

2. Grundlagen und -begriffe im Kontext der Grenzgängerbesteuerung

2.1 Begriff des Grenzgängers

Grenzgänger ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz²).

Der abkommensrechtliche Grenzgängerbegriff hängt somit wesentlich davon ab, dass die Person *regelmäßig* nach Arbeitsende aus der Schweiz an den deutschen Wohnsitz zurückkehrt.

Der *echte* Grenzgänger kehrt grundsätzlich *täglich* nach dem Ende der nichtselbständigen Arbeit³ – durch nochmaligen⁴ Grenzübertritt⁵ – an seinen Wohnort zurück. Die Regelmäßigkeit wird dabei im Umkehrschluss zur Bestimmung der Nichtrückkehr beurteilt: Eine Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen an höchstens 60 Arbeitstagen ist dann für die Beurteilung der Regelmäßigkeit und die des echten Grenzgängers unbeachtlich⁶. Das bedeutet, dass eine Rückkehr aus dem Tätigkeitsstaat an den Tagen nicht verlangt wird, an denen sich der Grenzgänger aus beruflichen (z. B. Dienstreise außerhalb der Schweiz) oder privaten Gründen nicht in den Arbeitsortstaat begeben hat⁷. Ein täglicher Grenzübertritt ist für die Begründung der Grenzgängereigenschaft nicht erforderlich, ein gelegentliches Überqueren ist jedoch nicht ausreichend. Die erforderliche Anzahl an Grenzüberschreitungen bestimmt sich nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles⁸. Das Finanzgericht

2 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, v. 11. August 1971 (BGBl II 1972, S. 1022), geändert durch Änderungsprotokoll v. 30. November 1978 (BGBl II 1980, S. 751), Protokoll v. 17. Oktober 1989 (BGBl II 1990, S. 766), geändert durch Protokoll v. 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, S. 1888), zuletzt geändert durch Revisionsprotokoll v. 12. März 2002 (BGBl II 2002, S. 68).

3 Vgl. Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen-Schweiz, Art. 15a Anm. 33

4 Vgl. BFH-Beschluss v. 16.03.1994, BStBl II 1994, S. 696 und BFH-Urteil v. 21.08.1996, BStBl II 1997, S. 134; wobei ein Nichtrückkehrtag nach Ansicht des BFH v. 11.11.2009, I R 15/09, IStR 2010, S. 181ff. nicht bereits dann vorliegt, wenn es an einer zweimaligen Grenzüberschreitung fehlt; da eine zweimalige Grenzüberschreitung an den Tagen *nicht* verlangt wird, an denen sich der Arbeitnehmer auf Dienstreise außerhalb des Tätigkeitsstaates befindet.

5 Vgl. BFH-Urteil v. 21.08.1999, BStBl II 1997, S. 134

6 Vgl. BMF-Schreiben v. 19.09.1994, IV C 6 – S 1301 Schz – 60/94, BStBl I 1994, S. 682, Rz. 9

7 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 22.04.2021, 3 K 2357/19, Revision-Az.: I R 24/21; am Arbeitsort arbeitsfreie Tage (Urlaub, Krankheit, arbeitsfreie Samstage, Sonn- und Feiertage, Arbeitstage am Wohnort) sind nicht einzubeziehen.

8 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 12.03.2009, 3 K 123/07

Baden-Württemberg⁹, sah für die Bestimmung der Grenzgängereigenschaft eines Teilzeitbeschäftigten die Grenzübertritte an ein bis zwei Arbeitstagen im Monat, bei einer Beschäftigung von drei Arbeitstagen im Monat, als nicht gelegentlich, sondern als regelmäßig im Sinne von Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz an. Bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, ist die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz durch proportionale Kürzung im Verhältnis der Arbeitstage herabzusetzen. Für eine starre Verpflichtung, an mindestens einem Arbeitstag in der Woche die Grenze zu überschreiten, wie im § 7 KonsVerCHEV gefordert, sieht das FG keine Bindungswirkung.

Wenn die erwerbstätige Person aus beruflichen Gründen aber an *mehr* als 60 Arbeitstagen pro Kalenderjahr nicht an ihren deutschen Wohnsitz zurückkehren kann, ist der Begriff des **unechten** Grenzgängers in die Überlegungen einzubeziehen.

