.B. wenn An-weisungen oder Richtlinien der ausländischen Finanzverwaltung vorliegen, die zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führen können (Konsultationsverfahren);

- Verständigungsverfahren auch über vertraglich nicht geregelte Fragen eingeleitet werden können, z.B. zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die in dem betreffenden DBA nicht geregelt sind.

Ein Verständigungsverfahren kann auch dann eingeleitet werden, wenn ein bestehendes DBA ein Verständigungsverfahren der betreffenden Art nicht vorsieht. Die Entscheidung hierüber obliegt dem BMF.

Zu beachten ist, dass die Verständigungsklauseln der DBA regelmäßig – im Unterschied zu dem Verfahren nach der Schiedskonvention – keinen Einigungszwang vorsehen.

1.2.2 Die Verständigungsklausel der Schiedskonvention (Art. 6) sieht ein Verständigungsverfahren im engeren Sinn nur zu Fragen der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und der Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten vor. Scheitert dieses Verständigungsverfahren (sog. Phase I der Schiedskonvention), wird es zwingend ins Schiedsverfahren übergeleitet (sog. Phase II der Schiedskonvention).

1.3 Verfahrensgegenstand und Verfahrensziel

1.3.1 Dieses Merkblatt befasst sich ausschließlich mit den Verständigungsverfahren im engeren Sinn nach den DBA und nach der Schiedskonvention (vgl. Tz. 1.2), die durch Maßnahmen Deutschlands oder des anderen Staates ausgelöst werden. Verfahrensgegenstand sind die aus dem DBA oder der Schiedskonvention abzuleitenden völkerrechtlichen Ansprüche der beiden Vertragsstaaten; diese richten sich auf eine dem DBA oder der Schiedskonvention entsprechende steuerliche Behandlung des Abkommensberechtigten. Ziel des Verfahrens ist, den Anspruch des Abkommensberechtigten auf abkommensgemäße Besteuerung im Rahmen der beiden Rechtsordnungen zu verwirklichen.

1.3.2 Das Merkblatt trifft keine besonderen Regelungen zu den Verfahren für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der DBA zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten (sog. „Advance Pricing Agreements“).

1.4 Zuständigkeiten

Das BMF hat die Wahrnehmung der Aufgaben der zuständigen Behörde für den Bereich der Verständigungs-und Schiedsverfahren nach den DBA und der Schiedskonvention auf das BZSt übertragen (siehe § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz, eingeführt durch Jahressteuergesetz 2007, BGBl. I. S. 2878 und BMF-Schreiben vom 20. Juni 2011 – IV B 5 – O 1000/09/10507-04 –,

BStBl. I S. 674). Das BZSt handelt grundsätzlich im Einvernehmen mit der zuständigen obersten oder der beauftragten Landesfinanzbehörde (zuständige Landesfinanzbehörde). Aufgabe der Landesfinanzverwaltung ist es, die Verständigungsvereinbarung oder Entscheidung innerstaatlich umzusetzen (vgl. Tz. 4). Das BMF behält sich vor, im Einzelfall ein Verständigungsverfahren selbst zu führen.

Die Kontaktdaten des BZSt für Anträge und Anfragen zu Verständigungs- und Schiedsverfahren sind wie folgt:

Bundeszentralamt für Steuern Verständigungsverfahren
An der Küppe 1
53225 Bonn
Fax: 0228 406-3118
Tel: 0228 406-0

B Verständigungsverfahren nach DBA

Die Bestimmungen dieses Abschnitts sind anzuwenden für Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach den DBA (vgl. Tz. 1.1).

Ergänzend zu den Bestimmungen dieses Abschnitts sind die Tz. 10 bis 12 des Abschnitts C entsprechend im Verhältnis zu Staaten anzuwenden, für die die Schiedskonvention gilt, sofern die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach den DBA beantragt wird und es sich bei dem beantragten Verfahren um Fragen der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen oder der Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten handelt.

2 Einleitung des Verständigungsverfahrens

2.1 Antragstellung

2.1.1 Das Verständigungsverfahren im engeren Sinn setzt einen Antrag des Abkommens-berechtigten voraus. Kommt ein Verständigungsverfahren nach einem DBA in Betracht, ist in dem Antrag deutlich zu machen, dass dieser auf die Verständigungsklausel des anzuwendenden DBA gestützt wird.

2.1.2 Der Antrag kann auch von einer anderen Person als dem Abkommensberechtigten gestellt werden, wenn sie durch die abkommenswidrige Besteuerung betroffen ist, z.B. in Haftungsfällen.

2.1.3 Der Antrag ist bei der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaats einzureichen. In Diskriminierungsfällen ist der Antrag bei der zuständigen Behörde des Staates einzureichen, dessen Staatsangehöriger (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe g OECD-MA) der Abkommensberechtigte ist.

Sind mehrere Steuerpflichtige betroffen (z.B. eine Mutter- und eine Tochtergesellschaft), sollte der Antrag zweckmäßigerweise im Staat des übergeordneten Steuerpflichtigen eingereicht werden.

2.1.4 In Deutschland kann das Verständigungsverfahren beantragt werden

- bei dem für die Besteuerung des Abkommensberechtigten örtlich zuständigen Finanzamt; dieses nimmt zu dem Antrag Stellung, sofern auch deutsche Besteuerungsmaßnahmen betroffen sind, und leitet ihn – im Hinblick auf ggf. vorzunehmende fristwahrende Handlungen gegenüber dem ausländischen Staat – zeitnah dem BZSt auf dem Dienstweg zur Entscheidung über die Einleitung des Verständigungsverfahrens zu.
  Die zeitnahe Zuleitung des Antrages an das BZSt erfolgt auch in den Fällen, in denen zum Zeitpunkt der Antragstellung noch keine endgültige Stellungnahme abgegeben werden kann, z.B. weil noch das Ergebnis einer laufenden Außenprüfung abgewartet werden muss oder der Steuerpflichtige sich entschieden hat, das Verständigungsverfahren ruhen zu lassen und zunächst ein Einspruchs- oder Klageverfahren zu führen. In diesem Fall erfolgt die Zuleitung des Antrages an das BZSt unter Verwendung des in der Anlage 1 zu diesem Merkblatt enthaltenen Formulars. Dieses kann auch auf der Internetseite des BZSt (http://www.bzst.de) abgerufen werden.
- beim BZSt (Anschrift siehe Tz. 1.4); dieses leitet den Antrag unverzüglich auf dem Dienstweg der für die Besteuerung des Abkommensberechtigten zuständigen Landesfinanzverwaltung zur Stellungnahme zu, sofern auch deutsche Besteuerungsmaßnahmen betroffen sind.

  Die zuständige Landesfinanzverwaltung geht in ihrer Stellungnahme neben den unter Tz. 2.3.3 genannten Punkten auch auf die Einhaltung der Antragsfrist (vgl. Tz. 2.2) und die vom Abkommensberechtigten geltend gemachte abkommenswidrige Besteuerung (vgl. Tz. 2.3.1 und 2.3.2) ein.

2.1.5 Einem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens steht nicht entgegen, dass nach deutschem Steuerrecht oder nach dem Recht des anderen Staates ein Rechtsbehelf anhängig ist oder der Rechtsweg noch nicht erschöpft ist. Zu beachten ist jedoch, dass das innerstaatliche Recht mancher Staaten es nicht zulässt, eine Verständigungsvereinbarung umzusetzen, die zu einem von der Entscheidung eines nationalen Gerichts abweichenden Ergebnis führt. Der Abkommensberechtigte sollte daher ggf. prüfen, welches der Verfahren er verfolgen möchte.

Hilfreiche Informationen zu zuständigen Behörden und Verfahrensvorschriften ausländischer Staaten enthält die OECD-Datenbank „Country Profiles on Mutual Agreement Procedures“, die über die Suchfunktion der Domain „http://www.oecd.org“ abrufbar ist.

2.1.6 Das Verständigungsverfahren ersetzt nicht das Verfahren zur Erstattung oder Ermäßigung einbehaltener ausländischer Quellensteuer. Ein Antrag auf Erstattung oder Ermäßigung ausländischer Quellensteuer kann daher grundsätzlich nur Gegenstand eines Verständigungs-verfahrens werden, wenn dieser entweder von der ausländischen Finanzverwaltung endgültig abgelehnt worden ist oder die Antragstellung mindestens zwei Jahre zurückliegt. Tz. 2.1.7 gilt entsprechend.

2.1.7 Soweit durch Nichtbeachtung verfahrensrechtlicher Vorschriften (z.B. Ablauf von Aus-schlussfristen) eine Doppelbesteuerung entsteht, ist darin keine dem Abkommen widersprechende Besteuerung zu sehen, die Anlass für ein Verständigungsverfahren sein kann.

2.2 Antragsfrist

2.2.1 Der Antrag soll möglichst bald nach Bekanntgabe der zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führenden deutschen oder ausländischen Besteuerungsmaßnahme eingereicht werden. Beruht diese Besteuerung auf Besteuerungsmaßnahmen der deutschen und ausländischen Finanzverwaltung, so ist die Bekanntgabe des letzten Bescheides maßgebend

2.2.2 Die Verständigungsklauseln der meisten Abkommen enthalten eine Frist für die Antragstellung. Im größten Teil der Abkommen ist geregelt, dass der Antrag innerhalb von drei Jahren nach der ersten Maßnahme unterbreitet werden muss, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt. Kürzere Fristen von zwei Jahren enthalten nach derzeitigem Stand noch die Abkommen mit Belgien, Indonesien, Italien, Kanada, Pakistan, Portugal und Venezuela; das Abkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika enthält eine längere Frist von vier Jahren.

Bei Antragstellung im Inland ist für die Fristwahrung der Eingang des Antrags beim örtlich zuständigen Finanzamt oder beim BZSt maßgeblich.

2.2.3 Ist im anzuwendenden DBA keine Antragsfrist festgelegt, stimmt die deutsche Finanzverwaltung einer Einleitung des Verständigungsverfahrens nicht zu, wenn der Steuerpflichtige eine Zeit von mehr als vier Jahren zwischen der Bekanntgabe der maßgebenden Besteuerungs-maßnahme und seinem Antrag hat verstreichen lassen und nicht besondere Umstände eine frühere Geltendmachung ausgeschlossen haben.

2.2.4 Kann eine Verständigungsvereinbarung nach dem Recht eines ausländischen Staates nicht zeitlich unbegrenzt umgesetzt werden, so ist dies bei Antragstellung zu beachten (s. hierzu im Verhältnis zur Schweiz BMF-Schreiben vom 30. Juni 1997 – IV C 6 – S 1301 Schz – 34/97 –, BStBl I S. 651[1]).

[1] vgl. auch Fach D Teil 3 Nummer 2

2.3 Inhalt des Antrags

2.3.1 Der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist nur zulässig, wenn geltend gemacht wird, dass eine abkommenswidrige Besteuerung vorliegt oder droht. Diese braucht nicht nachgewiesen zu werden, es sei denn, das Abkommen sieht einen solchen Nachweis vor. Soweit eine Besteuerungsmaßnahme lediglich zu einer Doppelbesteuerung führen könnte, die ihrer Art nach durch das Abkommen vermieden werden soll (vgl. z.B. Tz. 2.4.2), kann der Antrag schon hierauf gestützt werden, ohne dass feststeht, welcher Staat vertraglich zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verpflichtet ist.

2.3.2 Beispiele für eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung:

- Einkünfte, die im anderen Staat aufgrund eines DBA nicht zu versteuern sind, werden dort zur Besteuerung herangezogen;
- im anderen Staat zu besteuernde Einkünfte sind nicht zutreffend auf der gemeinsamen Rechtsgrundlage des DBA abgegrenzt worden; dies gilt nach deutscher Vertragsauffassung bei international verbundenen Unternehmen nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens selbst dann, wenn Sonderklauseln im DBA fehlen;
- die Besteuerung im anderen Staat verstößt gegen ein Diskriminierungsverbot des DBA;
- der andere Staat ist bei der Gewährung von Steuerentlastungen aufgrund eines DBA in einer Weise säumig, die Rechte nach dem DBA nachhaltig beeinträchtigen;
- ein Qualifikationskonflikt verursacht eine Doppelbesteuerung, die ihrer Art nach durch das DBA vermieden werden soll.

2.3.3 Zur Beschleunigung des Verfahrens sollte bereits der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens in der Regel enthalten:

- Name, Anschrift (Sitz), Steuernummer und örtlich zuständiges Finanzamt des Abkommensberechtigten;
- detaillierte Angaben zu den für den Fall relevanten Tatsachen und Umständen;
- Angaben zu den vom Antrag betroffenen Besteuerungszeiträumen;
- Kopien der Steuerbescheide, des Betriebsprüfungsberichts oder vergleichbarer Dokumente, die zu der behaupteten Doppelbesteuerung geführt haben sowie weiterer bedeutsamer Dokumente (z.B. Verträge, Anträge auf Erstattung/Ermäßigung ausländischer Quellensteuer);
- detaillierte Angaben zu etwaigen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechts-behelfsverfahren und etwaigen den Fall betreffenden Gerichtsurteilen im In- und Ausland;
- in Fällen der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und bei Betriebsstätten die Angaben und Unterlagen gemäß Tz. 11.3.2;
- eine Darlegung seitens des Abkommensberechtigten, inwiefern nach seiner Auffassung die Besteuerung im In- oder Ausland nicht dem Abkommen entspricht;
- den Antrag des Abkommensberechtigten.

2.4 Einleitung des Verständigungsverfahrens und Rechtsschutz

2.4.1 Vor Einleitung des Verständigungsverfahrens ist zu prüfen, ob dem Begehren des Abkommensberechtigten der Sache nach durch deutsche innerstaatliche Maßnahmen abgeholfen werden kann. Ggf. ergreifen die zuständigen deutschen Finanzbehörden von Amts wegen die notwendigen Maßnahmen.

2.4.2 In der Regel soll ein Verständigungsverfahren erst eingeleitet werden, wenn ein Vertragsstaat Maßnahmen, die zu der abkommenswidrigen Besteuerung führen oder führen werden, bereits ergriffen hat. Im Einzelfall kann ein Verfahren aber schon eingeleitet werden, wenn sich eine solche Maßnahme konkret abzeichnet. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die ausländische Finanzverwaltung in einer Betriebsprüfung bestimmte Besteuerungsmaßnahmen angekündigt oder sich zu der betreffenden Frage in einer Auskunft verbindlich geäußert hat.

2.4.3 Ergibt die Prüfung des BZSt, dass die materiellen Voraussetzungen für das Verständigungsverfahren hinreichend dargelegt sind, leitet es das Verständigungsverfahren ein.
Im Falle der Ablehnung eines Antrages auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens durch das BZSt unterrichtet dieses unverzüglich den Abkommensberechtigten und die zuständige Landesfinanzverwaltung über diese Entscheidung.

2.4.4 Wird der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vor Bekanntgabe des Steuerbescheids gestellt, kann die Steuerfestsetzung – soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind – vorläufig erfolgen (§ 165 AO).

2.5 Einleitung des Verständigungsverfahrens durch ausländische Finanzbehörden

Leitet eine ausländische Finanzverwaltung ein Verständigungsverfahren ein, überprüft das BZSt die formellen Voraussetzungen. Es leitet das Einleitungsschreiben der ausländischen Finanzverwaltung unverzüglich der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde zu.

3 Durchführung des Verständigungsverfahrens

3.1 Allgemeine Verfahrensgrundsätze

3.1.1 Das BZSt führt das Verständigungsverfahren in unmittelbarem Verkehr mit der zuständigen Behörde des anderen Staates nach internationaler Staatenpraxis. Die Einzelheiten richten sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dem Gebot der Zweckmäßigkeit. Es gelten die allgemeinen Verfahrensgrundsätze.

3.1.2 Alle Angaben, die der deutschen Finanzverwaltung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens bekannt werden, unterliegen dem Steuergeheimnis (§ 30 AO). Das BZSt stellt, soweit erforderlich, einen entsprechenden Schutz derartiger Informationen im Ausland nach dortigem Recht sicher, z.B. durch Einholung von Zusicherungen. Unberührt bleibt eine im DBA selbst verankerte Geheimhaltungspflicht in Fällen, in denen im Rahmen des Verständigungsverfahrens Auskünfte nach den Bestimmungen der zwischenstaatlichen Amtshilfe erteilt worden sind.

3.1.3 Das BZSt unterrichtet die zuständige oberste oder die beauftragte Landesfinanzbehörde über den Inhalt und den Fortgang des Verfahrens. Die zuständige oberste oder die beauftragte Landesfinanzbehörde informiert das BZSt über Entwicklungen in dem Besteuerungsfall, soweit sie für das Verständigungsverfahren relevant sind.

3.1.4 Schreiben ausländischer Finanzbehörden werden vom BZSt in die deutsche Sprache übersetzt. Einfach gelagerte Schreiben in englischer Sprache sowie Anlagen werden dagegen – sofern nicht im Einzelfall notwendig – nicht in die deutsche Sprache übersetzt.

3.2 Sachverhaltsaufklärung und Herbeiführung einer Verständigung

3.2.1 Soweit das Ziel des Verständigungsverfahrens (vgl. Tz. 1.3) dies erfordert, ist der Sachverhalt von Amts wegen nach den Vorschriften der AO zu ermitteln. Zuständig sind grundsätzlich die örtlichen Finanzämter. Der Antragsteller ist zur Mitwirkung verpflichtet (§ 90 AO).

3.2.2 Im Rahmen des Verständigungsverfahrens ist auch das Ergebnis der Ermittlung des Sach-verhalts durch die Finanzbehörden des anderen Staates heranzuziehen.

3.2.3 Im Einvernehmen mit der zuständigen Behörde des anderen Staates können hierzu von der deutschen oder ausländischen Finanzverwaltung bestimmte Bedienstete beauftragt werden, einen gemeinsamen Bericht zu erstellen, der

- eine gemeinsame Sachverhaltsfeststellung enthält;
- Sachverhalte gemeinsam bewertet und
- Eckwerte für notwendige Schätzungen vorschlägt.

Der Bericht ist vor seiner Erörterung durch die zuständigen Behörden den beteiligten Steuerpflichtigen bekannt zu geben, die zu ihm Stellung nehmen sollen. Von einem Bericht kann abgesehen werden, wenn die Angelegenheit auf andere Weise einvernehmlich mit dem Steuerpflichtigen erledigt werden kann.

3.2.4 Ergeben sich bei der Ermittlung des Sachverhalts durch die deutschen und die ausländischen Finanzbehörden Widersprüche, können sie durch abgestimmte Ermittlungen beider Verwaltungen oder durch Verständigungsgespräche aufgeklärt werden.

3.2.5 Zur Ermittlung des Sachverhalts und zur Herbeiführung einer Verständigung kann

- ein mündlicher Meinungsaustausch mit der zuständigen Behörde des anderen Staates durchgeführt werden;
- eine besondere Kommission aus Vertretern der zuständigen Behörden für einen solchen Meinungsaustausch gebildet werden;
- eine aufgrund besonderer Erfahrung ausgewählte Person bestimmt werden, um die Einigung zu fördern, z.B. durch ein Sachverständigengutachten.

3.2.6 Eine Einigung über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung ist unter den dafür geltenden allgemeinen Voraussetzungen zulässig (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 15. Juli 1998 – BStBl I S. 630 – zu § 88 AO – Untersuchungsgrundsatz –).

3.3 Mitwirkung und Rechte des Abkommensberechtigten

3.3.1 Beteiligte des Verständigungsverfahrens sind nur die zuständigen Behörden der Vertrags-staaten. Dem Abkommensberechtigten obliegt es, durch die Darlegung seiner Verhältnisse, Bezeichnung und ggf. Beibringung seiner Beweisunterlagen zu dem Verfahren beizutragen. Das BZSt soll den Abkommensberechtigten über den Stand und Fortgang des Verfahrens unterrichten. Der Abkommensberechtigte kann

- Anträge stellen;
- sich zu den für die Verständigung erheblichen Tatsachen und Rechtsfragen äußern;
- sich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen.

Das BZSt unterrichtet den Abkommensberechtigten über das Ergebnis des Verfahrens.

3.3.2 Zu der Frage, wieweit der Abkommensberechtigte zur Zurücknahme von Rechtsbehelfen oder Einwendungen bereit ist, braucht sich der Abkommensberechtigte erst zu äußern, wenn ihm ein Verständigungsvorschlag mitgeteilt worden ist.

3.4 Verständigung

Die Verständigung erfolgt im Allgemeinen schriftlich (z.B. durch einen abschließenden Briefwechsel). Sie steht in aller Regel unter dem Vorbehalt, dass sich der Antragsteller mit ihr einverstanden erklärt und anhängige Rechtsbehelfsverfahren erledigt werden (s. dazu auch Tz. 4.2).

4 Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen

4.1 Bestandskraft von Bescheiden und Verjährung

Die Verständigungsvereinbarung kann nach § 175a AO ungeachtet der Bestandskraft deutscher Bescheide umgesetzt werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung. Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei einer inländischen Finanzbehörde hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist nach Maßgabe des § 171 Abs. 3 AO, wenn damit gleichzeitig die Änderung des Steuerbescheids beantragt wird.

