



Sachstand

Besteuerung des mobilen Arbeitens von Grenzgängern

Besteuerung des mobilen Arbeitens von Grenzgängern

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 007/23
Abschluss der Arbeit: 03.03.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Grundsatz	4
3.	Besteuerung im Tätigkeitsstaat	4
4.	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	6
5.	Grenzgängerregelungen mit den Nachbarstaaten der Bundesrepublik Deutschland	6
5.1.	Frankreich	7
5.2.	Luxemburg	9
5.3.	Österreich	10
5.4.	Schweiz	11
6.	Doppelbesteuerungsabkommen ohne Grenzgängerregelungen mit den anderen Nachbarstaaten der Bundesrepublik Deutschland	12
6.1.	Belgien	13
6.2.	Dänemark	13
6.3.	Niederlande	14
6.4.	Polen	15
6.5.	Tschechische Republik	15

1. Fragestellung

Mit Hinweis auf die Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 26. Mai 2011, das die Besteuerung von Grenzpendlern nach Luxemburg behandelt¹ und die dort vereinbarte Schädlichkeitsschwelle von 19 Arbeitstagen, wird um Erläuterung der Besteuerung des mobilen Arbeitens von Grenzgängern bei den übrigen Nachbarstaaten Deutschlands gebeten.

2. Grundsatz

Nach dem Welteinkommensprinzip werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) alle Einkünfte im Inland steuerlich erfasst. Gleichgültig ist dabei, ob es sich um Einkünfte aus dem Inland oder dem Ausland handelt oder welcher Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige unterliegt.² Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es deshalb zu Doppelbesteuerungen der entsprechenden Steuerpflichtigen kommen. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten deshalb Regelungen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts sowie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Verhältnis der beiden vertragsschließenden Staaten zueinander.³

Für Arbeitnehmer, die sich regelmäßig an Arbeitstagen von ihrem Wohnort über die Grenze an ihre Arbeitsstätte begeben und nach Beendigung der Arbeit wieder an ihren Wohnort zurückkehren (Grenzgänger) oder Steuerpflichtige, die ohne Grenzgänger zu sein, arbeitstäglich in den Tätigkeitsstaat fahren und nach Erbringung der Arbeitsleistung wieder in den Wohnsitzstaat zurückkehren (Grenzpendler) können nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Besonderheiten gelten.⁴

3. Besteuerung im Tätigkeitsstaat

Nach Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA),⁵ können die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat

1 BStBl. I 2011, 576.

2 Nürnberg, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Welteinkommensprinzip, Rn. 2 f.

3 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 1, BStBl. I 2018, 643.

4 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 1.

5 OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, abgerufen am 21.02.2023.

(Tätigkeitsstaat) ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen (sog. Arbeitsortprinzip) zu.⁶ Das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats gilt ausweislich des Wortlauts des Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA nur für die dafür bezogenen Vergütungen, sodass nur die für die Tätigkeitsausübung in diesem Staat gezahlten Vergütungen von seinem Besteuerungsrecht erfasst sind und ein kausaler Zusammenhang zwischen Vergütung und ausgeübter Tätigkeit erforderlich ist.⁷ Die Ermittlung des Anteils am Arbeitslohn erfolgt im Verhältnis der im Tätigkeitsstaat tatsächlich erbrachten Arbeitstage zu den insgesamt vereinbarten und erbrachten Arbeitstagen. Dem Ansässigkeitsstaat steht weiterhin das Besteuerungsrecht am gesamten Arbeitslohn zu, da das Arbeitsortsprinzip als offene Rechtsfolge ausgestaltet ist. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung jener Vergütungsbestandteile, die auch vom Tätigkeitsstaat besteuert werden können, erfolgt nach dem Methodenartikel (in der Regel Freistellungs- oder Anrechnungsmethode, Art. 23A, 23B OECD-MA).⁸

