

**OBERFINANZDIREKTION KARLSRUHE  
BADEN-WÜRTTEMBERG**

Postfach 10 02 65 76232 Karlsruhe  
E-Mail: [poststelle@ofdka.bwl.de](mailto:poststelle@ofdka.bwl.de)  
FAX: 0721 926-2725

**überarbeitet am 14.06.2022**

Finanzämter

**Verteiler S 19**

nur elektronisch

Karlsruhe	31.05.2021
Bearbeiter	Frau Müller
Telefon	0721 926-2614
Aktenzeichen	S 130.1/1601 – St 531 (Bitte bei Antwort angeben)

**Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatlicher Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie**

**Konsultationsvereinbarung nach Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz vom 11.06.2020, geändert durch Vereinbarung vom 30.11.2020 und vom 27.04.2021**

Diese Verfügung richtet sich in erster Linie an die Sachgebietsleiter/innen und Sachbearbeiter/innen für Internationales Steuerrecht, Grenzgängerbesteuerung, beschränkte Einkommensteuerpflicht oder andere mit der Bearbeitung von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern beauftragte Personen.

**Inhalt:**

A.	Konsultationsvereinbarung (KonsV) – konsolidierte Fassung ...	2
B.	Anwendung der Konsultationsvereinbarung (KonsV).....	7
1.	Allgemeines.....	7
2.	Zeitraum der Maßnahmen für einen Arbeitnehmer .....	7
3.	Maßnahmen .....	8
4.	Auswirkungen auf die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz .....	8
5.	Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz.....	9
6.	Besteuerung von Lohnersatzleistungen .....	9
7.	Anwendungsregelungen.....	9
8.	Auswirkungen hinsichtlich der Betriebsstättenbegründung .....	10
9.	Beispiele.....	10

Beispiel 1 (Homeoffice im Block ohne NRT) .....	10
Beispiel 2 (Homeoffice im Block mit NRT) .....	11
Beispiel 3 (Homeoffice mit Unterbrechung durch Dienstreise).....	11
Beispiel 4 (Homeoffice mit Unterbrechung und weiteren Dienstreisen) ....	12
Beispiel 5 (Pandemiebedingtes Homeoffice/reguläres Homeoffice) .....	13
Beispiel 6 (Urlaub im Pandemiezeitraum) .....	13
Beispiel 7 (Tageweise Arbeitsfreistellung und reguläre Tätigkeit) .....	14
Beispiel 8 (Verbleib am Arbeitsort in Betriebswohnung) .....	15
Beispiel 9 (Verbleib am Arbeitsort im Hotel ohne Kostenübernahme des AG).....	15
Beispiel 10 (Arbeitsfreistellung, Vorjahr Grenzgänger) .....	16
Beispiel 11 (Arbeitsfreistellung, Vorjahr kein Grenzgänger).....	17
Beispiel 12 (Vorgabe des AG zur Nutzung eines PKW).....	18
Beispiel 13 (Reiseverbot des Arbeitgebers).....	19
Beispiel 14 (Dienstreise mit Quarantäne).....	19
Beispiel 15 (Öffentlicher Dienst, Alternativlösung ohne deutsche Staatsangehörigkeit) .....	20
Beispiel 16 (Öffentlicher Dienst, Alternativlösung deutsche Staatsangehörigkeit) .....	21
Beispiel 17 (Zusammengesetzter Bekämpfungszeitraum) .....	22

## A. Konsultationsvereinbarung (KonsV) – konsolidierte Fassung

Um die Auswirkungen der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie auf die Anwendung und Auslegung der Artikel 15, 15a und 19 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, am 30. November 2020 und am 27. April 2021 Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen. Da die Vereinbarungen sich ergänzen, wird aus Vereinfachungsgründen nachfolgend nur eine konsolidierte Fassung abgedruckt:

KonsV

**Konsultationsvereinbarung zum 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 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige (Arbeitskraft) während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie**

Der Ausbruch der COVID-19-Pandemie fordert derzeit jede und jeden Einzelnen heraus. Von dem Anliegen geleitet, mit Umsicht und Bedacht entschiedene Maßnahmen zu ergreifen, um das Ausmaß der persönlichen Belastungen für alle grenzüberschreitend tätigen Arbeitskräfte möglichst gering zu halten, haben die zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 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 zuletzt geändert durch das Änderungsprotokoll vom 27. Oktober 2010 (im Folgenden als „Abkommen“ bezeichnet) im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 und die Anwendung und Auslegung von Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie Folgendes vereinbart:

**1. Anwendung von Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens (Grenzgänger) auf Arbeitstage am Wohnsitz und Tage ohne Arbeitsausübung am Wohnsitz unter Fortzahlung des Arbeitslohns**

Art. 15a;  
Grenzgänger

(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**

Art. 15;  
kein Grenzgänger

(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**

Lohnersatzleistungen

(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**

**Anwendungsregelungen**

(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.

#### **5. Anwendung von Artikel 19 des Abkommens**

**Art. 19;  
öffentlicher Dienst**

(1) Die Tz. 1 kommt auch zur Anwendung, wenn eine Arbeitskraft Vergütungen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 oder 3 des Abkommens bezieht und nach Artikel 19 Absatz 5 in Verbindung mit Artikel 15a des Abkommens Grenzgänger ist.

(2) Die Tz. 2 und die Tz. 4 (1) und (2) Satz 1 gelten entsprechend für Vergütungen nach Artikel 19 des Abkommens. Arbeitslohn für Arbeitstage ohne Arbeitsausübung können unter der Voraussetzung des Artikels 19 des Abkommens 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) Für Kurzarbeitergeld, Kurzarbeitsentschädigung und andere staatliche Unterstützungsleistungen, die Vergütungen im Sinne von Artikel 19 des Abkommens ersetzen, gilt die Tz. 3 entsprechend.