4.2 Zustimmung des Antragstellers

Bei der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung ist im Rahmen des Zustimmungsvorbehalts (vgl. Tz. 3.4 Satz 2) von dem örtlich zuständigen Finanzamt vor Erteilung eines (Änderungs-)Bescheides sicher zu stellen, dass

- sich der Antragsteller mit der Umsetzung schriftlich einverstanden erklärt;
- schwebende Rechtsbehelfsverfahren ihre Erledigung finden und
- der Antragsteller nach Bekanntgabe des die Verständigungsvereinbarung umsetzenden Bescheides auf einen Rechtsbehelf verzichtet, soweit mit diesem die Ergebnisse der Verständigungsvereinbarung zutreffend umgesetzt werden (Teilverzicht).

Auf die §§ 354 Abs. 1a und 362 Abs. 1a AO sowie die §§ 50 Abs. 1a und 72 Abs. 1a FGO wird verwiesen. Soweit sich Schwierigkeiten oder Zweifel ergeben, ist das BZSt zu unterrichten.

5 Verzicht auf ein Verständigungsverfahren

Der Zugang zu einem Verständigungs- oder Schiedsverfahren ist ein gesetzlich verankertes Recht des Steuerpflichtigen und darf von der Finanzverwaltung nicht behindert werden.

In Fällen, in denen aufgrund schwierig zu ermittelnder tatsächlicher Umstände - zum Beispiel zur Vermeidung eines unverhältnismäßig hohen Ermittlungsaufwands - eine tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt (BMF-Schreiben vom 30. Juli 2008, BStBl I S. 831) abgeschlossen wird, ist es in einem späteren Verständigungs- oder Schiedsverfahren regelmäßig nicht mehr möglich, den Sachverhalt nachträglich beweissicher festzustellen.

Daher ist es sachgerecht, im Fall der Beantragung einer tatsächlichen Verständigung durch den Steuerpflichtigen deren Abschluss davon abhängig zu machen, dass dieser darauf verzichtet, den Inhalt der tatsächlichen Verständigung zum Gegenstand eines Schiedsverfahrens zu machen.

In Fällen verbundener Unternehmen ist zur Vermeidung widersprechender Sachverhalts-festlegungen anzustreben, dass auch das verbundene ausländische Unternehmen darauf verzichtet, den Inhalt der tatsächlichen Verständigung zum Gegenstand eines Schiedsverfahrens zu machen.

Liegt eine Erklärung auf Verzicht zur Durchführung eines Schiedsverfahrens vor, stimmt die deutsche Finanzverwaltung zwar der Eröffnung eines Verständigungsverfahrens zu, wird jedoch

im Verständigungsverfahren aufgrund der auf dem Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben beruhenden Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung keine Abweichung von der darin geregelten Sachverhaltsfestlegung akzeptieren und bei ausbleibender Einigung im Verständigungsverfahren insoweit kein Schiedsverfahren führen.

In Fällen verbundener Unternehmen gilt dies nur dann, wenn Verzichtserklärungen sowohl des inländischen als auch des ausländischen verbundenen Unternehmens vorliegen.

6 Verständigungsverfahren und Betriebsprüfung

6.1 In einem Verständigungsverfahren während einer Betriebsprüfung sind insbesondere die Bestimmungen der Tz. 1.2.2 bis 1.2.6 der Verwaltungsgrundsätze (s. BMF-Schreiben vom 23. Februar 1983 – IV C 5 – S 1341 – 4/83 –, BStBl I S. 218) heranzuziehen. Sie sind entsprechend anzuwenden bei der Aufteilung von Gewinnen zwischen Betriebsstätten international tätiger Unternehmen.

6.2 Im Hinblick auf ein mögliches Verständigungsverfahren sind Berichtigungen im Betriebsprüfungsbericht so genau darzustellen, dass das BZSt aufgrund der Angaben in den Prüfungsunterlagen und Akten dazu in der Lage ist, den Sachverhalt, die Rechtsgrundlage und die Begründung für die Berichtigung sowie die Höhe des Berichtigungsvolumens nachzuvollziehen (s. auch Tz. 6.2.1 der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren [Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - BMF-Schreiben vom 12. April 2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05 – , BStBl I S. 570]).

7 Verständigungsverfahren und zwischenstaatlicher Auskunftsaustausch

Die Auskunftsklauseln der DBA und die Bestimmungen des EGAHiG finden auch im Verständigungsverfahren Anwendung. Soweit die Auskunftsklausel des jeweils anzuwendenden DBA oder das EGAHiG es zulassen, können auch im Verständigungsverfahren alle erforderlichen Informationen ausgetauscht werden. Die Grundsätze des „Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen“ (BMF-Schreiben vom 23. November 2015 – IV B 6 – S 1320/07/10004:007, BStBl. I Seite 928 – Stand: 1, Januar 2013) sind zu beachten.

8 Folgen des Scheiterns eines Verständigungsverfahrens

8.1 Im Falle eines Scheiterns des Verständigungsverfahrens unterrichtet das BZSt unverzüglich den Abkommensberechtigten und die zuständige Landesfinanzverwaltung über diese Entscheidung.

8.2 Vom örtlich zuständigen Finanzamt ist zu prüfen, ob eine Doppelbesteuerung unter den Voraussetzungen des § 163 AO unter dem Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit vermieden werden kann. Die gesonderten Zuständigkeitsregelungen und die Mitwirkung des BMF bei Billigkeitsmaßnahmen sind hierbei zu beachten.
Eine Billigkeitsmaßnahme entfällt jedoch insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige verfahrensrechtliche Vorschriften nicht beachtet hat (vgl. Tz. 2.1.7) sowie in Fällen, in denen der Steuerpflichtige

- seinen steuerlichen Pflichten im Inland oder Ausland nicht ausreichend nachgekommen ist (z.B. mangelhafte Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung), oder
- der Steuerpflichtige falsche Angaben in einem steuerrechtlichen oder in einem sonstigen Verwaltungsverfahren (z.B. in einem Arbeitsbewilligungsverfahren) gemacht hat (z.B. Scheindomizil)

und hierdurch die eingetretene Doppelbesteuerung mitverursacht worden ist. Dies gilt auch, wenn nach § 34c Abs. 6 Satz 5 EStG ein Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2000 ausgeschlossen ist, weil die ausländische Besteuerung inländischer Einkünfte ihre Ursache in einer Gestaltung hat, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen.

8.3 Das BZSt schlägt die Einleitung eines Schiedsverfahrens vor, soweit dies nach dem jeweiligen DBA vorgesehen und nach dem Stand der Verständigungsverhandlungen angezeigt ist.
Nach Art. 25 Abs. 5 DBA-Österreich hat der Abkommensberechtigte nach Ablauf von drei Jahren nach Verfahrenseinleitung die Möglichkeit, die Vertragsstaaten zu verpflichten, den Fall im Rahmen eines Schiedsverfahrens dem EuGH vorzulegen.

9 Kosten des Verständigungsverfahrens nach den DBA

Die Vertragsstaaten tragen die ihnen durch das Verständigungsverfahren entstandenen Kosten selbst; die dem Abkommensberechtigten entstandenen Kosten werden nicht erstattet.

C Verständigungs- und Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention

Die Bestimmungen dieses Abschnitts sind anzuwenden für Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 6 Abs. 1 der Schiedskonvention (vgl. Tz. 1.1).

10 Vorverfahren nach Art. 5 der Schiedskonvention

10.1 Beabsichtigt die Finanzbehörde den Gewinn eines Unternehmens gemäß Art. 4 der Schiedskonvention zu berichtigen, muss sie das Unternehmen frühzeitig darauf hinweisen und ihm Gelegenheit geben, die betroffenen verbundenen Unternehmen in den anderen Vertragsstaaten zu unterrichten. Diese anderen Unternehmen haben dann ihrerseits Gelegenheit, die Angelegenheit mit den für sie zuständigen Finanzbehörden zu erörtern, um eine Gegenberichtigung zu erreichen.

10.2 Stimmen die beteiligten Finanzbehörden und Unternehmen der Berichtigung und Gegenberichtigung zu, kommt ein Verständigungs- und Schiedsverfahren nicht in Betracht.

11 Einleitung des Verständigungsverfahrens

11.1 Antragstellung

11.1.1 Das Verständigungsverfahren setzt nach Art. 6 Abs. 1 der Schiedskonvention einen Antrag des betroffenen Unternehmens voraus. In diesem Antrag ist deutlich zu machen, dass sich das Unternehmen auf die Schiedskonvention stützt.

11.1.2 Der Antrag sollte zweckmäßigerweise im Staat des übergeordneten Steuerpflichtigen gestellt werden. Entsprechendes gilt, wenn die Aufteilung von Betriebsstättengewinnen nach Art. 4 Nr. 2 der Schiedskonvention in Frage steht; die Betriebsstätte gilt für Zwecke der Schiedskonvention als Unternehmen des anderen Vertragsstaats (Art. 1 Abs. 2 der Schiedskonvention).

11.1.3 Im Falle der Antragstellung im Inland ist das Verständigungsverfahren beim BZSt zu beantragen.

11.1.4 Tz. 2.1.5 gilt entsprechend (vgl. aber Tz. 13.1.3 und 13.1.4).

11.2 Antragsfrist

11.2.1 Der Antrag ist nach Art. 6 Abs. 1 Satz 2 der Schiedskonvention innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme zu unterbreiten, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention, z.B. infolge einer Verrechnungspreiskorrektur, her-beigeführt hat oder herbeiführen könnte. Diese Frist beginnt mit der Bekanntgabe des ersten Bescheides, der zu einer Doppelbesteuerung führt (z.B. geänderter Steuerbescheid).

Bei Antragstellung im Inland ist für die Fristwahrung der Eingang des Antrags beim BZSt maßgeblich.

11.2.2 Tz. 2.2.1 gilt entsprechend.

11.3 Inhalt des Antrags

11.3.1 Der Antrag ist nur zulässig, wenn geltend gemacht wird, dass die in Art. 4 der Schiedskonvention genannten Grundsätze nicht beachtet worden sind (Art. 6 Abs. 1 Satz 1 der Schiedskonvention).

11.3.2 Der Antrag hat die folgenden Angaben und Unterlagen zu enthalten:

1. Name, Anschrift (Sitz), Steuernummer und örtlich zuständiges Finanzamt des antragstellenden Unternehmens des Vertragsstaats sowie der anderen Beteiligten an den betreffenden Geschäftsvorfällen;
2. detaillierte Angaben zu den für den Fall relevanten Tatsachen und Umständen (ein-schließlich Einzelheiten über die Beziehungen zwischen dem Unternehmen und den an-deren Beteiligten an den betreffenden Geschäftsvorfällen);
3. Angaben zu den vom Antrag betroffenen Besteuerungszeiträumen;
4. Kopien der Steuerbescheide, des Betriebsprüfungsberichts oder vergleichbarer Dokumente, die zu der behaupteten Doppelbesteuerung geführt haben;
5. detaillierte Angaben zu etwaigen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechts-behelfsverfahren, die das Unternehmen oder die anderen an den betreffenden Geschäftsvorfällen Beteiligten eingeleitet haben, sowie zu etwaigen den Fall betreffenden Gerichtsurteilen;
6. eine Darlegung seitens des Unternehmens, inwiefern nach seiner Auffassung die in Art. 4 der Schiedskonvention festgelegten Grundsätze nicht beachtet wurden;
7. eine Zusage des Unternehmens, dass es so umfassend und so schnell wie möglich alle Nachfragen einer zuständigen Behörde beantworten und den zuständigen Behörden die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellen wird;

11.3.3 Zur Vermeidung von Verzögerungen sollte ein schriftlicher Antrag in 3facher Ausfertigung eingereicht werden.

11.3.4 Weitere Informationen zu den dem Antrag beizufügenden standardmäßigen Angaben und Unterlagen können auf der Internetseite des BZSt unter „http://www.bzst.de“ abgerufen wer-den.

11.4 Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Antragstellung im Inland

11.4.1 Das BZSt leitet den Antrag des Unternehmens unverzüglich der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde und dem für die Besteuerung des Unternehmens örtlich zuständigen Finanzamt zu und bestätigt dem Unternehmen innerhalb eines Monats den Eingang seines Antrags. Gleichzeitig unterrichtet das BZSt die zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten über den Eingang des Antrags durch Übermittlung einer Kopie des Antrags des Unternehmens.

11.4.2 Das BZSt prüft, ob die zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens notwendigen Informationen gemäß Tz. 11.3.2 vorliegen und fordert ggf. das Unternehmen innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags zur Übermittlung der fehlenden sowie unter Umständen weiterer Informationen auf. Auf Tz. 13.1.2 wird hingewiesen.
Dem BZSt bleibt es unbenommen, ergänzende Informationen zu einem späteren Zeitpunkt anzufordern.

11.4.3 Kann dem Begehren des Unternehmens der Sache nach durch deutsche innerstaatliche Maßnahmen abgeholfen werden, ergreifen die zuständigen deutschen Finanzbehörden von Amts wegen die notwendigen Maßnahmen. Das BZSt unterrichtet das Unternehmen und die zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten unverzüglich, spätestens aber zu dem unter Tz. 11.4.4 genannten Zeitpunkt, über diese Entscheidung.

11.4.4 Ergibt die Prüfung, dass der Antrag zulässig und hinreichend begründet ist und können die zuständigen deutschen Finanzbehörden keine zufrieden stellende Lösung herbeiführen, leitet das BZSt das Verständigungsverfahren nach Art. 6 Abs. 2 der Schiedskonvention gegenüber den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten spätestens vier Monate nach dem späteren der nachfolgenden Zeitpunkte ein:

a) Datum des Steuerbescheids, mit dem die Entscheidung über die Einkommenserhöhung festgesetzt oder festgestellt worden ist, oder

b) Datum, an dem der Antrag des Unternehmens sowie die Informationen gemäß Tz. 11.3.2 und 11.4.2 Satz 1 dem BZSt vorliegen.

11.4.5 Das BZSt unterrichtet das antragstellende Unternehmen über die Einleitung des Verständigungsverfahrens und teilt diesem mit, ob der Antrag fristgerecht eingereicht worden ist und an welchem Tag die Zweijahresfrist gemäß Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention begonnen hat.

11.5 Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Antragstellung im Ausland

Unterrichtet die zuständige Behörde eines anderen Vertragsstaats das BZSt über den Eingang eines Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens oder leitet die zuständige Behörde eines anderen Vertragsstaats das Verständigungsverfahren ein, prüft das BZSt die formellen Voraussetzungen und bittet ggf. die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats um Übersendung der unter Tz. 12.2.2 Satz 1 genannten Angaben und Unterlagen. Das BZSt leitet das Schreiben der ausländischen Finanzverwaltung unverzüglich der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde und dem für die Besteuerung des Unternehmens örtlich zuständigen Finanzamt zur Stellungnahme zu.

12 Durchführung des Verständigungsverfahrens

12.1 Allgemeine Verfahrensgrundsätze

12.1.1 Wird der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Inland gestellt, unterrichtet das BZSt das Unternehmen über die wesentlichen Entwicklungen. Informationen über geäußerte oder erhaltene Rechtsauffassungen (z.B. aus Positionspapieren) werden grundsätzlich nicht erteilt.

12.1.2 Die Tz. 3, 4, 5, 6 und 7 gelten entsprechend.

12.1.3 Die Vertragsstaaten sind an den Grundsatz des Fremdvergleichs des Art. 4 der Schiedskonvention gebunden. Dieser entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 9 OECD-MA.

12.1.4 Nach Art. 8 Abs. 2 der Schiedskonvention kann ein Verständigungs- oder Schiedsverfahren ausgesetzt werden, wenn bei einem der beteiligten Unternehmen ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren anhängig ist, mit dem festgestellt werden soll, ob dieses durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung nach Art. 4 der Schiedskonvention zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat.
Wird ein derartiger Verstoß festgestellt, entfällt nach Art. 8 Abs. 1 der Schiedskonvention die Verpflichtung auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens oder zur Einsetzung des Beratenden Ausschusses.

12.2 Verfahrensablauf bei Antragstellung im Inland

12.2.1 Gewinnkorrektur durch inländische Finanzbehörde

Wurde die Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte, von einer inländischen Finanzbehörde er-lassen, übersendet das BZSt regelmäßig mit dem Einleitungsschreiben, spätestens aber zu dem unter Tz. 11.4.4 genannten Zeitpunkt, den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten ein Positionspapier. Dieses enthält die folgenden Angaben und Unterlagen:

- Bestätigung, dass der Fall innerhalb der nach Art. 6 Abs. 1 der Schiedskonvention genannten Frist unterbreitet wurde;
- Mitteilung über den Beginn der Zweijahresfrist nach Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention (zur Zweijahresfrist vgl. Tz. 13.1.2 und 13.1.3);
- Darlegung des Falles durch den Antragsteller;
- Beurteilung des Sachverhalts durch das BZSt, z.B. aus welchem Grund eine Doppelbesteuerung vorliegt oder wahrscheinlich eintreten könnte;
- Vorschlag, wie der Fall im Hinblick auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung gelöst werden könnte, einschließlich umfassender Erläuterung des Lösungsvorschlags;
- vollständige Begründung der Steuerfestsetzung oder der Korrekturen;
- Beifügung der Unterlagen von grundsätzlicher Bedeutung zur Darlegung des Standpunktes;
- Liste aller weiteren Unterlagen, die bei der Vornahme der Korrektur verwendet wurden.

Zur Erstellung dieses Positionspapiers übermittelt die zuständige Landesfinanzverwaltung dem BZSt eine entsprechende Stellungnahme mit den erforderlichen Unterlagen und einem Lösungsvorschlag spätestens drei Monate nach dem späteren der in Tz. 11.4.4 Buchstaben a und b genannten Zeitpunkte.

12.2.2 Gewinnkorrektur durch ausländische Finanzbehörde

Wurde die Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte, von einer ausländischen Finanzbehörde er-lassen, fügt das BZSt seinem Einleitungsschreiben an die zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten (Tz. 11.4.4) die folgenden Angaben und Unterlagen bei:

- die Informationen gemäß Tz. 11.3.2 und 11.4.2;
- Bestätigung, dass der Fall innerhalb der Frist gemäß Art. 6 Abs. 1 der Schiedskonvention unterbreitet wurde;
- Mitteilung über den Beginn der Zweijahresfrist nach Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention.

Ergibt die nach Eingang des Antwortschreibens der ausländischen Finanzverwaltung durch-zuführende Prüfung, dass eine Doppelbesteuerung

a) vorliegt oder droht, und wird mit der in dem Antwortschreiben der ausländischen Finanzverwaltung vorgeschlagenen Lösung übereingestimmt, teilt das BZSt dies den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten innerhalb von sechs Monaten nach Eingang des Antwortschreibens mit. Tz. 2.4.1 Satz 2 gilt entsprechend.

b) nicht vorliegt oder droht, oder wird nicht mit der in dem Antwortschreiben der ausländischen Finanzverwaltung vorgeschlagenen Lösung übereingestimmt, übermittelt das BZSt seinerseits den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten ein

Positionspapier. Dieses ergeht spätestens sechs Monate nach Eingang des Antwortschreibens des anderen Staates. In dem Schreiben schlägt das BZSt einen unverbindlichen Zeitplan vor, wie mit dem Fall weiter zu verfahren ist. Ggf. schlägt das BZSt zugleich einen Termin für ein Verständigungsgespräch vor, das spätestens 18 Monate nach dem späteren der in Tz. 11.4.4 Buchstaben a und b genannten Zeitpunkte stattfinden sollte.

Zur Erstellung des Positionspapiers übermittelt die zuständige Landesfinanzverwaltung dem BZSt eine entsprechende Stellungnahme mit den erforderlichen Unterlagen und einem Lösungsvorschlag spätestens einen Monat vor dem in Satz 2 genannten Zeitpunkt.

12.3 Verfahrensablauf bei Antragstellung im Ausland

12.3.1 Gewinnkorrektur durch inländische Finanzbehörde

Wurde die Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte, von einer inländischen Finanzbehörde er-lassen, übermittelt das BZSt nach Einleitung des Verständigungsverfahrens durch den ausländischen Staat den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertrags-staaten ein Positionspapier. Dieses enthält die unter Tz. 12.2.1 genannten Angaben und Unterlagen, soweit diese nicht bereits dem Einleitungsschreiben des ausländischen Staates zu entnehmen sind. Die Übermittlung des Positionspapiers erfolgt innerhalb von vier Monaten nach dem späteren der nachfolgenden Zeitpunkte:

- Datum des Steuerbescheids, mit dem die Entscheidung über die Einkommenserhöhung festgesetzt oder festgestellt worden ist;
- Eingang der Einleitung des Verständigungsverfahrens durch die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats und Zugang der Informationen entsprechend Tz. 12.2.2 Satz 1 beim BZSt.

