

§ 10 Besteuerung von Grenzgängern

*Anđela Milutinović**

I. Einführung

Doppelbesteuerungsabkommen dienen der interessengerechten Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten.¹ Die Entscheidung darüber, welcher Vertragsstaat grundsätzlich das Recht zur Besteuerung bekommen soll, wird einkunftsspezifisch in den Verteilungsnormen getroffen.² Für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit kann sich dabei in manchen Situationen ein Bedürfnis nach besonderen Regeln ergeben: einen solchen Fall bilden die Normen zur Besteuerung von Grenzgängern. Der vorliegende Aufsatz gibt aus der Perspektive des deutschen Rechts einen Überblick über die Hintergründe der Regelungen zur Grenzgängerbesteuerung in Doppelbesteuerungsabkommen.

Nach der Bestimmung des Begriffs des Grenzgängers werden die Interessen der Beteiligten in derart gelagerten Fällen dargestellt und zuletzt ein kurzer Blick auf die Implikationen des europäischen Rechts geworfen.

II. Begriff des Grenzgängers

Eine Grenzgängerregelung findet sich weder in der deutschen Verhandlungsgrundlage noch im OECD Musterabkommen von 2017. Dies wird im Kommentar zum OECD Musterabkommen damit begründet, dass die

* Anđela Milutinović ist als Geschäftsaushilfe im Bundesministerium der Finanzen tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

¹ M. Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), S. 6, 45 ff.

² Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sind nach Vorbild des OECD Musters gestaltet. Die Verteilungsnormen finden sich hier in den Art. 6 ff.

Ausgestaltung einer Grenzgängerregelung von lokalen Umständen abhängt und die Lösung der spezifischen Probleme den betroffenen Staaten überlassen sein sollte (zur Darstellung der Interessenlage siehe III.).³

Den von der Bundesregierung vereinbarten Grenzgängerregelungen⁴ liegt die gleiche Grundidee zugrunde: Ein Grenzgänger ist grundsätzlich ein Steuerpflichtiger, der in der Grenzzone eines Vertragsstaates ansässig und in der Grenzzone des anderen Vertragsstaates nichtselbstständig tätig ist.⁵ Erforderlich ist dabei, dass der Steuerpflichtige arbeitstäglich an seinen Wohnort zurückkehrt.⁶ Nichtrückkehrtage sowie das Tätigwerden außerhalb der Grenzzone können für die Anerkennung der Grenzgängereigenschaft schädlich sein.⁷ Solche schädlichen Tage dürfen über das gesamte Jahr eine gewisse Schwelle nicht überschreiten, anderenfalls wird die Grenzgängereigenschaft für das Steuerjahr nicht anerkannt. Wie viele schädliche Tage zulässig sind, ist nicht einheitlich geregelt. Das DBA Schweiz zieht in Art. 15a Abs. 2 S. 2 die Grenze bei 60 Arbeitstagen. Die Grenzgängerregelungen in den DBA Frankreich und DBA Österreich werden durch Konsultationsvereinbarungen konkretisiert.⁸ Hier liegen die Grenzen bei 45 schädlichen Tagen.⁹

III. Interessenlage

Nach der Klärung des Grenzgängerbegriffs wird nachfolgend die Interessenlage der Beteiligten in Grenzgängersachverhalten im Überblick dargestellt. Erster Ausgangspunkt ist eine generelle Darstellung der Besteuerung

³ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Art. 15, Tz. 10, (https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en zuletzt abgerufen am 10.11.2021); R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 274.

⁴ Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich; Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich; Art. 15a DBA Schweiz.

⁵ BMF Schreiben v. 3.5.2018, IV B 2 - S 1300/08/10027, Rn. 19.

⁶ Ebd.

⁷ Details dazu finden sich in den betreffenden BMF Schreiben, Konsultationsvereinbarung zum DBA Österreich, BMF Schreiben v. 18.4.2019, IV B 3 - S 1301-AUT/07/10015-02, S. 3 ff.; Konsultationsvereinbarung zum DBA Frankreich, BMF Schreiben v. 3.4.2006, IV B 6 - S 1301 FRA - 26/06, S. 2 ff.

⁸ Ebd.

⁹ Ebd.

von nichtselbständig Tätigen in Doppelbesteuerungsabkommen. Dem wird die Interessenlage in Grenzgängersachverhalten gegenübergestellt.

1. Grundfall Art. 15 Abs. 1 OECD-MA

Bei der Besteuerung von nichtselbstständig tätigen Steuerpflichtigen treffen in grenzüberschreitenden Sachverhalten die Besteuerungsansprüche der betroffenen Staaten aufeinander. Die Situation stellt sich oft folgendermaßen dar: Der Steuerpflichtige ist in einem Staat ansässig, in dem das Welteinkommensprinzip gilt. Dadurch unterliegen grundsätzlich sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen der Besteuerung im Wohnsitzstaat. Der Tätigkeitsstaat hingegen erhebt einen Anspruch auf Besteuerung des aus inländischer Quelle gezahlten Lohnes.