(4) Die in Tz. 4 beschriebenen Verfahrenspflichten gelten sinngemäß.

(5) Es besteht Einvernehmen darüber, dass die mit dieser Ergänzung angefügte Tz. 5 der Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020 rückwirkend auf Vergütungen ab dem 11. März 2020 Anwendung findet.

6. Es besteht Einvernehmen, dass die Anwendung der Tz. 1 [der Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020] auf Arbeitskräfte, die als Grenzgänger nach Artikel 15a (gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 5) des Abkommens behandelt werden, von den Arbeitgebern keine Bescheinigung über den Ort der Arbeitsausübung bzw. die Arbeitsunterbrechung mit Lohnfortzahlung unter Verbleib am Wohnsitz erfordert.“

7. Im Hinblick auf die Auslegung des Artikels 5 Absatz 1 und Absatz 4 des Abkommens besteht Einvernehmen darüber, dass eine Arbeitskraft, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie Tätigkeiten an ihrem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat ausübt, hierdurch für den Arbeitgeber regelmäßig keine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 begründet. Für die Annahme einer Betriebsstätte fehlt es bereits an dem erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, wenn die Tätigkeit der Arbeitskraft ausschließlich pandemiebedingt an ihrem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird.

Die Verständigungsvereinbarung vom 11.06.2020 und deren Änderungen vom 30.11.2020 sowie vom 27.04.2021 wurden im BStBl 2020 I S. 568, S. 1273 und im BStBl 2021 I S. 685 veröffentlicht.

**Fundstelle**

## **6. Kündigung der KonsV**

**Kündigung KonsV**

Gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 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, zuletzt geändert durch das Änderungsprotokoll vom 27. Oktober 2010, haben die zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vor dem Hintergrund der auf beiden Seiten weitgehenden Aufhebung von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie, die den Zugang von Arbeitskräften zum betrieblichen Arbeitsplatz einschränken oder erschweren, Folgendes vereinbart:

(1) Die Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020 einschließlich der Ergänzungen vom 30. November 2020 und vom 27. April 2021 wird einvernehmlich zum 1. Juli 2022 gekündigt und tritt mit Ablauf des 30. Juni 2022 außer Kraft.

(2) Sollte sich die pandemische Lage entgegen den Erwartungen entwickeln, werden sich die zuständigen Behörden hinsichtlich des weiteren Vorgehens konsultieren.

Die Vereinbarung vom 11.04.2022 wurde im BStBl 2022 I S. 614 veröffentlicht.

**Fundstelle**

## B. Anwendung der Konsultationsvereinbarung (KonsV)

### 1. Allgemeines

Die Tz. 1 (Art. 15a DBA-Schweiz) und die Tz. 2 (Art. 15 DBA-Schweiz) der Vereinbarung befassen sich mit der Besteuerung von Arbeitslohn. Diese gelten nach Tz. 5 der KonsV auch für Beschäftigte im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBA-Schweiz).

Umsetzung der  
KonsV

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 des Arbeitnehmers ist stets der Ort der Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers definiert. Dieser entspricht der Definition der Rz. 8 des Einführungsschreibens zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19.09.1994, BStBl I S. 683.

Tätigkeitsfiktion

Die Tz. 7 stellt klar, dass sofern ein Arbeitnehmer nur aus Gründen der COVID-19-Pandemie an seinem Wohnsitz seiner Tätigkeit nachgeht, keine Betriebsstätte für seinen Arbeitgeber begründet.

keine Begründung  
Betriebsstätte

### 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. **Die KonsV wurde zum 01.07.2022 gekündigt und tritt damit zum 30.06.2022 außer Kraft. Somit ist die KonsV auf Sachverhalte anzuwenden, die in den Zeitraum vom 11.03.2020 bis einschließlich 30.06.2022 fallen.** 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.

Ermittlung des  
Bekämpfungszeit-  
raums

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.

Sofern ein Arbeitnehmer während eines Arbeitstages nur teilweise von Maßnahmen betroffen ist, führen diese zwar zur Tätigkeitsfiktion nach Tz. 1 Satz 1 KonsV, zählen jedoch nicht zum Bekämpfungszeitraum hinzu, da an solchen Tagen ein Pendeln über die Grenze stattgefunden hat (z.B. morgens Verrichtung der Tätigkeit am Arbeitsort in der Schweiz, nachmittags Tätigkeitsausübung in Deutschland). Auf der Bestätigung des Arbeitgebers nach Tz. 4 Abs. 1 KonsV ist eine teilweise Tätigkeit im Homeoffice gesondert auszuweisen oder nicht aufzuführen. Ohne gesonderten Ausweis der teilweisen Tätigkeit im Homeoffice darf die Bestätigung des Arbeitgebers daher nur ganze Maßnahmentage enthalten.

Nur ganze Maß-  
nahmentage zäh-  
len zum Bekämp-  
fungszeitraum

Innerhalb des Anwendungszeitraums kann es zu mehreren Bekämpfungszeiträumen kommen, die für die 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.

**Maßnahmen des Arbeitgebers oder eines Staates**

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, einer Arbeitsfreistellung bzw. bei einem Verbleib im Tätigkeitsstaat ein arbeitstägliches Pendeln fingiert. Dies hat zur Folge, dass auch eine regelmäßige Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz angenommen wird, so dass die Grenzgängereigenschaft 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.

**Fiktives Pendeln bei Homeoffice oder Freistellung**

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 bei der Prüfung der Grenzgängereigenschaft der Bekämpfungszeitraum ausgeklammert und die Grenze von 60 NRT proportional für die Prüfung des übrigen Zeitraums gekürzt.

**Kürzung der 60-Tage-Grenze**

Für jeden Kalendertag des Bekämpfungszeitraums erfolgt im Jahr 2020 eine Kürzung der 60-Tage-Grenze i.H. von 60/366 (entspricht einem Wert von gerundet 0,1639 Tagen) und im Jahr 2021 i.H. von 60/365 (gerundet 0,1644). 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.