Der Ort der Arbeitsausübung ist grundsätzlich der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit tatsächlich persönlich aufhält (BFH-Urteil vom 25. November 2014, BStBl. 2015 II S. 448). Unerheblich ist, woher oder wohin die Zahlung des Arbeitslohns geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.⁹ Deshalb ist bei Grenzpendlern, die ihre Tätigkeit innerhalb eines Lohnabrechnungszeitraumes teilweise aus dem Homeoffice im Ansässigkeitsstaat ausüben, bei Anwendung des Arbeitsortsprinzips nur noch eine anteilige Besteuerung des Arbeitslohns im üblicherweise aufgesuchten Tätigkeitsstaat vorzunehmen. Denn entfällt der monatlich gezahlte Arbeitslohn sowohl auf Arbeitstage, die in der Betriebsstätte des Arbeitgebers ausgeübt werden, als auch auf Arbeitstage, die in Heimarbeit im Ansässigkeitsstaat erbracht werden, ist dieser Arbeitslohn grundsätzlich entsprechend der erbrachten Arbeitstage aufzuteilen.¹⁰

Auf die Möglichkeit, dass grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer durch Ausübung ihrer Tätigkeit im Homeoffice unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Betriebsstättenbegründung im Sinne des Art. 5 OECD-MA verursachen können, wird dabei nicht weiter eingegangen. Folge hiervon könnte nach Art. 7 OECD-MA die Zuordnung von Unternehmensgewinnen auf die Betriebsstätte bzw. in den Betriebsstättenstaat sein.¹¹

6 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 16, 78, BStBl. I 2018, 643.

7 Goldmann, Das Homeoffice im Steuerrecht, 1. Auflage 2022, S. 260.

8 Höppner/Melkonyan, Grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer in Zeiten der COVID-19-Pandemie – Implikationen und Lösungsansätze, in: IStR 2020, 735.

9 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 79, BStBl. I 2018, 643.

10 Höppner/Melkonyan, Grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer in Zeiten der COVID-19-Pandemie – Implikationen und Lösungsansätze, in: IStR 2020, 735.

11 Rasch/Rosenberger/Brülisauer, Auswirkungen dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, in: IStR 2021, Beihefter zu Heft 10; Birnbaum, Das grenzüberschreitende Homeoffice – Aktuelle Praxis und Regelungsbedarf, in: DStR 2022, 2079.

4. Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

Abweichend hiervon steht unter den Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (sog. 183-Tage-Klausel) dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte unselbständige Arbeit zu, wenn

- der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat und
- der Arbeitgeber, der die Vergütung wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen, nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, wirtschaftlich getragen wurde oder zu tragen gewesen wäre.

Nur wenn alle drei Voraussetzungen zusammen vorliegen, steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden, zu. Liegen dagegen nicht sämtliche Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA zusammen vor, steht nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der vom Arbeitnehmer dort ausgeübten unselbständigen Arbeit zu.¹²

Steht in einem solchen Fall dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zu, sind die Vergütungen in der Regel unter Beachtung einer etwaigen Rückfallklausel im DBA oder des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG im Inland freizustellen und nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Ist Deutschland der Tätigkeitsstaat, ist nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu prüfen, ob die Vergütungen des Arbeitnehmers aus seiner im Inland ausgeübten Tätigkeit im Wege der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht der inländischen Besteuerung unterliegen.¹³

5. Grenzängerregelungen mit den Nachbarstaaten der Bundesrepublik Deutschland

Mit einigen angrenzenden Staaten hat Deutschland Doppelbesteuerungsabkommen mit einer sog. Grenzängerregelung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von privaten Arbeitgebern abgeschlossen.¹⁴ Für diese Arbeitnehmer gelten Besonderheiten nach dem DBA mit Frankreich (Art. 13 Abs. 5 – in der Regel Besteuerung im Wohnsitzstaat), Österreich (Art. 15 Abs. 6 – in der Regel Besteuerung im Wohnsitzstaat) und der Schweiz (Art. 15a – begrenzte Besteuerung im Tätigkeitsstaat und Wohnsitzbesteuerung mit Anrechnungssystem). Besonderheiten bei Grenzpendlern

12 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 17, 80 f., BStBl. I 2018, 643.

13 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 83 f., BStBl. I 2018, 643.