Zur Erstellung des Positionspapiers übermittelt die zuständige Landesfinanzverwaltung dem BZSt eine entsprechende Stellungnahme mit den erforderlichen Unterlagen und einem Lösungsvorschlag spätestens einen Monat vor dem im vorangegangenen Satz genannten Zeitpunkt.

12.3.2 Gewinnkorrektur durch ausländische Finanzbehörde

Wurde die Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte, von einer ausländischen Finanzbehörde er-lassen und ergibt die nach Eingang der Stellungnahme der ausländischen Finanzverwaltung durchzuführende Prüfung, dass eine Doppelbesteuerung

a) vorliegt oder droht, und wird mit der in der Stellungnahme der ausländischen Finanzverwaltung vorgeschlagenen Lösung übereingestimmt, teilt das BZSt dies den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten mit. Die Mitteilung erfolgt innerhalb von sechs Monaten nach dem späteren der nachfolgenden Zeitpunkte:
   - Datum des Steuerbescheids, mit dem die Entscheidung über die Einkommenserhöhung festgesetzt oder festgestellt worden ist;
   - Eingang der Stellungnahme der ausländischen Finanzverwaltung und Zugang der Informationen entsprechend Tz. 12.2.2 Satz 1 beim BZSt.

b) nicht vorliegt oder droht, oder wird nicht mit der in der Stellungnahme der ausländischen Finanzverwaltung vorgeschlagenen Lösung übereingestimmt, übermittelt das BZSt seinerseits den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten ein Positionspapier. Dieses ergeht spätestens zu dem unter Buchstabe a dieser Tz. genannten

Zeitpunkt. In dem Schreiben schlägt das BZSt einen unverbindlichen Zeitplan vor, wie mit dem Fall weiter zu verfahren ist. Ggf. schlägt das BZSt zugleich einen Termin für ein Verständigungsgespräch vor, das spätestens 18 Monate nach dem späteren der in Tz. 11.4.4 Buchstaben a und b genannten Zeitpunkte stattfinden sollte.

Zur Erstellung des Positionspapiers übermittelt die zuständige Landesfinanzverwaltung dem BZSt eine entsprechende Stellungnahme mit den erforderlichen Unterlagen und einem Lösungsvorschlag spätestens einen Monat vor dem unter Buchstabe a dieser Tz. genannten Zeitpunkt.

13 Schiedsverfahren

13.1 Allgemeines

13.1.1 Führt das Verständigungsverfahren nicht innerhalb von zwei Jahren zu einer Einigung, so sind die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten verpflichtet, einen Beratenden Ausschuss einzusetzen und dessen Stellungnahme einzuholen (Art. 7 der Schiedskonvention). Die zuständigen Behörden können diese Frist von zwei Jahren im Einvernehmen mit den beteiligten Unternehmen verlängern (Art. 7 Abs. 4 der Schiedskonvention).

13.1.2 Die in Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention genannte Frist von zwei Jahren beginnt an dem Tag, an dem der Fall erstmals einer der zuständigen Behörden (BZSt oder im Falle der Antragstellung bei einer ausländischen Finanzverwaltung die zuständige Behörde dieses an-deren Vertragsstaats) unterbreitet worden ist. Dabei gilt der Fall zu dem späteren der nach-folgenden Zeitpunkte als unterbreitet:

- Datum des Steuerbescheids, mit dem die Entscheidung über die Einkommenserhöhung festgesetzt oder festgestellt worden ist;
- Tag des Eingangs sämtlicher der unter Tz. 11.3.2 genannten Angaben und Unterlagen bei der zuständigen Behörde sowie jeder weiteren Information, die die zuständige Behörde innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags des Unternehmens angefordert hat.

13.1.3 Wird der Besteuerungsfall im Rahmen eines eingelegten Rechtsmittels einem Gericht vorgelegt, beginnt die in Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention genannte Frist von zwei Jahren erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die in letzter Instanz im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsbehelfe ergangene Entscheidung rechtskräftig geworden ist (Art. 7 Abs. 1 der Schiedskonvention).

13.1.4 Sollte ein Vertragsstaat im Schiedsverfahren nicht von Entscheidungen der Finanzgerichte abweichen können, setzt das Schiedsverfahren voraus, dass das Unternehmen Rechtsbehelfe, soweit sie sich auf den Gegenstand des Schiedsverfahrens beziehen, zurücknimmt oder darauf verzichtet (Art. 7 Abs. 3 der Schiedskonvention). Diese Einschränkung gilt nicht in Deutschland, da gemäß § 175a AO auch Steuerbescheide, deren Rechtmäßigkeit rechts-kräftig gerichtlich bestätigt worden ist, auf Grund der Entscheidung im Schiedsverfahren geändert werden können (§ 110 Abs. 2 FGO).

13.2 Einsetzung des Beratenden Ausschusses

13.2.1 Sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren, ergreift der Vertragsstaat, der den ersten Steuerbescheid, d. h. die endgültige Entscheidung der Finanzverwaltung über die Einkommenserhöhung oder eine gleich bedeutende Maßnahme erlassen hat, die zu einer Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention geführt hat oder führen könnte, die Initiative zur Einsetzung des Beraten-den Ausschusses und organisiert dessen Sitzungen in Absprache mit den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten.

13.2.2 Der Ort, an dem der Beratende Ausschuss zusammentritt, und der Ort, an dem er seine Stellungnahme abzugeben hat, können von den zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten im Voraus festgelegt werden.

13.2.3 Das BZSt übermittelt dem Beratenden Ausschuss vor seiner ersten Sitzung alle den Fall betreffenden sachdienlichen Unterlagen und Informationen, insbesondere sämtliche Dokumente, Berichte, Korrespondenzen und Schlussfolgerungen aus dem Verständigungsverfahren.

13.3 Zusammensetzung des Beratenden Ausschusses

13.3.1 Der Beratende Ausschuss besteht in der Regel aus einem unabhängigen Vorsitzenden, je zwei Vertretern der zuständigen Behörden und einer geraden Anzahl – in der Regel zwei – unabhängigen Personen (Art. 9 Abs. 1 der Schiedskonvention). Die Mitglieder des Beratenden Ausschusses unterliegen den Geheimhaltungsvorschriften des Art. 9 Abs. 6 der Schiedskonvention.

13.3.2 Der Beratende Ausschuss wird durch ein Sekretariat unterstützt, das von dem Vertragsstaat gestellt wird, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat, sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren. Aus Gründen der Unabhängigkeit ist dieses Sekretariat dem Vorsitzenden des Beratenden Ausschusses unterstellt. Auch die Mitglieder des Sekretariats unterliegen den Geheimhaltungsvorschriften des Art. 9 Abs. 6 der Schiedskonvention.

13.4 Verfahrensgrundsätze

13.4.1 Das Verfahren vor dem Beratenden Ausschuss wird in der oder den Amtssprache(n) der beteiligten Vertragsstaaten geführt, sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten unter Berücksichtigung der Wünsche des Beratenden Ausschusses nicht etwas anderes vereinbaren. Erklärungen und Dokumente sind ggf. in diese Sprache(n) zu übersetzen.

13.4.2 Der Beratende Ausschuss kann die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten auffordern, vor dem Beratenden Ausschuss zu erscheinen.

13.4.3 Die betroffenen Unternehmen haben ein Recht auf Anhörung oder Vertretung (Art. 10 Abs. 2 der Schiedskonvention). Es steht ihnen frei, zur Sach- und Rechtslage gegenüber dem Beratenden Ausschuss Stellung zu nehmen und die ihnen notwendig erscheinenden Beweismittel und Schriftstücke vorzulegen (Art. 10 Abs. 1 der Schiedskonvention). Auf Aufforderung des Beratenden Ausschusses sind die betroffenen Unternehmen verpflichtet, Auskünfte zu erteilen oder Beweismittel oder Schriftstücke vorzulegen und vor dem Ausschuss zu erscheinen oder sich dort vertreten zu lassen. Stellungnahmen und Unterlagen, die von einem betroffenen Unternehmen erstmals im Schiedsverfahren abgegeben oder vorgelegt werden, sind von diesem in die Verfahrenssprache(n) gemäß Tz. 13.4.1 zu übersetzen.

13.4.4 Zur Vorbereitung der Entscheidung kann der Beratende Ausschuss auch Zeugen oder Sachverständige anhören.

13.5 Stellungnahme des Beratenden Ausschusses und Entscheidung der zuständigen Behörden

13.5.1 Der Beratende Ausschuss gibt seine Stellungnahme binnen sechs Monaten ab. Er ist hierbei an den Grundsatz des Fremdvergleichs des Art. 4 der Schiedskonvention gebunden (Art. 11 Abs. 1 der Schiedskonvention). Die Stellungnahme ergeht mit einfacher Mehrheit seiner Mit-glieder (Art. 11 Abs. 2 der Schiedskonvention).

13.5.2 Die Frist zur Abgabe der Stellungnahme beginnt an dem Tag, an dem der Vorsitzende bestätigt, dass die Ausschussmitglieder alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen entsprechend Tz. 13.2.3 von allen zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten erhalten haben.

13.5.3 Die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses soll Folgendes enthalten:

a) die Namen der Mitglieder des Beratenden Ausschusses;

b) die Namen und Anschriften der beteiligten Unternehmen;

c) die beteiligten zuständigen Behörden;

d) eine Beschreibung des dem streitigen Fall zugrunde liegenden Sachverhalts;

e) eine klare und eindeutige Darlegung, was der Antragsteller fordert;

f) eine kurze Zusammenfassung des Verfahrens;

g) die Argumente und Methoden, auf die sich die Entscheidung in der Stellungnahme stützt;

h) die Stellungnahme;

i) Ort und Datum der Stellungnahme;

j) die Unterschriften der Mitglieder des Beratenden Ausschusses.

13.5.4 Nach Abgabe der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses haben die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten sechs weitere Monate Zeit, sich zu einigen. Sie können von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweichen, sofern die Doppelbesteuerung vermieden wird. Können sie sich nicht auf eine abweichende Regelung einigen, sind sie an die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses als Schiedsspruch gebunden (Art. 12 Abs. 1 der Schiedskonvention).

13.6 Bekanntgabe der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses und der Entscheidung der zuständigen Behörden

13.6.1 Nach Vorliegen der Entscheidung der zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, übermittelt die zuständige Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, jedem der beteiligten Unternehmen die Entscheidung der zuständigen Behörden und die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses.

13.6.2 Stimmen die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten einer Veröffentlichung der Entscheidung und der Stellungnahme zu, so erfolgt diese Veröffentlichung erst, wenn alle beteiligten Unternehmen der zuständigen Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, schriftlich mitgeteilt haben, dass sie keine Einwände gegen die Veröffentlichung der Entscheidung und der Stellungnahme haben (Art. 12 Abs. 2 der Schiedskonvention). Sofern die beteiligten Unternehmen einverstanden sind, können die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten auch vereinbaren, die Entscheidung und die Stellungnahme ohne Nennung der Namen der beteiligten Unternehmen zu veröffentlichen, wobei auch alle weiteren Angaben, die eine Identifizierung der beteiligten Unternehmen ermöglichen könnten, anonymisiert werden.

13.6.3 Die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses wird in drei Urschriften ausgefertigt, wovon zwei den zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten und eine der Europäischen Kommission zur Archivierung übermittelt werden. Sind mehr als zwei Vertragsstaaten an dem Fall beteiligt, werden entsprechend zusätzliche Ausfertigungen der Urschrift der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses gefertigt. Besteht Einvernehmen über die Veröffentlichung der Stellungnahme, so wird sie in der oder den Originalsprache(n) auf der Internetseite der Europäischen Kommission („http://www.ec.europa.eu/“) veröffentlicht.

13.6.4 Wegen der Umsetzung der Entscheidung ist Tz. 4 entsprechend anzuwenden.

14 Kosten des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach der Schiedskonvention

14.1 Hinsichtlich der Kosten des Verständigungsverfahrens gilt Tz. 9 entsprechend.

14.2 Die Verfahrenskosten des Beratenden Ausschusses werden von den beteiligten Vertrags-staaten zu gleichen Teilen getragen (Art. 11 Abs. 3 der Schiedskonvention). Zu diesen gehören die Verwaltungskosten des Beratenden Ausschusses sowie die Honorare und Auslagen der unabhängigen Personen.

14.3 Sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren,

a) ist die Kostenerstattung für die unabhängigen Personen auf die Höhe der üblichen Kostenerstattungen für hochrangige Beschäftigte des Vertragsstaats, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat, begrenzt; und

b) beträgt das Bruttohonorar für eine unabhängige Person 1.000 EUR pro Sitzungstag des Beratenden Ausschusses; der Vorsitzende erhält ein Honorar, das 10 % über dem der anderen unabhängigen Personen liegt.

14.4 Die Abwicklung der Erstattung der Verfahrenskosten des Beratenden Ausschusses erfolgt durch den Vertragsstaat, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat, sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren.

14.5 Kosten, die den betroffenen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Verständigungs- oder Schiedsverfahren entstehen, werden den Unternehmen nicht ersetzt (Art. 11 Abs. 3 der Schiedskonvention).

D Anwendungsregelung und Veröffentlichung

Dieses Merkblatt tritt an die Stelle des Merkblatts vom 13. Juli 2006 - IV B 6 - S 1300 - 340/06 - , BStBl I 2006, 461.

Das BMF-Schreiben vom 5. April 2017 - IV B 5 - S 1304/0-04 -, BStBl I 2017, 707 wird aufgehoben und die Regelungen in dieses Schreiben aufgenommen.

Deutsch-schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971 (DBA); Schweizerische Fristenregelung bei Anträgen auf Einleitung von Verständigungsverfahren

BMF vom 30.06.1997, BStBl 1997 I S. 651

Zur Anwendung meines Schreibens vom 13. November 1987[1] hat die Eidgenössische Steuerverwaltung wegen Änderung der schweizerischen Fristenregelung folgendes mitgeteilt:

> *„Im Unterschied zu dem bis Ende 1994 anwendbaren Beschluss über die direkte Bundessteuer enthält das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) eine ausdrückliche Bestimmung über die Revision von in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen. Danach muss das Revisionsbegehren spätestens innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (Art. 148 DBG). Da eine Verständigungsvereinbarung aufgrund der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts einem bundesrechtlichen Revisionsgrund gleichgestellt wird, ist diese Frist auch für das Verständigungsverfahren maßgebend.*
>
> *Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält in Art. 51 Abs. 3 eine gleichlautende Regelung. Da die Kantone verpflichtet sind, die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes spätestens bis zum 31. Dezember 2000 in den kantonalen Steuergesetzen zu berücksichtigen, kann davon ausgegangen werden, dass ab dem Jahr 2001 sowohl für den Bund wie für die Kantone die gleichen Fristen Anwendung finden werden.*
>
> *Für die Übergangszeit gilt es zu beachten, dass eine nach dem alten Recht abgelaufene Revisionsfrist unter der DBG-Regelung nicht wieder aufleben kann. Liegt dem Verständigungsverfahren daher eine Steuerveranlagung zugrunde, die mehr als 5 Jahre vor Inkrafttreten des DBG rechtskräftig geworden ist, so kann eine Berichtigung der Veranlagung nicht mehr vorgenommen werden.“*

Zur Fristenregelung in der Übergangszeit ist daher das Bezugsschreiben vom 13. November 1987 weiterhin zu beachten. Allerdings weise ich darauf hin, dass hinsichtlich des Fristablaufs auch bei Antragstellung in Deutschland auf den Eingang des Antrags auf Einleitung eines Verständigungs-verfahrens bei dem für die Besteuerung des Abkommensberechtigten örtlich zuständigen Finanzamt oder beim Bundesministerium der Finanzen abgestellt wird.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

[1] vgl. nachfolgend abgedruckte Anlage

Anlage

Deutsch-schweizerisches Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von 1971; hier: Schweizerische Fristenregelung bei Anträgen auf Einleitung von Verständigungsverfahren

BMF vom 13.11.1987

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält die Änderung einer abkommenswidrigen zu hohen schweizerischen Besteuerung nur dann für zulässig, wenn die sog. absolute Verjährung nach schweizerischem Recht noch nicht eingetreten ist. Zur Vermeidung von Nachteilen halte ich es für angezeigt, auf diese schweizerische Praxis hinzuweisen. Im wesentlichen stellt sich die Rechtslage aus schweizerischer Sicht wie folgt dar:

Nach schweizerischem Recht können Veranlagungsverfügungen, die rechtskräftig geworden sind, nur bei Vorliegen eines gesetzlichen oder nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gegebenen Revisionsgrundes geändert werden. Rechtskräftig ist eine Veranlagungsverfügung dann, wenn nach deren Mitteilung die Einsprachefrist ungenutzt abgelaufen oder das Einsprache- bzw. Rechtsmittelverfahren beendet ist.

Obwohl die schweizerische Gesetzgebung eine in einem Verständigungsverfahren erzielte Lösung nicht als Revisionsgrund aufführt, wird sie nach ständiger Praxis der schweizerischen Steuerbehörden einem Revisionsgrund gleichgestellt. Dadurch wird die Möglichkeit geschaffen, rechtskräftige Veranlagungsverfügungen im Sinne der Verständigungslösung zu ändern. Die Revision einer rechtskräftigen Veranlagung ist jedoch in entsprechender Anwendung der Verjährungsfrist für die Erstattung von Steuern des Bundes und der Kantone auf fünf Jahre begrenzt. Der Fristenlauf beginnt nach ständiger Praxis mit dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung. Im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs um Einleitung eines Verständigungsverfahrens darf die Frist noch nicht abgelaufen sein. Zu beachten ist dabei, dass die Veranlagungen zur Gemeinde-, Staats- und direkten Bundessteuer zu unterschiedlichen Zeitpunkten rechtskräftig werden können. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Gemeinde- und Staatssteuer einerseits und die direkte Bundessteuer andererseits in getrennten Steuerbescheiden festgesetzt werden und zu unterschiedlichen Zeitpunkten nach Eröffnung der Steuerbescheide rechtskräftig werden. Bei der direkten Bundessteuer tritt die Rechtskraft 30 Tage nach Eröffnung ein. Bei den Gemeinde- und Staatssteuern sind die Fristen unterschiedlich geregelt.

Da die Einleitungsanträge von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen grundsätzlich beim Bundesminister der Finanzen gestellt werden müssen, bitte ich, darauf zu achten, die Anträge so rechtzeitig zu stellen, dass mein Einleitungsschreiben nach Prüfung der Sach- und Rechtslage rechtzeitig bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingehen kann. Wird der Antrag von Steuerpflichtigen bei den für die Besteuerung zuständigen Landesfinanzbehörden gestellt, bitte ich gleichfalls, auf die Einhaltung der Fristen zu achten.

Bei in der Schweiz ansässigen Personen wird hinsichtlich des Fristablaufs auf den Eingang des Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde oder bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern abgestellt.

Verständigungsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren

BMF vom 03.03.2017, BStBl 2017 I S. 379
BMF vom 30.10.2019, BStBl I S. 1014

A. Konsultationsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren vom 21.12.2016

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des Artikels 26 Absatz 5 bis 7 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 (BGBl. 2011 II S. 1092) haben die zuständigen Behörden, gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 und 7 DBA, am 21. Dezember 2016 die nachstehende Konsultationsvereinbarung abgeschlossen:

„Konsultationsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren gemäß Artikel 26 Absatz 5 bis 7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971

Gestützt auf Artikel 26 Absatz 5 bis 7 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (Abkommen) haben die zuständigen Behörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland folgende Konsultationsvereinbarung über die Durchführung des Schiedsverfahrens getroffen:

1 Allgemeines zur Einleitung von Verständigungsverfahren

1.1. Antragstellung

Die Steuerpflichtigen reichen ihre Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in dem Vertragsstaat ein, in dem sie ansässig sind.

In Fällen, in denen es um die Abgrenzung von Einkünften oder Abzügen zwischen verbundenen Personen geht, übermittelt jede Person ihren Antrag dem Vertragsstaat, in dem sie ansässig ist.

1.2. Einleitende zuständige Behörde

Einleitende zuständige Behörde ist die zuständige Behörde des Vertragsstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist und den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellt.

In den Fällen der Textziffer 1.1 Satz 2 gilt die zuständige Behörde des Staates als die das Verständigungsverfahren einleitende zuständige Behörde, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat. Ist das Mutterunternehmen in einem dritten Staat ansässig, bestimmen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einvernehmlich, welche von ihnen als die das Verständigungsverfahren einleitende zuständige Behörde anzusehen ist.

1.3. Anfangszeitpunkt im Sinne des Artikels 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens

a) Die zuständige Behörde, bei der ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt wurde, prüft innerhalb von 60 Tagen, ob der Antrag die für eine materielle Beurteilung nötigen Informationen nach Textziffer 1.4 Buchstabe a) enthält.

Stellt die zuständige Behörde fest, dass der Antrag nicht vollständig ist, fordert sie bei dem Antragsteller die fehlenden Informationen nach.

b) Sobald die nötigen Informationen vollständig vorliegen, übersendet die zuständige Behörde der jeweils anderen zuständigen Behörde den Antrag sowie die zusätzlich angeforderten nötigen Informationen.