Arbeitsfreie Tage laut Arbeitsvertrag, wie z.B. Urlaubstage, Sonn- und Feiertage, stellen keine Arbeitstage dar und können somit nicht von pandemiebedingten Maßnahmen i.S. der KonsV betroffenen sein. Da die Kürzung der 60-Tage-Grenze auf Grundlage der Kalendertage eines ganzen Kalenderjahrs erfolgt (366 Tage im Kj. 2020), sind vorgenannte arbeitsfreie Tage dennoch bei der Kürzung mit einzubeziehen. Wurde während des Pandemiezeitraums die Tätigkeit teilweise regulär im anderen Staat ausgeübt, werden vorgenannte arbeitsfreie Tage anteilig berücksichtigt. Dabei ist das Verhältnis der regulären Arbeitstage zu von Maßnahmen betroffenen Arbeitstage im Pandemiezeitraum maßgebend. Laut Arbeitsvertrag arbeitsfreie Tage außerhalb des Pandemiezeitraums bleiben hierbei unberücksichtigt.

**Urlaubstage, Sonn- und Feiertage**



Bei der Ermittlung der Anzahl der Kürzung der 60-Tage-Grenze sind Rechenergebnisse stets auf volle Arbeitstage aufzurunden, da nur volle Arbeitstage zu NRT führen können.

**Rundung**

Auch weitere Vorgaben/Anweisungen des Arbeitgebers können zu Maßnahmen i.S. der KonsV führen, wie z.B. die Vorgabe zur Nutzung eines PKW für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsort (vgl. auch Beispiel 10). Hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob sich durch die Maßnahmen des Arbeitgebers Auswirkungen auf die Grenzgängereigenschaft oder das Besteuerungsrecht ergeben. Sofern derartige Fälle und deren Rechtsfolgen in der KonsV nicht geregelt sind und zu einem ungerechtfertigten Ergebnis führen, können Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO in Betracht kommen, sofern eine Doppelbesteuerung droht.

**Maßnahmen des Arbeitgebers ohne Regelung in der KonsV**

Im Bekämpfungszeitraum geplante, aber nicht durchgeführte Dienstreisen haben keinen Einfluss auf die Zuweisung eines Besteuerungsrechts.

**Geplante Dienstreisen unbeachtlich**

## **5. Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz**

Wie bereits in Tz. 1 erläutert, wird auch bei der Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz bei einer Tätigkeitsverrichtung von zu Hause bzw. bei einer Arbeitsfreistellung ein arbeitstägliches Pendeln und damit auch eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz fingiert.

**Fiktives Pendeln bei Homeoffice oder Freistellung**

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 Homeoffice, soweit dies bereits vor dem Bekämpfungszeitraum zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber vereinbart war.

Des Weiteren wird für die Arbeitstage des Bekämpfungszeitraums nur eine Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat 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.

**Rückfallklausel**

## **6. Besteuerung von Lohnersatzleistungen**

Das Besteuerungsrecht für 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.

**Besteuerung wie übriges Jahr**

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.

**Deutsches Kurzarbeitergeld gilt als besteuert**

## **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.

**Kein Grenzgänger: Bestätigung des AG notwendig**

Verliert ein Arbeitnehmer unter Berücksichtigung der KonsV die Grenzgängereigenschaft gelten die Art. 15 oder 19 DBA. Wird von der Option der Fiktion der Arbeitsausübung im Arbeitsortstaat nach Tz. 2 der KonsV kein Gebrauch gemacht, gelten die allgemeinen Regeln des DBA. Dabei wird für Lohnzahlungen ohne Tätigkeitsausübung zur Zuweisung des Besteuerungsrechts in derartigen Fällen auf den Ort der Tätigkeit im Kalenderjahr 2019 zurückgegriffen, vgl. Tz. 4 Abs. 2 KonsV. Auf die Besteuerung (Grenzgänger, kein Grenzgänger) kommt es hierbei nicht an.

**Folgen des Ver-  
zichts auf Anwen-  
dung der KonsV  
des AG notwendig**

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, kann jedoch zur Prüfung der Werbungskosten in ähnlicher Form vom Finanzamt verlangt werden.

### **8. Auswirkungen hinsichtlich der Betriebsstättenbegründung**

Wie bereits in Tz. 1 erläutert, begründet ein Arbeitnehmer nach Tz. 7 der KonsV, sofern er nur aus Gründen der Covid-19-Pandemie seine Tätigkeit an seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat ausübt, für den Arbeitgeber keine Betriebsstätte i.S. des Art. 5 DBA-Schweiz.

**Keine Begrün-  
dung Betriebs-  
stätte durch  
Homeoffice**

Daher kann eine Anforderung von Unterlagen im Rahmen der Veranlagung nur der Überprüfung der Werbungskosten dienen. Die angeforderten Unterlagen dürfen nicht der Überprüfung der Voraussetzung für eine Betriebsstätte dienen, da ein pandemiebedingtes geändertes Verhalten der Arbeitskraft nach übereinstimmender Auffassung Deutschlands und der Schweiz nicht zu einer Betriebsstättenbegründung führen soll.

**Anforderung von  
Unterlagen nur für  
Zwecke Überprü-  
fung WK**

### **9. Beispiele**

#### *Beispiel 1 (Homeoffice im Block ohne NRT)*

Arbeitnehmer A 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 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 (Homeoffice im Block mit NRT)*

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 B seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt B wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. In der zweiten Jahreshälfte begibt sich B auf Dienstreisen innerhalb Europas, wodurch sich 43 NRT 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 92 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 43 die gekürzte Grenze von 44 NRT (60 NRT abzüglich 16 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei B zu bejahen.

