

Übernachtung außerhalb des Krankenhausgeländes während der Rufbereitschaften an.

Der BFH stellte weiterhin fest, dass für die Anwendung der Grenzgängerregelung keine Mindestanzahl von Grenzübertretungen pro Woche oder Monat erforderlich sei. Dies ergebe sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA Schweiz 1971/2010, da sich die Tatbestandsvoraussetzung „regelmäßig“ nur auf das Wort „zurückkehrt“ beziehe. Daraus folge, dass die regelmäßige Rückkehr nur an den jeweiligen Tätigkeitstagen notwendig sei. Dagegen werde nicht verlangt, dass eine regelmäßige und nicht nur gelegentliche Rückkehr zum Wohnort bezogen auf das gesamte Jahr vorliege. Zwar stehe diese Auslegung im Widerspruch zur Regelung des § 7 KonsVerCHEV, wonach eine regelmäßige Rückkehr bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen ausscheidet, wenn sich der Arbeitnehmer nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort zurückbegibt. Diese Regelung der Konsultationsvereinbarung sei allerdings mit dem eindeutigen Wortlaut des Abkommens nicht vereinbar und verstoße damit gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes. Daher sei sie für den BFH nicht bindend.

→ **Konsequenzen für die Praxis:** Das Urteil des BFH ist überzeugend. Es trägt zu einem besseren Verständnis des Grenzgängerbegriffs in Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 bei.

Der BFH hatte bereits in früheren Urteilen festgestellt (s. BFH v. 13.11.2013 – I R 23/12, BFHE 244, 270 = ISR 2014, 195 m. Anm. Kempermann = FR 2014, 714; BFH v. 27.8.2008 – I R 64/07, BFHE 222, 533 = FR 2009, 344; BFH v. 27.8.2008 – I R 10/07, BHE 222, 546), dass mehrtägige Bereitschaftsdienste als Einheit zu betrachten sind. Für die Anzahl der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage ist allein die Rückkehr oder Nichtrückkehr am Ende eines mehrtägigen Arbeitseinsatzes maßgeblich. In seinem hier besprochenen Urteil hat der BFH nun klargestellt, dass diese Betrachtungsweise auch bei einer nur geringfügigen Beschäftigung in der Schweiz maßgeblich ist.

Eine weitere wesentliche Aussage des Urteils ist, dass die Grenzgängerregelung des DBA Schweiz 1971/2010 keine Mindestanzahl an Grenzübertretungen voraussetzt. Diese Auffassung war zuvor zumindest zweifelhaft, da die Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz eine regelmäßige Rückkehr zum Wohnort verlangte. Nach der Konsultationsvereinbarung entfiel die Grenzgängereigenschaft, wenn sich der Steuerpflichtige bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurück begibt. Der BFH hat diese Regelung der Konsultationsvereinbarung nun verworfen, da sie nicht mit dem klaren Wortlaut des DBA vereinbar ist. Interessant ist allerdings die Frage, warum sich die Finanzverwaltung nicht an ihre eigene Konsultationsvereinbarung gebunden fühlte. Nach § 7 dieser Konsultationsvereinbarung hätte das Finanzamt den Steuerpflichtigen eigentlich nicht als Grenzgänger einstufen dürfen und hätte daher die Einkünfte aus der Schweiz freistellen müssen.

Das BMF wird nun sein Schreiben v. 19.9.1994 (BMF IV C 6-S 1301 Schz-60/94, BStBl. I 1994, 683) an das Besprechungsurteil anpassen müssen.

Die Aussagen des Urteils beschränken sich allerdings nur auf das DBA mit der Schweiz. Andere DBA mit Grenzgängerregelungen sind von dem Urteil nicht betroffen. So setzt die Anwendung des Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich 2000 i.V.m. Nr. 8 des Protokolls und der Art. 13 Abs. 5, Art. 13a DBA Frankreich 1959/2015 voraus, dass der Steuerpflichtige im Grenzgebiet eines Vertragsstaates wohnt und im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates arbeitet. Bei einer – wie im Ausgangssachverhalt – großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort sind die Grenzgängerregelungen der DBA Österreich 2000 und Frankreich 1959/2015 nicht einschlägig.

