

Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz

Dr. iur. Erich Bosshard, RA



*Dr. iur. Erich Bosshard, RA,
Chef der Dienstabteilung
Quellensteuer, KSTA Zürich*

Inhalt

1	Zunehmende Bedeutung der Arbeits- und Aufenthaltstage	4	Steuerberechnung
1.1	Allgemeines	4.1	Allgemeines
1.2	Arbeitstage als Kriterium beim Arbeitsortsprinzip	4.2	Steuerberechnung beim Arbeitsortsprinzip
1.3	Aufenthaltstage als Kriterium bei der Monteurklausel (183-Tage-Regel)	4.3	Steuerberechnung bei der Monteurklausel
2	Ermittlung der Arbeits- oder Aufenthaltstage		Literatur
2.1	Allgemeines		Berichte
2.2	Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip)		Rechtsquellen
2.3	Aufenthaltstage (Monteurklausel)		Praxisanweisungen
3	Nachweis der Arbeits- bzw. Aufenthaltstage		
3.1	Allgemeines		
3.2	Beweislast		
3.3	Beweismittel und Beweiswürdigung		
3.3.1	Freie Beweiswürdigung		
3.3.2	Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandsverhalten		
3.4	Geeignete Beweismittel		
3.4.1	Kalendarien		
3.4.1.1	Allgemeines		
3.4.1.2	Kalendarium für Arbeitsortsprinzip		
3.4.1.3	Kalendarium für Monteurklausel		
3.4.2	Ausländischer Steuerbescheid		
3.4.3	Übrige Beweismittel		

1 Zunehmende Bedeutung der Arbeits- und Aufenthaltstage

1.1 Allgemeines

Im Zuge der erhöhten Mobilität von Arbeitnehmern und des erleichterten Zugangs zum schweizerischen Arbeitsmarkt stellen sich sowohl für Steuervertreter und Treuhänder als auch für die Steuerpflichtigen selbst bzw. deren Arbeitgeber vermehrt Fragen zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Eine für die Praxis wichtige Frage betrifft die Ermittlung und den Nachweis von schweizerischen Arbeits- und Aufenthaltstagen bzw. deren Abgrenzung von Arbeits- und Aufenthaltstagen im Ausland. Die genaue Anzahl der Aufenthalts- oder Arbeitstage ist insbesondere bei der Anwendung des Arbeitsortsprinzips und der 183-Tage-Regel (Monteurklausel)¹ von Bedeutung. Der Einfachheit halber wird nachfolgend in erster Linie die (in der Praxis häufiger vorkommende) Konstellation untersucht, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer (vorübergehend) in der Schweiz tätig ist. Dieselben Überlegungen gelten aber – mit umgekehrten Vorzeichen – für den Fall, dass ein in der Schweiz wohnhafter Arbeitnehmer vorübergehend im Ausland arbeitet.

1.2 Arbeitstage als Kriterium beim Arbeitsortsprinzip

Arbeitet ein Arbeitnehmer ausserhalb seines Wohnsitzstaates, besteht die Gefahr, dass er für seine Arbeitseinkünfte sowohl durch den Arbeitsortsstaat (Tätigkeitsstaat) als auch durch den Wohnsitzstaat (d. h. doppelt) besteuert wird. Dank den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich idR stark an die OECD-Mustervorlage anlehnen, wird allerdings eine mögliche Doppelbesteuerung (weitgehend) vermieden. Als Grundlage der nachfolgenden Ausführungen wird deshalb das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) herangezogen; im Einzelfall ist aber selbstverständlich stets das konkrete DBA anzuwenden.

Gemäss Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können Arbeitseinkünfte eines Arbeitnehmers, der für einen Arbeitgeber arbeitet, der seinen Sitz ausserhalb des Wohnsitzstaates des Arbeitnehmers hat, nur insoweit vom Arbeitgeberstaat besteuert werden, als die Arbeit auch (physisch) im Arbeitgeberstaat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt wird (sog. Arbeitsortsprinzip). Wohnt z. B. ein Arbeitnehmer der schweizerischen X.-AG in Paris und arbeitet im Durchschnitt 2 Tage pro Woche in der Schweiz (Zürich) und 3 Tage in Frankreich, so kann die Schweiz als Tätigkeits-

staat nur 2/5 der Arbeitseinkünfte (wenn auch zum Gesamtsatz) besteuern; der Rest bleibt im Wohnsitzstaat, d. h. vorliegend in Frankreich, steuerpflichtig.

In der Praxis handelt es sich bei diesen Arbeitnehmern, die nur pro rata temporis für die in der Schweiz geleisteten Arbeitstage steuerpflichtig werden, um Arbeitnehmer, die der Quellensteuer iSv Art. 91 DBG unterliegen. Überdurchschnittlich oft sind diese quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer zudem leitende Angestellte, die nur für einen beschränkten Zeitraum in die Schweiz kommen und ihre Familie im Ausland belassen. So kann es bei leitenden (ausländischen) Arbeitnehmern von börsenkotierten Firmen durchaus vorkommen, dass pro Arbeitstag in der Schweiz ein fünfstelliger (Quellen-)Steuerbetrag anfällt. Daraus wird ersichtlich, welche entscheidende Rolle der korrekten Ermittlung der Arbeitstage in der Schweiz im Rahmen der Anwendung des Arbeitsortsprinzips zukommt.