### *Beispiel 3 (Homeoffice mit Unterbrechung durch Dienstreise)*

Arbeitnehmer C 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 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 NRT, 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 im Zeitraum vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 teilweise 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 und umfasst insgesamt 77 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 14 die gekürzte Grenze von 47 NRT (60 NRT abzüglich 13 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei C zu bejahen.

#### *Beispiel 4 (Homeoffice mit Unterbrechung und weiteren Dienstreisen)*

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 NRT, 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 NRT (40 Arbeitstage) entstehen.

#### *Lösung*

Da D im Zeitraum vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 teilweise 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 und umfasst insgesamt 77 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 50 (14 NRT + 36 NRT) die gekürzte Grenze von 47 NRT (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 neben der Schweiz teilweise auch in Deutschland und Frankreich tätig war, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Nach Tz. 2 Abs. 1 KonsV gelten Arbeitstage, an denen sich D pandemiebedingt am Wohnsitz aufhält, als in der Schweiz ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige dies erklärt und die Schweiz entsprechend besteuert. Daher wird der Schweiz 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 Abs.3 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 4 Abs. 2 KonsV die Möglichkeit, auf die Fiktion der Arbeitsausübung in der Schweiz nach Tz. 2 KonsV zu verzichten. In diesem Fall hat Deutschland auch das Besteuerungsrecht für den Lohn für die während dem Bekämpfungszeitraum am Wohnort in Deutschland verbrachten Arbeitstage.

### *Beispiel 5 (Pandemiebedingtes Homeoffice/reguläres Homeoffice)*

Arbeitnehmer T ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. In seinem Arbeitsvertrag ist seit Beginn bereits 3 Tage/Woche Homeoffice vereinbart. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 01.04.2020 bis 31.12.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit übte T seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Eine Fortbildung in den Monaten Januar und Februar führt bei T zu 30 NRT im Kalenderjahr 2020.

### *Lösung*

Der Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 umfasst 275 Kalendertage. Zum Bekämpfungszeitraum gehören die Arbeitstage, die T pandemiebedingt im Homeoffice tätig ist (2 Tage je Woche) und anteilig die Wochenenden im Pandemiezeitraum. Folglich errechnet sich der Bekämpfungszeitraum durch Multiplikation der 275 Kalendertage mit  $\frac{2}{5}$ , was 110 Kalendertage ergibt.

Da T je Arbeitswoche die identische Anzahl von regulären und pandemiebedingten Arbeitstagen arbeitet, Wochenend- und Feiertage jedoch ebenfalls proportional dem Bekämpfungszeitraum zuzuordnen sind, führt es im vorliegenden Fall zum gleichen Ergebnis, die Kalendertage im Pandemiezeitraum anhand der Arbeitstage aufzuteilen.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 19 Tage zu kürzen (110 Tage multipliziert mit  $\frac{60}{366}$  ergibt 18,03 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 19 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen NRT i.H. von 30 die gekürzte Grenze von 41 NRT (60 NRT abzüglich 19 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei T zu bejahen. Auf die Tätigkeit im Vorjahr kommt es im vorliegenden Fall nicht an.

### *Beispiel 6 (Urlaub im Pandemiezeitraum)*

Arbeitnehmer E 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 E seine Tätigkeit von zu Hause aus.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt E wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. In diesem Zeitraum hat er vom 03.08.2020 bis 21.08.2020 (15 Arbeitstage) Urlaub. Des Weiteren führen diverse Dienstreisen in der zweiten Jahreshälfte zu 42 NRT.

## Lösung

Da E pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 ausschließlich an seinem Wohnsitz seiner unselbständigen Arbeit nachgeht, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst 92 Kalendertage.

Der gesamte Pandemiezeitraum im Kalenderjahr vom 11.03.2020 bis 31.12.2020 umfasst 296 Kalendertage. Der Urlaub mit 15 Arbeitstagen entspricht 21 Kalendertagen (3 Arbeitswochen einschließlich Samstag und Sonntag). Unter Kürzung des Urlaubs liegt damit eine Tätigkeit im Pandemiezeitraum von 275 Kalendertagen (296 abzüglich 21) vor.

Weil E im Pandemiezeitraum teilweise seiner regulären Tätigkeit nachging, ist der in Anspruch genommene Urlaub anteilig dem Bekämpfungszeitraum hinzuzurechnen. Hierbei wird der Urlaub ins Verhältnis der Tätigkeitstage zum Bekämpfungszeitraum gesetzt. Folglich werden  $92/275$  von 21 Kalendertagen zusätzlich dem Bekämpfungszeitraum zugerechnet. Dies ergibt eine Hinzurechnung von 7,03 Kalendertagen, abgerundet auf 7 Kalendertage. Der Bekämpfungszeitraum umfasst damit insgesamt 99 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 17 Tage zu kürzen (99 Tage multipliziert mit  $60/366$  ergibt 16,23 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 17 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen NRT i.H. von 42 die gekürzte Grenze von 43 NRT (60 NRT abzüglich 17 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei E zu bejahen.

### *Beispiel 7 (Tageweise Arbeitsfreistellung und reguläre Tätigkeit)*

Arbeitnehmer F ist im Bereich des Supports tätig und muss zur Tätigkeitsausübung vor Ort beim Arbeitgeber sein. Da er noch einen weiteren Kollegen hat, stellt ihn sein Arbeitgeber ab dem 01.04.2020 bis zum Jahresende 2 Tage je Woche zur Eindämmung der COVID-19-Pandemie unter Fortführung der Gehaltszahlung von der Arbeit frei. Die übrigen 3 Tage je Woche pendelt F regelmäßig zu seinem Arbeitgeber in die Schweiz.

Eine Fortbildung in den Monaten Januar und Februar führt bei F zu 30 NRT im Kalenderjahr 2020.

