

Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer

Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer Januar 2023

1. Grenzgänger: Was gilt bei 24-Stunden-Diensten?

Wenn sich bei Krankenhauspersonal regulärer Dienst und Rufbereitschaft lückenlos jeweils abwechseln, liegt ein mehrtägiger ununterbrochener Arbeitseinsatz vor, der als Einheit zu behandeln ist. Ob ein sog. Nichtrückkehrtag vorliegt, richtet sich dann allein nach der Rückkehr oder Nichtrückkehr am Ende des mehrtägigen Arbeitseinsatzes.

Hintergrund

Der Arzt A wohnte im Streitjahr 2014 in Deutschland. Neben seiner inländischen Tätigkeit war er 3 mal (für 4, 8 bzw. 22 Tage) als Vertreter eines Facharztes in einer Klinik in der Schweiz tätig.

Das Finanzamt sah A als Grenzgänger an und unterwarf die Einkünfte aus der nichtselbstständigen schweizerischen Vertretertätigkeit nach der Grenzgängerregelung (Art. 15a DBA-Schweiz) der deutschen Einkommensteuer.

Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt und wandte lediglich den Progressionsvorbehalt an. Der Status eines Grenzgängers scheidet aus, da eine regelmäßige Rückkehr zum Wohnort wegen der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort (207 km, Fahrzeit 3 bis 4 Stunden) unzumutbar sei. Deshalb komme es nicht darauf an, ob die vereinbarten 24-Stunden-Dienste zu einem Ausschluss schädlicher Nichtrückkehrtage geführt hätten.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Die in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt. A war Grenzgänger i. S. d. Art. 15a DBA-Schweiz.

Das Finanzgericht hat fälschlich angenommen, die Voraussetzungen des Grenzgängerbegriffs seien schon wegen der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort bzw. der Unzumutbarkeit einer Rückkehr nicht erfüllt. Denn der Grenzgängerbegriff ist in Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz unabhängig von örtlichen Voraussetzungen oder Grenzzonen definiert. Der Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz erfordert die regelmäßige Rückkehr der Person an den Wohnort. Weiterhin wird bestimmt, unter welchen Voraussetzungen (für den Grenzgängerbegriff schädliche) sog. Nichtrückkehrtage vorliegen. Für eine örtliche Einschränkung als zusätzliches Tatbestandsmerkmal bestehen keine Anhaltspunkte. Die Frage, ob und inwieweit eine Rückkehr aufgrund der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort zumutbar ist, können somit erst dann eine Rolle spielen, wenn es darum geht, ob eine (schädliche) Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung i. S. d. Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz vorliegt.

Wechseln sich bei Krankenhauspersonal (wie im Streitfall) der reguläre Dienst und Rufbereitschaft lückenlos jeweils ab, liegt auch bei einer solchen mehrtägigen Tätigkeit ein ununterbrochener Arbeitseinsatz vor. Das führt dazu, dass der jeweilige mehrtägige Arbeitseinsatz als Einheit zu behandeln ist. Daraus folgt, dass es für die Zahl der (schädlichen) Nichtrückkehrtage allein auf die Rückkehr oder Nichtrückkehr am Ende des mehrtägigen Arbeitseinsatzes ankommt. Nach dem Anstellungsvertrag des A und einer Bescheinigung der Klinik ist davon auszugehen, dass A während seiner mehrtägigen Arbeitseinsätze in der Schweiz jeweils lückenlos 24-Stunden-Bereitschaftsdienste geleistet hat. Das führt dazu, dass sogar der sich über insgesamt 22 Tage erstreckende Einsatz des A als Einheit zu betrachten ist.

A ist jeweils am Ende seiner mehrtägigen Arbeitseinsätze (und damit "jeweils nach Arbeitsende" i. S. d. Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz) an seinen Wohnort zurückgekehrt. Dies führt dazu, dass im Streitfall bereits die Eingangsvoraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz DBA-Schweiz (Nichtrückkehr) nicht erfüllt sind. Somit liegt kein einziger Nichtrückkehrtag vor, der Anlass für eine weitere Prüfung geben könnte, ob die zulässige Anzahl (schädlicher) Nichtrückkehrtage überschritten wird und dadurch der Status als Grenzgänger entfällt.

Dass A nur im Streitjahr und nur an insgesamt 31 Tagen in der Schweiz gearbeitet hat, ist unerheblich. Diese Einschränkung lässt sich dem Grenzgängerbegriff nicht entnehmen. Der Grenzgängerbegriff setzt keine Mindestzahl an Grenzüberquerungen pro Woche oder Monat voraus. Dem steht § 7 der Deutsch-Schweizerischen Konsultationsverordnung v. 20.12.2020 nicht entgegen. Danach scheidet bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen eine regelmäßige Rückkehr i. S. d. Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz aus, wenn sich der Arbeitnehmer nicht mindestens an 1 Tag pro Woche oder 5 Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurückbegibt. Diese Regelung verstößt gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (des DBA Schweiz) und wurde daher vom Bundesfinanzhof verworfen.