Zur Lösung dieser Grundproblematik bei Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit sehen viele deutsche Abkommen sowie das OECD Muster die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat vor.¹⁰ Der Interessenlage in Grenzgängerfällen wird diese Aufteilung jedoch oft nicht gerecht.

2. Perspektive des Grenzgängers

Grenzgänger befinden sich in einer besonderen Position. Ihr Lebensmittelpunkt befindet sich regelmäßig in dem Vertragsstaat, in dem auch ihr Wohnort ist. Ein tägliches Pendeln in einen anderen Staat zum Zweck der Ausübung einer nichtselbstständigen Tätigkeit allein begründet keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Tätigkeitsstaat.¹¹ Daraus folgt, dass ein derart in Deutschland tätiger Steuerpflichtiger nach nationalem Recht (bei Außerachtlassung der Möglichkeit einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 EStG) beschränkt steuerpflichtig ist. Die persönlichen Verhältnisse eines beschränkt Steuerpflichtigen werden grundsätzlich nicht berücksichtigt.¹² Nun werden die Einkünfte im Tätigkeitsstaat nach der OECD Grundregel auch dort besteuert (s.o.). Im Fall, dass der Steuerpflichtige einen Großteil

¹⁰ Art. 15 OECD-MA; Art. 13 DBA Frankreich; Art. 15 DBA Schweiz; Art. 15 DBA Österreich; Art. 14 DBA Niederlande; Art. 15 DBA Dänemark; Art. 15 DBA Polen; Art. 15 DBA Tschechien; Art. 14 DBA Luxemburg.

¹¹ BFHE 85, 540; C. *Bourseaux/D. Sandler/T. Rauert*, in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 15 Rn. 135 m.w.N.

¹² S. *Rauch*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, 158. EL 08.2021, § 1 Rn. 279.

oder sogar das gesamte Einkommen im Tätigkeitsstaat erwirtschaftet, kann die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Besteuerung im Tätigkeitsstaat für den Steuerpflichtigen nachteilhaft werden.¹³

Es spielen auch andere Faktoren eine Rolle, sodass nicht in allen Grenzkonstellationen die Einführung einer Grenzgängerregelung mit Übertragung des Besteuerungsrechts auf den Ansässigkeitsstaat angezeigt ist.¹⁴ So könnte trotz Besteuerung im Tätigkeitsstaat ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse die Steuerlast im Tätigkeitsstaat eine niedrigere sein als bei Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.¹⁵ Auch die Ausgestaltung der nationalen Sozialversicherungssysteme kann für die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen von Relevanz sein.¹⁶

Mithin kann die Abkehr vom Grundsatz der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Tätigkeitsstaat aus Sicht des Steuerpflichtigen in gewissen Fällen eine vorteilhafte Besteuerung bedeuten.¹⁷

3. Perspektive der Vertragsstaaten

Neben den Interessen des Steuerpflichtigen sind jedoch auch fiskalische Interessen der Staaten bei der Einführung der Grenzgängerregelung von Bedeutung. Denn auch wenn der Tätigkeitsstaat beispielsweise den Arbeitsplatz und die Infrastruktur zur Verfügung stellt,¹⁸ so hat dennoch auch der Ansässigkeitsstaat ein Interesse daran, an der Besteuerung beteiligt zu werden. Die fiskalischen Interessen der Vertragsstaaten spiegeln

¹³ Dieses Problem war auch der Ausgangspunkt des EuGH, Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 – Schumacker, mehr dazu s.u.

¹⁴ Beispiel hierfür ist das Verhältnis zwischen Deutschland und Belgien (s.u.).

¹⁵ So gestaltete es sich für belgische Grenzgänger nach Deutschland. Siehe *M. Schwenke/P. Malinski*, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL 07.2021, Art. 15 Rn. 24.

¹⁶ Mehr dazu *R. Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 297 ff.

¹⁷ In Betracht kommt auch eine Änderung des Verfahrens zur Durchführung der Grenzgängerregelung, bspw. durch Entbindung des Steuerpflichtigen von seiner Steuererklärungsspflicht in einem Staat. Dies kann für den Steuerpflichtigen aufgrund des verminderten Aufwands von Vorteil sein. Andererseits bedeutet dies ein erhöhtes Bedürfnis nach Zusammenarbeit zwischen den Vertragsstaaten. Ein solches Verfahren sieht das Nordic Agreement Concerning the Collection and Transfer of Tax vor, (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/61643/nordic-agreement-concerning-the-collection-and-transfer-of-tax3/>, zuletzt abgerufen am 13.11.2021).