## Lösung

Der Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 umfasst 275 Kalendertage. Zum Bekämpfungszeitraum gehören die Arbeitstage der Arbeitsfreistellung (2 Tage je Woche) und anteilig die Wochenenden im Pandemiezeitraum. Folglich errechnet sich der Bekämpfungszeitraum durch Multiplikation der 275 Kalendertage mit  $2/5$ , was 110 Kalendertage ergibt.

Da F je Arbeitswoche die identische Anzahl von regulären und pandemiebedingten Arbeitstagen arbeitet, Wochenend- und Feiertage jedoch ebenfalls proportional dem Bekämpfungszeitraum zuzuordnen sind, führt es im vorliegenden Fall zum gleichen Ergebnis, die Kalendertage im Pandemiezeitraum anhand der Arbeitstage aufzuteilen.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 19 Tage zu kürzen (110 Tage multipliziert mit  $60/366$

ergibt 18,03 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 19 Arbeitstage aufzurunden). Da die tatsächlichen NRT i.H. von 30 die gekürzte Grenze von 41 NRT (60 NRT abzüglich 19 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei F zu bejahen. Auf die Tätigkeit im Vorjahr kommt es im vorliegenden Fall nicht an.

#### *Beispiel 8 (Verbleib am Arbeitsort in Betriebswohnung)*

Arbeitnehmer G 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 G vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 bewohnt. Um seine Familie zu schützen, kehrt er in dieser Zeit nicht an seinen Wohnsitz in Deutschland zurück.

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. Bis zum 31.12.2020 unternimmt er noch diverse Dienstreisen in Deutschland und Frankreich, wodurch 36 NRT entstehen.

#### *Lösung*

Da G pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst 92 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 36 die gekürzte Grenze von 44 NRT (60 NRT abzüglich 16 NRT) nicht übersteigen, ist die Grenzgängereigenschaft bei G zu bejahen.

Der pandemiebedingte Verbleib am Arbeitsort aus vom Arbeitgeber verursachten Gründen führt nach Tz. 1 Abs. 2 KonsV zu keinen berücksichtigungsfähigen NRT.

Da dieser Zeitraum als Bekämpfungszeitraum bei der Prüfung der Grenzgängereigenschaft außer Betracht bleibt, führt die Kostenübernahme des Arbeitgebers (Konsultationsvereinbarung vom Juni 1999) zwar grundsätzlich zu NRT, die jedoch nicht berücksichtigt werden können.

#### *Beispiel 9 (Verbleib am Arbeitsort im Hotel ohne Kostenübernahme des AG)*

Arbeitnehmer H ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Obwohl die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsort mehr als 100 km beträgt und er diese Strecke regelmäßig mit seinem Sportwagen zurücklegt, pendelt H arbeitstäglich. Um seine Familie in Deutschland zu schützen, beschließt H freiwillig, 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 in Deutschland zurück.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt H 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 36 NRT entstehen.

### *Lösung*

Obwohl H pandemiebedingt am Arbeitsort vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 in der Schweiz verbleibt, wurde dies nicht durch Regelungen einer der beiden Vertragsstaaten oder durch den Arbeitgeber verursacht. Folglich führt der Verbleib am Arbeitsort zu beruflich bedingten NRT, da eine Rückkehr an den Wohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, vgl. Verständigungsvereinbarung vom 12.10.2018, BStBl I S. 1103. Die KonsV zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie findet in diesem Fall keine Anwendung, da der H nicht von Maßnahmen i.S. dieser Vereinbarung betroffen ist. Folglich findet Tz. 1 Abs. 2 der vorgenannten KonsV keine Anwendung.

Im Zeitraum 16.03.2020 bis zum 15.06.2020 hat H somit 62 NRT inne (grundsätzlich Mo-Fr jeweils 5 NRT, abzgl. Wochenend- und Feiertage).

Zusammen mit den 36 NRT begründet durch Dienstreisen hat H insgesamt 98 NRT inne und überschreitet die 60-Tage-Grenze bezogen auf das gesamte Kalenderjahr und verliert dadurch die Grenzgängereigenschaft.

### *Beispiel 10 (Arbeitsfreistellung, Vorjahr Grenzgänger)*

Arbeitnehmer J ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit ist J von seiner Tätigkeit freigestellt.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt J wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. In der zweiten Jahreshälfte begibt sich J auch auf Dienstreisen innerhalb von Deutschland und Frankreich, wodurch sich 78 NRT (90 Arbeitstage) ergeben.

Im Vorjahr war J als Grenzgänger ausschließlich in der Schweiz tätig.

### *Lösung*

Da J pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 von seiner Arbeit freigestellt ist, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst 92 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 78 die gekürzte Grenze von 44 NRT (60 NRT abzüglich 16 NRT) übersteigen, entfällt bei J die Grenzgängereigenschaft. Der Arbeitslohn ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zu besteuern. Da J



neben der Schweiz teilweise auch in Deutschland und Frankreich tätig war, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Nach Tz. 2 Abs. 1 KonsV gelten Tage der Arbeitsfreistellung, an denen sich J pandemiebedingt am Wohnsitz aufhält, als in der Schweiz ausgeübt. Daher wird der Schweiz 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 J nach Tz. 1 Abs.3 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 4 Abs. 2 KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der Tätigkeitsfiktion der KonsV zu verzichten. Bei einem solchen Verzicht finden die allgemeinen Regelungen des DBA-Schweiz Anwendung.

Dies hat im vorliegenden Fall zur Folge, dass sich durch den Verzicht auf die Anwendung der KonsV die Besteuerung der Tage der Arbeitsfreistellung nach dem Tätigkeitsort des Kalenderjahres 2019 richtet. Da J im Jahr 2019 ausschließlich in der Schweiz tätig war, gelten die Tage der Arbeitsfreistellung als in der Schweiz ausgeübt. Das Besteuerungsrecht für den Zeitraum der Arbeitsfreistellung wird damit nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz der Schweiz zugewiesen, da J im Vorjahr ausschließlich in der Schweiz tätig war. Auf die Besteuerung im Kalenderjahr 2019 (Art. 15 oder Art. 15a DBA-Schweiz) kommt es insoweit nicht an, vgl. hierzu Tz. 4 Abs. 2 Satz 2 KonsV.

