

Antrag

der Abg. Ulrich Lusche u. a. CDU

und

Stellungnahme

des Finanzministeriums

**Grenzgänger zwischen Baden-Württemberg
und der Schweiz**

Antrag

Der Landtag wolle beschließen,
die Landesregierung zu ersuchen
zu berichten,

1. wie viele deutsche Angestellte mit Wohnsitz in Baden-Württemberg es in der Schweiz gibt und welche wirtschaftliche Bedeutung dieser Gruppe für das Land, insbesondere für den Arbeitsmarkt in Baden-Württemberg zukommt;
2. welchen besonderen Schwierigkeiten diese Gruppe ausgesetzt ist, insbesondere welche Auswirkungen das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz für diese Gruppe hat und ob dieses Doppelbesteuerungsabkommen nach Auffassung der Landesregierung insbesondere im Bereich der leitenden Angestellten korrekt angewandt wird;
3. wie sie die Besteuerung von Leistungen der Schweizer Pensionskassen an diese Gruppe beurteilt;
4. wie sie die Rechtslage zur Gewährung von Elterngeld für diese Gruppe beurteilt;
5. ob sie in diesem Themenbereich Bundesratsinitiativen plant.

25. 10. 2007

Lusche, Behringer, Jägel, Müller, Raab, Schebesta CDU

Begründung

Mit dem Antrag sollen besondere Probleme der für das Dreiländereck bedeutsamen Gruppe der in die Schweiz tätigen deutschen Angestellten thematisiert werden.

Stellungnahme*)

Mit Schreiben vom 11. Januar 2008 Nr. 3 – S 1301 CH/28 nimmt das Finanzministerium zu dem Antrag wie folgt Stellung:

*Der Landtag wolle beschließen,
die Landesregierung zu ersuchen
zu berichten,*

1. wie viele deutsche Angestellte mit Wohnsitz in Baden-Württemberg es in der Schweiz gibt und welche wirtschaftliche Bedeutung dieser Gruppe für das Land, insbesondere für den Arbeitsmarkt in Baden-Württemberg zukommt;

Bei den Finanzämtern Baden-Württembergs sind 39.395 sog. Grenzgänger erfasst (Stand Oktober 2007). Der Begriff „Grenzgänger“ ist ein Begriff der Doppelbesteuerungsabkommen. Grenzgänger i. S. des deutsch-schweizerischen „Abkommens“ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: DBA-Schweiz) sind Personen, die im einen Staat im Rahmen ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit ihren Arbeitsort haben und im anderen Staat ihren Wohnsitz haben, zu dem sie in der Regel jeden Tag zurückkehren. Das Recht zur Besteuerung des Arbeitslohns liegt dann im Ansässigkeitsstaat. Dies ist eine Durchbrechung des sog. Tätigkeitsortsprinzips, wonach der Staat, in dem der Arbeitnehmer tätig ist, das Recht zur Besteuerung des Arbeitslohns hat. Kehrt der Arbeitnehmer nicht regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft erst, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 60 Tagen berufsbedingt nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt (sog. Nichtrückkehrtage).

Mit ihrer Anzahl von rd. 40.000 machen diese Grenzgänger ca. 1,06 % der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten Baden-Württembergs von rd. 3,78 Mio. aus. Die Grenzgänger können tendenziell dem gehobenen Lohnsektor zugerechnet werden und sind in der Schweiz oftmals in akademischen Berufen z. B. als Chemiker, Ingenieure und Ärzte tätig. Ein Gutteil der Grenzgänger arbeitet im Raum Basel.

Die für die deutschen Grenzgänger in Durchbrechung des Tätigkeitsortsprinzips geltende deutsche Steuerpflicht trägt dem Umstand Rechnung, dass mit der Wohnsitznahme in Deutschland regelmäßig die örtliche und damit in Deutschland befindliche Infrastruktur in Anspruch genommen wird.

2. welchen besonderen Schwierigkeiten diese Gruppe ausgesetzt ist, insbesondere welche Auswirkungen das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz für diese Gruppe hat und ob dieses Doppelbesteuerungsabkommen nach Auffassung der Landesregierung insbesondere im Bereich der leitenden Angestellten korrekt angewandt wird;

Für die Einkommensbesteuerung der Grenzgänger sind sowohl die Vorschriften des deutschen Einkommensteuergesetzes als auch die des DBA-Schweiz maßgebend.