1.3 Aufenthaltstage als Kriterium bei der Monteurklausel (183-Tage-Regel)

Ebenfalls einer doppelbesteuerungsrechtlichen Regelung bedarf der Fall, dass Arbeitnehmer und Arbeitgeber ihren (Wohn-)Sitz im selben Staat haben, der Arbeitnehmer seine Arbeitstätigkeit aber (physisch) in einem andern Staat erbringt. Auch in diesem Fall muss klar sein, wer – der Wohnsitz- oder der Arbeitsortsstaat – das Erwerbseinkommen besteuern darf.

Gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a OECD-MA bleibt – als Ausnahme zum Arbeitsortsprinzip – ein Arbeitnehmer, der für einen inländischen Arbeitgeber tätig ist, aber ausserhalb seines Wohnsitzstaates arbeitet, unter gewissen Umständen in seinem Wohnsitzstaat für seine Arbeitseinkünfte steuerpflichtig. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass sich der Arbeitnehmer im Arbeitsortsstaat nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält.

Losgelöst von der in den verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelten Frage des massgebenden Zeitraums von 12 Monaten bedeutet dies, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer (mit einem ausländischen Arbeitgeber), je nach dem, ob er sich 182 Tage oder 184 Tage in der Schweiz aufhält, in der Schweiz steuerpflichtig wird oder im Ausland steuerpflichtig bleibt. Arbeitet z. B. ein in Frankreich wohnhafter Arbeitnehmer der französischen Y.-SA für ein Projekt in der Schweiz und hält er sich dazu vom 1.1. bis 15.6. ununterbrochen in der Schweiz auf, so bleibt er für sein gesamtes Arbeitseinkommen in Frankreich steuerpflichtig. Hält er sich aber vom 1.1. bis 15.7. ununterbrochen in der Schweiz auf, so übersteigen seine Aufent-

¹ Zur Monteurklausel s. umfassend BOSSHARD/RAJOWER, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel).

haltstage in der Schweiz die 183-Tage-Limite, weshalb er für seine Arbeitseinkünfte vom 1.1. bis 15.7. in der Schweiz steuerpflichtig wird und eine Steuererklärung einreichen muss.

Dieses Beispiel verdeutlicht, welche Wichtigkeit der genauen Ermittlung der Aufenthaltstage in der Schweiz zukommt und dass diese Frage für eine integrale Steuerbefreiung bzw. Besteuerung des Arbeitslohnes entscheidend sein kann.

2 Ermittlung der Arbeits- oder Aufenthaltstage

2.1 Allgemeines

Auch wenn das OECD-Musterabkommen die Frage, welcher Staat (Wohnsitz- oder Arbeitsortsstaat) die Arbeitseinkünfte besteuern darf, grundsätzlich gelöst hat, bleiben in der Praxis dennoch gewisse Auslegungsfragen bestehen. Eine dieser Fragen betrifft die genaue Ermittlung der Aufenthalts- oder Arbeitstage, da bei der Berechnung der steuerrelevanten Tage offensichtlich verschiedene Zählweisen zur Anwendung gelangen können. So kann z. B. strittig sein, ob ein Anfahrts- oder Abreisetag als Arbeitstag gilt oder nicht. Werden aber die Aufenthalts- oder Arbeitstage durch den Arbeitsortsstaat einerseits und den Wohnsitzstaat andererseits unterschiedlich ermittelt, so besteht trotz Vorliegens eines DBA die Gefahr einer Doppelbesteuerung (oder Nichtbesteuerung) des Arbeitnehmers.

Um solche internationalen Differenzen möglichst zu verhindern und gleichzeitig auch eine interkantonal einheitliche Praxis zu fördern, hat die Arbeitsgruppe «Quellensteuern» der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) dieses Thema traktandiert und beschlossen, die OECD-Empfehlungen zu dieser Problematik praktisch vollständig zu übernehmen.² Ziel ist es, dass alle beteiligten Akteure, d. h. die betroffenen Steuerverwaltungen der beiden Staaten, Treuhänder, Arbeitgeber und Steuerpflichtige, von denselben Voraussetzungen ausgehen. Dabei ist zwischen Tagen der Arbeitsausübung iSv Art. 15 Abs. 1 OECD-MA (nachfolgend, Abschn. 2.2) und Tagen des Aufenthalts iSv Art. 15 Abs. 2 Bst. a OECD-MA (nachfolgend, Abschn. 2.3) zu unterscheiden.

2.2 Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip)

Der OECD-Kommentar zu Art. 15 Abs. 1 OECD-MA äussert sich nicht explizit zur Zählweise zwecks Ermittlung der Arbeitsausübungstage im Tätigkeitsstaat. In

analoger Anwendung der OECD-Empfehlung zur Zählung der Aufenthaltstage³ sowie gestützt auf die bereits bestehende Praxis anderer Staaten bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, bei denen (ausnahmsweise) auch im Rahmen der 183-Tage-Regel von Arbeitsausführung (statt Aufenthalt) gesprochen wird,⁴ sind als Arbeitstage⁵ in der Schweiz folgende Tage mitzurechnen:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer physisch in der Schweiz arbeitet;
- alle Anwesenheitstage in der Schweiz, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist, z. B. Streik- oder Aussperrungstage;
- grundsätzlich auch Krankheitstage, ausser die Erkrankung verhindere eine Ausreise des Arbeitnehmers aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeits- und Aufenthaltstage (an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist) in der Schweiz, d. h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage. Die Dauer der Anwesenheit in der Schweiz ist unbeachtlich; es genügt auch eine sehr kurze Dauer.