14 Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2023 vom 18. Januar 2023, BMF IV B 2 – S 1301/21/10048 :002, BStBl. I 2023, 195.

nach Luxemburg sind in der Verständigungsvereinbarung vom 26. Mai 2011 geregelt.¹⁵ Darüber hinaus wurden zwischenzeitlich mit all diesen Staaten auch Vereinbarungen getroffen, wie Arbeitstage zu behandeln sind, die im Homeoffice verbracht werden. Ebenfalls mit aufgeführt werden hier zusätzlich die Regelungen, die im Rahmen der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie zwischen den Staaten vereinbart wurden.

5.1. Frankreich

Die Vorschriften für Frankreich ergeben sich aus dem Abkommen vom 21. Juli 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA-Frankreich),¹⁶ dem Revisionsprotokoll vom 9. Juni 1969 zu dem am 21. Juli 1959 in Paris unterzeichnetem DBA-Frankreich,¹⁷ dem Zusatzabkommen vom 28. September 1989 zur Änderung des DBA-Frankreich in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969,¹⁸ dem Zusatzabkommen vom 20. Dezember 2001 zum DBA-Frankreich in der durch das Revisionsprotokoll vom 9. Juni 1969 und das Zusatzabkommen vom 28. September 1989 geänderten Fassung¹⁹ und dem Zusatzabkommen vom 31. März 2015 zum DBA-Frankreich in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 und der Zusatzabkommen vom 28. September 1989 und 20. Dezember 2001.²⁰

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich erfolgt die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich im Tätigkeitsstaat. Es besteht eine Grenzgängerregelung gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich. In ihrem Fall erfolgt die Besteuerung im Wohnsitzstaat. Kehrt ein Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder ist er an ganzen Arbeitstagen an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone beschäftigt, so geht die Grenzgängereigenschaft nicht verloren, sofern

- der Arbeitnehmer während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit an höchstens 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt, oder außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist, oder
- – falls der Arbeitnehmer nicht während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist – die Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 v. H. der gesamten Arbeitstage im Rahmen des Arbeitsverhältnisses (der Arbeitsverhältnisse) nicht übersteigen, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage betragen.

15 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 19 f., BStBl. I 2018, 643.

16 BStBl. I 1961, 342.

17 BStBl. I 1970, 900.

18 BStBl. I 1990, 413.

19 BStBl. I 2002, 891.

20 BStBl. I 2016, 515.

Tätigkeiten in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers gelten als innerhalb der Grenzzone ausgeübt.²¹ Es bleibt also bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat für Grenzgänger im Falle des mobilen Arbeitens oder bei Tätigkeiten im Homeoffice, sofern die Tätigkeit täglich auch innerhalb des Grenzgebietes ausgeübt wird.²²

Nach Art. 13 Abs. 4 DBA-Frankreich gilt darüber hinaus die 183-Tage-Klausel. Hierbei ist nicht die Dauer der beruflichen Tätigkeit maßgebend, sondern allein die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat. Es kommt darauf an, ob der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat anwesend war.²³ Kehrt der Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurück, so ist er täglich im Tätigkeitsstaat anwesend (BFH-Urteil vom 10. Juli 1996, BStBl. 1997 II S. 15).²⁴

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik vom 13. Mai 2020; Besteuerung von Grenzpendlern²⁵ sah zusätzlich eine Regelung für Tätigkeiten im Homeoffice im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmern vor, welche nicht die Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 5 DAB-Frankreich erfüllten. Demnach galten Arbeitstage, die nur aufgrund staatlicher Gesundheitsverordnungen oder -empfehlungen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt wurden, als in dem Vertragsstaat verbracht, in dem die Tätigkeit ohne diese Verordnungen oder Empfehlungen ausgeübt worden wären. Dies galt aber nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht wurden. Nach mehrmaliger Verlängerung wurde diese Vereinbarung durch Konsultationsvereinbarung zur einvernehmlichen Kündigung zum 30. Juni 2022 beendet.²⁶

21 Deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen; Verständigungsvereinbarung zur 183-Tage-Regelung (Artikel 13 Abs. 4) und zur Anwendung der Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5), BStBl. I 2006, 304.