#### *Beispiel 11 (Arbeitsfreistellung, Vorjahr kein Grenzgänger)*

Arbeitnehmer R ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Pandemiebedingt kann er seinen Arbeitgeber in der Schweiz vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 nicht aufsuchen. In dieser Zeit ist R von seiner Tätigkeit freigestellt.

Ab dem 16.06.2020 bis zum Jahresende pendelt R wieder zu seinem Arbeitsort in der Schweiz und kehrt von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. In der zweiten Jahreshälfte begibt sich R auch auf Dienstreisen innerhalb von Deutschland und Frankreich, wodurch sich 78 NRT (90 Arbeitstage) ergeben.

Im Vorjahr war R kein Grenzgänger. Wegen Dienstreisen im Ausland wurde der Arbeitslohn jeweils zu 50 % in Deutschland und der Schweiz besteuert.

#### *Lösung*

Da R pandemiebedingt vom 16.03.2020 bis 15.06.2020 von seiner Arbeit freigestellt ist, entspricht dieser Zeitraum dem Bekämpfungszeitraum. Dieser umfasst 92 Kalendertage.

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 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 NRT i.H. von 78 die gekürzte Grenze von 44 NRT (60 NRT

abzüglich 16 NRT) übersteigen, entfällt bei R die Grenzgängereigenschaft. Der Arbeitslohn ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zu besteuern. Da R neben der Schweiz teilweise auch in Deutschland und Frankreich tätig war, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Nach Tz. 2 Abs. 1 KonsV gelten Tage der Arbeitsfreistellung, an denen sich R pandemiebedingt am Wohnsitz aufhält, als in der Schweiz ausgeübt. Daher wird der Schweiz 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 R nach Tz. 1 Abs.3 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 4 Abs. 2 KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der Tätigkeitsfiktion der KonsV zu verzichten. Bei einem solchen Verzicht finden die allgemeinen Regelungen des DBA-Schweiz Anwendung.

Dies hat im vorliegenden Fall zur Folge, dass sich durch den Verzicht auf die Anwendung der KonsV die Besteuerung der Tage der Arbeitsfreistellung nach dem Tätigkeitsort des Kalenderjahres 2019 richtet. Da R im Jahr 2019 nur teilweise in der Schweiz tätig war und das Besteuerungsrecht aufgeteilt war, gilt der Aufteilungsmaßstab 2019 für den Zeitraum der Arbeitsfreistellung 2020. Das Besteuerungsrecht für den Zeitraum der Arbeitsfreistellung wird damit nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz zu 50 % der Schweiz zugewiesen, die übrigen 50 % werden in Deutschland der Besteuerung unterworfen.

#### *Beispiel 12 (Vorgabe des AG zur Nutzung eines PKW)*

Arbeitnehmer K ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 95 km, die K jedoch mit öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegt und hierfür 1 Stunde und 40 Minuten benötigt. Wegen der großen Entfernung hat K eine Pendlerwohnung und gilt in der Schweiz als Wochenaufenthalter, d.h. er begibt sich jede Woche montags in die Schweiz, übernachtet dort und kehrt erst am Freitag wieder an seinen Familienwohnsitz zurück. Dies führte in den Vorjahren dazu, dass K wegen Überschreitung der 60-Tage-Grenze nicht als Grenzgänger anzusehen war.

Wegen der COVID-19-Pandemie verpflichtet ihn sein Arbeitgeber, die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einzustellen und mit dem PKW seinen Arbeitsplatz und die Pendlerwohnung aufzusuchen. Der Arbeitgeber behält wie in den Vorjahren die Quellensteuer zum regulären Tarif ein.

#### *Lösung*

Obwohl K nicht pandemiebedingt von der Arbeit freigestellt ist oder im Homeoffice arbeitet, ist er durch die Vorgaben des Arbeitgebers zum Verkehrsmittelwechsel von Maßnahmen i.S. der KonsV betroffen. Diese Maßnahmen haben jedoch keinen direkten Einfluss auf den Arbeitsablauf und den Tätigkeitsort (keine Ausübung Tätigkeit am Wohnsitz keine Arbeitsfreistellung bzw.

kein Verbleib am Arbeitsort), so dass eine Kürzung der 60-Tage-Grenze nach Tz. 1 Abs. 3 KonsV nicht in Betracht kommt.

Durch den Wechsel des Verkehrsmittels wäre die Rückkehr an den Wohnsitz im vorliegenden Fall grundsätzlich zumutbar, vgl. Konsultationsvereinbarung zur Nichtrückkehr eines Grenzgängers auf Grund Arbeitsausübung nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz (Zumutbarkeit) vom 12.10.2018, BStBl I S. 1103. Ein derartiger Fall ist in der KonsV zur COVID-19-Pandemie nicht geregelt, jedoch soll eine Schlechterstellung im Pandemiezeitraum grundsätzlich verhindert werden. Folglich kann für den Zeitraum der Maßnahmen im Rahmen aus Billigkeitsgründen eine fiktive Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige bereits vor Pandemiebeginn über einen längeren Zeitraum hinweg die Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegte. Ohne diese Billigkeitsmaßnahme würde eine Doppelbesteuerung entstehen, da K in der Schweiz zum regulären Tarif besteuert wurde.

Im Ergebnis überschreitend K auch im Pandemiezeitraum als Wochenaufenthalter die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz, so dass eine Besteuerung nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz durchzuführen ist.