Die andere zuständige Behörde beurteilt den Antrag innerhalb von 60 Tagen nach Eingang des von der einleitenden zuständigen Behörde übersandten Antrags und der zusätzlich angeforderten nötigen Informationen eigenständig auf Vollständigkeit, fordert gegebenenfalls innerhalb dieser Frist weitere aus ihrer Sicht nötige Informationen beim Antragsteller an und teilt der einleitenden zuständigen Behörde den Zeitpunkt mit, zu dem diese Informationen bei ihr eingegangen sind.

In Fällen, in denen es um die Abgrenzung von Einkünften oder Abzügen zwischen verbundenen Personen geht, informieren sich beide zuständigen Behörden gegenseitig über den Antrag und teilen mit, ob und gegebenenfalls welche weiteren nötigen Informationen sie beim jeweiligen Antragsteller angefordert haben.

Die beiden Behörden stellen sicher, dass die von ihnen angeforderten zusätzlichen Informationen jeweils auch der anderen Behörde übermittelt werden, um einen gleichen Informationsstand sicherzustellen. Der Zeitpunkt, zu dem beide zuständigen Behörden die nötigen Informationen erhalten haben, gilt als Anfangszeitpunkt im Sinne des Artikels 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens.

c) Werden zu einem späteren Zeitpunkt weitere Informationen von einer zuständigen Behörde beim Antragsteller angefordert, so sind diese der anderen zuständigen Behörde unverzüglich nach Eingang zu übermitteln.

d) Die einleitende zuständige Behörde unterrichtet den Antragsteller schriftlich über den Anfangszeitpunkt im Sinne des Artikels 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens.

1.4. Nötige Informationen und Einwilligung

a) Als zur materiellen Beurteilung nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens nötig, gelten folgende Informationen und Unterlagen:

i) Angaben zur Person des Antragstellers (wie Name, Adresse, Sitz, Steueridentifikationsmerkmale) und aller unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen (zum Beispiel nahestehende Personen oder verbundene Unternehmen);

ii) detaillierte Angaben zu den für den Fall relevanten Tatsachen und Umständen (unter anderem Angaben zu den Beziehungen zwischen dem Antragsteller und den unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen entsprechend den jeweils geltenden innerstaatlichen Dokumentationsvorschriften);

iii) Angabe der betroffenen Besteuerungszeiträume;

iv) Kopien der betreffenden Steuerbescheide, Betriebsprüfungsberichte und vergleichbarer Dokumente, die zu der behaupteten abkommenswidrigen Besteuerung geführt haben, sowie weiterer bedeutsamer Dokumente (zum Beispiel Verträge, Anträge auf Erstattung/Ermäßigung ausländischer Quellensteuer sowie Angaben zur Inanspruchnahme von Steuerpräferenzen und Subventionen);

v) Angaben zu allen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, die in einem der Vertragsstaaten vom Antragsteller und/oder einer unmittelbar von dem Fall betroffenen Person eingeleitet wurden, sowie zu allen den Fall betreffenden Gerichtsentscheiden;

vi) Angaben, Unterlagen und Dokumente zu allen den Fall betreffenden unilateralen Vorabvereinbarungen über Verrechnungspreise (Advance Pricing Agreements, APA), die in einem der Vertragsstaaten vom Antragsteller und/oder einer unmittelbar von dem Fall betroffenen Person veranlasst wurden;

vii) eine Darlegung der vom Antragsteller vertretenen Auffassung, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führen oder führen werden.

b) Die Einwilligung der betroffenen Personen und ihrer bevollmächtigten Vertreter nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe d) des Abkommens, keine Informationen, die sie im Laufe des Schiedsverfahrens von einem der beiden Vertragsstaaten oder von der Schiedsstelle erhalten haben, mit Ausnahme der Schiedsentscheidung, anderen Personen offen zu legen, kann bereits mit dem Antrag auf Verständigung eingereicht werden.

2 Zeitpunkt des Beginns eines Schiedsverfahrens

a) Sofern in mindestens einem Vertragsstaat eine Steuererklärung bezüglich der Steuerjahre im streitigen Fall eingereicht oder ein Steuerabzug vorgenommen wurde, beginnt das Schiedsverfahren nach Ablauf von drei Jahren ab dem Anfangszeitpunkt nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens oder sobald die Einwilligung nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe d) des Abkommens beiden zuständigen Behörden vorliegt, je nachdem welcher Zeitpunkt später eintritt.

b) Einigen sich die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten, so kann das Schiedsverfahren vor oder nach Ablauf der Frist nach Buchstabe a) beginnen, sofern die Einwilligung nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe d) des Abkommens beiden zuständigen Behörden vorliegt.

c) Die das Verständigungsverfahren einleitende zuständige Behörde unterrichtet den Antragsteller über den Beginn des Schiedsverfahrens.

3 Durchführung von Schiedsverfahren im Zusammenhang mit Anträgen auf Erteilung einer bilateralen Vorabzusage über Verrechnungspreise (APA)

Ein Schiedsverfahren kann auch bei einem ursprünglich als APA-Antrag vorgelegten Fall durchgeführt werden. Hierfür gelten die folgenden Besonderheiten:

3.1. Anfangszeitpunkt

Der Anfangszeitpunkt im Sinne des Artikels 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens entspricht in diesen Fällen dem Zeitpunkt, in dem die Steuererklärungen für alle betroffenen Steuerjahre in Übereinstimmung mit dem Antrag auf Erteilung einer bilateralen Vorabzusage über Verrechnungspreise (APA) in beiden Vertragsstaaten eingereicht wurden und die zuständigen Behörden festgestellt haben, dass die nötigen Informationen und Unterlagen im Sinne der Textziffern 1.4 und 3.2 vorliegen. Dasselbe gilt, wenn eine rückwirkende Anwendung des APAs beantragt wurde.

3.2. Nötige Informationen und Einwilligungen

a) Bei einem ursprünglich als Antrag auf Erteilung einer bilateralen Vorabzusage über Verrechnungspreise vorgelegten Fall gelten insbesondere als nötig zur materiellen

Beurteilung nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens:

Steuererklärungen für alle betroffenen Steuerjahre einschließlich der Jahre, für die eine rückwirkende Anwendung beantragt wurde.

b) Die Einwilligung der betroffenen Personen und ihrer bevollmächtigten Vertreter nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe d) des Abkommens, keine Informationen, die sie im Laufe des Schiedsverfahrens von einem der beiden Vertragsstaaten oder von der Schiedsstelle erhalten haben, mit Ausnahme der Schiedsentscheidung, anderen Personen offen zu legen, kann bereits mit dem APA-Antrag eingereicht werden.

4 Gründe für Ausschluss oder Aufschub

a) Die zuständigen Behörden können übereinkommen, dass der Fall nicht für ein Schiedsverfahren geeignet ist. Bei dieser Übereinkunft kann es sich - abhängig von den Umständen des Einzelfalls - um eine endgültige Entscheidung oder um einen vorläufigen Aufschub entsprechend Ziffern ii) und iii) handeln.

Die zuständigen Behörden werden eine solche Übereinkunft zum Beispiel unter den folgenden Umständen in Betracht ziehen:

i) bei einer erheblichen Verletzung steuerlicher Pflichten in den Vertragsstaaten, zum Beispiel bei mangelnder Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung, falschen Angaben in einem steuerlichen Verfahren, welches in unmittelbarem Zusammenhang steht mit dem Fall, für den das Verständigungsverfahren beantragt wurde oder unverhältnismäßiger und/oder wiederholter Verspätung bei der Beantwortung einer Anfrage nach Informationen;

ii) wenn ein Steuerpflichtiger Klage erhebt betreffend den Fall, in dem er einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt hat, kann dieser Fall als vorübergehend oder dauerhaft nicht für das Schiedsverfahren geeignet angesehen werden, sofern das Gericht das Verfahren nicht aussetzt, bis die zuständigen Behörden eine Entscheidung in dem Verständigungsverfahren erzielt haben;

iii) auch bei einem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren kommt ein vorläufiger Aufschub des Schiedsverfahrens in Betracht, sofern das Verfahren nicht ausgesetzt wird.

b) Kommen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten überein, dass der Fall vorübergehend oder dauerhaft nicht für das Schiedsverfahren geeignet ist, so teilt die einleitende zuständige Behörde dies dem Antragsteller unverzüglich mit.

5 Ernennung der Mitglieder der Schiedsstelle und ihre Eignung

a) Innerhalb von 60 Tagen nach Beginn des Schiedsverfahrens ernennt jede zuständige Behörde ein Mitglied der Schiedsstelle.

Wird innerhalb dieser Frist von einer der zuständigen Behörden kein Schiedsstellenmitglied ernannt, wendet sich die zuständige Behörde, die bereits ein Mitglied der Schiedsstelle ernannt hat, an den Direktor des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Dieser ernennt ein Mitglied mittels schriftlicher Mitteilung an beide zuständigen Behörden innerhalb von 60 Tagen.

Ein Schiedsstellenmitglied gilt als ernannt, wenn das Ernennungsschreiben sowohl von der zur Ernennung des Schiedsstellenmitglieds zuständigen Behörde, beziehungsweise im Fall des Buchstabens b) dem Direktor des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der OECD, als auch vom Schiedsstellenmitglied selbst unterzeichnet und den beiden zuständigen Behörden vorliegt.

b) Die nach Buchstabe a) ernannten Schiedsstellenmitglieder ernennen innerhalb von 30 Tagen nach der Ernennung des zweiten Schiedsstellenmitglieds ein drittes Schiedsstellenmitglied aus der Liste nach Textziffer 6, das als Vorsitzender handeln wird. Können sich die beiden nach Buchstabe a) ernannten Mitglieder der Schiedsstelle nicht auf den Vorsitzenden einigen, wenden sie sich an die zuständige Behörde, die das Verständigungsverfahren eingeleitet hat. Diese ersucht den Direktor des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der OECD, den Vorsitzenden durch Auswahl aus der Liste nach Textziffer 6 innerhalb von 30 Tagen zu ernennen.

Der Vorsitzende gilt als ernannt, wenn er die Ernennung gegenüber den anderen Schiedsstellenmitgliedern schriftlich bestätigt und die Bestätigung beiden zuständigen Behörden vorliegt.

c) Zum Schiedsstellenmitglied können nur Personen ernannt werden, die nicht bereits in früheren Verfahrensstufen mit dem zum Schiedsverfahren führenden Fall befasst waren.

d) Die zuständigen Behörden ernennen keine aktiven Mitarbeiter des öffentlichen Dienstes oder ehemalige Mitarbeiter des öffentlichen Dienstes der Vertragsstaaten innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren nach deren Ausscheiden aus dem aktiven Dienst. Richter und Professoren gelten nicht als Mitarbeiter des öffentlichen Dienstes in diesem Sinne.

e) Die zuständigen Behörden ernennen Mitglieder, die mit internationalen Steuerangelegenheiten vertraut sind. Sie müssen jedoch keine Erfahrung als Richter oder Schiedsrichter haben. Jedes Mitglied der Schiedsstelle muss zum Zeitpunkt der Ernennung und während des Schiedsverfahrens unparteiisch sein.

f) Kann ein Schiedsstellenmitglied dauerhaft seine Aufgaben nicht erfüllen, setzen die Schiedsstellenmitglieder die zuständigen Behörden davon in Kenntnis. Die zuständige Behörde, die das betroffene Schiedsstellenmitglied ernannt hat, ernennt innerhalb von 30 Tagen ein Ersatzmitglied. Erfolgt innerhalb dieses Zeitraums keine Ernennung, gilt Buchstabe a) Satz 2. Bezüglich des Vorsitzenden gilt Buchstabe b).

6 Liste möglicher Vorsitzender

Die zuständigen Behörden ermitteln und einigen sich auf 5 bis 10 Personen, die geeignet und bereit sind, den Vorsitz einer Schiedsstelle zu übernehmen. Diese Liste ist bei Bedarf von den zuständigen Behörden zu aktualisieren. Die Personen haben die Voraussetzungen nach Textziffer 5 Buchstabe c) bis e) zu erfüllen.

Die zuständigen Behörden übergeben ihren Schiedsstellenmitgliedern die Liste im Anschluss an deren Ernennung.

7 Übermittlung von Informationen und Vertraulichkeit

a) Ausschließlich für Zwecke der Anwendung der Artikel 26 und 27 Absatz 2 des Abkommens und der innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten über die Übermittlung und Vertraulichkeit der den Schiedsfall betreffenden Informationen gelten die

Schiedsstellenmitglieder als Bevollmächtigte der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten. Die zuständigen Behörden stellen sicher, dass sich alle Schiedsstellenmitglieder vor ihrem Tätigwerden im Rahmen eines Schiedsverfahrens in Erklärungen, die jeder zuständigen Behörde übermittelt werden, verpflichten, die in Artikel 27 Absatz 2 des Abkommens sowie den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten geregelten Vertraulichkeits- und Geheimhaltungspflichten sowie diese Vereinbarung und die Regelungen für die Tätigkeit der Schiedsstelle einzuhalten.

b) Jede betroffene Person und ihre bevollmächtigten Vertreter haben vor Beginn des Schiedsverfahrens zuzusichern, dass sie keiner anderen Person die im Laufe des Schiedsverfahrens von einer der zuständigen Behörden oder der Schiedsstelle erhaltenen Informationen, mit Ausnahme der Entscheidung der Schiedsstelle, offen legen [Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe d) des Abkommens].

c) Nach Beendigung des Verfahrens hat jedes Schiedsstellenmitglied (einschließlich etwaiger Mitarbeiter) die erhaltenen Unterlagen dem Büro der Schiedsstelle [Textziffer 10 Buchstabe b)] zurückzugeben.

8 Verständigungsvorschlag

a) Beide zuständigen Behörden haben der Schiedsstelle innerhalb von 60 Tagen nach Ernennung des Vorsitzenden der Schiedsstelle einen Verständigungsvorschlag sowie ein ergänzendes Positionspapier zur Entscheidung vorzulegen.

b) Legt nur eine zuständige Behörde innerhalb der vorgesehenen Zeit einen Verständigungsvorschlag vor, so gilt dieser als die Entscheidung der Schiedsstelle im konkreten Fall und das Verfahren wird beendet.

c) Jede zuständige Behörde kann der Schiedsstelle innerhalb von 120 Tagen nach Erhalt des Positionspapiers der anderen zuständigen Behörde eine Erwiderung vorlegen, um auf Fragen oder Punkte einzugehen, die sich aus dem von der anderen zuständigen Behörde eingereichten Verständigungsvorschlag oder Positionspapier ergeben. Enthält ein Positionspapier Informationen, die nicht bereits beiden zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens vorgelegen haben, verlängert sich die Frist zur Erwiderung auf 180 Tage.

d) Die der Schiedsstelle vorzulegenden Dokumente sind dem Büro der Schiedsstelle [Textziffer 10 Buchstabe b)] in vierfacher Ausfertigung zur unmittelbaren Weitergabe an die Schiedsstellenmitglieder und die jeweils andere zuständige Behörde zuzuleiten.

e) Kann ein Schiedsstellenmitglied seine Aufgaben vorübergehend nicht erfüllen, beraten sich die zuständigen Behörden mit den verbleibenden Schiedsstellenmitgliedern und können einen neuen Zeitplan erstellen, sofern dies erforderlich ist.

f) Ein Schiedsverfahren kann mehrere Streitfragen umfassen (zum Beispiel wenn aus einer Prüfung mehrere separate Berichtigungsvorschläge hervorgehen oder, falls keine Berichtigung durchgeführt wurde, mehrere separate Ansprüche auf Anrechnung oder Erstattung abgelehnt wurden). Die zuständigen Behörden sollten in diesen Fällen die zu klärenden Streitfragen und deren Darstellung im Verständigungsvorschlag und Positionspapier abstimmen.

g) Der Verständigungsvorschlag und das Positionspapier sollen grundsätzlich alle Streitfragen darlegen und gesondert behandeln. Dabei können zu den Streitfragen alternative Standpunkte vorgelegt werden. So kann zum Beispiel der Standpunkt vertreten werden, dass keine Betriebsstätte besteht und alternativ für den Fall, dass die

Schiedsstelle dieser Auffassung nicht folgt, ein Gewinnanteil vorgeschlagen werden, welcher einer Betriebsstätte zuzurechnen ist. In geeigneten Fällen können die zuständigen Behörden eine von Satz 1 abweichende Darstellung der Streitfragen gegenüber der Schiedsstelle vereinbaren, zum Beispiel wenn Berichtigungen vorgeschlagen wurden, die miteinander in Wechselbeziehungen stehen.

9 Anforderung zusätzlicher Informationen durch die Schiedsstelle

a) Die Schiedsstelle kann unter Beachtung der Frist nach Textziffer 13 Buchstabe a) zusätzliche Informationen nur von den zuständigen Behörden aus dort vorhandenen Unterlagen anfordern und setzt in diesem Fall eine Frist für die Vorlage. Sie darf keine neuen oder zusätzlichen Untersuchungen verlangen.

b) Der Schiedsstelle können zusätzliche Informationen nur auf deren Anforderung vorgelegt werden. Kopien einer solchen Anforderung und der dazugehörigen Antwort werden der anderen zuständigen Behörde unverzüglich von der Schiedsstelle zugeleitet. Im Fall der Vorlage von Informationen, die nicht bereits vor Beginn des Schiedsverfahrens beiden zuständigen Behörden vorgelegen haben, ist beiden zuständigen Behörden eine Frist von 180 Tagen zur Stellungnahme einzuräumen. Diese Frist kann insbesondere auch für einen erneuten Einigungsversuch der zuständigen Behörden genutzt werden.

10 Organisatorisches

a) Die Verfahrenssprache ist Deutsch. Die Schiedsstellenmitglieder können sich auf eine andere Arbeitssprache einigen, ohne dass Anspruch auf Übersetzung der Unterlagen besteht.

b) Sofern die zuständigen Behörden nichts anderes vereinbaren, übernimmt die einleitende zuständige Behörde die Organisation der Durchführung des Schiedsverfahrens und stellt das hierfür notwendige Verwaltungspersonal zur Verfügung (Büro der Schiedsstelle). Dieses Verwaltungspersonal hat vor Ausübung dieser Tätigkeit eine Vertraulichkeitserklärung entsprechend Textziffer 7 abzugeben.

c) Die Schiedsstellenmitglieder können ihre Aufgaben durch persönliche Treffen, schriftlich, aber auch per Telefon- oder Videokonferenz, per Fax, E-Mailverkehr oder durch andere geeignet erscheinende Kommunikationsmittel erfüllen. Unverschlüsselte E-Mails dürfen jedoch keine identifizierenden Daten von Steuerpflichtigen enthalten. Das Büro der Schiedsstelle organisiert die persönlichen Treffen und stellt Räumlichkeiten für die Sitzungen mit entsprechender Ausstattung an einem Ort bereit, durch welchen den Schiedsstellenmitgliedern möglichst wenig Reisezeit und Aufwendungen entstehen. Bei Bedarf können Sitzungen auch in den Räumlichkeiten der anderen zuständigen Behörde ausgerichtet werden.

d) Die zuständigen Behörden gehen davon aus, dass die Schiedsstellenmitglieder ihre Aufgaben ohne die Inanspruchnahme zusätzlicher Mitarbeiter erfüllen können. Nimmt ein Schiedsstellenmitglied einen Mitarbeiter in Anspruch, so hat dieser Mitarbeiter vor der Ausübung von Tätigkeiten in der Angelegenheit eine Vertraulichkeitsvereinbarung zu unterzeichnen. Das Schiedsstellenmitglied hat die Vertraulichkeitsvereinbarung den zuständigen Behörden zu übermitteln. Der Mitarbeiter unterliegt denselben Regelungen über Interessenkonflikte wie das Schiedsstellenmitglied. Der Mitarbeiter erhält von den zuständigen Behörden keine Vergütung.

11 Aufwendungen und Honorare

a) Die Honorare und Aufwendungen werden von den zuständigen Behörden zu gleichen Anteilen getragen.

b) Keine der zuständigen Behörden berechnet einer betroffenen Person Aufwendungen und Honorare, die im Zusammenhang mit einem Schiedsverfahren entstehen.

c) Die Honorare der Schiedsstellenmitglieder werden - vorbehaltlich abweichender Vereinbarungen der zuständigen Behörden im Einzelfall - auf den festen Betrag von 1.000 Euro (eintausend Euro) pro Vorbereitungs- sowie Sitzungstag oder den entsprechenden Betrag in Schweizer Franken festgesetzt. Der Vorsitzende erhält ein Honorar, das 10 Prozent über dem der anderen Schiedsstellenmitglieder liegt.

d) Grundsätzlich werden jedem Schiedsstellenmitglied für jeden Schiedsfall höchstens drei Vorbereitungstage, zwei Sitzungstage und zwei Reisetage (jedoch höchstens ein Reisetag pro Sitzung) vergütet. Sind die Schiedsstellenmitglieder der Ansicht, dass sie für die Prüfung eines Falles und die Entscheidungsfindung mehr Zeit benötigen, setzt sich der Vorsitzende mit den zuständigen Behörden in Verbindung, um eine auf den Einzelfall bezogene Vereinbarung über die Anzahl der Vorbereitungs- und Sitzungstage zu erzielen.

e) Die Erstattung von Aufwendungen der Schiedsstellenmitglieder ist auf die Höhe der üblichen Erstattungen für hochrangige Beschäftigte des Staates, in welchem sich die das Verständigungsverfahren einleitende zuständige Behörde befindet, begrenzt. Dies gilt insbesondere für Reise-, Übernachtungs-, Verpflegungs- und Nebenkosten.