22 Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik vom 13. Mai 2020; Besteuerung von Grenzpendlern, BStBl. I 2020, 535, dort Nr. 2; Deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015 (DBA-Frankreich); Zweifelsfragen bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, insbesondere von Grenzgängern, Künstlern und Sportlern, und aus öffentlichen Kassen (Artikel 13, 13 b und 14 DBA-Frankreich), BStBl. I 2022, 92, Rn. 18; BFH, Beschluss vom 9. Oktober 2014 – I R 34/13 –, juris Rn. 16,18.

23 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 87 f., BStBl. I 2018, 643.

24 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 90, BStBl. I 2018, 643.

25 BStBl. I 2020, 535.

26 BStBl. I 2022, 612.

5.2. Luxemburg

Die für Luxemburg geltenden Bestimmungen ergeben sich aus dem Abkommen vom 23. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Luxemburg).²⁷

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg gilt das Tätigkeitsortsprinzip, eine Grenzgängerklausel ist im DBA-Luxemburg nicht vorgesehen. Allerdings wurde mit der Verständigungsvereinbarung vom 26. Mai 2011 zum Abkommen vom 23. August 1958 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern eine diesbezügliche Regelung geschaffen. Danach erfolgt nach Abs. 1 eine **Aufteilung des Arbeitslohnes zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat** auf der Grundlage der vertraglich vereinbarten Arbeitstage im Tätigkeitsstaat. Soweit der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat erbringt, ist gemäß Abs. 2 der darauf entfallende Teil des Arbeitslohns von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freizustellen, wenn der Arbeitnehmer im Ansässigkeitsstaat während weniger als 20 Arbeitstagen im Kalenderjahr für solche Zwecke anwesend ist.²⁸ Dies gilt unter anderem auch für im Homeoffice verbrachte Arbeitstage (19-Tage-Regelung).²⁹

Darüber hinaus gilt gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA-Luxemburg die 183-Tage-Klausel.

Mit der Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 7. Oktober 2020 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von im Homeoffice tätigen Grenzpendlern und im öffentlichen Dienst Beschäftigten³⁰ wurde festgelegt, dass Arbeitstage an denen Arbeitnehmer nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, diese als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Tätigkeit ohne diese Maßnahmen ausgeübt worden wäre. Für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht wurde, galt diese Tatsachenfiktion nicht. Nach mehrmaligen Absprachen zur Fortgeltung wurde diese Vereinbarung durch Verständigungsvereinbarung vom 22. März 2022 zur einvernehmlichen Kündigung zum 30. Juni 2022 beendet.³¹

27 BStBl. I 2015, 7.

28 BStBl. I 2011, 576.

29 BStBl. I 2022, 326.

30 BStBl. I 2020, 1051.

31 BStBl. I 2022, 326.

5.3. Österreich

Für Österreich ergeben sich die Vorschriften aus dem Abkommen vom 24. August 2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Österreich),³² sowie dem Protokoll vom 29. Dezember 2010 zur Änderung des DBA-Österreich.³³

Das Tätigkeitsortsprinzip gilt hier nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich. Es besteht in Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich eine Grenzgängerklausel. Bei Grenzgängern erfolgt die Besteuerung im Wohnsitzstaat. Nach der Konsultationsvereinbarung vom 4./9. April 2019 zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich³⁴ erfordert die Eigenschaft als Grenzgänger grundsätzlich eine tägliche Rückkehr zum Wohnort im Ansässigkeitsstaat in der Grenzzone (Nr. 1. 2. und Nr. 3. 6.). Kehrt ein Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder ist er an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone beschäftigt, so geht die Grenzgängereigenschaft nicht verloren,

- a) wenn der Arbeitnehmer während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit höchstens an 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt oder außerhalb der Grenzzone tätig ist, oder
- b) falls der Arbeitnehmer nicht während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist – wenn die Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 v. H. der tatsächlichen Werk- bzw. Arbeitstage im Rahmen des Arbeitsverhältnisses (der Arbeitsverhältnisse) während des Kalenderjahres nicht übersteigen, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage betragen (Nr. 3. 6.).

Überschreiten die Tage der Nichtrückkehr bei einem ganzjährig bestehenden Arbeitsverhältnis das Ausmaß von 45 Tagen, entfällt für das gesamte Jahr die Grenzgängereigenschaft. Unerheblich ist dabei grundsätzlich, aus welchen Gründen der tägliche Grenzübertritt nicht stattfindet. Auch Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze deshalb nicht passiert, weil er im Rahmen eines Telearbeitsprogramms des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, zu Hause seiner Arbeit nachzugehen (sog. Home-Office), sind Tage der Nichtrückkehr (Nr. 3. 9.).