Nicht als schweizerische Arbeitstage gelten demgegenüber:

- Tage der Unterbrechung des Aufenthaltes in der Schweiz, die ausschliesslich ausserhalb der Schweiz verbracht werden, wobei es auf die Ursache der Unterbrechung nicht ankommt;
- Zeiten des Transits zwischen zwei Orten ausserhalb der Schweiz;
- Ferientage, die ausserhalb der Schweiz verbracht werden, sowie (in Abweichung zur Zählweise bei der Monteurklausel) alle (normalerweise) arbeitsfreien Tage der Anwesenheit in der Schweiz vor, während und nach der Tätigkeit, z. B. Samstag, Sonntage, öffentliche Feiertage, Ferien.

Dies bedeutet, dass eine unterschiedliche Zählweise anzuwenden ist, je nach dem, ob Aufenthalts- oder Arbeitstage ermittelt werden müssen. Die unterschiedliche Zählweise wirkt sich aber nicht auf die Steuerberechnung aus.⁶

3 S. unten, Abschn. 2.3.

4 Vgl. z. B. Art. 15 Abs. 2 Ziff. 1 DBA D-B: «Abweichend von Absatz 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn sie für eine Tätigkeit gezahlt werden, die in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage – übliche Arbeitsunterbrechungen eingeschlossen – während des Kalenderjahres ausgeübt wird.»

5 Vgl. Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Rz 46 ff.

6 Vgl. dazu nachfolgend, Abschn. 4.

2 Dieser Beschluss fiel anlässlich der Sitzung vom 26.9.2008.

2.3 Aufenthaltstage (Monteurklausel)

Das OECD-Musterabkommen (Art. 15 Abs. 2 Bst. a) bzw. der dazugehörige Kommentar⁷ äussert sich (lediglich) zur Zählweise zwecks Ermittlung der Aufenthaltstage; diese sind massgebend bei der Anwendung der Monteurklausel. Zentrales Merkmal für die Zählweise ist die Notwendigkeit einer physischen Anwesenheit im Arbeitsortsstaat und damit die Ablehnung jeglicher funktionalen Betrachtungsweise. Als Aufenthaltstage in der Schweiz sind demnach folgende Tage mitzurechnen:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer physisch in der Schweiz arbeitet;
- alle Aufenthaltstage in der Schweiz, unabhängig von einer Arbeitsausübung, d. h. auch arbeitsfreie Tage, wie Wochenenden, Feiertage oder Streiktage;
- alle Ferientage in der Schweiz, unabhängig davon, ob sie vor, während oder nach einer Arbeitstätigkeit in der Schweiz verbracht werden;
- grundsätzlich auch Krankheitstage, ausser die Erkrankung verhindere eine Ausreise des Arbeitnehmers aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, d. h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage. Die Dauer der Anwesenheit in der Schweiz ist unbeachtlich; es genügt auch eine sehr kurze Dauer.

Nicht als schweizerische Aufenthaltstage gelten demgegenüber:

- Tage der Unterbrechung des Aufenthaltes in der Schweiz, die ausschliesslich ausserhalb der Schweiz verbracht werden, wobei es auf die Ursache der Unterbrechung nicht ankommt;
- Zeiten des Transits zwischen zwei Orten ausserhalb der Schweiz;
- Ferientage, die ausserhalb der Schweiz verbracht werden.

3 Nachweis der Arbeits- bzw. Aufenthaltstage

3.1 Allgemeines

Ist in einem ersten Schritt geklärt, wie die Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz genau zu zählen sind, so ist in einem zweiten Schritt die Frage zu beantworten, von wem (Frage der Beweislast) und in welcher Form (Frage der Beweismittel) der Nachweis der Arbeitstage in der Schweiz zu erbringen ist. Dabei gilt es zu beachten, dass oftmals drei Parteien involviert sind: die zuständige

Steuerverwaltung, der Arbeitnehmer (Steuerpflichtiger) sowie (v. a. im Quellensteuerverfahren) der Arbeitgeber.

3.2 Beweislast

Die Beantwortung der Frage, wer den Nachweis für eine (behauptete) Tatsache zu erbringen hat bzw. wer die Beweislast trägt, ist in der Praxis oftmals auch für den materiellen Ausgang eines Verfahrens entscheidend. Die Beweislastverteilung sollte aus diesem Grund für alle beteiligten Parteien von vornherein klar sein, da – bei einem Irrtum – im Nachhinein die Beweismittel oftmals kaum mehr zu beschaffen sind.

Bei der Frage der Beweislast ist vom Grundsatz auszugehen, dass – gemäss der sog. Normentheorie – die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Tatsachen, der Steuerpflichtige dagegen für die steuermindernden bzw. steueraufhebenden Tatsachen zu erbringen hat.⁸ Nachfolgend wird dargelegt, welches die Konsequenzen dieser Beweislastregel für die Problematik der Arbeitstage sind.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG sind im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Kraft Aufenthalts in der Schweiz wird ein Arbeitnehmer sogar unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er während mindestens 30 Tagen hier verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 Bst. a DBG). Für den Nachweis einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht eines Arbeitnehmers sind, da es sich um eine steuerbegründende Tatsache handelt, die Steuerbehörden beweispflichtig.