Wobei am Anfang der Beurteilung eines *unechten* Grenzgängers stehen muss, dass die tägliche Rückkehr vom Schweizer Arbeitsort an den deutschen Wohnsitz noch zumutbar ist. Erst dann kommt im nächsten Schritt die Befreiung aus dieser Eigenschaft aufgrund von Dienstreisen, Breitbandschafts-/Pikettdienst oder sonstigen Gründen¹⁰.

Ist die tägliche Rückkehr an den Ort der Ansässigkeit nicht zumutbar, war die quellensteuerpflichtige Person nie Grenzgänger, es fehlt von vornherein an der Grenzgängereigenschaft, sie ist als *internationaler Wochenaufenthalter* zu qualifizieren.

Für den internationalen Wochenaufenthalter ist arbeitstäglich im Sinne von regelmäßig¹¹ dann als *wöchentlich* auszulegen¹². Liegt keine wöchentliche Rückkehr an den deutschen Wohnsitz vor, ist – *prima facie* – von einem steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz und damit von einer unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz auszugehen.

Nach den bilateralen Verträgen zwischen der Schweiz und den EU-Staaten über die Freizügigkeit des Personenverkehrs¹³, muss der internationale Wo-

9 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 22.04.2021, 3 K 2357/19, Revision-Az.: I R 24/21

10 Siehe 4.1.2. bis 4.1.4.

11 Nach dem Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz kommt es auf die regelmäßige Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz an, was eine Rückkehr jeweils nach Arbeitsende bedeutet. Eine Grenzüberschreitung kann somit an den Tagen nicht verlangt werden, an denen sich der Grenzgänger aus beruflichen oder privaten Gründen nicht zur Arbeit begeben hat (z. B. aufgrund einer Übernachtung im Ansässigkeitsstaat/Drittstaat); also auch nicht zurückkehren konnte.

12 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 22.01.1991, EFG 1991, 593; Art. 1 Buchstabe f) „Begriff Grenzgänger“ nach der VO 883/2004, v. 29.04.2004

13 Abgeschlossen am 21.06.1999, von der Bundesversammlung genehmigt am 08. Oktober 1999 (AS 2002–1527), schweizerische Ratifikationsurkunde hinterlegt am 16. Oktober 2000 und in Kraft getreten am 01. Juni 2002 (Stand 15. Dezember 2020).

chenaufenthalter nicht mehr täglich, aber mindestens einmal in der Woche¹⁴ an seinen Wohnsitz nach Deutschland zurückkehren¹⁵. Das Grenzpendel muss also einmal pro Woche ausschlagen¹⁶. Wenn wir von vier Übernachtungen pro Woche in der Schweiz ausgehen, ergibt sich ein wöchentlicher Grenzübertritt um noch von einer deutschen Ansässigkeit ausgehen zu können. Nach § 7 KonsVerCHEV liegt diese regelmässige Rückkehr auch dann vor, wenn sich der Arbeitnehmer an mindestens fünf Arbeitstagen im Monat von seinem Wohnsitz an den Arbeitsort und zurück begibt.

Auch nach den grundsätzlichen Vorstellungen der kantonalen Steuerämter liegt eine regelmäßige Rückkehr an den deutschen Wohnort und damit eine deutsche Ansässigkeit dann vor, wenn der internationale Wochenaufenthalter mindestens einmal in der Woche an den ausländischen Wohnsitz zurückkehrt¹⁷. Wobei für das Vorliegen der Regelmäßigkeit, nach der Ansicht von zwei kantonalen Steuerverwaltungen, die Rückkehr auch alle zwei Wochen erfolgen kann¹⁸.

Nach dem Staatssekretariat für Migration SEM¹⁹ werden Grenzgängerbewilligungen dann erteilt, wenn der Arbeitnehmer (sog. Wochenaufenthalter mit Grenzgängerbewilligung EU) mindestens einmal wöchentlich an seinen Wohnort in Deutschland zurückkehrt²⁰.