*) Der Überschreitung der Drei-Wochen-Frist wurde zugestimmt.

Die Besteuerung der deutschen Grenzgänger erfolgt grundsätzlich im Wohnsitzstaat Deutschland (Artikel 15 a DBA – Schweiz). Zum Ausgleich hat die Schweiz als Tätigkeitsstaat das Recht, eine Abzugssteuer in Höhe von 4,5% der Bruttobezüge vorzunehmen, die in Deutschland auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet wird.

Aufgrund der unterschiedlichen (Steuer-)Rechtssysteme zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft kann es zu einer unterschiedlichen Auslegung der DBA-Regelungen kommen. In diesen Fällen wird insbesondere durch Verständigungsvereinbarungen versucht, die Rechtsanwendung zu vereinheitlichen. Zur Besteuerung der Grenzgänger gibt es als Auslegungshilfe zusätzlich ein zwischen der Schweiz und Deutschland abgestimmtes Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung (BMF-Schreiben vom 19. September 1994, BStBl. 1994 I S. 683).

Während im Bereich der Gewinneinkünfte der Schwerpunkt der sich aus der Anwendung des DBA-Schweiz ergebenden Fragen beim Begriff der Betriebsstätte liegt, geht es im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zumeist um die für das Vorliegen der Grenzgängereigenschaft maßgebliche Anzahl der o. g. Nichtrückkehrtage. Hierbei ist oftmals anhand detaillierter Prüfung der eingereichten Unterlagen (z. B. Mietverträge für Zweitwohnungen, Dienstreiseabrechnungen, Übernachtungsrechnungen) zu prüfen, ob die Grenze der 60 Nichtrückkehrtage überschritten ist. Ein Sonderfall ist dabei die Frage, wann bei einer in den nächsten oder gar übernächsten Tag hineinreichenden Arbeitsverpflichtung (Bereitschafts- oder Rufdienst, der sich an einen herkömmlichen Arbeitstag anschließt und/oder in ihn übergeht) ein Arbeitstag beendet ist. Denn erst wenn ein Arbeitstag beendet ist, kann sich die Frage stellen, ob eine nicht erfolgte Rückkehr beruflich veranlasst war und somit ein Nichtrückkehrtag vorliegt. Mit Urteil vom 15. September 2004 (Az. I R 67/03) hat der Bundesfinanzhof im Falle einer solchen in den nächsten Tag hineingehenden Arbeitsverpflichtung einen Nichtrückkehrtag angenommen.

Eine Besonderheit im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bilden die sog. leitenden Angestellten. Denn für den Arbeitslohn, den leitende Angestellte als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer Kapitalgesellschaft erzielen, sieht das DBA-Schweiz eine Sonderregelung vor. Danach steht das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, den ein solcher leitender Angestellter erzielt, dem Sitzstaat der Anstellungskapitalgesellschaft zu, sofern nicht lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates ausgeübt werden. Diese Sonderregelung kommt allerdings nur zum Zuge, wenn der leitende Angestellte nicht unter die Grenzgängerregelung fällt.

Im Falle eines in Deutschland wohnhaften leitenden Angestellten wird das Gehalt aufgrund des deutschen Wohnsitzes grundsätzlich (auch) in Deutschland erfasst (Welteinkommensprinzip). Als Ansässigkeitsstaat hat Deutschland allerdings dafür Sorge zu tragen, dass keine Doppelbesteuerung eintritt. Hierfür gibt es prinzipiell zwei Methoden: Die sog. Freistellungsmethode und die sog. Anrechnungsmethode. Bei der Freistellungsmethode stellt der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte, für die dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, steuerfrei; berücksichtigt werden diese Einkünfte regelmäßig lediglich im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts. Dies bedeutet, dass die steuerfreien Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes, der auf die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte (also andere Einkünfte als das Gehalt oder die Einkünfte des Ehegatten) anzuwenden ist, berücksichtigt werden. Bei der Anrechnungsmethode werden die Einkünfte, für die dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, auch im Ansässigkeitsstaat besteuert; auf die entstehende Steuer wird die im anderen Staat zu entrichtende Steuer aber angerechnet.