In der Praxis ist allerdings die Frage, ob überhaupt eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wurde, nur in den seltensten Fällen strittig. IdR steht nämlich fest, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer immer wieder in die Schweiz kommt und hier arbeitet; unklar ist lediglich, wie viele Tage er hier gearbeitet hat. Differenzen bestehen allenfalls in der Frage, ob nur eine beschränkte oder gar eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des DBG zu bejahen ist. Da aber die Schweiz mit den wichtigsten Ländern ohnehin ein DBA abgeschlossen hat, ist es idR unstrittig, dass der Schweiz nur – wenn überhaupt – das Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen zusteht. Die Frage einer (nach unilateralem Recht) allenfalls zu bejahenden unbeschränkten Steuerpflicht ist daher in vielen Fällen ohne praktische Konsequenzen.

⁷ OECD-Komm. Art. 15 OECD-MA Tz 3 ff.

⁸ Zur Beweislast im Steuerrecht s. BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 79 ff.

Steht fest, dass eine (von der Steuerbehörde zu beweisende) beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht eines im Ausland wohnhaften Arbeitnehmers vorliegt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, wer die genaue Anzahl Aufenthalts- oder Arbeitstage nachzuweisen hat. Auch diese Frage wird mit der erwähnten Beweislastregel beantwortet. Steht nämlich eine unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht eines Arbeitnehmers fest, unterliegt er gemäss dem schweizerischen (unilateralen) Recht im ersten Fall der (gesamten) Besteuerung seines Einkommens und Vermögens, im zweiten Fall der (Quellen-)Besteuerung seines gesamten Arbeitseinkommens iSv Art. 84 DBG in der Schweiz.

Wird geltend gemacht, der Arbeitnehmer sei aus doppelbesteuerungsrechtlichen Gründen nur für einen Teil seines Arbeitseinkommens hier steuerpflichtig oder er sei hier gar gänzlich steuerbefreit, so handelt es sich um eine steueraufhebende bzw. steuermindernde Tatsache, für deren Nachweis der Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber die Beweislast trägt. Er muss somit einerseits die integrale Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens beweisen⁹ und andererseits insbesondere auch den Nachweis der Steuerentlastung infolge entfallender Aufenthalts- bzw. Arbeitstage in der Schweiz erbringen. Misslingt dieser Beweis, greift keine doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung Platz, und das gesamte Erwerbseinkommen wird in der Schweiz besteuert.

3.3 Beweismittel und Beweiswürdigung

3.3.1 Freie Beweiswürdigung

Zivil- wie steuerrechtlich gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung.¹⁰ Dies bedeutet für die Geltendmachung einer doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung, dass grundsätzlich alle Beweismittel in Frage kommen, die geeignet sind, die genaue Anzahl der Aufenthalts- bzw. Arbeitstage im Ausland glaubhaft zu belegen. Es liegt aber auf der Hand, dass in der Praxis v. a. schriftliche Unterlagen im Vordergrund stehen und andere Beweismittel, z. B. ein Augenschein oder eine Zeugenaussage, aufgrund des für alle Beteiligten hohen Aufwandes von nachrangiger Bedeutung sind. Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber sollten daher darauf vorbereitet sein, mittels schriftlicher Unterlagen oder ähnlicher Beweismittel den Nachweis der genauen Anzahl der steuerentlastenden Ta-

ge rechtsgenügend zu erbringen.¹¹ Sie sollten auch rechtzeitig die notwendigen Dispositionen treffen, um diesen Nachweis möglichst rationell erbringen zu können.

3.3.2 Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung wird in der Praxis dann teilweise relativiert, wenn es sich um einen internationalen Sachverhalt handelt. Da es den Steuerbehörden oftmals offensichtlich unmöglich ist, einen Sachverhalt zu beweisen (oder auch einen Gegenbeweis zu erbringen), der sich im Ausland abgespielt hat, trifft den Pflichtigen in diesem Fall oftmals eine erhöhte Mitwirkungspflicht.¹² So akzeptieren z. B. verschiedene kantonale Steuerverwaltungen, wenn es um den Nachweis von Unterstützungsleistungen ins Ausland geht, nur offizielle Bank- oder Postüberweisungen als Beweismittel. Das Bundesgericht hat diese erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen explizit wie folgt als rechtmässig erklärt:¹³ «Wenn die zürcherischen Steuerbezugsbehörden im internationalen Verhältnis, um das es hier geht, an den Nachweis der von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Unterhalts- und Unterstützungsleistungen besonders strenge Anforderungen stellen, so ist aus verfassungsrechtlicher Sicht dagegen nichts einzuwenden.»

Dies bedeutet, dass es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, sich im vornherein so zu organisieren, dass er zu einem späteren Zeitpunkt, z. B. im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung, darlegen kann, dass und in welcher Form ihm eine doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung in der Schweiz zu gewähren sei.