12 Anzuwendende Rechtsgrundsätze

Die Schiedsstelle entscheidet über die Verständigungsvorschläge vorrangig nach den Bestimmungen des Abkommens einschließlich der Konsultationsvereinbarungen hierzu und vorbehaltlich dieser Bestimmungen nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten, soweit diese sich nicht widersprechen, sowie den vom Steuerausschuss der OECD verabschiedeten Kommentaren einschließlich der Bemerkungen (observations) der Vertragsstaaten, Leitlinien oder Berichte zu den jeweils einschlägigen Teilen des OECD-Musterabkommens und vorbehaltlich dieser Bestimmung nach dem allgemeinen Völkerrecht.

Die Schiedsstellenmitglieder werden insgesamt alle von den zuständigen Behörden in dem Verständigungsvorschlag ausdrücklich benannten Quellen berücksichtigen.

13 Entscheidung der Schiedsstelle

a) Die Schiedsstelle muss ihre Entscheidung innerhalb von 270 Tagen nach der Ernennung des Vorsitzenden durch Annahme eines der von den zuständigen Behörden zu den jeweiligen Streitfragen vorgelegten Verständigungsvorschläge treffen. Im Fall der Vorlage oder Anforderung neuer Informationen verlängert sich diese Entscheidungsfrist um die in Textziffer 8 Buchstabe c) Satz 2 und Textziffer 9 Buchstabe a) vorgesehenen Fristen zur Stellungnahme.

b) Die Schiedsstelle entscheidet über alle Streitfragen gesondert. Daher kann sich die endgültige Entscheidung der Schiedsstelle aus Teilen beider von den zuständigen Behörden vorgelegten Verständigungsvorschlägen zusammensetzen.

c) Die Entscheidung der Schiedsstelle erfolgt durch Mehrheitsbeschluss. Die Entscheidung wird den beiden zuständigen Behörden durch den Vorsitzenden gleichzeitig schriftlich übermittelt. Die schriftliche Entscheidung der Schiedsstelle enthält keine Begründung oder Analyse.

d) Die zuständigen Behörden erlassen innerhalb von 120 Tagen nach Mitteilung eine Verständigungsvereinbarung auf Grundlage des Schiedsspruchs. Die Entscheidung der Schiedsstelle gilt nach der Annahme der sie umsetzenden Verständigungsvereinbarung durch die betroffenen Personen gemäß Buchstabe e) als Beilegung durch Verständigung nach Artikel 26 Absatz 2 des Abkommens (Verständigungsverfahren). Diese ist für beide zuständigen Behörden bezüglich dieses Falles bindend.

e) Nimmt eine vom Fall unmittelbar betroffene Person die abschließende Verständigungsvereinbarung nicht innerhalb von 60 Tagen, nachdem ihr diese übermittelt wurde, an, gilt diese nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe e) des Abkommens als abgelehnt.

f) Für die Behandlung von Zinsen oder Strafzuschlägen gelten - sofern im Einzelfall keine Einigung der zuständigen Behörden erfolgt - die Vorschriften des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten.

g) Das Verfahren wird ohne Entscheidung der Schiedsstelle beendet, wenn der Antragsteller den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens zurücknimmt oder wenn sich die zuständigen Behörden auf eine vollständige Lösung des Falls einigen. Entsprechendes gilt für Anträge auf Erteilung einer bilateralen Vorabzusage über Verrechnungspreise (APA-Fälle).

14 Versäumnis der Frist für die Übermittlung der Entscheidung der Schiedsstelle

Wird die Entscheidung der Schiedsstelle den zuständigen Behörden nicht innerhalb der in Textziffer 13 Buchstabe a) vorgesehenen Frist übermittelt, so können diese die Frist einvernehmlich um höchstens 90 Tage verlängern. Alternativ können die zuständigen Behörden, wenn die Entscheidung der Schiedsstelle nicht innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf der in Textziffer 13 Buchstabe a) vorgesehenen Frist übermittelt wird, ein oder mehrere neue Schiedsstellenmitglieder gemäß Textziffer 5 und 6 berufen und über einen neuen Zeitplan im Rahmen der Textziffer 8 entscheiden.

15 Vereinfachtes Schiedsverfahren

Einigen sich die zuständigen Behörden vor dem Beginn des Schiedsverfahrens nach Textziffer 2 auf ein vereinfachtes Schiedsverfahren, so gelten ungeachtet der Textziffern 5 Buchstabe a), b) und f), 8 Buchstabe a), c) bis e), 10 Buchstabe c) und d), sowie 13 Buchstabe a) folgende Regeln:

a) Innerhalb von 30 Tagen nach Beginn des Schiedsverfahrens wählen die beiden zuständigen Behörden in gemeinsamem Einvernehmen ein Schiedsstellenmitglied aus der Liste nach Textziffer 6 aus. Können sich die zuständigen Behörden innerhalb dieser Frist nicht einigen, so gilt das Regelverfahren nach Textziffer 5 und 6 mit der Maßgabe, dass die Frist von 60 Tagen in Textziffer 5 Buchstabe a) Satz 1 erst ab diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt.

   Kann das Schiedsstellenmitglied seine Aufgaben nicht erfüllen, so gilt das Regelverfahren nach Textziffer 5 und 6 mit der Maßgabe, dass die Frist von 60 Tagen in Textziffer 5 Buchstabe a) Satz 1 erst zu laufen beginnt, wenn beide zuständigen Behörden hiervon Kenntnis erlangt haben.

b) Innerhalb von 60 Tagen nach Ernennung des Schiedsstellenmitglieds übermittelt ihm jede zuständige Behörde schriftlich ihren Verständigungsvorschlag sowie ein ergän-

zendes Positionspapier. Innerhalb von 30 Tagen nach Eingang des letzten Verständigungsvorschlages der zuständigen Behörden bei der Schiedsstelle entscheidet diese über den Fall.

c) Die Verwendung von Informationen, die nicht bereits beiden zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens vorgelegen haben sowie die Anforderung zusätzlicher Informationen nach Textziffer 9 ist ausgeschlossen. Textziffer 11 Buchstabe c) und d) gelten mit der Maßgabe, dass das Schiedsstellenmitglied wie ein Vorsitzender zu honorieren ist und grundsätzlich höchstens zwei Vorbereitungstage und keine Sitzungstage vergütet werden. Textziffer 13 Buchstabe c) gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Entscheidung der Schiedsstelle durch Entscheidung des Schiedsstellenmitglieds erfolgt und gleichzeitig schriftlich den zuständigen Behörden übermittelt wird. Textziffer 14 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Frist lediglich um 30 Tage verlängert werden kann und bei Ablauf das Regelverfahren gilt mit der Besonderheit, dass die Frist von 60 Tagen in Textziffer 5 Buchstabe a) Satz 1 erst bei Ablauf dieser Frist zu laufen beginnt.

16 Anwendbarkeit

Diese Vereinbarung gilt für alle Schiedsverfahren nach Artikel 26 Absatz 5 und 6 des Abkommens, die nach dem Inkrafttreten des Protokolls vom 27. Oktober 2010 zur Änderung des Abkommens eingeleitet wurden. Sie kann im Schriftwege geändert oder ergänzt werden.

Für Verständigungsverfahren, die im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung bereits eingeleitet

sind, gilt das erste Positionspapier der einleitenden zuständigen Behörde als Anfangszeitpunkt nach Artikel 26 Absatz 6 Buchstabe b) des Abkommens. Vorbehalten bleiben Fälle, in welchen die Steuerpflichtigen nachweisen, dass beide zuständigen Behörden bereits vor diesem Zeitpunkt die zur materiellen Beurteilung eines Verständigungsverfahrens im Sinne von Textziffer 1.4 Buchstabe a) nötigen Informationen erhalten haben.

Bern, den 21. Dezember 2016

Für die zuständige Behörde der	Für die zuständige Behörde der
Schweizerischen Eidgenossenschaft:	Bundesrepublik Deutschland:
Pascal Duss	Michael Wichmann“

Die vorstehende Konsultationsvereinbarung zum Schiedsverfahren nach Art. 26 Abs. 5 DBA-Schweiz hat auch Auswirkungen auf das Verständigungsverfahren nach Art. 26 Abs. 1 DBA-Schweiz und dessen Beantragung.

Sobald durch einen Steuerpflichtigen ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt wird, muss der Beginn der dreijährigen Frist nach Art. 26 Abs. 6 Buchst. c Doppelbuchst. aa DBA-Schweiz festgestellt werden. Hierbei kommt es darauf an, wann der „Anfangszeitpunkt“ eines Verständigungsverfahrens ist. Der Anfangszeitpunkt ist in Art. 26 Abs. 6 Buchst. b DBA-Schweiz als Zeitpunkt definiert, an dem beide zuständige Behörden der Vertragsstaaten alle nötigen Informationen erhalten

haben, um über den Besteuerungsfall materiell entscheiden zu können. In Deutschland ist zuständige Behörde das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), vgl. Tz. 1.2 der vorgenannten Verständigungsvereinbarung i.V. mit § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG.

Nach Tz. 1.3 der Verständigungsvereinbarung prüft das BZSt innerhalb von 60 Tagen (Kalendertagen) nach dortigem Antragseingang, ob der Antrag sämtliche in Tz. 1.4 enthaltenen Angaben, Unterlagen und Informationen enthält. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob dem für die Veranlagung zuständigen Finanzamt diese Informationen (teilweise) bereits vorliegen oder bekannt sind. Der Steuerpflichtige muss seinem Antrag alle in Tz. 1.4 aufgeführten Unterlagen beifügen, auch wenn sie das örtlich zuständige Finanzamt bereits besitzt.

Wenn trotz Aufforderung des BZSt nicht alle angeforderten Unterlagen vom Steuerpflichtigen eingereicht werden, kann zwar grundsätzlich ein Verständigungsverfahren nach Art. 26 Abs. 1 DBA-Schweiz geführt werden, sollten die beiden Staaten jedoch nicht einvernehmlich zu einer Verständigungslösung kommen, so kann ein Schiedsverfahren mangels Mitwirkung ausgeschlossen werden.

Die Konsultationsvereinbarung wurde mit BMF-Schreiben vom 03.03.2017 (BStBl I S. 379) veröffentlicht.

B. Ergänzung Konsultationsvereinbarung über die Durchführung von Schiedsverfahren um weitere Ausschlussgründe vom 25.10.2019

Gestützt auf Artikel 26 Absatz 5 bis 7 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 haben die zu-ständigen Behörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland folgende Ergänzung der Konsultationsvereinbarung vom 21. Dezember 2016 über die Durchführung des Schiedsverfahrens (im Folgenden «Konsultationsvereinbarung») vereinbart:

1. Buchstabe b) von Tz. 4 der Konsultationsvereinbarung wird zu Buchstabe c).

2. Der folgende neue Buchstabe b) wird in Tz. 4 der Konsultationsvereinbarung eingefügt:

„b) Die zuständigen Behörden stimmen ungeachtet von Buchstabe a) überein, dass ein Fall nicht für das Schiedsverfahren geeignet ist, wenn der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren einschließlich eines Verfahrens nach Artikel 26 Absatz 1 des Abkommens in einem oder in beiden Staaten für ihn erkennbar unwahre Angaben gemacht oder zutreffende Angaben pflichtwidrig unterlassen hat, um eine für ihn insgesamt vorteilhafte Besteuerung nach dem Abkommen herbeizuführen. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn in einem Staat durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren bestandskräftig festgestellt wurde, dass der Steuerpflichtige durch dieses Verhalten einen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat oder er deswegen mit einer erheblichen Sanktion belegt worden ist. Dieser Buchstabe b) ist auf alle offenen Fälle anwendbar bis zum 31. Dezember 2022, sofern sich die zuständigen Behörden nicht über die Weiterführung einigen.“

Die Konsultationsvereinbarung wurde mit BMF-Schreiben vom 30.10.2019 (BStBl I S. 1014) veröffentlicht.

Inhalt Fach D Teil 4

Zwischenstaatliche Abkommen

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit

2 Sonstige Bilaterale Verträge

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit[1]

Abgeschlossen am 21. Juni 1999
Von der Bundesversammlung genehmigt am 8. Oktober 1999
Schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 16. Oktober 2000
In Kraft getreten am 1. Juni 2002

Die Schweizerische Eidgenossenschaft einerseits

und

die Europäische Gemeinschaft,

das Königreich Belgien, die Republik Bulgarien, die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark, die Bundesrepublik Deutschland, die Republik Estland, die Hellenische Republik, das Königreich Spanien, die Französische Republik, Irland, die Italienische Republik, die Republik Zypern, die Republik Lettland, die Republik Litauen, das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Ungarn, die Republik Malta, das Königreich der Niederlande, die Republik Österreich, die Republik Polen, die Portugiesische Republik, Rumänien, die Republik Slowenien, die Slowakische Republik, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland,

andererseits,

nachstehend «Vertragsparteien» genannt –

in der Überzeugung, dass die Freizügigkeit der Personen im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei wesentlicher Bestandteil einer harmonischen Entwicklung ihrer Beziehungen ist, entschlossen, diese Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen – sind übereingekommen, folgendes Abkommen zu schließen:

I. Grundbestimmungen

Art. 1 Ziel

Ziel dieses Abkommens zu Gunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz ist Folgendes:

a) Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbstständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien;

b) Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen;

c) Einräumung eines Rechts auf Einreise und Aufenthalt im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien für Personen, die im Aufnahmestaat keine Erwerbstätigkeit ausüben;

d) Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer.

[1] Stand 01.01.2015; ohne Gewähr; AS 2002 1529; BBl 1999 S. 6128

Art. 2 Nichtdiskriminierung

Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.

Art. 3 Einreiserecht

Den Staatsangehörigen einer Vertragspartei wird das Recht auf Einreise in das Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei gemäß den in Anhang I festgelegten Bestimmungen eingeräumt.

Art. 4 Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit

Das Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit wird vorbehaltlich des Art. 10 nach Maßgabe des Anhangs I eingeräumt.

Art. 5 Dienstleistungserbringer

(1) Unbeschadet besonderer Abkommen über die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Vertragsparteien (einschließlich des Abkommens über das öffentliche Beschaffungswesen, sofern es die Erbringung von Dienstleistungen umfasst) wird einem Dienstleistungserbringer einschließlich Gesellschaften gemäß Anhang I das Recht eingeräumt, Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei zu erbringen, deren tatsächliche Dauer 90 Arbeitstage pro Kalenderjahr nicht überschreitet.

(2) Einem Dienstleistungserbringer wird das Einreise- und Aufenthaltsrecht im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei eingeräumt, sofern

a) er gemäß Abs. 1 oder auf Grund eines in Abs. 1 genannten Abkommens zur Erbringung einer Dienstleistung berechtigt ist oder,

b) falls die Voraussetzungen unter Buchstabe a nicht erfüllt sind, ihm von den zuständigen Behörden der betreffenden Vertragspartei eine Erlaubnis zur Erbringung einer Dienstleistung erteilt wurde.

(3) Natürlichen Personen, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft oder der Schweiz sind und sich nur als Empfänger einer Dienstleistung in das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei begeben, wird das Einreise- und Aufenthaltsrecht eingeräumt.

(4) Die in diesem Art. genannten Rechte werden gemäß den Bestimmungen der Anhänge I, II und III eingeräumt. Die Höchstzahlen des Art. 10 können gegenüber den in diesem Artikel genannten Personen nicht geltend gemacht werden.

Art. 6 Aufenthaltsrecht für Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben

Das Aufenthaltsrecht im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei wird den Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben, gemäß den Bestimmungen des Anhangs I über Nichterwerbstätige eingeräumt.

Art. 7 Sonstige Rechte

Die Vertragsparteien regeln insbesondere die folgenden mit der Freizügigkeit zusammenhängenden Rechte gemäß Anhang I:

a) Recht auf Gleichbehandlung mit den Inländern in Bezug auf den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit und deren Ausübung sowie auf die Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen;

b) Recht auf berufliche und geographische Mobilität, das es den Staatsangehörigen der Vertragsparteien gestattet, sich im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates frei zu bewegen und den Beruf ihrer Wahl auszuüben;

c) Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach Beendigung einer Erwerbstätigkeit;

d) Aufenthaltsrecht der Familienangehörigen, ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit;

e) Recht der Familienangehörigen auf Ausübung einer Erwerbstätigkeit, ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit;

f) Recht auf Erwerb von Immobilien im Zusammenhang mit der Ausübung der im Rahmen dieses Abkommens eingeräumten Rechte;

g) während der Übergangszeit: Recht auf Rückkehr in das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach Beendigung einer Erwerbstätigkeit oder eines Aufenthalts in diesem Gebiet zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit sowie Recht auf Umwandlung einer befristeten in eine ständige Aufenthaltserlaubnis.

Art. 8 Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit

Die Vertragsparteien regeln die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit gemäß Anhang II, um insbesondere Folgendes zu gewährleisten:

a) Gleichbehandlung;

b) Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften;

c) Zusammenrechnung aller nach den verschiedenen nationalen Rechtsvorschriften berücksichtigten Versicherungszeiten für den Erwerb und die Aufrechterhaltung des Leistungsanspruchs sowie für die Berechnung der Leistungen;

d) Zahlung der Leistungen an Personen, die ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien haben;

e) Amtshilfe und Zusammenarbeit der Behörden und Einrichtungen.

Art. 9 Diplome, Zeugnisse und sonstige Befähigungsnachweise

Um den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz den Zugang zu unselbstständigen und selbstständigen Erwerbstätigkeiten und deren Ausübung sowie die Erbringung von Dienstleistungen zu erleichtern, treffen die Vertragsparteien gemäß Anhang III die erforderlichen Maßnahmen zur gegenseitigen Anerkennung der Diplome, Zeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise und zur Koordinierung ihrer Rechts- und Verwaltungsvorschriften über den Zugang zu unselbstständigen und selbstständigen Erwerbstätigkeiten und deren Ausübung sowie die Erbringung von Dienstleistungen.

II. Allgemeine und Schlussbestimmungen

Art. 10 Übergangsbestimmungen und Weiterentwicklung dieses Abkommens

(1) Während eines Zeitraums von fünf Jahren nach Inkrafttreten dieses Abkommens kann die Schweiz für die beiden Kategorien der Aufenthalte von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr und der Aufenthalte von einem Jahr oder mehr, Höchstzahlen für den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit aufrechterhalten. Die Aufenthalte von weniger als vier Monaten unterliegen keiner Beschränkung. Ab dem sechsten Jahr werden die Höchstzahlen für die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft aufgehoben.

(1a) Die Schweiz kann bis zum 31. Mai 2007 für die Kategorie der Aufenthalte von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr und die Kategorie der Aufenthalte von einem Jahr oder mehr weiterhin Höchstzahlen für den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit von Arbeitnehmern und Selbstständigen aufrechterhalten, die Staatsangehörige der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik sind. Aufenthalte von weniger als vier Monaten unterliegen keinen Höchstzahlen.

Vor Ablauf des vorstehend genannten Übergangszeitraums prüft der Gemischte Ausschuss anhand eines Berichts der Schweiz das Funktionieren der für die Staatsangehörigen der neuen Mitgliedstaaten geltenden Übergangsregelung. Nach Abschluss der Überprüfung und spätestens zu Ende des vorstehend genannten Zeitraums notifiziert die Schweiz dem Gemischten Ausschuss, ob sie weiterhin Höchstzahlen für in der Schweiz beschäftigte Arbeitnehmer anwenden wird. Die Schweiz kann solche Maßnahmen bis 31. Mai 20094 anwenden. Erfolgt keine solche Notifikation, so läuft der Übergangszeitraum am 31. Mai 2007 ab.

Mit Ablauf des in diesem Absatz definierten Übergangszeitraums werden die Höchstzahlen für die Staatsangehörigen der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik aufgehoben. Diese Mitgliedstaaten sind berechtigt, für dieselben Zeiträume dieselben Höchstzahlen für Schweizer Staatsangehörige einzuführen.

(1b) Die Schweiz kann bis zwei Jahre nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien für die Kategorie der Aufenthalte von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr und die Kategorie der Aufenthalte von einem Jahr und mehr weiterhin Höchstzahlen für den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit von Arbeitnehmern und Selbständigen aufrechterhalten, die Staatsangehörige der Republik Bulgarien oder Rumäniens sind. Aufenthalte von weniger als vier Monaten unterliegen keinen Höchstzahlen.