Als Konsequenz des Urteils ergibt sich, dass nicht die Schweiz, sondern Deutschland zur Besteuerung der in der Schweiz erzielten Einkünfte befugt ist. Gemäß Art. 15a Abs. 1 S. 2 DBA Schweiz 1971/2010 darf die Schweiz maximal eine Steuer i.H.v. 4,5 % des Bruttobetrages der Vergütungen erheben. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist die in der Schweiz erhobene Steuer von maximal 4,5 % des Bruttobetrages auf die inländische Einkommensteuerschuld anzurechnen. Eine in der Schweiz erhobene höhere Steuer ist in Deutschland nicht anrechenbar und muss in der Schweiz rückerstattet werden. Sollte allerdings die Schweiz den Grenzgängerbegriff anders auslegen und eine Anwendung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 verneinen, so käme es zu einer Doppelbesteuerung. Diese Doppelbesteuerung könnte nur durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1-4 bzw. ein Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 DBA Schweiz 1971/2010 vermieden werden.

Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. (NYU), Wirtschaftsuniversität Wien

Grenzgängereigenschaft nach dem DBA Deutschland-Schweiz 1971/2010

DBA CHE Art. 15a; GG Art. 20 Abs. 2; KonsVerCHEV § 7

1. Der Grenzgängerbegriff des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 setzt keine Mindestanzahl an Grenzübertretungen pro Woche oder Monat voraus. Die anders lautende Regelung des § 7 KonsVerCHEV verstößt gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes.

2. [D]iese Sichtweise [entspricht] auch dem Zweck der Grenzgängerregelung, der aus den Kriterien des Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 deutlich wird und darauf gerichtet ist, einer engeren Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat Rechnung zu tragen. Im Zusammenhang mit einer Rückkehr des Arbeitnehmers von Geschäftsreisen aus einem Drittland hat der Senat hierzu ausgeführt, dass eine tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz nicht zu einer Lockerung dieser Bindung führen kann. Vielmehr hat jede tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz – unabhängig von ihrem Ausgangspunkt – eine Stärkung der Bindung zum Ansässigkeitsstaat zur Folge (vgl. Senatsurteil in BFHE 271, 120 m.w.N.). Hier von ausgehend kann allein der Umstand, dass der Arbeitsort in dem anderen Vertragsstaat nur selten aufgesucht wird, ebenfalls nicht zu einer Lockerung der Bindung an den Ansässigkeitsstaat und damit nicht zu einem Ausschluss der Anwendung der Grenzgängerregelung führen. (Rz. 25) *(alle amtl.)*

BFH, Ur. v. 28.6.2022 – I R 24/21, ECLI:DE:BFH:2022:U.280622.IR24.21.0

→ **Das Problem:** Der Steuerpflichtige hatte seinen Wohnsitz in Deutschland und war als Prokurist bei einer Schweizerischen Aktiengesellschaft angestellt tätig. Des Weiteren war er auch bei einer US-Gesellschaft angestellt. In dem Arbeitsvertrag mit der Schweizerischen AG war eine Arbeitszeit von drei Tagen pro Monat vereinbart. Der Steuerpflichtige suchte aber nur an ein bis zwei Tagen seinen Arbeitsplatz in der Schweiz auf. Er unternahm zahlreiche Dienstreisen für die Schweizerische und die US-Gesellschaft.

Streitig war die Besteuerung des von der Schweizerischen Aktiengesellschaft gezahlten Arbeitslohnes. Das Finanzamt stufte den Steuerpflichtigen als Grenzgänger i.S.v. Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 ein und sah daher eine Besteuerung dieser Einkünfte in Deutschland vor. Der Steuerpflichtige sah sich dagegen – wegen der hohen Zahl der Nichtrückkehrtage – nicht als Grenzgänger an. Seiner Ansicht nach unterfielen die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Prokurist dem Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971/2010, wonach die Schweiz als Sitzstaat der Gesellschaft vorrangig zur Besteuerung befugt war. Deutschland müsste dann die von der Schweizerischen Gesellschaft gezahlten Einkünfte nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1971/2010 freistellen. Nach erfolglosem Einspruch legte der Steuerpflichtige Klage gegen den Steuerbescheid beim FG Baden-Württemberg ein.

→ Die Entscheidung des Gerichts:

► Die Entscheidung des FG

Das FG Baden-Württemberg (FG Baden-Württemberg v. 22.3.2021 – FG BW v. 22.4.2021 – 3 K 2357/19, EFG 2021, 1520) entschied zugunsten der Finanzverwaltung und stufte den Steuerpflichtigen ebenfalls als Grenzgänger ein. Das FG Baden-Württemberg entschied, dass der Steuerpflichtige die Grenze zur Schweiz nicht nur gelegentlich überquert habe, obwohl er nach seinem Arbeitsvertrag nur an drei Tagen pro Monat für die Schweizerische AG tätig geworden sei. Die anders lautende Regelung des § 7 der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz vom 20.12.2010 (BStBl. I 2011, 146) sei mit dem Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens nicht vereinbar und sei daher wegen Verstoßes gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes unwirksam. Der Steuerpflichtige legte daraufhin Revision zum BFH ein.