Im Übrigen gilt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Österreich die 183-Tage-Klausel. Hierbei ist nicht die Dauer der beruflichen Tätigkeit maßgebend, sondern allein die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat. Es kommt darauf an, ob der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat anwesend war.³⁵

32 BStBl. I 2002, 584.

33 BStBl. I 2012, 366.

34 BStBl. I 2019, 456.

35 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 87 f., BStBl. I 2018, 643.

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 15. April 2020; Besteuerung von Grenzpendlern und Grenzgängern³⁶ legte fest, dass Arbeitstage, an denen Arbeitnehmer nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt hätten. Dies galt aber nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (Nr. 1.). Auch galten Arbeitstage an denen Grenzgänger nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausübten, nicht als Tage der Nichtrückkehr, sofern diese Arbeitstage nicht unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (Nr. 2.). Nach mehrmaliger Verlängerung fand diese Vereinbarung nach der Konsultationsvereinbarung vom 28./29. März 2022 nur noch bis zum 30. Juni 2022 Anwendung.³⁷

5.4. Schweiz

Die Vereinbarungen mit der Schweiz ergeben sich aus dem 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 (DBA-Schweiz),³⁸ dem Protokoll vom 30. November 1978 zum DBA-Schweiz,³⁹ dem Protokoll vom 17. Oktober 1989 zum DBA-Schweiz in der Fassung des Protokolls vom 30. November 1978,⁴⁰ dem Protokoll vom 21. Dezember 1992 zum DBA-Schweiz,⁴¹ dem Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 zum DBA-Schweiz⁴² und dem Protokoll vom 27. Oktober 2010 zur Änderung des DBA-Schweiz.⁴³

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz gilt das Tätigkeitsortsprinzip. Besondere Regelungen gelten nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer oder Prokuristen von Kapitalgesellschaften. Nach Art. 15a Abs. 1 S. 1 DBA-Schweiz werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen bei unselbständiger Tätigkeit eines Grenzgängers in dem Staat

36 BStBl. I 2020, 480.

37 BStBl. I 2022, 609.

38 BStBl. I 1972, 518.

39 BStBl. I 1980, 398.

40 BStBl. I 1990, 409.

41 BStBl. I 1993, 927.

42 BStBl. I 2003, 165.

43 BStBl. I 2012, 512.

besteuert, in dem er ansässig ist.⁴⁴ Nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz hängt die Grenzgängereigenschaft davon ab, dass der Arbeitnehmer regelmäßig von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Dabei bleibt eine Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen an höchstens 60 Arbeitstagen unbeachtlich (60-Tage-Grenze).⁴⁵ Im Übrigen gilt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz die 183-Tage-Klausel.

Mit Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbstständig Erwerbstätige während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie⁴⁶ wurde vereinbart, dass Tage an denen Grenzgänger nur aufgrund von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben, als im Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie befunden hätte, gelten. Dies galt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen am Wohnsitz verbracht worden wären. Der Zeitraum, in dem eine Arbeitskraft von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie betroffen war, wurde für die 60-Tage-Grenze nicht berücksichtigt. Nach mehrmaliger Verlängerung wurde diese Vereinbarung durch Konsultationsvereinbarung vom 11. April 2022 einvernehmlich gekündigt und zum 30. Juni 2022 beendet.⁴⁷

Mit Konsultationsvereinbarung vom 15./18. Juli 2022 betreffend ganztägig am Wohnsitz verbrachte Arbeitstage von Grenzgängern zur Anwendung der Grenzgängerregelung in Artikel 15a DBA-Schweiz wurde vereinbart, dass Arbeitstage, an denen ein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz ganztägig am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat arbeitet, nicht als Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz gelten.⁴⁸

6. Doppelbesteuerungsabkommen ohne Grenzgängerregelungen mit den anderen Nachbarstaaten der Bundesrepublik Deutschland

Mit den weiteren Nachbarstaaten der Bundesrepublik Deutschland wurden Doppelbesteuerungsabkommen ohne Grenzgängerregelungen geschlossen. Hier finden sich auch keine Vereinbarungen darüber, wie Arbeitstage zu behandeln sind, die im Homeoffice verbracht werden. Insoweit gelten hier die allgemeinen Regeln. Auch hier werden zusätzlich die Regelungen mit aufgeführt, die im Rahmen der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie zwischen den Staaten vereinbart wurden.