Diese Handhabe führt bei internationalen Wochenaufenthalten zu einer bewilligungsrechtlichen Abweichung des Grenzgängerbegriffs von der steuerrechtlichen Qualifizierung. Ist die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr nämlich nicht gegeben, stuften die kantonalen Steuerverwaltungen diesen Steuerpflichtigen als internationalen Wochenaufenthalter ein, der dem normalen Quellensteuerabzug und nicht der 4,5 %-Grenzgängerabgabe (wie eigentlich aus der Grenzgängerbewilligung zu vermuten wäre) unterliegt.

14 Vgl. auch FG Baden-Württemberg v. 12.03.2009, 3 K 129/07 „in der Regel“, Ausnahmen von dem wöchentlichen Grenzübertritt sind aber möglich, ohne dass der rechtliche Status des Grenzgängers entfalle.

15 Vgl. Art. 7 des Anhang I der bilateralen Verträge

16 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 28.08.2008, 3 K 119/07, DStRE 2009, 1498, Rn. 37

17 Z.B. Merkblatt DE Kantonales Steueramt St. Gallen (StB 115 Nr. 2); Informationsblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich; Merkblatt Grenzgänger der Kantonalen Steuerbehörde Thurgau, der Steuerverwaltung Basel-Land, Merkblatt für Wochenaufenthalter des Kantonalen Steueramtes Solothurn.

18 Z.B. Merkblatt Q3 Steuerverwaltung des Kantons Bern; oder Merkblatt Kanton Aargau. Die kantonalen Steuerverwaltungen in Basel-Stadt, Thurgau, Schwyz, Zug äußern sich in den Merkblättern nicht dazu.

19 www.sem.admin.ch

20 Vgl. Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung v. 03.05.2002; Grenzgänger begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Arbeitsstaat, da sie dort nicht (z. B. durch eine Übernachtungsstätte) „verwurzelt“ sind, vgl. BFH v. 10.08.1983, BStBl II 1984, S. 11; vgl. auch Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung v. 06.11.2002, Ziff. 2, vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland, A 6.7.3.

Auch das Finanzgericht München²¹ sieht den Status des Grenzgängers in den Fällen als *nicht* erfüllt an, in denen eine regelmäßige Rückkehr an den deutschen Wohnsitz nicht zumutbar ist.

Bei einer täglichen Rückkehr an den deutschen Wohnsitz verdrängt die speziellere Bestimmung des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz die Anwendung der generelleren Bestimmungen der Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz²². Während beim unechten Grenzgänger (Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz) und beim internationalen Wochenaufenthalter die Bestimmung des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes maßgebend ist²³.

Beispiel 1:

Daniel G. wohnt in Konstanz und hat soeben einen Arbeitsvertrag bei einem Schweizer Arbeitgeber im drei Kilometer entfernten Kreuzlingen unterschrieben.

Aufgrund der erweiterten Mitwirkungsverpflichtungen (§ 90 Abs. 2 S. 2 AO) muss Daniel G. seinem Wohnsitzfinanzamt in Konstanz eine formlose Mitteilung über diese steuerlich erhebliche Tatsache machen. Er erhält dann einen Fragebogen über die Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit (Anhang 1) übersandt. Die Ergebnisse dienen u. a. auch dazu, die vierteljährlichen Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37 Abs. 1 EStG) zu berechnen²⁴.

2.2 Ansässigkeit

„Eine in Deutschland ansässige Person“ im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz ist eine Person, die nach deutschem Recht (daher keine abkommensautonome Definition²⁵) unbeschränkt steuerpflichtig ist²⁶. Hauptfall²⁷

21 Vgl. Urteil des FG München v. 12.09.2019, 15 K 1010/18, EFG 2019, S. 1658, Revision-Az.: I R 32/19

22 Vgl. BFH-Urteil v. 26.07.1995, BFH/NV 1996, S. 200; BFH-Urteil v. 15.09.2004, BFH/NV 2005, S. 267; vgl. auch FG Baden-Württemberg v. 28.08.2008 – 3 K 119/07, DStRE 2009, 1498, Rn. 37. Zur weiteren Abgrenzung siehe auch 4.3.