Für den Fall der leitenden Angestellten sieht das DBA-Schweiz grundsätzlich die Freistellungsmethode vor. Strittig ist derzeit allerdings, ob dies nur für die Tätigkeiten gilt, die der leitende Angestellte in der Schweiz ausübt, oder auch für diejenigen Tätigkeiten, die er in Deutschland oder in Drittstaaten ausübt (sog. Inlands- und Drittstaatstätigkeit). Der Bundesfinanzhof wandte mit Urteil vom 25. Oktober 2006 (Az. I R 81/04) die Freistellungsmethode auch auf die Inlands- und Drittstaatstätigkeit an.

Zuweilen fraglich ist, welche Positionen als leitende Angestellten im Sinne dieser Sonderregelung anzusehen sind. Ausdrücklich in der Regelung des DBA aufge-

führt sind die Funktionen eines Vorstandsmitglieds, Direktors, Geschäftsführers oder Prokuristen einer Kapitalgesellschaft.

Hintergrund dieser abschließenden Aufzählung ist die Überlegung, dass die Regelung nach ihrem Sinn und Zweck nur auf Personen angewandt werden soll, die Organe einer Kapitalgesellschaft sind, als solche im Handelsregister eingetragen sind und die Kapitalgesellschaft wirksam nach außen vertreten können.

Nachdem von der schweizerischen Seite darauf hingewiesen worden ist, dass schweizerische Unternehmen ihre leitenden Angestellten oftmals nicht mehr als Direktor, Vorstand, Geschäftsführer oder Prokurist in das Handelsregister eintragen ließen, sondern wenn überhaupt eine Eintragung in ein Handelsregister erfolge nur noch die Zeichnungsberechtigung der Personen eingetragen werde, kamen Deutschland und die Schweiz im Wege der Verständigungsvereinbarung überein, dass der Eintragung im Handelsregister die Verleihung einer allgemeinen Zeichnungsberechtigung gleichstehe. Im Ergebnis wurde dann zum einen der Kreis der leitenden Angestellten auf stellvertretende Direktoren, Vize- und Generaldirektoren ausgedehnt. Zum anderen wurde vereinbart, dass nicht im Handelsregister eingetragene Personen entweder über Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse, wie z. B. die Zeichnungsberechtigung, verfügen müssen. In diesem Fall ist eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Vertretungsbefugnisse vorzulegen (vgl. BMF-Schreiben vom 7. Juli 1997, BStBl. 1997 I S. 723).

Nach Auffassung der Rechtsprechung kommt eine Ausweitung des bezeichneten Personenkreises in Anbetracht der abschließenden Aufzählung hingegen nicht in Betracht (vgl. BFH vom 5. Oktober 1994 Az. I R 67/93; vom 19. April 1999 Az. I B 141/98).

3. wie sie die Besteuerung von Leistungen der Schweizer Pensionskassen an diese Gruppe beurteilt;

Unabhängig davon, ob es sich um leitende Angestellte handelt, werden die Auszahlungen aus schweizerischen Pensionskassen an deutsche Grenzgänger (im Inland wohnende Arbeitnehmer, die in der Schweiz arbeiten) seit dem 1. Januar 2005 gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) aa) EStG mit dem Besteuerungsanteil (54 % bei Renteneintritt im Jahr 2007) besteuert. Dabei wird nicht danach unterschieden, ob es sich um Einmalauszahlungen oder laufende Auszahlungen aus einer Schweizer Pensionskasse handelt.

Die Besteuerung der Auszahlungen aus schweizerischen Pensionskassen mit dem Besteuerungsanteil ist eine Folge der Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das zum 1. Januar 2005 in Kraft getretene Alterseinkünftegesetz.

Mit der Einführung des Alterseinkünftegesetzes wurde für die deutsche gesetzliche Rentenversicherung die sog. nachgelagerte Besteuerung eingeführt. Danach werden nach Ablauf einer langen Übergangsphase im Jahr 2040 die Altersbezüge grundsätzlich – wie schon bisher die Beamtenpensionen – in voller Höhe besteuert und die zum Aufbau der Altersversorgung geleisteten Beiträge von der Einkommensteuer freigestellt. Im Jahr 2005 bezogene Renten werden demnach mit einem Besteuerungsanteil von 50 % der Besteuerung unterworfen [§ 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG]. Bei Renteneintritt im Jahr 2007 beträgt der Besteuerungsanteil 54 %.