Vor Ende des genannten Übergangszeitraums prüft der Gemischte Ausschuss anhand eines Berichts der Schweiz das Funktionieren der für die Staatsangehörigen der neuen Mitgliedstaaten geltenden Übergangsregelung. Nach Abschluss der Überprüfung, spätestens aber am Ende des genannten Zeitraums notifiziert die Schweiz dem Gemischten Ausschuss, ob sie weiterhin Höchstzahlen für in der Schweiz beschäftigte Arbeitnehmer anwenden wird. Die Schweiz kann solche Maßnahmen während eines Zeitraums von fünf Jahren nach Inkrafttreten des genannten Protokolls anwenden. Erfolgt keine solche Notifikation, so endet der Übergangszeitraum mit dem im ersten Unterabsatz definierten Zweijahreszeitraum.

Am Ende des in diesem Absatz definierten Übergangszeitraums werden die Höchstzahlen für die Staatsangehörigen der Republik Bulgarien und Rumäniens aufgehoben. Diese Mitgliedstaaten sind berechtigt, für dieselben Zeiträume dieselben Höchstzahlen für Staatsangehörige der Schweiz einzuführen.

(2) Die Vertragsparteien können die Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen für die Staatsangehörigen der anderen Vertragspartei einschließlich der in Art. 5 genannten Dienstleistungserbringer höchstens zwei Jahre lang beibehalten. Vor Ablauf des ersten Jahres prüft der Gemischte Ausschuss, inwieweit diese Beschränkungen noch notwendig sind. Er kann die Höchstdauer von zwei Jahren verkürzen. Die Erbringer der Dienstleistungen, die durch ein besonderes Abkommen über die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Vertragsparteien (einschließlich des Abkommens über bestimmte Aspekte des öffentlichen Beschaffungswesens, sofern es die Erbringung von Dienstleistungen umfasst) liberalisiert wurden, unterliegen nicht der Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer.

(2a) Die Schweiz und die Tschechische Republik, die Republik Estland, die Republik Lettland, die Republik Litauen, die Republik Ungarn, die Republik Polen, die Republik Slowenien und die Slowakische Republik können bis zum 31. Mai 2007 für Arbeitnehmer einer dieser Vertragsparteien, die in ihrem Hoheitsgebiet beschäftigt sind, die Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen für die Staatsangehörigen der betreffenden Vertragspartei beibehalten. Dieselben Kontrollen können für Personen beibehalten werden, die Dienstleistungen in den folgenden vier Sektoren erbringen, auf die in Art. 5 Abs. 1 des Abkommens verwiesen wird: Gartenbau, Bauwesen und zugehörige Branchen; Sicherheit; industrielle Reinigung (NACE-Kodes: 01.41, 45.1 bis 4, 74.60, 74.70). Die Schweiz wird während der in den Absätzen 1a, 2a, 3a und 4a genannten Übergangszeiträume Arbeitnehmern, die Staatsangehörige der neuen Mitgliedstaaten sind, gegenüber Arbeitnehmern aus Nicht-EU- und Nicht-EFTA-Staaten den Vorzug hinsichtlich des Zugangs zu ihrem Arbeitsmarkt geben. Die Erbringer von Dienstleistungen, die durch ein besonderes Abkommen über die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Vertragsparteien (einschließlich des Abkommens über bestimmte Aspekte des öffentlichen Beschaffungswesens, sofern es die Erbringung von Dienstleistungen umfasst) liberalisiert wurden, unterliegen nicht der Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer. Im selben Zeitraum können Qualifikationsanforderungen für Aufenthaltserlaubnisse von weniger als vier Monaten und für Personen aufrechterhalten werden, die Dienstleistungen in den vier oben genannten Sektoren erbringen, auf die in Art. 5 Abs. 1 des Abkommens verwiesen wird.

Der Gemischte Ausschuss überprüft bis spätestens zum 31. Mai 2007 das Funktionieren der in diesem Absatz festgelegten Übergangsmaßnahmen auf der Grundlage eines Berichts, der von jeder der Vertragsparteien, die diese Maßnahmen anwenden, ausgearbeitet wird. Nach der Überprüfung kann die Vertragspartei, die die in diesem Absatz genannten Übergangsmaßnahmen angewandt hat und dem Gemischten Ausschuss spätestens bis 31. Mai 2007 ihre Absicht notifiziert, dass sie diese auch weiterhin anwenden will, die Maßnahmen bis zum 31. Mai 2009 fortsetzen. Erfolgt keine solche Notifikation, so läuft der Übergangszeitraum am 31. Mai 2007 ab.

Nach Ablauf des in diesem Absatz definierten Übergangszeitraums werden alle hierin genannten Beschränkungen aufgehoben.

(2b) Die Schweiz und die Republik Bulgarien und Rumänien können während eines Zeitraums von zwei Jahren nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien für Arbeitnehmer einer dieser Vertragsparteien, die in ihrem Hoheitsgebiet beschäftigt sind, die Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen für die Staatsangehörigen der betreffenden Vertragspartei beibehalten. Dieselben Kontrollen können für Personen beibehalten werden, die nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens Dienstleistungen in den folgenden vier Sektoren erbringen: gärtnerische Dienstleistungen; Baugewerbe, einschließlich verwandte Wirtschaftszweige; Schutzdienste; industrielle Reinigung (NACE-Codes 01.41; 45.1 bis 4; 74.60; 74.70). Die Schweiz wird während der in den Absätzen 1b, 2b, 3b und 4c genannten Übergangszeiträume Arbeitnehmern, die Staatsangehörige der neuen Mitgliedstaaten sind, gegenüber Arbeitnehmern aus Nicht-EU- und Nicht-EFTA-Staaten Vorrang hinsichtlich des Zugangs zu ihrem Arbeitsmarkt geben. Die Erbringer von Dienstleistungen, die durch ein besonderes Abkommen über die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Vertragsparteien (einschließlich des Abkommens über bestimmte Aspekte des öffentlichen Beschaffungswesens, soweit es die Erbringung von Dienstleistungen umfasst) liberalisiert wurden, unterliegen nicht der Kontrolle der Einhaltung des Vorrangs der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer. Im selben Zeitraum können Qualifikationsanforderungen für Aufenthaltserlaubnisse von weniger als vier Monaten und für Personen aufrechterhalten werden, die nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens Dienstleistungen in den vier oben genannten Sektoren erbringen.

Binnen zwei Jahren nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien überprüft der Gemischte Ausschuss das Funktionieren der in diesem Absatz festgelegten Übergangsmaßnahmen auf der Grundlage eines Berichts, der von jeder Vertragspartei, die diese Maßnahmen anwendet, ausgearbeitet wird. Nach der Überprüfung, spätestens aber zwei Jahre nach Inkrafttreten des genannten Protokolls kann die Vertragspartei, die die in diesem Absatz genannten Übergangsmaßnahmen angewandt und dem Gemischten Ausschuss ihre Absicht, diese auch weiterhin anzuwenden, notifiziert hat, die Maßnahmen bis fünf Jahre nach Inkrafttreten des Protokolls fortsetzen. Erfolgt keine solche Notifikation, so endet der Übergangszeitraum mit dem im ersten Unterabsatz definierten Zweijahreszeitraum.

Am Ende des in diesem Absatz definierten Übergangszeitraums werden alle in diesem Absatz genannten Beschränkungen aufgehoben.

(3) Ab Inkrafttreten dieses Abkommens und bis zum Ende des fünften Jahres behält die Schweiz innerhalb ihrer Gesamtkontingente mindestens folgende Anzahl neuer Aufenthaltserlaubnisse für Arbeitnehmer und Selbstständige der Europäischen Gemeinschaft vor: 15.000 Aufenthaltserlaubnisse pro Jahr mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr, 115.500 Aufenthaltserlaubnisse pro Jahr mit einer Gültigkeitsdauer von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr.

(3a) Nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen über die Teilnahme der nachstehend genannten Mitgliedstaaten als Vertragsparteien kann die Schweiz bis zum Ablauf des in Abs. 1a genannten Zeitraums im Rahmen ihres Gesamtkontingents für Drittländer den in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmern und Selbstständigen, die Staatsangehörige der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik sind, jährlich (pro rata temporis) gemäß dem nachstehenden Plan eine Mindestanzahl neuer Aufenthaltserlaubnisse vorbehalten:

bis	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von einem Jahr oder länger	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr
31. Mai 2005	900	9.000
31. Mai 2006	1.300	12.400
31. Mai 2007	1.700	15.800
31. Mai 2008	2.200	19.200
31. Mai 2009	2.600	22.600

(3b) Nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien kann die Schweiz bis zum Ende des in Abs. 1b genannten Zeitraums im Rahmen ihres Gesamtkontingents für Drittländer den in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmern und Selbständigen, die Staatsangehörige dieser neuen Mitgliedstaaten sind, jährlich (pro rata temporis) gemäß dem nachstehenden Plan eine Mindestanzahl neuer Aufenthaltserlaubnisse vorbehalten.

Bis zum Ende des	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von einem Jahr und mehr	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr
Ersten Jahres	362	3.620
Zweiten Jahres	523	4.987
Dritten Jahres	684	6.355
Vierten Jahres	885	7.722
Fünften Jahres	1.046	9.090

(4) Ungeachtet des Abs. 3 vereinbaren die Vertragsparteien folgende Regelung:
Ist nach Ablauf eines Zeitraums von fünf Jahren und bis 12 Jahre nach Inkrafttreten des Abkommens in einem bestimmten Jahr die Zahl der neuen Aufenthaltserlaubnisse einer der Kategorien nach Abs. 1, die Arbeitnehmern und Selbstständigen der Europäischen Gemeinschaft erteilt wurden, um 10 % höher als der Durchschnitt der drei vorangegangenen Jahre, so kann die Schweiz für das folgende Jahr die Zahl der neuen Aufenthaltserlaubnisse dieser Kategorie für Arbeitnehmer und Selbstständige der Europäischen Gemeinschaft einseitig auf den Durchschnitt der drei vorangegangenen Jahre plus 5 % begrenzen. Im darauffolgenden Jahr kann diese Zahl auf die gleiche Höhe begrenzt werden.

Ungeachtet des Unterabsatzes 1 darf für Arbeitnehmer und Selbstständige der Europäischen Gemeinschaft die Zahl der neuen Aufenthaltserlaubnisse mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr nicht auf weniger als 15.000 pro Jahr bzw. die Zahl der Aufenthaltserlaubnisse mit einer Gültigkeitsdauer von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr nicht auf weniger als 115.500 pro Jahr begrenzt werden.

(4a) Nach Ablauf des in Abs. 1a und im vorliegenden Absatz genannten Zeitraums gelten bis zu 12 Jahre nach Inkrafttreten des Abkommens die Bestimmungen des Art. 10 Abs. 4 des Abkommens.

Bei ernsthaften Störungen auf ihrem Arbeitsmarkt oder bei Gefahr solcher Störungen melden die Schweiz und jeder der neuen Mitgliedstaaten, die Übergangsmaßnahmen anwenden, diese Umstände bis zum 31. Mai 2009 dem Gemeinsamen Ausschuss. In diesem Fall kann das notifizierende Land die in den Absätzen 1a, 2a und 3a beschriebenen Maßnahmen auf Arbeitnehmer, die in seinem Hoheitsgebiet beschäftigt sind, bis zum 30. April 2011 anwenden.20 Die jährliche Anzahl der in Abs. 1a genannten Aufenthaltserlaubnisse beläuft sich dann auf:

bis	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von einem Jahr oder länger	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr
31. Mai 2010	2.800	26.000
30. April 2011	3.000	29.000

(4b) Wenn Malta auf seinem Arbeitsmarkt Störungen erleidet oder voraussieht, die eine ernstliche Gefährdung des Lebensstandards oder des Beschäftigungsstandes in einem bestimmten Gebiet oder Beruf mit sich bringen können, und beschließt, die Bestimmungen des Anhangs XI Abschnitt 2 «Freizügigkeit» der Beitrittsakte anzuwenden, so können die von Malta gegenüber den übrigen EU-Mitgliedstaaten ergriffenen Maßnahmen auch auf die Schweiz angewandt werden. In diesem Fall kann die Schweiz entsprechende Maßnahmen gegenüber Malta ergreifen.

Malta und die Schweiz können bis zum 30. April 2011 auf dieses Verfahren zurückgreifen.

(4c) Nach Ende des in Abs. 1b und in diesem Absatz genannten Zeitraums gilt bis zu zehn Jahre nach Inkrafttreten des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien Art. 10 Abs. 4 für Staatsangehörige dieser neuen Mitgliedstaaten.

Bei ernsthaften Störungen auf ihrem Arbeitsmarkt oder bei Gefahr solcher Störungen notifizieren die Schweiz und jeder neue Mitgliedstaat, der Übergangsmaßnahmen anwendet, diese Umstände vor Ablauf des in Abs. 2b zweiter Unterabsatz genannten fünfjährigen Übergangszeitraums dem Gemischten Ausschuss. In diesem Fall kann das notifizierende Land die in den Absätzen 1b, 2b und 3b beschriebenen Maßnahmen auf Arbeitnehmer, die in seinem Hoheitsgebiet beschäftigt sind, bis sieben Jahre nach Inkrafttreten des genannten Protokolls anwenden. Die jährliche Anzahl der in Abs. 1b genannten Aufenthaltserlaubnisse beläuft sich dann auf:

Bis zum Ende des	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von einem Jahr und mehr	Anzahl der Erlaubnisse für einen Zeitraum von mehr als vier Monaten und weniger als einem Jahr
Sechsten Jahres	1.126	10.457
Siebenten Jahres	1.207	11.664

(5) Die Übergangsbestimmungen der Absätze 1 bis 4, insbesondere die des Abs. 2 über den Vorrang der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen, gelten nicht für Arbeitnehmer und Selbstständige, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Gebiet der Vertragsparteien berechtigt sind. Sie haben insbesondere ein Recht auf geographische und berufliche Mobilität. Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von weniger als einem Jahr haben ein Recht auf Erneuerung ihrer Aufenthaltserlaubnis; die Ausschöpfung der Höchstzahlen kann ihnen gegenüber nicht geltend gemacht werden. Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr haben automatisch ein Recht auf Verlängerung ihrer Aufenthaltserlaubnis; diesen Arbeitnehmern und Selbstständigen werden folglich die mit der Freizügigkeit verbundenen Rechte, die in den Grundbestimmungen dieses Abkommens, insbesondere in Art. 7, festgelegt sind, ab Inkrafttreten dieses Abkommens eingeräumt.

(5a) Die Übergangsbestimmungen der Absätze 1a, 2a, 3a, 4a und 4b, insbesondere die des Abs. 2a über den Vorrang der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen, gelten nicht für Arbeitnehmer und Selbstständige, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Protokolls zu diesem Abkommen über die Teilnahme der in jenen Absätzen genannten Mitgliedstaaten als Vertragsparteien zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Gebiet der Vertragsparteien berechtigt sind. Sie haben insbesondere ein Recht auf geografische und berufliche Mobilität.

Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von weniger als einem Jahr haben ein Recht auf Erneuerung ihrer Aufenthaltserlaubnis, wobei die Ausschöpfung der Höchstzahlen ihnen gegenüber nicht geltend gemacht werden kann. Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr haben automatisch ein Recht auf Verlängerung ihrer Aufenthaltserlaubnis. Diesen Arbeitnehmern und Selbstständigen werden folglich die mit der Freizügigkeit verbundenen Rechte, die in den Grundbestimmungen dieses Abkommens, insbesondere in Art. 7, festgelegt sind, ab Inkrafttreten dieses Abkommens eingeräumt.

(5b) Die Übergangsbestimmungen der Absätze 1b, 2b, 3b, und 4c, insbesondere die des Abs. 2b über den Vorrang der in den regulären Arbeitsmarkt integrierten Arbeitnehmer und die Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen, gelten nicht für Arbeitnehmer und Selbständige, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Protokolls zu diesem Abkommen im Hinblick auf die Aufnahme der

Republik Bulgarien und Rumäniens als Vertragsparteien zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Gebiet der Vertragsparteien berechtigt sind. Sie haben insbesondere ein Recht auf berufliche und geografische Mobilität.

Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von weniger als einem Jahr haben Anspruch auf Erneuerung ihrer Aufenthaltserlaubnis, wobei die Ausschöpfung der Höchstzahlen ihnen gegenüber nicht geltend gemacht werden kann. Inhaber einer Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr oder mehr haben automatisch Anspruch auf Verlängerung ihrer Aufenthaltserlaubnis. Diesen Arbeitnehmern und Selbständigen werden folglich die mit der Freizügigkeit verbundenen Rechte, die in den Grundbestimmungen dieses Abkommens, insbesondere in Art. 7, festgelegt sind, ab Inkrafttreten des genannten Protokolls eingeräumt.

(6) Die Schweiz teilt dem Gemischten Ausschuss die erforderlichen Statistiken und Angaben einschließlich der zur Durchführung des Abs. 2 getroffenen Maßnahmen regelmäßig und umgehend mit. Jede Vertragspartei kann im Gemischten Ausschuss eine Prüfung der Lage beantragen.

(7) Grenzgänger unterliegen keiner zahlenmäßigen Beschränkung.

(8) Die Übergangsbestimmungen über die soziale Sicherheit und die Rückerstattung der Beiträge zur Arbeitslosenversicherung sind in dem Protokoll zu Anhang II festgelegt.

Art. 11 Behandlung von Beschwerden

(1) Die unter dieses Abkommen fallenden Personen haben das Recht, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen.

(2) Die Beschwerden müssen innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden.

(3) Die unter dieses Abkommen fallenden Personen erhalten die Möglichkeit, gegen die Entscheidungen über Beschwerden oder das Nichtergehen einer Entscheidung innerhalb einer angemessenen Frist bei dem zuständigen nationalen Gericht Berufung einzulegen.

Art. 12 Günstigere Bestimmungen

Dieses Abkommen steht günstigeren innerstaatlichen Bestimmungen, die den Staatsangehörigen der Vertragsparteien bzw. ihren Familienangehörigen eingeräumt werden, nicht entgegen.

Art. 13 Stand still

Die Vertragsparteien verpflichten sich, in den unter dieses Abkommen fallenden Bereichen keine neuen Beschränkungen für Staatsangehörige der anderen Vertragspartei einzuführen.

Art. 14 Gemischter Ausschuss

(1) Ein aus Vertretern der Vertragsparteien bestehender Gemischter Ausschuss wird eingesetzt, der für die Verwaltung und die ordnungsgemäße Anwendung dieses Abkommens verantwortlich ist. Zu diesem Zweck gibt er Empfehlungen ab. Er fasst Beschlüsse in den in diesem Abkommen vorgesehenen Fällen. Der Gemischte Ausschuss beschließt einvernehmlich.

(2) Bei schwerwiegenden wirtschaftlichen oder sozialen Problemen tritt der Gemischte Ausschuss auf Verlangen einer Vertragspartei zusammen, um geeignete Abhilfemaßnahmen zu prüfen. Der Gemischte Ausschuss kann innerhalb von 60 Tagen nach dem Antrag über die zu ergreifenden Maßnahmen beschließen. Diese Frist kann der Gemischte Ausschuss verlängern. Diese Maßnahmen sind in Umfang und Dauer auf das zur Abhilfe erforderliche Mindestmaß zu beschränken. Es sind solche Maßnahmen zu wählen, die das Funktionieren dieses Abkommens so wenig wie möglich beeinträchtigen.

(3) Zur Gewährleistung der ordnungsgemäßen Durchführung dieses Abkommens tauschen die Vertragsparteien regelmäßig Informationen aus und führen auf Verlangen einer der Vertragsparteien Konsultationen im Gemischten Ausschuss.

(4) Der Gemischte Ausschuss tritt bei Bedarf, mindestens jedoch einmal jährlich, zusammen. Jede Vertragspartei kann die Einberufung einer Sitzung verlangen. Der Gemischte Ausschuss tritt binnen 15 Tagen zusammen, nachdem ein Antrag gemäß Abs. 2 gestellt wurde.

(5) Der Gemischte Ausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung, die unter anderem die Verfahren zur Einberufung der Sitzungen, zur Ernennung des Vorsitzenden und zur Festlegung von dessen Mandat enthält.

(6) Der Gemischte Ausschuss kann die Einsetzung von Arbeitsgruppen oder Sachverständigengruppen beschließen, die ihn bei der Erfüllung seiner Aufgaben unterstützen.

Art. 15 Anhänge und Protokolle

Die Anhänge und Protokolle sind Bestandteile dieses Abkommens. Die Erklärungen sind in der Schlussakte enthalten.

Art. 16 Bezugnahme auf das Gemeinschaftsrecht

(1) Zur Erreichung der Ziele dieses Abkommens treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.

(2) Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.

Art. 17 Entwicklung des Rechts

(1) Sobald eine Vertragspartei das Verfahren zur Annahme eines Entwurfs zur Änderung ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften einleitet oder eine Änderung in der Rechtsprechung der Instanzen, deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, in einem unter dieses Abkommen fallenden Bereich eintritt, unterrichtet die betroffene Vertragspartei die andere Vertragspartei im Rahmen des Gemischten Ausschusses hiervon.

(2) Der Gemischte Ausschuss führt einen Meinungsaustausch über die Auswirkungen der Änderung auf das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens.