23 Siehe 4.2.

24 Siehe auch 2.8.

25 Vgl. Lüdicke in FS für Wassermeyer zum 75. Geburtstag, S. 88

26 Vgl. BMF-Schreiben v. 25.01.2000 – IV B3 – S 1301 Schz – 1/00, DB 2000, S. 354; Revisionsprotokoll v. 12.03.2002, BStBl I 2003, S. 165; bei einem Doppelwohnsitz kommt es auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen an, des Weiteren entscheiden die Kriterien des Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz für die Beurteilung der Ansässigkeit.

Nach Art. 3 DBG und Art. 3 STHG sind natürliche Personen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, sich in der Schweiz ununterbrochen während mindesten 30 Tagen aufhalten und dort erwerbstätig sind, oder ohne Erwerbstätigkeit ununterbrochen während mindestens 90 Tagen in der Schweiz aufhalten, vgl. auch: Die subjektive Steuerpflicht, Steuerinformationen herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz, S. 5

27 Nach § 8 AO, neben dem gewöhnlichen Aufenthalt.

ist der „*Wohnsitz*“²⁸, verstanden als zum Wohnen geeignete Räumlichkeit über die man die tatsächliche Verfügungsmacht (Schlüsselgewalt) ausüben kann. Das Verfügungsrecht muss die Person in dem Sinne besitzen, dass sie jederzeit die Wohnung als Bleibe²⁹ innehat und diese im Rahmen ihres Lebensrhythmus auch als Wohnaufenthalt bestimmt.

Auf der nächsten Stufe – wenn der Wohnsitz noch nicht zur Bestimmung der Ansässigkeit führt – ist der tendenziell etwas engere Begriff der „*ständigen Wohnstätte*“ zu prüfen³⁰. Dieser qualifizierte Wohnsitz, mit vergleichsweise höheren Anforderungen als an den Wohnsitz³¹, wird als Räumlichkeit umschrieben, „die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet ist, über die der Steuerpflichtige ständig verfügen kann und die er auch mit einer gewissen Regelmäßigkeit nutzt“³². Es kommt somit auf die objektiv erkennbaren Umstände an, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung benutzt wird³³ und zwar über eine gelegentliche Nutzung hinausgehend.

Der BFH stellt dabei auf die Einbindung der Wohnung in das übliche Leben, auf die Intensität der Nutzung und darauf ab, ob die Aufenthalte jeweils gleichmäßig auf das Jahr verteilt sind³⁴, wobei es ausreichend ist, wenn die

28 Echte Grenzgänger haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt grundsätzlich in ihrem Wohnsitzstaat, vgl. AEO Nr. 2 S. 2 zu § 9, da zum Arbeitsortstaat keine Verwurzelung besteht über einen räumlichen Anknüpfungspunkt. Wer sich die Woche über jedoch am Arbeitsort aufhält, hat dort einen gewöhnlichen Aufenthalt.

29 Vgl. BFH-Urteil v. 13.11.2013, I R 38/13, BFH/NV 2014, S. 1046; auch BFH-Urteil v. 23.11.1988, BStBl II 1989, S. 182 und BFH-Urteil v. 12.01.2001, BFH/NV 2001, S. 1231 zum Wohnsitzbegriff im Sinne des § 8 AO.

30 Vgl. BFH v. 16.12.1998, I R 40/97, BStBl II 1999, S. 2008, und BFH-Urteil vom 23.10.1985, BStBl II 1986, S. 133; Art. 4 Abs. 2 DBA D – CH; nach dem Urteil des BFH v. 05.06.2007, I R 22/06, BStBl II 2007, S. 812

Nach Ansicht der Finanzverwaltung, Decker, PiStB 2003, S. 215 kann bei einer Nutzung von zwei Mal im Monat von einer ständigen Wohnstätte ausgegangen werden.