#### *Beispiel 13 (Reiseverbot des Arbeitgebers)*

Arbeitnehmer L ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Er hat eine Führungsposition inne und war in den Vorjahren stets weltweit unterwegs, was regelmäßig zu mehr als 60 NRT führte. Bis zum 10.03.2020 hatte L bereits 20 NRT erreicht. Wegen der Pandemie hat sein Arbeitgeber ein Reiseverbot ausgesprochen. Notwendige Besprechungen fanden das restliche Jahr online statt. Auf Grund seiner Stellung im Unternehmen pendelte L ab dem 11.03.2020 arbeitstäglich zu seinem Arbeitgeber und kehrte von dort regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück.

#### *Lösung*

Reiseverbote eines Arbeitgebers stellen zwar Maßnahmen i.S. der Tz. 1 Abs. 1 Satz 3 KonsV dar, L ist trotzdem regelmäßig zu seinem Arbeitgeber in die Schweiz gependelt. Nur ganze Maßnahmentage der Arbeitsfreistellung bzw. Tätigkeit im Homeoffice zählen zum Bekämpfungszeitraum hinzu, folglich erfolgt keine Kürzung der 60-Tage-Grenze.

L hat im Kalenderjahr 2020 nur 20 NRT. Wegen Unterschreitens der maßgeblichen 60-Tage-Grenze erfüllt er die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz.

#### *Beispiel 14 (Dienstreise mit Quarantäne)*

Arbeitnehmer M ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. Im Pandemiezeitraum sucht er arbeitstäglich seinen Arbeitgeber auf, muss jedoch am 13.07.2020 nach China zu einem Konzernunternehmen reisen, um dort wichtige Wartungsarbeiten durchzuführen. Nach der Einreise muss M direkt am Flughafen zwei Wochen in Quarantäne auf staatliche Anordnung. Dies führt zu einer Arbeitsfreistellung unter Fortführung des Gehalts. Nach der Quarantäne nimmt M die notwendigen Wartungsarbeiten vor und kehrt mit dem Flugzeug am 31.08.2020 nach Deutschland zurück. Am Wohnsitz muss

er sich für weitere zwei Wochen in Quarantäne begeben. Ab 15.09.2020 pendelt M wieder regelmäßig zu seinem Arbeitgeber in der Schweiz.

### *Lösung*

Fraglich ist, inwieweit M von Maßnahmen zur Vermeidung der COVID-19-Pandemie betroffen ist. Zum einen befindet er sich zwei Wochen in China und zum anderen zwei Wochen zu Hause in Quarantäne.

Die Quarantäne in China stellt zwar eine staatliche Maßnahme dar, jedoch nicht von einem der beiden Vertragsstaaten Schweiz und Deutschland. Die Tage der Quarantäne wurden durch die Dienstreise in Kauf genommen und führen in der Folge zu NRT.

Die am Wohnsitz verbrachte Quarantäne ist jedoch eine Maßnahme Deutschlands (Rückkehr Risikogebiet) und stellt somit eine Maßnahme der KonsV dar, welche zur Kürzung der 60-Tage-Grenze führt. Die Quarantäne am Wohnsitz dauerte 14 Tage. Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 3 Tage zu kürzen (14 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 2,30 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 3 Arbeitstage aufzurunden).

Im Zeitraum 13.07.2020 bis 31.08.2020 hatte 49 NRT inne. Die gekürzte maßgebliche Grenze von 57 NRT (60 NRT abzgl. 3 NRT) wurde nicht überschritten, daher ist M als Grenzgänger anzusehen.

### *Beispiel 15 (Öffentlicher Dienst, Alternativlösung ohne deutsche Staatsangehörigkeit)*

Angestellter P arbeitet im Kantonsspital Bern in der Verwaltung. Seinen Wohnsitz hat er in Freiburg. Bis zum 10.03.2020 hielt er sich als Wochenaufenthalter an seinem Zweitwohnsitz in Bern auf (38 NRT). Von diesem pendelte er regelmäßig zu seinem Arbeitgeber. Freitags nach Arbeitsende kehrte er stets an seinen Wohnsitz nach Freiburg zurück. Ab dem 11.03.2020 begibt er sich in Homeoffice und arbeitet bis zum 31.12.2020 von zu Hause aus.

### *Lösung*

P ist pandemiebedingt ab dem 11.03.2020 bis zum 31.12.2020 ununterbrochen im Homeoffice tätig. Dieser Zeitraum entspricht auch dem Bekämpfungszeitraum (296 Kalendertage). Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 49 Tage zu kürzen (296 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 48,52 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 49 Arbeitstage aufzurunden).

Die Aufenthalte in der Schweiz am Zweitwohnsitz im Zeitraum 01.01.2020 bis zum 10.03.2020 führen zu 38 NRT. In Anwendung der KonsV überschreitet P die maßgebliche gekürzte Grenze von 11 NRT (60 NRT abzüglich 49 NRT), so dass er nicht als Grenzgänger anzusehen ist. Durch die Tätigkeitsfiktion gilt die Tätigkeit im Homeoffice als in der Schweiz ausgeübt, so dass der gesamte Arbeitslohn nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz besteuert wird.

### *Lösung (alternativ)*

Da P nach Tz. 1 Abs.3 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz i.V. mit Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 5 Abs. 2 i.V. mit Tz. 4 Abs. 2 KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der Tätigkeitsfiktion der KonsV zu verzichten. Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz steht der Schweiz das Besteuerungsrecht für den gesamten Arbeitslohn zu.

### *Beispiel 16 (Öffentlicher Dienst, Alternativlösung deutsche Staatsangehörigkeit)*

Angestellter Q ist (ausschließlich) deutscher Staatsangehöriger und arbeitet im Kantonsspital Bern in der Verwaltung. Seinen Wohnsitz hat er in Freiburg. Bis zum 30.04.2020 hielt er sich als Wochenaufenthalter an seinem Zweitwohnsitz in Bern auf (67 NRT). Von diesem pendelte er regelmäßig zu seinem Arbeitgeber. Freitags nach Arbeitsende kehrte er stets an seinen Wohnsitz nach Freiburg zurück. Ab dem 01.05.2020 begibt er sich in Homeoffice und arbeitet bis zum 31.12.2020 von zu Hause aus.