Art. 18 Revision

Wünscht eine Vertragspartei eine Revision dieses Abkommens, so unterbreitet sie dem Gemischten Ausschuss hierzu einen Vorschlag. Die Änderung dieses Abkommens tritt nach Abschluss der jeweiligen internen Verfahren in Kraft; hiervon ausgenommen sind Änderungen der Anhänge II und III, die vom Gemischten Ausschuss beschlossen werden und sofort nach dessen Beschluss in Kraft treten können.

Art. 19 Streitbeilegung

(1) Die Vertragsparteien können den Gemischten Ausschuss mit allen Streitigkeiten über die Auslegung oder die Anwendung dieses Abkommens befassen.

(2) Der Gemischte Ausschuss kann die Streitigkeit beilegen. Dem Gemischten Ausschuss werden alle zweckdienlichen Informationen für eine eingehende Prüfung der Angelegenheit im Hinblick auf eine annehmbare Lösung zur Verfügung gestellt. Zu diesem Zweck prüft der Gemischte Ausschuss alle Möglichkeiten zur Aufrechterhaltung des ordnungsgemäßen Funktionierens dieses Abkommens.

Art. 20 Beziehung zu bilateralen Abkommen über die soziale Sicherheit

Sofern in Anhang II nichts Gegenteiliges bestimmt ist, werden die bilateralen Abkommen über die soziale Sicherheit zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft mit Inkrafttreten dieses Abkommens insoweit ausgesetzt, als in diesem Abkommen derselbe Sachbereich geregelt wird.

Art. 21 Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen

(1) Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.

(2) Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

(3) Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Art. 22 Beziehung zu bilateralen Abkommen in anderen Bereichen als der sozialen Sicherheit und der Doppelbesteuerung

(1) Ungeachtet der Art. 20 und 21 lässt dieses Abkommen die Abkommen zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits, beispielsweise Abkommen betreffend Privatpersonen, Wirtschaftsbeteiligte, die grenzüberschreitende Zusammenarbeit oder den kleinen Grenzverkehr, insoweit unberührt, als sie mit diesem Abkommen vereinbar sind.

(2) Sind die betreffenden Abkommen nicht mit diesem Abkommen vereinbar, so ist letzteres maßgebend.

Art. 23 Erworbene Ansprüche

Im Falle der Kündigung oder der Nichtverlängerung des Abkommens bleiben die erworbenen Ansprüche von Einzelnen unberührt. Die Vertragsparteien treffen im gegenseitigen Einvernehmen eine Regelung für die Anwartschaften.

Art. 24 Räumlicher Geltungsbereich

Dieses Abkommen gilt für das Hoheitsgebiet der Schweiz einerseits und die Gebiete, in denen der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft Anwendung findet, und nach Maßgabe jenes Vertrags andererseits.

Art. 25 Inkrafttreten und Geltungsdauer

(1) Dieses Abkommen bedarf der Ratifikation oder Genehmigung durch die Vertragsparteien gemäß ihren eigenen Verfahren. Es tritt am ersten Tag des zweiten Monats in Kraft, der auf die letzte Notifikation der Hinterlegung der Ratifikations- oder Genehmigungsurkunden aller nachstehenden sieben Abkommen folgt:

- Abkommen über die Freizügigkeit,
- Abkommen über den Luftverkehr,
- Abkommen über den Güter- und Personenverkehr auf Schiene und Straße,
- Abkommen über den Handel mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen,
- Abkommen über die gegenseitige Anerkennung von Konformitätsbewertungen,
- Abkommen über bestimmte Aspekte des öffentlichen Beschaffungswesens,
- Abkommen über die wissenschaftliche und technologische Zusammenarbeit.

(2) Dieses Abkommen wird für eine anfängliche Dauer von sieben Jahren geschlossen. Es verlängert sich für unbestimmte Zeit, sofern die Gemeinschaft oder die Schweiz der anderen Vertragspartei vor Ablauf der anfänglichen Geltungsdauer nichts Gegenteiliges notifiziert. Im Falle einer solchen Notifikation findet Abs. 4 Anwendung.

(3) Die Europäische Gemeinschaft oder die Schweiz kann dieses Abkommen durch Notifikation gegenüber der anderen Vertragspartei kündigen. Im Falle einer solchen Notifikation findet Abs. 4 Anwendung.

(4) Die in Abs. 1 aufgeführten sieben Abkommen treten sechs Monate nach Erhalt der Notifikation über die Nichtverlängerung gemäß Abs. 2 oder über die Kündigung gemäß Abs. 3 außer Kraft.

Geschehen zu Luxemburg am einundzwanzigsten Juni neunzehnhundertneunundneunzig in zweifacher Ausfertigung in dänischer, deutscher, englischer, finnischer, französischer, griechischer, italienischer, niederländischer, portugiesischer, spanischer und schwedischer Sprache, wobei jeder dieser Wortlaute gleichermaßen verbindlich ist.

(Es folgen die Unterschriften)

Anhang I

Freizügigkeit

I. Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Einreise und Ausreise

(1) Die Vertragsparteien gestatten den Staatsangehörigen der anderen Vertragsparteien, deren Familienangehörigen im Sinne des Art. 3 dieses Anhangs und den entsandten Arbeitnehmern im Sinne des Art. 17 dieses Anhangs die Einreise in ihr Hoheitsgebiet gegen Vorlage eines gültigen Personalausweises oder Reisepasses.

Ein Einreisevisum oder ein gleichwertiger Nachweis darf nicht verlangt werden, außer im Fall von Familienangehörigen und entsandten Arbeitnehmern im Sinne des Art. 17 dieses Anhangs, die nicht die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzen. Die betreffende Vertragspartei gewährt diesen Personen alle Erleichterungen für die Beschaffung der gegebenenfalls benötigten Visa.

(2) Die Vertragsparteien erkennen den Staatsangehörigen der Vertragsparteien, ihren Familienangehörigen im Sinne des Art. 3 dieses Anhangs und den entsandten Arbeitnehmern im Sinne des Art. 17 dieses Anhangs das Recht zu, ihr Hoheitsgebiet gegen Vorlage eines gültigen Personalausweises oder Reisepasses zu verlassen. Sie dürfen von den Staatsangehörigen der anderen Vertragsparteien kein Ausreisevisum und keinen gleichwertigen Nachweis verlangen.

Die Vertragsparteien stellen ihren Staatsangehörigen gemäß ihren Rechtsvorschriften einen Personalausweis oder einen Reisepass aus, der insbesondere ihre Staatsangehörigkeit angibt, oder verlängern diese Dokumente.

Der Reisepass muss zumindest für alle Vertragsparteien und für die unmittelbar zwischen den Vertragsparteien liegenden Durchreiseländer gültig sein. Ist die Ausreise nur mit dem Reisepass statthaft, so muss dieser mindestens fünf Jahre gültig sein.

Art. 2 Aufenthalt und Erwerbstätigkeit

(1) Unbeschadet der für die Übergangszeit gemäß Art. 10 dieses Abkommens und Kapitel VII dieses Anhangs geltenden Bestimmungen haben die Staatsangehörigen einer Vertragspartei das Recht, sich nach Maßgabe der Kapitel II bis IV im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei aufzuhalten und dort eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Zum Nachweis dieses Rechts wird eine Aufenthaltserlaubnis erteilt oder eine Sonderbescheinigung für Grenzgänger ausgestellt.

Die Staatsangehörigen der Vertragsparteien haben ferner das Recht, sich in das Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei zu begeben oder nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses mit einer Dauer von weniger als einem Jahr dort zu bleiben, um sich eine Beschäftigung zu suchen, und sich während eines angemessenen Zeitraums von bis zu sechs Monaten dort aufzuhalten, sofern dies erforderlich ist, um von den ihrer beruflichen Befähigung entsprechenden Stellenangeboten Kenntnis zu nehmen und gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen im Hinblick auf ihre Einstellung zu treffen. Die Arbeitsuchenden haben im Hoheitsgebiet der betreffenden Vertragspartei Anspruch auf die gleiche Hilfe, wie sie die Arbeitsämter dieses Staates eigenen Staatsangehörigen leisten. Sie können während der Dauer dieses Aufenthalts von der Sozialhilfe ausgeschlossen werden.

(2) Den Staatsangehörigen der Vertragsparteien, die im Aufnahmestaat keine Erwerbstätigkeit ausüben und kein Aufenthaltsrecht auf Grund anderer Bestimmungen dieses Abkommens haben, wird das Aufenthaltsrecht eingeräumt, sofern sie die Voraussetzungen des Kapitels V erfüllen. Zum Nachweis dieses Rechts wird eine Aufenthaltserlaubnis erteilt.

(3) Die Erteilung und Verlängerung der Aufenthaltserlaubnis oder Sonderbescheinigung für die Staatsangehörigen der Vertragsparteien erfolgen kostenlos oder gegen Entrichtung eines Betrags, der die Ausstellungsgebühr für Personalausweise von Inländern nicht übersteigen darf. Die Vertragsparteien treffen alle erforderlichen Maßnahmen, um die Formalitäten und Verfahren für die Beschaffung dieser Dokumente so weit wie möglich zu vereinfachen.

(4) Die Vertragsparteien können von den Staatsangehörigen der anderen Vertragsparteien verlangen, dass sie ihre Anwesenheit in ihrem Hoheitsgebiet anzeigen.

Art. 3 Familienangehörige

(1) Die Familienangehörigen einer Person, die Staatsangehörige einer Vertragspartei ist und ein Aufenthaltsrecht hat, haben das Recht, bei ihr Wohnung zu nehmen. Der Arbeitnehmer muss für seine Familie über eine Wohnung verfügen, die in dem Gebiet, in dem er beschäftigt ist, den für die inländischen Arbeitnehmer geltenden normalen Anforderungen entspricht; diese Bestimmung darf jedoch nicht zu Diskriminierungen zwischen inländischen Arbeitnehmern und Arbeitnehmern aus der anderen Vertragspartei führen.

(2) Als Familienangehörige gelten ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit:

a) der Ehegatte und die Verwandten in absteigender Linie, die noch nicht 21 Jahre alt sind oder denen Unterhalt gewährt wird;

b) die Verwandten und die Verwandten des Ehegatten in aufsteigender Linie, denen Unterhalt gewährt wird;

c) im Fall von Studierenden der Ehegatte und die unterhaltsberechtigten Kinder.

Die Vertragsparteien begünstigen die Aufnahme aller nicht unter den Buchstaben a, b und c genannten Familienangehörigen, denen der Staatsangehörige einer Vertragspartei Unterhalt gewährt oder mit denen er im Herkunftsland in einer häuslichen Gemeinschaft lebt.

(3) Für die Erteilung der Aufenthaltserlaubnis für Familienangehörige eines Staatsangehörigen einer Vertragspartei dürfen die Vertragsparteien nur folgende Unterlagen verlangen:

a) die Ausweise, mit denen sie in ihr Hoheitsgebiet eingereist sind;

b) eine von der zuständigen Behörde des Heimat- oder Herkunftsstaats ausgestellte Bescheinigung, in der das Verwandtschaftsverhältnis bestätigt wird;

c) für Personen, denen Unterhalt gewährt wird, eine von der zuständigen Behörde des Heimat- oder Herkunftsstaats ausgestellte Bescheinigung, in der bestätigt wird, dass die in Abs. 1 genannte Person ihnen Unterhalt gewährt oder sie in diesem Staat mit ihr in einer häuslichen Gemeinschaft leben.

(4) Die einem Familienangehörigen erteilte Aufenthaltserlaubnis hat die gleiche Gültigkeit wie die der Person, von der das Recht hergeleitet ist.

(5) Der Ehegatte und die Kinder einer Person mit Aufenthaltsrecht, die noch nicht 21 Jahre alt oder unterhaltsberechtigt sind, haben ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit das Recht auf Zugang zu einer Erwerbstätigkeit.

(6) Die Kinder eines Staatsangehörigen einer Vertragspartei dürfen ungeachtet dessen, ob er im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei eine Erwerbstätigkeit ausübt oder keine Erwerbstätigkeit ausübt oder eine Erwerbstätigkeit ausgeübt hat, unter den gleichen Bedingungen wie die Staatsangehörigen des Aufnahmestaates, sofern sie in dessen Hoheitsgebiet wohnen, am allgemeinen Unterricht sowie an der Lehrlings- und Berufsausbildung teilnehmen.

Die Vertragsparteien unterstützen alle Bemühungen, durch die diesen Kindern ermöglicht werden soll, unter den besten Voraussetzungen an diesem Unterricht bzw. dieser Ausbildung teilzunehmen.

Art. 4 Verbleiberecht

(1) Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei und ihre Familienangehörigen haben nach Beendigung ihrer Erwerbstätigkeit ein Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei.

(2) Gemäß Art. 16 dieses Abkommens wird auf die Verordnung (EWG) Nr. 1251/70 (ABl. Nr. L 142, 1970, S. 24) und auf die Richtlinie 75/34/EWG (ABl. Nr. L 14, 1975, S. 10) Bezug genommen.

Art. 5 Öffentliche Ordnung

(1) Die auf Grund dieses Abkommens eingeräumten Rechte dürfen nur durch Maßnahmen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt sind, eingeschränkt werden.

(2) Gemäß Art. 16 dieses Abkommens wird auf die Richtlinien 64/221/EWG (ABl. Nr. 56, 1964, S. 850), 72/194/EWG (ABL. Nr. L 121, 1972, S. 32) und 75/35/EWG (ABl. Nr. L 14, 1975, S. 10) Bezug genommen.

II. Arbeitnehmer

Art. 6 Aufenthaltsregelung

(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist (im Folgenden «Arbeitnehmer» genannt) und mit einem Arbeitgeber des Aufnahmestaates ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mindestens einem Jahr eingegangen ist, erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Erlaubnis. Diese wird automatisch um mindestens fünf Jahre verlängert. Bei der ersten Verlängerung kann die Gültigkeitsdauer beschränkt werden, wenn der Inhaber seit mehr als zwölf aufeinander folgenden Monaten unfreiwillig arbeitslos ist; sie darf jedoch ein Jahr nicht unterschreiten.

(2) Ein Arbeitnehmer, der mit einem Arbeitgeber des Aufnahmestaates ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mehr als drei Monaten und weniger als einem Jahr eingegangen ist, erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer, die der Dauer des Arbeitsvertrags entspricht. Ein Arbeitnehmer, der ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von höchstens drei Monaten hat, benötigt keine Aufenthaltserlaubnis.

(3) Für die Erteilung der Aufenthaltserlaubnis dürfen die Vertragsparteien vom Arbeitnehmer nur die Vorlage folgender Unterlagen verlangen:

a) den Ausweis, mit dem er in ihr Hoheitsgebiet eingereist ist;

b) eine Einstellungserklärung des Arbeitgebers oder eine Arbeitsbescheinigung.

(4) Die Aufenthaltserlaubnis gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie erteilt hat.

(5) Aufenthaltsunterbrechungen, die sechs aufeinander folgende Monate nicht überschreiten, sowie eine durch Militärdienst gerechtfertigte Abwesenheit berühren nicht die Gültigkeit der Aufenthaltserlaubnis.

(6) Eine gültige Aufenthaltserlaubnis darf dem Arbeitnehmer nicht allein deshalb entzogen werden, weil er keine Beschäftigung mehr hat, entweder weil er infolge von Krankheit oder Unfall vorübergehend arbeitsunfähig ist oder weil er unfreiwillig arbeitslos geworden ist, sofern letzteres vom zuständigen Arbeitsamt ordnungsgemäß bestätigt wird.

(7) Die Erledigung der Formalitäten für die Erteilung der Aufenthaltserlaubnis darf die fristgerechte Erfüllung der von den Antragstellern geschlossenen Arbeitsverträge nicht behindern.

Art. 7 Abhängig beschäftigte Grenzgänger

(1) Ein abhängig beschäftigter Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.

(2) Die Grenzgänger benötigen keine Aufenthaltserlaubnis. Die zuständige Behörde des beschäftigenden Staates kann dem abhängig beschäftigten Grenzgänger jedoch eine Sonderbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren oder mit einer der Dauer der Beschäftigung entsprechenden Gültigkeitsdauer ausstellen, wenn diese mehr als drei Monate und weniger als ein Jahr beträgt. Diese Bescheinigung wird um mindestens fünf Jahre verlängert, sofern der Grenzgänger nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausübt.

(3) Die Sonderbescheinigung gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie ausgestellt hat.

Art. 8 Berufliche und geographische Mobilität

(1) Die Arbeitnehmer haben das Recht auf berufliche und geographische Mobilität im gesamten Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates.

(2) Die berufliche Mobilität umfasst den Wechsel des Arbeitgebers, der Arbeitsstelle, des Berufs und den Übergang von einer unselbstständigen zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die geographische Mobilität umfasst den Wechsel des Arbeits- und des Aufenthaltsortes.

Art. 9 Gleichbehandlung

(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

(2) Ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.

(3) Er kann mit dem gleichen Recht und unter den gleichen Bedingungen wie die inländischen Arbeitnehmer am Unterricht der Berufsschulen und der Umschulungszentren teilnehmen.

(4) Alle Bestimmungen in Tarif- oder Einzelarbeitsverträgen oder sonstigen Kollektivvereinbarungen betreffend den Zugang zur Beschäftigung, die Beschäftigung, die Entlohnung und alle übrigen Arbeits- und Kündigungsbedingungen sind von Rechts wegen insoweit nichtig, als sie für ausländische Arbeitnehmer, die Staatsangehörige der Vertragsparteien sind, diskriminierende Bedingungen vorsehen oder zulassen.

(5) Ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei beschäftigt ist, hat Anspruch auf gleiche Behandlung hinsichtlich der Zugehörigkeit zu Gewerkschaften und der Ausübung gewerkschaftlicher Rechte, einschließlich des Wahlrechts und des Zugangs zu Verwaltungs- oder Führungsämtern in einer Gewerkschaft; er kann von der Teilnahme an der Verwaltung von Körperschaften des öffentlichen Rechts und der Ausübung eines öffentlich-rechtlichen Amtes ausgeschlossen werden. Er hat ferner das Recht auf Wählbarkeit zu den Arbeitnehmervertretungen in den Betrieben.

Diese Bestimmungen berühren nicht die Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, durch die den Arbeitnehmern aus der anderen Vertragspartei im Aufnahmestaat weitergehende Rechte eingeräumt werden.

(6) Unbeschadet des Art. 26 dieses Anhangs genießt ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei beschäftigt ist, hinsichtlich einer Wohnung, einschließlich der Erlangung des Eigentums an der von ihm benötigten Wohnung, die gleichen Rechte und Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

Dieser Arbeitnehmer kann sich mit dem gleichen Recht wie inländische Arbeitnehmer in dem Gebiet, in dem er beschäftigt ist, in die Listen der Wohnungssuchenden der Orte, wo solche Listen geführt werden, einschreiben und genießt die damit verbundenen Vergünstigungen und Rangstellungen.

Seine im Herkunftsstaat verbliebene Familie wird zu diesem Zweck als in diesem Gebiet wohnend betrachtet, soweit auch für inländische Arbeitnehmer eine entsprechende Vermutung gilt.

Art. 10 Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung

Einem Staatsangehörigen einer Vertragspartei, der eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, kann das Recht auf eine Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung verweigert werden, sofern diese die Ausübung hoheitlicher Befugnisse umfasst und der Wahrung der allgemeinen Interessen des Staates oder anderer öffentlicher Körperschaften dient.

Art. 11 Zusammenarbeit im Bereich der Arbeitsvermittlung

Die Vertragsparteien arbeiten im Rahmen des EURES-Netzes (European Employment Services) vor allem im Bereich der Zusammenführung und des Ausgleichs von Stellenangeboten und Arbeitsgesuchen sowie im Bereich des Informationsaustausches über die Arbeitsmarktlage und die Lebens- und Arbeitsbedingungen zusammen.

III. Selbstständige

Art. 12 Aufenthaltsregelung

(1) Ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei, der sich zwecks Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei niederlassen will (im Folgenden «Selbstständiger» genannt), erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Erteilung, sofern er den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er zu diesem Zweck niedergelassen ist oder sich niederlassen will.

(2) Die Aufenthaltserlaubnis wird automatisch um mindestens fünf Jahre verlängert, sofern der Selbstständige den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt.

(3) Für die Erteilung der Aufenthaltserlaubnisse dürfen die Vertragsparteien vom Selbstständigen nur folgende Unterlagen verlangen:

a) den Ausweis, mit dem er in ihr Hoheitsgebiet eingereist ist;

b) den in den Absätzen 1 und 2 genannten Nachweis.

(4) Die Aufenthaltserlaubnis gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie erteilt hat.

(5) Aufenthaltsunterbrechungen, die sechs aufeinander folgende Monate nicht überschreiten, sowie eine durch Militärdienst gerechtfertigte Abwesenheit berühren nicht die Gültigkeit der Aufenthaltserlaubnis.

(6) Eine gültige Aufenthaltserlaubnis darf den in Abs. 1 genannten Personen nicht allein deshalb entzogen werden, weil sie auf Grund einer vorübergehenden Arbeitsunfähigkeit infolge von Krankheit oder Unfall keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben.