► Die Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Er sah ebenfalls die Grenzgängereigenschaft des Steuerpflichtigen nach Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 als gegeben an. Daher waren die von der Schweizerischen AG gezahlten Einkünfte in Deutschland nicht nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1971/2010 von der Besteuerung freizustellen.

Der BFH stellte fest, dass auf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Prokurist grundsätzlich die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971/2010 zur Anwendung komme. Hier werde die Anwendung dieser Vorschrift allerdings durch die speziellere Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 verdrängt. Der Steuerpflichtige sei als Grenzgänger i.S.v. Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 einzustufen. Grenzgänger sei jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von

dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Der Steuerpflichtige sei allerdings dann nicht mehr als Grenzgänger anzusehen, wenn er an mehr als sechzig Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehre. Nach Nr. II.2. des Verhandlungsprotokolls seien als Arbeitstage die im Arbeitsvertrag vereinbarten Tage anzusehen. Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tageweise im anderen Vertragsstaat beschäftigt seien, sei die Anzahl von sechzig unschädlichen Nichtrückkehrtagen proportional im Verhältnis der Arbeitstage herabzusetzen. Im vorliegenden Fall scheitere die Grenzgängereigenschaft des Steuerpflichtigen jedenfalls nicht am Überschreiten der Schwelle der schädlichen Nichtrückkehrtage. Mit nur zwei nachgewiesenen Nichtrückkehrtagen sei die proportional gekürzte Schwelle der schädlichen Nichtrückkehrtage nicht überschritten worden.

Der BFH führte weiterhin aus, dass Dienstreisen nur dann zu schädlichen Nichtrückkehrtagen führen können, wenn sie überwiegend durch das Beschäftigungsverhältnis mit der Schweizerischen AG veranlasst seien. Längere Dienstreisen, die der Steuerpflichtige für die US-Gesellschaft unternommen habe, können daher in die Berechnung der schädlichen Nichtrückkehrtage nicht einbezogen werden.

Des Weiteren stellte der BFH fest, dass die Anwendung der Grenzgängerregelung nach Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 keine Mindestanzahl von Grenzübertritten pro Woche oder pro Monat vorsehe. Dies folge bereits aus dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA Schweiz 1971/2010, da sich das Tatbestandsmerkmal „regelmäßig“ nur auf das Verb „zurückkehrt“ beziehe. Ein Steuerpflichtiger sei daher bereits dann als Grenzgänger anzusehen, wenn er nach Abschluss seiner Arbeitstätigkeit regelmäßig und nicht nur gelegentlich an seinen Wohnort zurückkehre. Für diese Auslegung spreche auch die Vorschrift des Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA Schweiz 1971/2010, wonach die Grenzgängereigenschaft unter bestimmten Voraussetzungen entfalle, wenn der Steuerpflichtige „nicht jeweils nach Arbeitsende an ... [seinen] Wohnsitz [zurückkehre]“. Eine absolute Mindestzahl an Einsatztagen am Arbeitsort lasse sich diesem Wortlaut nicht entnehmen.

Sinn und Zweck der Grenzgängerregelung sei, der engen Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat Rechnung zu tragen. Wenn der Steuerpflichtige den Arbeitsort im anderen Vertragsstaat nicht an allen vertraglich vereinbarten Arbeitstagen aufsuche, führe dies nicht zu einer Lockerung, sondern ganz im Gegenteil zu einer Stärkung der Bindung an den Ansässigkeitsstaat und könne daher nicht zu einem Ausschluss der Anwendung der Grenzgängerregelung führen.

Zwar scheidet nach § 7 der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz vom 20.12.2010 eine Anwendung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 aus, wenn der Steuerpflichtige sich nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurück begeben. Diese Konsultationsvereinbarung sei aber mit dem klaren Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens nicht vereinbar und sei somit wegen Verstoßes gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) zu verwerfen.

→ **Konsequenzen für die Praxis:** Das Urteil liegt auf einer Linie mit der vorstehenden Entscheidung des BFH v. 1.6.2022 – I R 32/19. Auch in diesem Urteil entschied der BFH, dass die

Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 auf Steuerpflichtige zur Anwendung kommen kann, die nur wenige Tage im Jahr im anderen Vertragsstaat tätig sind. In beiden Urteilen verwarf der BFH die Vorschrift des § 7 der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz.