44 Deutsch-schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971; Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19. September 1994, BMF IV C 6 – S 1301 Schz – 60/94, Rn. 1, BStBl. I 1994, 683.

45 Deutsch-schweizerisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971; Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung vom 19. September 1994, BMF IV C 6 – S 1301 Schz – 60/94, Rn. 9, 11 BStBl. I 1994, 683.

46 BStBl. I 2020, 568.

47 BStBl. I 2022, 614.

48 BStBl. I 2022, 1227.

6.1. Belgien

Die Regelungen mit Belgien ergeben sich aus dem Abkommen vom 11. April 1967 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 Grundsteuer (DBA-Belgien)⁴⁹, sowie dem Zusatzabkommen vom 5. November 2002 zum DBA-Belgien.⁵⁰

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Belgien erfolgt die Besteuerung unselbstständiger Arbeit grundsätzlich im Tätigkeitsstaat. Die ursprünglich in Art. 15 Abs. 3 Nr. 1 DBA-Belgien vorgesehene Grenzgerregelung, die eine Besteuerung im Wohnsitzstaat vorsah, wurde mit Art. 1 des Zusatzabkommens vom 5. November 2002 zum DBA-Belgien aufgehoben. Es gilt demnach das Tätigkeitsortprinzip. Die Einkünfte von Arbeitnehmern, die im Grenzgebiet des einen Staates wohnen und im Grenzgebiet des anderen Staates arbeiten, werden im jeweiligen Tätigkeitsstaat besteuert.⁵¹

Im Übrigen gilt nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Belgien die 183-Tage-Klausel mit der Besonderheit, dass für die Berechnung der 183-Tage-Frist Tage der Arbeitsausübung und übliche Arbeitsunterbrechungen auch dann mitgezählt werden, wenn sie nicht im Tätigkeitsstaat verbracht werden, soweit sie auf den Zeitraum der Auslandstätigkeit entfallen.⁵²

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 6. Mai 2020; Besteuerung von Grenzpendlern⁵³ sah eine Regelung für Tätigkeiten im Homeoffice im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie vor. Demnach galten Arbeitstage, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt wurden, als in dem Vertragsstaat verbracht, in dem die Tätigkeit ohne diese Maßnahmen ausgeübt worden wären. Diese Tatsachenfiktion galt aber nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht wurden. Nach mehrmaliger Verlängerung war diese Vereinbarung letztmalig bis zum 30. Juni 2022 anzuwenden.⁵⁴

6.2. Dänemark

Die Bestimmungen für Dänemark folgen aus dem Abkommen vom 22. November 1995 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Beistandsleistung in Steuersachen (Deutsch-dänisches

49 BStBl. I 1969, 38.

50 BStBl. I 2005, 346.

51 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 9.

52 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 100, BStBl. I 2018, 643.

53 BStBl. I 2020, 524.

54 BStBl. I 2022, 324.

Steuerabkommen)⁵⁵ und dem Protokoll vom 1. Oktober 2020 zur Änderung des Deutsch-dänischen Steuerabkommens.⁵⁶

Nach Art. 15 Abs. 1 des Deutsch-dänischen Steuerabkommens gilt das Tätigkeitsortsprinzip. Eine Grenzgängerklausel wurde nicht vereinbart. Auch die Einkünfte von Arbeitnehmern, die im Grenzgebiet des einen Staates wohnen und im Grenzgebiet des anderen Staates arbeiten, werden im jeweiligen Tätigkeitsstaat besteuert.⁵⁷