Art. 13 Selbstständige Grenzgänger

(1) Ein selbstständiger Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regeltäglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.

(2) Die selbstständigen Grenzgänger benötigen keine Aufenthaltserlaubnis.

Die zuständige Behörde des betreffenden Staates kann dem selbstständigen Grenzgänger jedoch eine Sonderbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren ausstellen, sofern er den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt oder ausüben will. Diese Bescheinigung wird um mindestens fünf Jahre verlängert, sofern der Grenzgänger nachweist, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt.

(3) Die Sonderbescheinigung gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie ausgestellt hat.

Art. 14 Berufliche und geographische Mobilität

(1) Der Selbstständige hat das Recht auf berufliche und geographische Mobilität im gesamten Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates.

(2) Die berufliche Mobilität umfasst den Wechsel des Berufs und den Übergang von einer selbstständigen zu einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit. Die geographische Mobilität umfasst den Wechsel des Arbeits- und des Aufenthaltsortes.

Art. 15 Gleichbehandlung

(1) Dem Selbstständigen wird im Aufnahmestaat hinsichtlich des Zugangs zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung eine Behandlung gewährt, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung.

(2) Art. 9 dieses Anhangs gilt sinngemäß für die in diesem Kapitel genannten Selbständigen.

Art. 16 Ausübung hoheitlicher Befugnisse

Dem Selbstständigen kann das Recht auf Ausübung einer Erwerbstätigkeit verweigert werden, die dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden ist.

IV. Erbringung von Dienstleistungen

Art. 17 Dienstleistungserbringer

Hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen gemäß Art. 5 dieses Abkommens ist Folgendes untersagt:

a) Beschränkung grenzüberschreitender Dienstleistungen im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, deren Dauer 90 tatsächliche Arbeitstage pro Kalenderjahr nicht überschreitet;

b) Beschränkung der Einreise und des Aufenthalts in den Fällen nach Art. 5 Abs. 2 dieses Abkommens für folgende Personen:

i) Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft oder der Schweiz, die Dienstleistungserbringer sind und im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei als der des Dienstleistungsempfängers niedergelassen sind;

ii) Arbeitnehmer eines Dienstleistungserbringers – unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit – , die in den regulären Arbeitsmarkt einer Vertragspartei integriert sind und zwecks Erbringung einer Dienstleistung in das Gebiet einer anderen Vertragspartei entsandt werden, unbeschadet des Art. 1.

Art. 18

Art. 17 dieses Anhangs gilt für die Gesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaft oder nach schweizerischem Recht gegründet wurden und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung im Gebiet einer Vertragspartei haben.

Art. 19

Der Dienstleistungserbringer, der zur Erbringung von Dienstleistungen berechtigt ist oder dem eine entsprechende Erlaubnis erteilt wurde, kann seine Tätigkeit vorübergehend im Staat der Erbringung der Dienstleistung nach Maßgabe dieses Anhangs und der Anhänge II und III unter den gleichen Bedingungen ausüben, wie dieser Staat sie für seine eigenen Staatsangehörigen vorschreibt.

Art. 20

(1) Die Personen nach Art. 17 Buchstabe b dieses Anhangs, die zur Erbringung von Dienstleistungen berechtigt sind, benötigen für Aufenthalte von höchstens 90 Tagen keine Aufenthaltserlaubnis. Der Ausweis nach Art. 1, mit dem sie eingereist sind, ist auch für ihren Aufenthalt gültig.

(2) Die Personen nach Art. 17 Buchstabe b dieses Anhangs, die zur Erbringung von Dienstleistungen mit einer Dauer von mehr als 90 Tagen berechtigt sind oder denen eine Erlaubnis zur Erbringung einer Dienstleistung erteilt wurde, erhalten zur Feststellung dieses Rechts eine Aufenthaltserlaubnis, deren Gültigkeitsdauer der Dauer der Dienstleistung entspricht.

(3) Das Aufenthaltsrecht erstreckt sich auf das gesamte Hoheitsgebiet der Schweiz beziehungsweise des betreffenden Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft.

(4) Für die Erteilung der Aufenthaltserlaubnisse dürfen die Vertragsparteien von den Personen nach Art. 17 Buchstabe b dieses Anhangs nur Folgendes verlangen:

a) den Ausweis, mit dem er in ihr Hoheitsgebiet eingereist sind,

b) den Nachweis dafür, dass sie eine Dienstleistung erbringen oder erbringen wollen.

Art. 21

(1) Die Gesamtdauer einer Dienstleistung nach Art. 17 Buchstabe a dieses Anhangs, unabhängig davon, ob es sich um eine ununterbrochene Dienstleistung oder um aufeinander folgende Dienstleistungen handelt, darf 90 tatsächliche Arbeitstage pro Kalenderjahr nicht überschreiten.

(2) Abs. 1 lässt die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen des Dienstleistungserbringers hinsichtlich der Gewährleistungspflicht gegenüber dem Empfänger der Dienstleistung unberührt und gilt nicht im Falle höherer Gewalt.

Art. 22

(1) Von der Anwendung der Bestimmungen der Art. 17 und 19 dieses Anhangs ausgenommen sind die Tätigkeiten, die auch nur gelegentlich die Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Gebiet der betroffenen Vertragspartei umfassen.

(2) Die Art. 17 und 19 dieses Anhangs sowie die auf Grund dieser Art. getroffenen Maßnahmen lassen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen für die im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen entsandten Arbeitnehmer unberührt. Gemäß Art. 16 dieses Abkommens wird auf die Richtlinie 96/71/EG vom 16. Dezember 1996 (ABl. Nr. L 18, 1997, S. 1) über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen Bezug genommen.

(3) Art. 17 Buchstabe a und Art. 19 dieses Anhangs lassen die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens bestehenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften jeder Vertragspartei in folgenden Bereichen unberührt:

i) Tätigkeiten der Arbeitsvermittlungs- und -verleihunternehmen;

ii) Finanzdienstleistungen, für die im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei eine vorherige Genehmigung erforderlich ist und deren Erbringer der Aufsicht der Behörden dieser Vertragspartei unterliegen.

(4) Art. 17 Buchstabe a und Art. 19 dieses Anhangs lassen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften jeder Vertragspartei betreffend die Erbringung von Dienstleistungen mit einer Dauer von höchstens 90 tatsächlichen Arbeitstagen unberührt, sofern diese aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind.

Art. 23 Dienstleistungsempfänger

(1) Für Aufenthalte von höchstens drei Monaten benötigt der Dienstleistungsempfänger nach Art. 5 Abs. 3 dieses Abkommens keine Aufenthaltserlaubnis. Für Aufenthalte von mehr als drei Monaten erhält er eine Aufenthaltserlaubnis, deren Gültigkeitsdauer der Dauer der Dienstleistung entspricht. Der Dienstleistungsempfänger kann während der Dauer seines Aufenthalts von der Sozialhilfe ausgeschlossen werden.

(2) Die Aufenthaltserlaubnis gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie erteilt hat.

V. Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben

Art. 24 Aufenthaltsregelung

(1) Eine Person, die die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei besitzt und keine Erwerbstätigkeit im Aufenthaltsstaat ausübt und dort kein Aufenthaltsrecht auf Grund anderer Bestimmungen dieses Abkommens hat, erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren, sofern sie den zuständigen nationalen Behörden den Nachweis dafür erbringt, dass sie für sich selbst und ihre Familienangehörigen über

a) ausreichende finanzielle Mittel verfügt, so dass sie während ihres Aufenthalts keine Sozialhilfe in Anspruch nehmen müssen;

b) einen Krankenversicherungsschutz verfügt, der sämtliche Risiken abdeckt.

Die Vertragsparteien können, wenn sie dies für erforderlich erachten, nach Ablauf der beiden ersten Jahre des Aufenthalts eine Erneuerung der Aufenthaltserlaubnis verlangen.

(2) Die finanziellen Mittel gelten als ausreichend, wenn sie den Betrag übersteigen, unterhalb dessen die eigenen Staatsangehörigen auf Grund ihrer persönlichen Situation und gegebenenfalls derjenigen ihrer Familienangehörigen Anspruch auf Fürsorgeleistungen haben. Ist diese Bedingung

nicht anwendbar, so gelten die finanziellen Mittel des Antragstellers als ausreichend, wenn sie die von der Sozialversicherung des Aufnahmestaates gezahlte Mindestrente übersteigen.

(3) Die Personen, die ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von weniger als einem Jahr im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei innehatten, dürfen sich dort aufhalten, sofern sie die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen. Das ihnen gemäß den innerstaatlichen Rechtsvorschriften, gegebenenfalls ergänzt durch die Bestimmungen des Anhangs II, zustehende Arbeitslosengeld ist als finanzielle Mittel im Sinne des Abs. 1 Buchstabe a und des Abs. 2 anzusehen.

(4) Eine Aufenthaltserlaubnis, deren Gültigkeit auf die Dauer der Ausbildung oder, wenn die Dauer der Ausbildung ein Jahr übersteigt, auf ein Jahr beschränkt ist, wird dem Studierenden erteilt, der nicht auf Grund einer anderen Bestimmung dieses Abkommens über ein Aufenthaltsrecht im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei verfügt, sofern er durch eine Erklärung oder durch andere, zumindest gleichwertige Mittel seiner Wahl den betreffenden nationalen Behörden gegenüber glaubhaft macht, dass er über finanzielle Mittel verfügt, so dass er selber, sein Ehegatte und ihre unterhaltsberechtigten Kinder während ihres Aufenthalts keine Sozialhilfe des Aufnahmestaates in Anspruch nehmen müssen; dies gilt unter der Bedingung, dass er in einer anerkannten Lehranstalt zur Hauptsache zum Erwerb einer beruflichen Bildung eingeschrieben ist und dass er über einen Krankenversicherungsschutz verfügt, der sämtliche Risiken abdeckt. Dieses Abkommen regelt weder den Zugang zur Ausbildung noch die Unterhaltsbeihilfen für die unter diesen Art. fallenden Studierenden.

(5) Die Aufenthaltserlaubnis wird automatisch um mindestens fünf Jahre verlängert, solange die Aufnahmebedingungen erfüllt werden. Die Aufenthaltserlaubnis des Studierenden wird jährlich um einen der Restdauer der Ausbildung entsprechenden Zeitraum verlängert.

(6) Aufenthaltsunterbrechungen, die sechs aufeinander folgende Monate nicht überschreiten, sowie eine durch Militärdienst gerechtfertigte Abwesenheit berühren nicht die Gültigkeit der Aufenthaltserlaubnis.

(7) Die Aufenthaltserlaubnis gilt für das gesamte Hoheitsgebiet des Staates, der sie erteilt hat.

(8) Das Aufenthaltsrecht besteht so lange, wie die Berechtigten die Bedingungen des Abs. 1 erfüllen.

VI. Erwerb von Immobilien

Art. 25

(1) Der Staatsangehörige einer Vertragspartei, der ein Aufenthaltsrecht hat und seinen Hauptwohnsitz im Aufnahmestaat nimmt, hat hinsichtlich des Erwerbs von Immobilien die gleichen Rechte wie die Inländer. Er kann unabhängig von der Dauer seiner Beschäftigung jederzeit nach den geltenden innerstaatlichen Regeln seinen Hauptwohnsitz im Aufnahmestaat nehmen. Das Verlassen des Aufnahmestaates bedingt keine Veräußerungspflicht.

(2) Der Staatsangehörige einer Vertragspartei, der ein Aufenthaltsrecht hat und seinen Hauptwohnsitz nicht im Aufnahmestaat nimmt, hat hinsichtlich des Erwerbs der für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienenden Immobilien die gleichen Rechte wie die Inländer; diese Rechte bedingen keine Veräußerungspflicht beim Verlassen des Aufnahmestaates. Ferner kann ihm der Erwerb einer Zweitwohnung oder einer Ferienwohnung bewilligt werden. Für diese Kategorie von Staatsangehörigen lässt dieses Abkommen die geltenden Regeln für die bloße Kapitalanlage und den Handel mit unbebauten Grundstücken und Wohnungen unberührt.

(3) Ein Grenzgänger hat hinsichtlich des Erwerbs einer für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienenden Immobilie und einer Zweitwohnung die gleichen Rechte wie die Inländer; diese Rechte bedingen keine Veräußerungspflicht beim Verlassen des Aufnahmestaates. Ferner kann ihm der Erwerb einer Ferienwohnung gestattet werden. Für diese Kategorie von Staatsangehörigen lässt

dieses Abkommen die geltenden Regeln des Aufnahmestaates für die bloße Kapitalanlage und den Handel mit unbebauten Grundstücken und Wohnungen unberührt.

VII. Übergangsbestimmungen und Weiterentwicklung des Abkommens

Art. 26 Allgemeines

(1) Werden die Beschränkungen des Art. 10 dieses Abkommens angewandt, so ergänzen bzw. ersetzen die Bestimmungen dieses Kapitels die übrigen Bestimmungen dieses Anhangs.

(2) Werden die Beschränkungen des Art. 10 dieses Abkommens angewandt, so ist für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit eine Aufenthaltserlaubnis und/oder Arbeitserlaubnis erforderlich.

Art. 27 Aufenthaltsregelung für Arbeitnehmer

(1) Die Aufenthaltserlaubnis eines Arbeitnehmers, der einen Arbeitsvertrag mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr hat, wird bis zu einer Gesamtdauer von weniger als 12 Monaten verlängert, sofern der Arbeitnehmer den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann. Eine neue Aufenthaltserlaubnis wird erteilt, sofern der Arbeitnehmer nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann und die Höchstzahlen nach Art. 10 dieses Abkommens nicht erreicht sind. Es besteht keine Verpflichtung gemäß Art. 24 dieses Anhangs, das Land zwischen zwei Arbeitsverhältnissen zu verlassen.

(2) Während des in Art. 10 Absätze 2, 2a, 2b, 4a, 4b und 4c dieses Abkommens genannten Zeitraums kann eine Vertragspartei für die Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis die Vorlage eines schriftlichen Arbeitsvertrags oder einer Einstellungszusage verlangen.

(3) a) Die Personen, die zuvor im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates befristete Arbeitsverhältnisse während mindestens 30 Monaten innehatten, haben automatisch das Recht, ein unbefristetes Arbeitsverhältnis einzugehen. Eine etwaige Ausschöpfung der garantierten Anzahl Aufenthaltserlaubnisse kann ihnen gegenüber nicht geltend gemacht werden.

b) Die Personen, die zuvor im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates saisonale Arbeitsverhältnisse während einer Gesamtdauer von mindestens 50 Monaten in den letzten 15 Jahren innehatten und die Voraussetzungen für die Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis gemäß Buchstabe a nicht erfüllen, haben automatisch das Recht, ein unbefristetes Arbeitsverhältnis einzugehen.

Art. 28 Abhängig beschäftigte Grenzgänger

(1) Ein abhängig beschäftigter Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit rechtmäßigem Wohnsitz im Grenzgebiet der Schweiz oder ihrer Nachbarstaaten, der im Grenzgebiet der anderen Vertragspartei eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Hauptwohnsitz zurückkehrt. Als Grenzgebiete im Sinne dieses Abkommens gelten die Gebiete, die in den Abkommen zwischen der Schweiz und ihren Nachbarstaaten über den kleinen Grenzverkehr festgelegt sind.

(2) Die Sonderbescheinigung gilt für das gesamte Grenzgebiet des Staates, der sie ausgestellt hat.

Art. 29 Rückkehrrecht der Arbeitnehmer

(1) Ein Arbeitnehmer, der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens einem Jahr innehatte und das Aufnahmeland

verlassen hat, hat innerhalb von sechs Jahren nach seiner Ausreise ein Anrecht auf bevorrechtigten Zugang innerhalb der für seine Aufenthaltserlaubnis geltenden Quote, sofern er nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann.

(2) Ein Grenzgänger hat innerhalb von sechs Jahren nach Beendigung seiner vorherigen ununterbrochenen Erwerbstätigkeit von drei Jahren ein Anrecht auf eine neue Sonderbescheinigung vorbehaltlich einer Kontrolle der Entlohnungs- und Arbeitsbedingungen, wenn es sich um einen Arbeitnehmer handelt, während der ersten beiden Jahre nach Inkrafttreten dieses Abkommens, sofern er den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann.

(3) Jugendliche, die das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach einem Aufenthalt von mindestens fünf Jahren vor Vollendung ihres 21. Lebensjahres verlassen, haben innerhalb einer Frist von vier Jahren ein Anrecht auf Rückkehr und Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

Art. 30 Geographische und berufliche Mobilität der Arbeitnehmer

(1) Der Arbeitnehmer, der eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von weniger als einem Jahr besitzt, hat während 12 Monaten nach Beginn seiner Beschäftigung ein Anrecht auf berufliche und geographische Mobilität. Der Übergang von einer unselbstständigen zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ist unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Art. 10 dieses Abkommens möglich.

(2) Die den abhängig beschäftigten Grenzgängern erteilten Sonderbescheinigungen berechtigen zur beruflichen und geographischen Mobilität innerhalb der gesamten Grenzgebiete der Schweiz und ihrer Nachbarstaaten.

Art. 31 Aufenthaltsregelung für Selbstständige

Ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei, der sich zwecks Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit (im Folgenden «Selbstständiger» genannt) im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei niederlassen will, erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von sechs Monaten. Er erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren, sofern er den zuständigen nationalen Behörden vor Ablauf des Sechsmonatszeitraums nachweist, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt. Dieser Sechsmonatszeitraum kann bei Bedarf um höchstens zwei Monate verlängert werden, wenn echte Aussichten auf Erbringung dieses Nachweises bestehen.

Art. 32 Selbstständige Grenzgänger

(1) Ein selbstständiger Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit rechtmäßigem Wohnsitz im Grenzgebiet der Schweiz oder ihrer Nachbarstaaten, der im Grenzgebiet der anderen Vertragspartei eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Hauptwohnsitz zurückkehrt. Als Grenzgebiete im Sinne dieses Abkommens gelten die in den Abkommen zwischen der Schweiz und ihren Nachbarstaaten über den kleinen Grenzverkehr festgelegten Gebiete.

(2) Ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei, der als selbstständiger Grenzgänger eine Erwerbstätigkeit im Grenzgebiet der Schweiz oder ihrer Nachbarstaaten ausüben will, erhält im Voraus eine Sonderbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von sechs Monaten. Er erhält eine Sonderbescheinigung mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren, sofern er vor Ablauf des Sechsmonatszeitraums den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt. Dieser Sechsmonatszeitraum kann bei Bedarf um höchstens zwei Monate verlängert werden, wenn echte Aussichten auf die Erbringung dieses Nachweises bestehen.

(3) Die Sonderbescheinigung gilt für das gesamte Grenzgebiet des Staates, der sie ausgestellt hat.

Art. 33 Rückkehrrecht der Selbstständigen

(1) Ein Selbständiger, der eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren innehatte und den Aufnahmestaat verlassen hat, erhält innerhalb von sechs Jahren nach seiner Ausreise ohne weiteres eine neue Aufenthaltserlaubnis, sofern er bereits während eines ununterbrochenen Zeitraums von drei Jahren im Aufnahmeland gearbeitet hat und den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann.

(2) Ein selbstständiger Grenzgänger erhält innerhalb von sechs Jahren nach Beendigung seiner vorherigen ununterbrochenen Erwerbstätigkeit von vier Jahren ohne weiteres eine neue Sonderbescheinigung, sofern er den zuständigen nationalen Behörden nachweist, dass er eine Erwerbstätigkeit ausüben kann.

(3) Die Jugendlichen, die das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei nach mindestens fünfjährigem Aufenthalt vor Vollendung ihres 21. Lebensjahres verlassen, haben innerhalb einer Frist von vier Jahren das Recht auf Rückkehr und Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

Art. 34 Geographische und berufliche Mobilität der Selbstständigen

Die den selbstständigen Grenzgängern ausgestellten Sonderbescheinigungen berechtigen zur beruflichen und geographischen Mobilität innerhalb des Grenzgebiets der Schweiz und ihrer Nachbarstaaten. Die im Voraus erteilte Aufenthaltserlaubnis (bzw. Sonderbescheinigung für Grenzgänger) mit einer Gültigkeitsdauer von sechs Monaten berechtigt nur zur geographischen Mobilität.

[…]

Anhänge II bis V hier nicht abgedruckt

Sonstige Bilaterale Verträge[1]

1. Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Errichtung nebeneinanderliegender Grenzabfertigungsstellen und die Grenzabfertigung in Verkehrsmitteln während der Fahrt vom 01.06.1961 (AS 1964 391; BBl 1963 II S. 1053)

2. Vertrag zwischen der Schweiz und dem Großherzogtum Baden betreffend die Verbindung der thurgauischen Seetalbahn mit der Großherzoglichen Staatsbahn (BS 13 294; BBl 1870 III S. 1050)

   Hinweis auf Art. 5 des Abkommens zur Besteuerung von Arbeitnehmern des Badischen Bahnhofs in Basel.

[1] Hier nicht abgedruckt