Da die Anwendung des Arbeitsortsprinzips regelmässig Arbeitnehmer, die der Quellensteuer iSv Art. 91 DBG unterliegen, betrifft, stellt sich zusätzlich die Frage, wie

11 Art. 115 und 126 DBG.

12 Für Deutschland vgl. z. B. § 90 Abs. 1 und 2 Abgabenordnung (AO):

¹Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäss offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

²Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge ausserhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

13 BGER, 19.8.1977 (StE 1997 B 92.51 Nr. 4).

9 Dies betrifft insbesondere den Nachweis des Wohnsitzes bzw. Lebensmittelpunktes im entsprechenden DBA-Land. Bei gewissen Doppelbesteuerungsabkommen sind zusätzliche Voraussetzungen nachzuweisen. So ist z. B. im Verhältnis zu Grossbritannien die Besteuerung gemäss remittance basis abzuklären; vgl. dazu umfassend WALDBURGER, Zur Remittance Clause im DBA-UK.

10 Vgl. dazu ZWEIFEL, Art. 130 DBG N 24.

sich der zum Quellensteuerabzug verpflichtete Arbeitgeber zu verhalten hat. Dieser hat bei der Berechnung und Ablieferung des Quellensteuerabzuges grundsätzlich 2 Optionen: Er kann stets den vollen Quellensteuerabzug vornehmen, d. h., er kann eine mögliche Doppelbesteuerung in Kauf nehmen,¹⁴ oder er kann die Quellensteuern von Anfang an nur von dem auf die Schweiz entfallenden Anteil in Abzug bringen.¹⁵ Bei der 2. Variante muss er aber sicherstellen, dass er die Quellensteuern wirklich korrekt in Abzug bringt, da er sonst mit einer Haftung für die fehlenden Quellensteuern¹⁶ oder gar mit einem Hinterziehungsverfahren¹⁷ rechnen muss. Der Arbeitgeber ist auch verpflichtet, alle beweisrelevanten Unterlagen für eine mögliche Quellensteuer-Revision aufzubewahren.

3.4 Geeignete Beweismittel

3.4.1 Kalendarien

3.4.1.1 Allgemeines

Insbesondere zur Ermittlung des Verhältnisses zwischen den in der Schweiz und den im Ausland geleisteten Arbeitstagen, aber auch zwecks Abklärung der Monteurklausel, ist ein gut geführtes Kalendarium das rationellste Beweismittel. Eine taugliche Vorlage bildet z. B. das Formular Gre-3, mit welchem – im Verhältnis zu Deutschland – die Tage der Nichtrückkehr in den Wohnsitzstaat wie folgt zu bescheinigen sind:

Datum	Ort	Land	Anlass

14 In diesem Fall kann der Arbeitnehmer gemäss Art. 137 DBG eine Neuberechnung des Quellensteuerabzuges bis Ende März des Folgejahres beantragen.

15 In gewissen Kantonen ist bei Geltendmachung einer doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung vorgeschrieben, dass stets eine entsprechende Verfügung durch den Steuerkommissär einzuholen ist. Richtigerweise ist daher auch bei Geltendmachung einer integralen Steuerbefreiung in der Schweiz infolge der Monteurklausel grundsätzlich ein Entscheid des Steuerkommissärs notwendig, wobei das Verfahren so einfach wie möglich ausgestaltet werden sollte. So hat z. B. gemäss der zürcherischen Praxis ein in Italien wohnhafter Arbeitnehmer mit einem italienischen Arbeitgeber, der sich im Jahr 2008 140 Tage in der Schweiz aufhielt, (lediglich) eine (unterschiedene) Steuererklärung einzureichen, auf welcher keine Zahlen eingesetzt sind, aber unter «Bemerkungen» folgender Hinweis steht: «Keine Steuerpflicht in der Schweiz, da nur 140 Tage Aufenthalt in der Schweiz (Berufung auf Monteurklausel).» Ausserdem ist der Steuererklärung eine Liste der Arbeits- und Aufenthaltstage im Sinne des Kalendariums für die Monteurklausel (s. Beisp. 2) beizulegen, sofern eine gewisse Anzahl Aufenthaltstage erreicht wird (im Kanton Zürich für die Monteurklausel: idR > 150 Tage). Dies erlaubt es dem Steuerkommissär, in Zweifelsfällen weitere Abklärungen vorzunehmen.

16 Vgl. Art. 88 Abs. 3 DBG

17 Vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG.

Da der steuermindernde bzw. steueraufhebende Beweis der doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung dem Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber obliegt, ist das Führen eines lückenlosen Kalendariums nicht notwendig. Tage, bei denen kein spezieller Vermerk vorliegt, gelten als schweizerische Zählstage. Da Anreise- und Rückreisestage zu einem schweizerischen Arbeitgeber als schweizerische Tage gelten, sind diese vorzugsweise zu vermerken. Reine Aufenthaltstage ohne Arbeitstätigkeit, die für das Arbeitsortsprinzip nicht zählen, z. B. Samstag/Sonntag, sind speziell zu vermerken, da ansonsten die Gefahr besteht, dass sie als Arbeitstage mitgezählt werden.

Das Kalendarium muss nicht zwingend manuell erstellt werden; deshalb ist auch ein Ausdruck aus der elektronischen Agenda des Arbeitnehmers möglich. Wichtig ist, dass dem Steuerpflichtigen bewusst ist, dass er das Kalendarium im eigenen Interesse möglichst aussagekräftig führen soll, kann er doch damit das Risiko einer Doppelbesteuerung (weitgehend) vermeiden.