Nach Art. 15 Abs. 2 des Deutsch-dänischen Steuerabkommens gilt die 183-Tage-Klausel. Dabei ist jeder Tag zu berücksichtigen, an dem sich der Arbeitnehmer, sei es auch nur für kurze Zeit, in dem anderen Vertragsstaat zur Arbeitsausübung tatsächlich aufgehalten hat. Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat, an denen eine Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist, werden mitgezählt. Alle arbeitsfreien Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat vor, während und nach der Tätigkeit sind nicht zu berücksichtigen.⁵⁸

6.3. Niederlande

Die Regelungen mit der Niederlande ergeben sich aus dem Abkommen vom 12. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-Niederlande),⁵⁹ dem Protokoll vom 11. Januar 2016 zur Änderung des DBA-Niederlande⁶⁰ und dem Protokoll vom 24. März 2021 zur Änderung des DBA-Niederlande in der durch das Protokoll vom 11. Januar 2016 geänderten Fassung.⁶¹

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Niederlande gilt das Tätigkeitsortsprinzip, eine Grenzgängerklausel besteht nicht.⁶² Allerdings gelten gesonderte Bestimmungen nach Art. 14 Abs. 3 DBA-Niederlande für Vergütungen, die von einer in einem grenzüberschreitenden Gewerbegebiet befindlichen festen Geschäftseinrichtung getragen werden.

Darüber hinaus gilt gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA-Niederlande die 183-Tage-Klausel.

55 BStBl. I 1996, 1219.

56 BStBl. I 2022, 207.

57 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 10.

58 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BMF IV B 2 – S 1300/08/10027, Rn. 97 f., BStBl. I 2018, 643.

59 BStBl. I 2016, 47.

60 BStBl. I 2017, 69.

61 BStBl. I 2022, 1279.

62 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 13.

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. April 2020; Besteuerung von Grenzpendlern⁶³ sah eine Regelung für Tätigkeiten im Homeoffice im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie vor. Demnach galten Arbeitstage, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt wurden (Homeoffice-Tage), als in dem Vertragsstaat verbracht, in dem die Tätigkeit ohne diese Maßnahmen ausgeübt worden wären. Für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht wurden, galt diese Tatsachenfiktion nicht. Nach mehrmaliger Verlängerung wurde diese Vereinbarung durch Konsultationsvereinbarung vom 28./29. März 2022 zur einvernehmlichen Kündigung zum 30. Juni 2022 beendet.⁶⁴

6.4. Polen

Die Bestimmungen für Polen sind im Abkommen vom 14. Mai 2003 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Polen) geregelt.⁶⁵

Auch hier gilt nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Polen grundsätzlich das Tätigkeitsortsprinzip, eine Grenzgängerklausel besteht nicht.⁶⁶ Darüber hinaus gilt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Polen die 183-Tage-Klausel.

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen vom 12./27. November 2020; Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und grenzüberschreitend tätigen Beschäftigten des öffentlichen Dienstes⁶⁷ sah eine Regelung vor, nach der Arbeitstage, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt wurden (Homeoffice-Tage), als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeit ohne diese Maßnahmen ausgeübt worden wäre. Für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wäre, galt diese Tatsachenfiktion nicht. Diese Vereinbarung wurde durch Konsultationsvereinbarung vom 14./21. April 2022 zur einvernehmlichen Kündigung zum 30. Juni 2022 beendet.⁶⁸

6.5. Tschechische Republik

Die Regelungen für die Tschechischen Republik ergeben sich aus dem Abkommen vom 19. Dezember 1980 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechoslowakischen Sozial-

63 BStBl. I 2020, 477.

64 BStBl. I 2022, 607.

65 BStBl. I 2005, 349.

66 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 15.

67 BStBl. I 2020, 1359.

68 BStBl. I 2022, 615.

listischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Tschechien),⁶⁹ das nach der Bekanntmachung über die Fortgeltung der deutsch-tschechoslowakischen Verträge im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechischen Republik vom 24. März 1993 weiter anzuwenden ist.⁷⁰

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Tschechien gilt das Tätigkeitsortsprinzip. Eine Grenzgängerregelung besteht nicht.⁷¹ Darüber hinaus gilt gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-Tschechien die 183-Tage-Klausel.

* * *

69 BStBl. I 1982, 904.

70 BGBl. II 1993, 762.

71 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Grenzgänger Rn. 17.