31 Vgl. BFH-Beschluss v. 30.09.2015, I B 29/14, BFH/NV 2016, S. 557

32 BFH-Urteil v. 19.03.1997, BStBl II 1997, S. 447; vgl. auch BFH-Urteil v. 16.12.1998, BStBl II 1999, S. 207 und BFH-Urteil v. 05.06.2007, BStBl II 2007, S. 812. Eine gelegentliche Nutzung begründet keine ständige Wohnstätte, ebenso Erholungs-, Kuraufenthalte und Aufenthalte zu Sportzwecken. Die Meldung beim Einwohnermeldeamt ist nicht entscheidend; einem etwaigen Willen des Steuerpflichtigen, an diesem Platz keinen Wohnsitz zu begründen (subjektiv) kommt keine Bedeutung zu (es kommt nur auf den objektiven Umstand an); vgl. BFH-Urteil v. 23.11.1988, BStBl II 1989, S. 182. Personen, die nach § 1 Abs. 3 EStG als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig angesehen werden, können nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht als in der Bundesrepublik Deutschland ansässig angesehen werden, vgl. BMF-Schreiben v. 25.01.2000, IStR 2000, S. 188

33 Vgl. BFH-Urteil v. 24.07.2018, I R 58/16, BFH/NV 2019, S. 104 oder IStR 2019, S. 226

34 Vgl. BFH-Urteil v. 16.12.1998, I R 40/97, BStBl II 1999, S. 2007, BFH-Urteil v. 05.06.2007, I R 22/06, BStBl II 2007, S. 812. Wie häufig und intensiv eine Wohnung genutzt werden muss, um zur ständigen Wohnstätte zu werden, hängt vom Einzelfall ab. Ab einer Nutzung von 50 und mehr Tagen ist eine ständige Wohnstätte wohl anzunehmen. Dies dürfte jedoch keine starre Tagesgrenze sein.

Wohnung z. B. zweimal jährlich für mehrere Wochen genutzt³⁵ wird, auch wenn diese Aufenthalte nach den Gesamtumständen als unregelmäßig anzusehen sind³⁶. Ein ausschließliches Bewohnen und ein Mindestmaß an Nutzung von Tagen im Veranlagungszeitraum wird nicht vorausgesetzt³⁷. Erforderlich ist aber eine Nutzung, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferienaufenthalte und das Aufsuchen der Wohnung zu Verwaltungszwecken hinausgeht³⁸. Zudem ist es ohne Bedeutung, ob die Wohnstätte den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet³⁹; dieser kann auch im Ausland sein⁴⁰.

Liegt in beiden Vertragsstaaten jeweils eine ständige Wohnstätte vor⁴¹, kommt es nach der tie-breaker-rule des Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz auf den *Mittelpunkt der Lebensinteressen* (nach schweizerischem Verständnis identisch mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz⁴²) an⁴³. Dabei muss geklärt werden, zu welchem Staat der Grenzgänger die engeren persönlichen und sachlichen Beziehungen hat⁴⁴.

Verfügt der Steuerpflichtige sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz (Grenzgänger/internationaler Wochenaufenthalter) eine ständige Wohnstätte, lebt die Familie aber in Deutschland oder unterhält er dort vielfältige soziale Kontakte (z. B. Vereinsmitgliedschaften – siehe auch Anhang 2), liegen die engeren *persönlichen* Bezugspunkte, mithin die Ansässigkeit, in Deutschland.

Ist der Arbeitsort in der Schweiz und sind in Deutschland keine wesentlichen Erwerbsquellen und Vermögenswerte vorhanden, kann von engeren *wirtschaftlichen* Beziehungen zur Schweiz ausgegangen werden.

In dieser non-liquet-Situation gehen die deutsche Finanzverwaltung⁴⁵ und die schweizerische Steuerverwaltung⁴⁶ von einer stärkeren Gewichtung der *persönlichen* Beziehungen bei der Bestimmung des Lebensmittelpunktes aus

35 Vgl. BFH-Beschluss v. 17.7.2019, II B 30, BStBl 2019, S. 620, BFH-Urteil v. 23.11.1988, II R 139/87, BStBl II 1989, S. 182