Nach einer zwischen dem Bund und den Ländern abgestimmten Auffassung ist das Altersversorgungssystem der schweizerischen Pensionskassen wie eine gesetzliche Rentenversicherung zu behandeln, da es sich ebenfalls um ein Pflichtversicherungssystem handelt. Die Einordnung der schweizerischen Pensionskasse als gesetzliche Rentenversicherung schafft damit eine Gleichbehandlung der Versorgungsbezüge der deutschen Grenzgänger mit den Bezügen, die inländische Arbeitnehmer aus der gesetzlichen Rentenversicherung bzw. einer berufsständischen Versorgungseinrichtung erhalten.

Für die deutschen Grenzgänger wirkt sich die Einordnung der schweizerischen Pensionskasse wie eine gesetzliche Rentenversicherung insoweit günstig aus, als sie ihre Beiträge bis zum Ende der Übergangsphase im Jahr 2025 im Rahmen der Höchstbeträge bis zu 20.000 Euro bzw. 40.000 Euro bei Verheirateten abziehen können. Ferner bleibt wie bisher der Arbeitgeberbeitrag steuerfrei.

Eine Ausnahme von der Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil von derzeit 54 % stellt die sog. Escape-Klausel dar.

Ihre Anwendung setzt voraus, dass bis zum 31. Dezember 2004 mindestens 10 Jahre lang Beiträge oberhalb des Höchstbetrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden.

Greift die Escape-Klausel werden auf Antrag die Teile der Rente, die auf Beiträgen beruhen, die oberhalb der Höchstbeträge zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung liegen, nicht mit dem Besteuerungsanteil, sondern mit dem günstigeren Ertragsanteil besteuert. Einmalkapitalauszahlungen bleiben insoweit steuerfrei.

Der deutsche Grenzgänger muss hierzu nachweisen, dass seine Beiträge zur gesetzlichen schweizerischen Rentenversicherung (AHV) und zur schweizerischen Pensionskasse die Höchstbeiträge zur deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vor dem 31. Dezember 2004 mindestens in 10 Jahren überschritten haben.

Im Rahmen mehrerer Petitionsverfahren (Petition 13/6073 Landtagsdrucksache 14/329 Nr. 21; Petition 14/429 Landtagsdrucksache 14/1145 Nr. 14; Petition 14/473 Landtagsdrucksache 14/1523 Nr. 17) hat sich der Landtag dieser Auffassung angeschlossen.

Aus Sicht des Finanzministeriums bedarf es keiner Gesetzesinitiative.

4. wie sie die Rechtslage zur Gewährung von Elterngeld für diese Gruppe beurteilt;

Für Geburten ab dem Jahre 2007 können Eltern ein Elterngeld nach den Bestimmungen des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes (BEEG) erhalten. Für Grenzgänger, die ihren Wohnsitz in Deutschland haben und im EU/EWR-Ausland oder in der Schweiz arbeiten, gelten besondere Regelungen.

Die EU-Staaten haben sich im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit auf sogenannte Kollisionsvorschriften geeinigt. Hierzu gehört u. a. auch die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbstständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern. Aufgrund des Abkommens zwischen der EU und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz andererseits über die Freizügigkeit aus dem Jahre 2002 gelten diese Vorschriften auch im Verhältnis Deutschlands zur Schweiz.

Durch diese Kollisionsvorschriften wird festgelegt, welchem sozialen Sicherungssystem die Grenzgänger und ihre Familien zugeordnet werden und welches Land leistungspflichtig ist. Familienleistungen gelten nach der Verordnung Nr. 1408/71 als Leistungen der sozialen Sicherheit und gelten sowohl für abhängig Beschäftigte als auch für Selbstständige. Elterngeld ist eine Familienleistung im Sinne des Artikel 1 Buchstabe u Unterbuchstabe i der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71.

Nach Artikel 13 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 unterliegt jeder EU/EWR- bzw. schweizerische Bürger grundsätzlich nur den Rechtsvorschriften eines (Mitglied-)Staates und zwar in der Regel den Rechtsvorschriften des Beschäftigungslandes.

Aufgrund Artikel 73 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 und nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes kann bei Familienleistungen jedoch ein Elternteil nicht isoliert betrachtet werden, sofern ein weiterer Elternteil vorhanden ist. Entscheidend ist hierbei nur, dass beide Elternteile für das Kind sorgeberechtigt sind.