3.4.1.2 Kalendarium für Arbeitsortsprinzip

Um jegliches Risiko einer Doppelbesteuerung einzelner Tage auszuschliessen bzw. die volle doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung geltend machen zu können, empfiehlt es sich, wenn möglich ein ganzjähriges (lückenloses) Kalendarium zu führen, aus welchem sich (auch im Nachhinein) für jeden Tag nachweisen lässt, wo sich der Arbeitnehmer physisch aufhielt bzw. wo er arbeitete. Vor allem bei sehr gut verdienenden leitenden Angestellten ist ein solches Ganzjahres-Kalendarium, das sich oftmals aus der elektronischen Agenda erstellen lässt, ratsam.

In der Praxis begnügen sich kantonale Steuerverwaltungen oftmals auch mit einem Kalendarium, aus welchem (ausschliesslich) die schweizerischen Arbeits- und Aufenthaltstage (inkl. An- und Abreisetag) hervorgehen.¹⁸ Wenn die zuständige Steuerverwaltung mit einem solchen (reduzierten) Kalendarium einverstanden ist, kann auch dieses eingereicht werden.

3.4.1.3 Kalendarium für Monteurklausel

Nach Empfehlung der SSK sollte das Kalendarium eines in der Schweiz wohnhaften Arbeitnehmers mit einem schweizerischen Arbeitgeber, der sich aus geschäftlichen Gründen oft im Ausland aufhält, v. a. aber für ein Projekt in Italien tätig ist, wie folgt aussehen:

Ferien im Arbeitsortsstaat sowie (ausserordentliche) Feiertage sollten speziell vermerkt werden. Sie sind bei der

18 Im Zweifelsfall ist vorgängig Kontakt mit dem entsprechenden Steueramt aufzunehmen.

Beisp. 1: Kalendarium für Arbeitsortsprinzip

Monat	Land	Arbeitstage in der Schweiz	Reine Aufenthaltstage in der Schweiz
Januar			
17.	Einreise aus Italien	X	
18.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
19.	Aufenthalt in der Schweiz		Samstag
20.	Aufenthalt in der Schweiz		Sonntag
21.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
22.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
23.	Ausreise nach Italien	X	
Februar			
14.	Einreise aus Italien		Ferien
15.	Aufenthalt in der Schweiz		Ferien
16.	Aufenthalt in der Schweiz		Samstag (Ferien)
17.	Aufenthalt in der Schweiz		Sonntag (Ferien)
18.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
19.	Ausreise nach Italien	X	
März			
3.	Einreise aus Italien	X	
4.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
5.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
6.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
7.	Ausreise nach Italien	X	
10.	Einreise aus Italien	X	
11.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
12.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
13.	Aufenthalt in der Schweiz	X	
14.	Ausreise nach Italien	X	
etc.			

Beisp. 2: Kalendarium für Monteurklausel

Monat	Land	Arbeitstage in Italien	Reine Aufenthaltstage in Italien
Januar			
17.	Abreise nach den USA		
18.	Aufenthalt in den USA		
19.	Aufenthalt in den USA		
20.	Aufenthalt in den USA		
21.	Aufenthalt in den USA		
22.	Aufenthalt in den USA		
23.	Ankunft aus den USA		
Februar			
14.	Abreise nach Italien	X	
15.	Aufenthalt in Italien	X	
16.	Aufenthalt in Italien		Samstag
17.	Aufenthalt in Italien		Sonntag
18.	Aufenthalt in Italien	X	
19.	Ankunft aus Italien	X	

März			
3.	Abreise nach Italien	X	
4.	Aufenthalt in Italien	X	
5.	Aufenthalt in Italien	X	
6.	Aufenthalt in Italien	X	
7.	Ankunft aus Italien	X	
10.	Abreise nach Italien	X	
11.	Aufenthalt in Italien	X	
12.	Aufenthalt in Italien	X	
13.	Aufenthalt in Italien	X	
14.	Ankunft aus Italien	X	
24.	Abreise nach Italien	X	
25.	Aufenthalt in Italien	X	
26.	Aufenthalt in Italien	X	
27.	Aufenthalt in Italien	X	
28.	Ankunft aus Italien	X	
April			
11.	Abreise nach Italien	X	
12.	Aufenthalt in Italien		Samstag
13.	Aufenthalt in Italien		Sonntag
14.	Aufenthalt in Italien	X	
15.	Aufenthalt in Italien	X	
16.	Aufenthalt in Italien	X	
17.	Aufenthalt in Italien	X	
18.	Ankunft aus Italien	X	
20.	Abreise nach Italien		Sonntag (Beginn Ferien)
21.	Aufenthalt in Italien		X
22.	Aufenthalt in Italien		X
23.	Aufenthalt in Italien		X
24.	Aufenthalt in Italien		X
25.	Aufenthalt in Italien		X
26.	Ankunft aus Italien		Samstag (Ende Ferien)
Mai			
5.	Abreise nach Italien	X	
6.	Aufenthalt in Italien	X	
7.	Aufenthalt in Italien	X	
8.	Aufenthalt in Italien	X	
9.	Ankunft aus Italien	X	
12.	Abreise nach Italien	X	
13.	Aufenthalt in Italien	X	
14.	Aufenthalt in Italien	X	
15.	Aufenthalt in Italien	X	
16.	Ankunft aus Italien	X	
19.	Abreise nach Italien	X	
20.	Aufenthalt in Italien	X	
21.	Aufenthalt in Italien	X	
22.	Aufenthalt in Italien	X	
23.	Ankunft aus Italien	X	
etc.			
Total		138	57
Gesamttotal Arbeits- und Aufenthaltstage in Italien:			195
Gesamttotal Arbeitstage ausserhalb der Schweiz:			160
davon in Italien:			138
Gesamttotal Arbeits- und Aufenthaltstage ausserhalb der Schweiz:			208
davon in Italien:			195

Ermittlung der Monteurklausel mitzuzählen, nicht aber bei der Berechnung der Arbeitstage. Alle nicht speziell aufgeführten Tage gelten als schweizerische Zähltag.