¹⁸ *R. Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 277.

sich in zwei Beispielen aus der deutschen Abkommenspraxis wieder, in denen die Einführung bzw. Abschaffung einer Grenzgängerregelung mit einem Ausgleichsanspruch des Staates verbunden war, der das Besteuerungsrecht verloren hat:

Das deutsch-belgische Doppelbesteuerungsabkommen enthielt früher eine Grenzgängerregelung.¹⁹ Diese wurde im Jahr 2002 abgeschafft.²⁰ Der Grund hierfür war, dass die Regelung für den Großteil der Betroffenen – diese waren belgische Arbeitnehmer, die nach Deutschland gependelt sind – eine höhere Steuerbelastung zur Folge hatte.²¹ Mit der Aufhebung der Grenzgängerregelung im deutsch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtete sich Deutschland zur jährlichen Zahlung einer Entschädigung in Höhe von 18 Millionen Euro für einen Zeitraum von sechs Jahren an das Königreich Belgien als Ausgleich für dessen Verzicht auf das Besteuerungsrecht.²²

Andersherum wurde die Einführung der Grenzgängerbesteuerung im deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen an besondere Durchführungsregeln geknüpft. Ein Vertragsstaat hat nach Art. 13a DBA Frankreich eine Entschädigung für den Verzicht auf Geltendmachung des eigenen Besteuerungsrechts zu zahlen.²³ Die Entschädigungszahlungen erfolgen einmal jährlich für alle von der Regelung erfassten Fälle. Die Grenzgängerbesteuerung nach Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich mit dem zusammenhängenden Fiskalausgleich nach Art. 13a DBA Frankreich ist zeitlich nicht befristet.²⁴

¹⁹ Art. 15 Abs. 3 Nr. 1 im DBA Belgien in der Fassung vom 11.04.1967, BGBl. II 1969, S. 17, 33.

²⁰ Art. 1 Zusatzabkommen vom 5.11.2002, BGBl. II 2003, S. 1615.

²¹ M. Schwenke/P. Malinski, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL Juli 2021, Art. 15, Rn. 24.

²² Art. 3 Zusatzabkommen vom 5.11.2002, BGBl. II 2003, S. 1615, 1617; M. Schwenke/P. Malinski, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL Juli 2021, Art. 15 Rn. 24.

²³ Insbesondere Art. 13a Abs. 1 DBA Frankreich.

²⁴ Es hat jedoch alle fünf Jahre ein Treffen zu erfolgen, bei dem die zuständigen Behörden ermitteln, ob die Entschädigungshöhe anzupassen ist, Art. 13a Abs. 6 S. 2 DBA Frankreich.

IV. Im Kontext der EU

Grenzgängerregelungen finden sich jedoch nicht nur in Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch im Kontext des europäischen und nationalen Rechts.

Auf Ebene der Europäischen Union hatte die Kommission dem Rat zwar bereits im Jahr 1979 den Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft vorgelegt, der auch Bestimmungen zur Besteuerung von Grenzgängern enthielt.²⁵ Verbindliche Vorgaben stellte jedoch erst der EuGH im Schumacker-Urteil im Jahr 1995 auf. Das Urteil trifft im Kern die Problematik der Grenzgängerbesteuerung, mithin die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse durch den Besteuerungsstaat.

Zur Umsetzung des Schumacker-Urteils änderte der deutsche Gesetzgeber § 1 Abs. 3 EStG. Diese Vorschrift ermöglicht die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, wenn 90 % der Einkünfte des Steuerpflichtigen der deutschen Einkommensteuer unterliegen und der Steuerpflichtige einen Antrag stellt, § 1 Abs. 3 S. 1, 2 EStG.

In diesem Zusammenhang wird die Frage gestellt, ob aufgrund des Vorliegens nationaler Regelungen, die den Interessen der Grenzgänger gerecht werden können, das Vereinbaren von Grenzgängerregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht obsolet wird.²⁶

V. Fazit

Auch wenn schon der überkommene Bestand der Doppelbesteuerungsabkommen viele Doppelbesteuerungssituationen abdeckt, gab und gibt es immer wieder Bedarf nach Anpassungen, um alle wirtschaftlichen Vorgänge mit Relevanz in mehreren Staaten zu adressieren. Für die Lösung der Situation für Grenzgänger gibt es mehrere Möglichkeiten, auch durch rein nationale Maßnahmen. Die abkommensrechtliche Lösung der Problema-

²⁵ Europäische Kommission, Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft, ABl. C 21 v. 26.1.1980, 6.

²⁶ R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 278.

tik bietet die Möglichkeit von weiterführenden Ergänzungen für eine interessengerechtere Aufteilung. So kann nach nordischem Vorbild ein gemeinsames Entschädigungssystem an die Durchführung der Besteuerungsaufteilung geknüpft werden,²⁷ ähnlich wie es eine Ausgleichsregelung auch im Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich für eine fiskalisch interessengerechte Aufteilung des Besteuerungssubstrats gibt.

²⁷ Nordic Agreement Concerning the Collection and Transfer of Tax vor, (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/61643/nordic-agreement-concerning-the-collection-and-transfer-of-tax3/> zuletzt abgerufen am 13.11.2021).