In diesem Zusammenhang sind insbesondere folgende Konstellationen denkbar:

Vater	Mutter	Ansprüche
Arbeitnehmer im EU/EWR-Ausland/Schweiz	Keine Arbeitnehmerin	EU/EWR-Ausland/Schweiz: vorrangig Deutschland: ggf. Unterschiedsbeträge für die Mutter
Arbeitnehmer im EU/EWR-Ausland/Schweiz	Arbeitnehmerin in Deutschland	Deutschland: vorrangig EU/EWR-Ausland/Schweiz: ggf. Unterschiedsbeträge
Arbeitnehmer in Deutschland	Keine Arbeitnehmerin	Deutschland: ausschließlich
Arbeitnehmer in Deutschland	Arbeitnehmerin im EU/EWR-Ausland/Schweiz	Deutschland: vorrangig EU/EWR-Ausland/Schweiz: ggf. Unterschiedsbeträge
Arbeitnehmer im EU/EWR-Ausland/Schweiz	Arbeitnehmerin im EU/EWR-Ausland/Schweiz	Deutschland: nicht zuständig, kein Anspruch

Hinweis: Tabelle gilt bei Wohnsitz des Kindes in Deutschland

Da die Schweiz kein Elterngeld gewährt, sind von Deutschland keine Unterschiedsbeträge zu zahlen.

Ein Sonderfall liegt insbesondere für allein Erziehende vor. Wenn der allein erziehende Elternteil nicht erwerbstätig ist, richtet sich der Anspruch auf Familienleistungen ausschließlich nach den Rechtsvorschriften des Wohnsitzmitgliedstaates. Ist der Elternteil erwerbstätig, werden Familienleistungen hingegen ausschließlich nach den Rechtsvorschriften des Beschäftigungsmittellandes gewährt.

Das zuständige Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend weist darauf hin, dass Artikel 10 a Abs. 1 der Verordnung 1408/71 die Möglichkeit der Normierung von Ausnahmen vom Beschäftigungslandsprinzip eröffne. Dies gelte jedoch nur für „beitragsunabhängige Sonderleistungen“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 a der Verordnung 1408/71. Elterngeld sei allerdings keine „beitragsunabhängige Sonderleistung“, sondern eine „Familienleistung“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nr. h der Verordnung 1408/71. Artikel 10 a der Verordnung 1408/71 sei daher nicht anwendbar. Eine äquivalente Vorschrift für europarechtliche Familienleistungen existiere nicht. Eine Normierung von Ausnahmen vom Beschäftigungslandprinzip sei daher für die Familienleistung Elterngeld nicht möglich.

Dieser Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend wird zugestimmt. Änderungen im nationalen Recht sind daher aufgrund der geltenden Rechtslage ausgeschlossen. Auch wenn im Einzelfall der Leistungsausschluss bei Grenzgängern subjektiv als ungerecht empfunden werden kann, beinhaltet die für Grenzgänger dargestellte EU-Rechtslage einen insgesamt ausgewogenen Kompromiss.

5. ob sie in diesem Themenbereich Bundesratsinitiativen plant.

Für die Bereiche der Leistungen der schweizerischen Pensionskassen und des Elterngeldes wurde bereits in Ziff. 3 und 4 ausgeführt, dass für eine gesetzliche Änderung keine Notwendigkeit gesehen wird.

Dies gilt auch für die in Ziff. 1 und 2 angesprochene Besteuerung der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die von im Inland ansässigen Arbeitnehmer in der Schweiz erzielt werden. Die Frage der Anzahl der Nichtrückkehrtage ist in zahlreichen Fällen eine des Sachverhalts. Im Übrigen liegt es in der Natur von DBA-Regelungen, dass sie in ihrer Anwendung sowohl von der Steuerverwaltung als

auch der Rechtsprechung beider Vertragstaaten ausgelegt werden. Zwar können Auslegungsfragen für die Vertragstaaten Anlass für eine Änderung des DBA sein. Die Revision eines DBA ist jedoch regelmäßig ein komplexer Interessenausgleich, dessen Neuregelungen erfahrungsgemäß überdies neuen Auslegungsbedarf erzeugt.

Stratthaus

Finanzminister