Interessant an diesem Urteil I R 24/21 ist zum einen die Zuordnung von Nichtrückkehrtagen zur Tätigkeit in der Schweiz im Falle von Arbeitgebern in mehreren Ländern. Bei länger andauernden Dienstreisen ist darauf abzustellen, ob diese überwiegend durch das jeweilige Beschäftigungsverhältnis in der Schweiz veranlasst sind. Bei mehreren Arbeitgebern in der Schweiz hatte der BFH noch entschieden (BFH v. 30.5.2018 – I R 62/16, BFHE 262, 54 = ISR 2019, 5 = FR 2020, 46), dass die Nichtrückkehrtage für alle Arbeitsverhältnisse zusammen zu berechnen sind; eine gesonderte Berechnung der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage nach einzelnen Arbeitgebern hatte der BFH abgelehnt.

Wichtig an der Entscheidung ist weiterhin, dass für die Eigenschaft als Grenzgänger eine Mindestanzahl von Grenzübertritten im Jahr nicht notwendig ist. Dies ist insbesondere für die Fälle des Homeoffice von großer Bedeutung. Der BFH kam zu dem Schluss, dass bei einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat die Bindung des Steuerpflichtigen an den Ansässigkeitsstaat sogar noch größer ist als bei einem täglichen Pendeln an den Arbeitsort im anderen Vertragsstaat. Sinn und Zweck der Regelung rechtfertigt daher eine Anwendung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2020 auch auf Steuerpflichtige, die nur gelegentlich die Grenze überschreiten. Fraglich ist allerdings, ob nicht gerade im Falle des Homeoffice eine zumindest geringe Anzahl an Grenzübertritten notwendig ist. Insbesondere bei Vorstandsmitgliedern, Geschäftsführern und Prokuristen

sieht Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971/2020 auch bei ausschließlicher Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung im Sitzstaat der Gesellschaft vor. Eine Verlegung der Tätigkeit in den Ansässigkeitsstaat führt bei Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971/2020 daher gerade nicht zu einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.

Die Feststellung, dass für die Anwendung der Grenzgängerregelung keine Mindestanzahl an Grenzübertritten notwendig ist, ist auch für die anderen Doppelbesteuerungsabkommen mit Grenzgängerregelung (Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich 2000 i.V.m. Nr. 8 des Protokolls und Art. 13 Abs. 5, Art. 13a DBA Frankreich 1959/2015) von großer Bedeutung.

Eine Freistellung der Einkünfte in Deutschland kann der Steuerpflichtige bei Vorliegen einer ausreichenden Anzahl von beruflich bedingten Nichtrückkehrtagen erreichen. Für die Anzahl der Übernachtungen in der Schweiz und für deren berufliche Veranlassung liegt allerdings die objektive Beweislast beim Steuerpflichtigen (s. BFH v. 28.6.2022 – I R 24/21, EStB 2023, 50 [Bleschick]). Die Beweislastverteilung ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 S. 5 des Zustimmungsgesetzes vom 30.9.1993 (BGBl. II 1993, 1886). Der Arbeitgeber hat dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Tage der Nichtrückkehr auf Grund der Arbeitsausübung zu bescheinigen. Eine solche Bescheinigung ist allerdings für die Finanzverwaltung und die Gerichte nicht bindend (s. Nr. II.5 S. 2 des Verhandlungsprotokolls).

Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. (NYU), Wirtschaftsuniversität Wien

Europäisches Steuerrecht

Aufsätze

Dr. Hendrik Hübner / Dipl. Finw. Julius Berg

Umgehung der Wegzugsbesteuerung durch die Vereinbarung einer Wertpapierleihe?

Der mit der Besteuerung sämtlicher im Inland erzielter Wertzuwächse ohne einen zwingend korrespondierenden Zufluss von Gewinnen einhergehende Liquiditätsnachteil stellt für Steuerpflichtige vielfach eine einschneidene Rechtsfolge der Wegzugsbesteuerung dar. Insbesondere zur Verhinderung der Besteuerung fiktiver Veräußerungsgewinne werden deshalb in der Praxis regelmäßig neue Umgehungsmöglichkeiten gesucht und darauf aufbauende Gestaltungen umgesetzt. Der Beitrag nimmt das Urteil des BFH v. 23.11.2022 – I R 52/19, n.v. zum Anlass, um die Vereinbarung einer sog. Wertpapierleihe als Gestaltungs-

möglichkeit zur Umgehung der Wegzugsbesteuerung genauer zu untersuchen.

I. Einleitung

Der BFH¹ hat in einem Ende letzten Jahres ergangenen Urteil im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung grundlegende

¹ BFH v. 23.11.2022 – I R 52/19, NV.