### *Lösung*

Q ist pandemiebedingt ab dem 01.05.2020 bis zum 31.12.2020 ununterbrochen im Homeoffice tätig. Dieser Zeitraum entspricht auch dem Bekämpfungszeitraum (245 Kalendertage). Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 41 Tage zu kürzen (245 Tage multipliziert mit 60/366 ergibt 40,16 zu kürzende Arbeitstage; eine Kürzung kann jedoch nur für volle Arbeitstage erfolgen, daher sind diese auf 41 Arbeitstage aufzurunden).

Die Aufenthalte in der Schweiz am Zweitwohnsitz im Zeitraum 01.01.2020 bis zum 30.04.2020 führen zu 67 NRT. In Anwendung der KonsV überschreitet Q die maßgebliche gekürzte Grenze von 19 NRT (60 NRT abzüglich 41 NRT), so dass er nicht als Grenzgänger anzusehen ist. Durch die Tätigkeitsfiktion gilt die Tätigkeit im Homeoffice als in der Schweiz ausgeübt, so dass der gesamte Arbeitslohn nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz besteuert wird.

### *Lösung (alternativ)*

Da Q nach Tz. 1 Abs.3 KonsV nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 19 Abs. 5 DBA-Schweiz i.V. mit Art. 15a DBA-Schweiz anzusehen ist, besteht für ihn nach Tz. 5 Abs. 2 i.V. mit Tz. 4 Abs. 2 KonsV die Möglichkeit, auf die Anwendung der Tätigkeitsfiktion der KonsV zu verzichten. Bei einem solchen Verzicht finden die allgemeinen Regelungen des DBA-Schweiz Anwendung. Die Besteuerung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des DBA, d.h. im vorliegenden Fall nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz. Danach hat grundsätzlich der Kassenstaat Schweiz das Besteuerungsrecht für die bezogenen Einkünfte. Weil jedoch Q ausschließlich die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, führt die Tätigkeit im Homeoffice in Deutschland nach Art. 19 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz zu einem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats. Das Besteuerungsrecht ist daher zwischen Deutschland und der Schweiz nach dem Tätigkeitsort aufzuteilen.

### Beispiel 17 (Zusammengesetzter Bekämpfungszeitraum)

Arbeitnehmer R ist bei der Firma X AG in der Schweiz beschäftigt. In den Vorjahren war er immer Grenzgänger. Pandemiebedingt kann er seine Arbeitszeit und seinen Arbeitsort relativ flexibel gestalten, jedoch unter der Auflage des Arbeitgebers, dass die betrieblichen Bedürfnisse Vorrang haben und bei Bedarf eine Tätigkeit vor Ort im Betrieb gewährleistet werden muss. Im Pandemiezeitraum 11.03.2020 bis 31.12.2020 stellt sich die Tätigkeit des R wie folgt dar:

- 11.03.2020 bis 03.04.2020: Homeoffice (18 Arbeitstage)
- 06.04.2020 bis 17.04.2020: Urlaub (8 Arbeitstage)
- 20.04.2020 bis 29.05.2020: Homeoffice (28 Arbeitstage)
- 02.06.2020 bis 03.07.2020: Büro Schweiz (24 Arbeitstage)
- 06.07.2020 bis 24.07.2020: Urlaub (15 Arbeitstage)
- 27.07.2020 bis 31.12.2020: montags und dienstags Büro Schweiz (46 Arbeitstage), Mittwoch bis Freitag jeweils Homeoffice (66 Arbeitstage)

### Lösung

Da R im Zeitraum vom 11.03.2020 bis 31.12.2020 teilweise seiner regulären Tätigkeit in der Schweiz nachgeht, wird der Bekämpfungszeitraum unterbrochen. Auch der in Anspruch genommene Urlaub unterbricht den Bekämpfungszeitraum. Der Bekämpfungszeitraum setzt sich daher aus folgenden Zeiträumen zusammen:

- 11.03.2020 bis 03.04.2020: Homeoffice (18 Arbeitstage)
- 20.04.2020 bis 29.05.2020: Homeoffice (28 Arbeitstage)
- 27.07.2020 bis 31.12.2020: Mittwoch bis Freitag jeweils Homeoffice (66 Arbeitstage)

Urlaubs- und Wochenendtage sind anteilig zu berücksichtigen.

Der gesamte Pandemiezeitraum (11.03.2020 bis 31.12.2020) umfasst im Kalenderjahr 2020 die Anzahl von 296 Kalendertagen. Zieht man hiervon die Arbeitstage im Homeoffice i.H. von 112 Tagen (18+28+66) und die Arbeitstage in der Schweiz i.H. von 70 Tagen (24+46) ab, so verbleiben im Pandemiezeitraum 114 Wochenend- und Urlaubstage. Diese sind im Verhältnis proportional dem Bekämpfungszeitraum zuzuordnen, d.h.  $114 \text{ Tage} \times \frac{112}{182}$  ergibt 70,15 gerundet 71 Tage.

Der Bekämpfungszeitraum umfasst somit insgesamt 183 Kalendertage (112+71).

Somit ist die 60-Tage-Grenze des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz für das Kalenderjahr 2020 um 30 Tage zu kürzen (183 Tage multipliziert mit  $\frac{60}{366}$  ergibt 30 zu kürzende Arbeitstage).

Sofern R mehr als 30 NRT innehat, geht die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a DBA-Schweiz verloren.

Diese Verfügung ersetzt die Verfügung vom 13.04.2021 und ergeht nicht in Papierform. Es erfolgt eine Einstellung in die JURIS-Datenbank bzw. in FAIR/IStR/Verfügungen und FAIR/IStR/Grenzgänger-CH.

**FAIR/JURIS**

gez. Fischer-Wetzel