3.4.2 Ausländischer Steuerbescheid

Ein in der Praxis ebenfalls oft – z. T. zusammen mit dem Kalendarium – eingereichtes Beweismittel ist der Bescheid des Steueramtes des ausländischen (Wohnsitz-) Steueramtes. Da nämlich die ausländische Steuerbehörde neben der Berechnung des übrigen (steuerpflichtigen) Einkommens und Vermögens ebenfalls die Arbeits- und Aufenthaltstage ermitteln muss und dabei idR ebenfalls die OECD-Empfehlungen anwendet, ist es sinnvoll, dass eine entsprechende Ausscheidung durch den ausländischen Wohnsitzstaat von der schweizerischen Steuerbehörde übernommen wird. Dadurch kann der Aufwand für alle Beteiligten minimiert werden; zugleich werden auch internationale Differenzen und die Einleitung eines oftmals langwierigen internationalen Verständigungsverfahrens vermieden.

Aus diesem Grund verlangen die kantonalen Steuerverwaltungen neben einem Kalendarium regelmässig auch den ausländischen Steuerbescheid. In der Praxis weigern sich allerdings Steuerpflichtige bzw. Vertreter oft, den ausländischen Steuerbescheid einzureichen und machen geltend, eine Steuerentlastung in der Schweiz hänge nicht von der entsprechenden Besteuerung im Ausland ab.

Diese Argumentation verkennt den Grund der steueramtlichen Auflage. Zutreffend ist, dass eine Steuerentlastung in der Schweiz nicht voraussetzt, dass der Arbeitnehmer im Ausland effektiv besteuert wird (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung). Das Einreichen eines ausländischen Steuerbescheides, aus dem die Aufenthalts- oder Arbeitstage hervorgehen, ist aber ein Beweismittel, das sehr gut geeignet ist, die Anzahl der Drittstaatentage zu beweisen. Weigert sich deshalb ein Arbeitnehmer, den ausländischen Steuerbescheid einzureichen, so wirkt sich dies (lediglich) auf die Beweiswürdigung aus. Der Arbeitnehmer hat immer noch alle übrigen Beweismitteloptionen. Wenn es dem Arbeitnehmer bzw. dessen Arbeitgeber allerdings nicht gelingt, den Nachweis der steuerentlastenden Tage mit anderen Beweismitteln rechtsgenügend nachzuweisen, bleibt es bei der vollen Besteuerung des Erwerbseinkommens.

3.4.3 Übrige Beweismittel

Ist im Zweifelsfall strittig, ob ein in der Schweiz oder im Ausland geleisteter Arbeitstag vorliegt, kann oftmals auf bereits vorhandene Unterlagen, z. B. die vom Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber eingereichten Spesenunterlagen, zurückgegriffen werden. Muss ein Arbeitnehmer

aus geschäftlichen Gründen einen oder mehrere Arbeitstage im Ausland verbringen, reicht er seinem Arbeitgeber fast immer ein entsprechendes Spesenformular samt Belegen für Flugzeug-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten ein. Die beim Arbeitgeber vorhandenen Spesenabrechnungen samt Belegen sind daher sehr gut geeignet, im Ausland geleistete Arbeitstage nachzuweisen. Ebenfalls geeignet sind Arbeitsrapporte, wie sie z. B. bei Projekteinsätzen oftmals erstellt werden. Diese Beweismöglichkeiten entfallen allerdings, wenn ein Aufenthalt oder eine Arbeitstätigkeit in der Schweiz durch eine private Rückfahrt zur Familie im Ausland beendet bzw. unterbrochen wird. Da solche privaten Rückfahrten idR vom Arbeitgeber nicht bezahlt werden, muss der Arbeitnehmer selbst die entsprechenden Belege sammeln und aufbewahren.

Bei Flug- oder Bahnreisen dürfte dies kein Problem sein. Kritisch ist aber v. a. der Fall, in dem ein Arbeitnehmer geltend macht, er habe die private Rückkehr mit seinem Privatwagen absolviert. In diesen Fällen fehlt ein überprüfbares Billett. Professionelle Vertreter empfehlen daher für diesen Fall, dass der Arbeitnehmer sowohl auf der Hinfahrt zum (ausländischen) Wohnort als auch auf der Rückfahrt zum (schweizerischen) Arbeitsort je einmal Benzin tankt und die entsprechenden Quittungen aufbewahrt. Gerade für den in der Praxis sehr häufigen Fall des internationalen Wochenaufenthalts, der am Freitagabend zur Familie zurückkehrt und am Sonntagabend oder Montagmorgen mit seinem Auto wieder in die Schweiz kommt, ist ein solches Vorgehen sehr hilfreich.

4 Steuerberechnung

4.1 Allgemeines

Steht die genaue Anzahl der im Ausland geleisteten Arbeitstage beweiskräftig fest, so muss als letzte Frage geklärt werden, wie der auf die Schweiz entfallende Anteil des Erwerbseinkommens berechnet wird. Es handelt sich dabei nicht um eine Frage der Berechnung des geschuldeten Steuerbetrags, die allenfalls durch die Bezugsbehörde vorzunehmen wäre, sondern um eine materielle Einschätzungsfrage, die durch den Veranlagungsbeamten (Steuerkommissär) vorzunehmen ist. Die (anteilmässige) Berechnung des auf die Schweiz bzw. auf das Ausland entfallenden Saläranteils ist im Einzelfall allerdings eine äusserst delikate Aufgabe,¹⁹ weshalb an dieser Stelle lediglich auf folgende Grundsätze hingewiesen wird: Massgebend ist in einem 1. Schritt, ob eine Salärkompo-

19 Schwierig ist insbesondere die Aufteilung bei einmaligen Nachzahlungen, Abfindungen und Beteiligungsrechten.

nente eindeutig einer in der Schweiz oder im Ausland erbrachten Tätigkeit zugeordnet werden kann. Dieser Betrag, z. B. eine Auslandzulage, ist vorweg auszuscheiden.²⁰ Ist dies nicht möglich oder verbleibt ein Saläranteil, ist in einem 2. Schritt der Steueranspruch pro rata temporis auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.²¹

4.2 Steuerberechnung beim Arbeitsortsprinzip

Liegen – was der Regelfall ist – keine eindeutig einem Staat zuweisbaren Einkünfte vor, ist eine Pro-rata-temporis-Aufteilung nach Massgabe der auf die beiden Staaten entfallenden Arbeitstage vorzunehmen. Als Grundlage gilt dabei in erster Linie die vertraglich vereinbarte Anzahl Arbeitstage. Wird im Einzelfall auf die Ermittlung der genauen Anzahl der vertraglichen Arbeitstage verzichtet, ist von 240 Arbeitstagen auszugehen. Dies entspricht sowohl der schweizerischen als auch – z. B. im Rahmen der deutschen Grenzgängerregelung – der deutschen Auffassung. Dies bedeutet, dass z. B. ein in Frankreich wohnhafter Arbeitnehmer, der für seinen schweizerischen Arbeitgeber während 40 Tagen in der Schweiz gearbeitet hat, in der Schweiz – wenn auch zum Gesamtsatz – (nur) für 40/240 seines Arbeitseinkommens (quellen-)steuerpflichtig wird. Die Verteilung auf die beiden Staaten muss aus dem Einschätzungsentscheid des Steuerkommissärs ersichtlich sein und kann mit den entsprechenden Rechtsmitteln angefochten werden.²²

4.3 Steuerberechnung bei der Monteurklausel

Wie vorstehend ausgeführt, ist die Zählweise der steuerrelevanten Tage unterschiedlich, je nachdem, ob die Aufenthaltstage (Monteurklausel) oder die Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip) ermittelt werden müssen. Die unterschiedliche Zählweise wirkt sich aber nur auf die Frage aus, ob die Monteurklausel überhaupt zur Anwendung gelangt. Ist die Monteurklausel anwendbar, so fällt das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Wohnsitzstaat zu. Sind die Voraussetzungen der Monteurklausel dagegen nicht erfüllt, erfolgt die anteilmässige Aufteilung der Salärbesteuerung auf die beiden Staaten nach den Regeln des Arbeitsortsprinzips iSv Art. 15 Abs. 1 OECD-

MA. Nach dieser Bestimmung können Arbeitseinkünfte insoweit vom Arbeitsstaat besteuert werden, als die Arbeit dort ausgeübt wurde.²³

Literatur

BOSSHARD ERICH/BOSSHARD HANS-RUDOLF/LÜDIN WERNER, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000

BOSSHARD ERICH/RAJOWER FELIX, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), FStR 2003, 200 ff.

WALDBURGER ROBERT, Zur Remittance Clause im DBA-UK, FStR 2003, 136 ff.

ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. A., Basel/Genf/München 2008

Berichte

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Rechtsquellen

AO, Abgabenordnung idF der Bekanntmachung vom 1.10.2002, BGBl I 2002, 3866, BGBl I 2003, 61

DBA D-B, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern (vom 11.4.1967), BGBl 1969 II, 18, idF des Zusatzabkommens vom 5.11.2002, BGBl 2003 II, 1616

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

20 In der Praxis spielt dieser Grundsatz allerdings keine grosse Rolle, da eine eindeutige Ausscheidung nur selten vorgenommen werden kann.

21 Vgl. dazu nachfolgend, Abschn. 4.2.

22 Die gängigste Verteilung erfolgt nach Massgabe des durchschnittlichen Tageseinkommens. Bei einem Jahreseinkommen von Fr. 120 000 und 240 Arbeitstagen (wovon 40 Schweizertage) beträgt der auf die Schweiz entfallende Anteil Fr. 20 000 (40 Schweizertage à Fr. 500/Tag). Diese Fr. 20 000 sind zum Satz für ein Einkommen von Fr. 120 000 steuerpflichtig.

23 Vgl. dazu oben, Abschn. 4.2.

Praxisanweisungen

Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den
Doppelbesteuerungsabkommen, BMF-Schreiben
IV B 6 - S 1300 - 367/06 (vom 14.9.2006), BStBI I
2006, 532 ff.