36 Vgl. BFH-Urteil v. 28.01.2004, I R 56/02, BFH/NV 2004, S. 917

37 Vgl. BFH-Urteil v. 23.10.1985, I R 274/82, BStBl II 1986, S. 133

38 Vgl. BFH-Urteil v. 25.09.2014, III R 10/14, BStBl II 2015, S. 655

39 Vgl. BFH-Urteil v. 10.04.2013, I R 50/12, BFH/NV 2013, S. 1909

40 Vgl. BFH-Urteil v. 28.1.2004, I R 56/02, BFH/NV 2004, S. 917

41 Was dann in den Zeilen 18 und 19 der Anlage WA-EST zu deklarieren ist.

42 Nach Art. 3 Abs. 3 lit. A Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) hat eine Person einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz begründet, wenn sie während mindestens 30 Tagen in der Schweiz verweilt und eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausübt. Grenzgänger begründen keinen steuerrechtlichen Aufenthalt an ihrem Arbeitsort (Richner/Frei/ Kaufmann/ Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 3 Rn. 56). Siehe auch 5.1. und 5.2.

43 Vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2001, BFH/NV 2001, S. 1402

44 Vgl. BFH-Urteil v. 23.10.1985, BStBl II 1986, S. 133; BFH-Urteil v. 31.10.1990, BStBl II 1991, S. 562, 27.03.2007, BFH/NV 2007, S. 1656; FG Baden-Württemberg vom 18.06.2015, 3 K 2075/12

45 Vgl. Decker, PiStB 2003, S. 215; BFH-Urteil v. 31.10.1990, BStBl II 1991, S. 562

46 Vgl. Die subjektive Steuerpflicht, Steuerinformationen herausgegeben von der Schweizer Steuerkonferenz SSK, Stand 01. Januar 2017, S. 4

und daher von einer deutschen Ansässigkeit. Die Anmeldung des Wohnsitzes beim Einwohnermeldeamt spielt dabei nur eine indizielle Rolle. Der BFH war schon 1969 der Ansicht⁴⁷, dass Melderecht nichts mit Steuerrecht zu tun hat. Es kommt somit auf das Gesamtbild der tatsächlichen Lebens- und Arbeitsverhältnisse an⁴⁸.

Beispiel 2:

Daniel G. ist ledig und wohnt in Konstanz in seiner Eigentumswohnung (Zwei-Zimmer-Wohnung) in der Nähe seiner Eltern. Er ist Mitglied im Lions-Club Konstanz und seit Kurzem mit seiner Freundin Gaby H. zusammen, die ebenfalls in Konstanz lebt. Daniel G. arbeitet als Investment-Banker in Baar im Kanton Zug, ca. 80 Kilometer von Konstanz entfernt. Er hat in Baar ebenfalls eine Zwei-Zimmer-Wohnung angemietet, wo er sich die Woche über aufhält. An den Wochenenden fährt er regelmäßig nach Konstanz. Sein Arbeitgeber hat für ihn die B-Bewilligung⁴⁹ beantragt.

Die *Schweizer Steuerämter*⁵⁰ gehen bei einem ledigen Arbeitnehmer grundsätzlich (mit stärkerer Konsequenz bei unregelmäßiger Rückkehr an den deutschen Wohnort) davon aus, dass er den steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, also am Tätigkeitsort ansässig ist.

Aus dieser Sicht müsste Daniel G. als unbeschränkt steuerpflichtiger seine gesamten Einnahmen (Welteinkommen) in der Schweiz, im Rahmen der ordentlichen Veranlagung⁵¹, deklarieren und versteuern. Das DBA-Schweiz wäre nicht anwendbar, da Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat identisch sind.

Aus *deutscher* Sicht, wenn die steuerlich erheblichen Tatsachen dem deutschen Fiskus in vollem Umfange bekannt sind, ist Daniel G. in Deutschland ansässig. Sowohl die persönlichen, als auch ein Teil der wirtschaftlichen Bezugspunkte sprechen für einen deutschen Lebensmittelpunkt. Somit würde Daniel G. auch in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig eingestuft.

Diese abkommenswidrige Doppelbesteuerung wäre in einem Antrag auf Einleitung eines *Verständigungsverfahrens* geltend zu machen⁵². Zuvor sollte

47 vgl. BFH-Urteil v. 14.11.1969, BStBl II 1970, S. 153

48 Vgl. BFH-Urteil v. 27.04.1995, III R 57/93, BFH/NV 1995, S. 967 und BFH-Urteil v. 22.08.2007, III R 89/06, BFH/NV 2008, S. 351

49 Siehe 2.4.2.

50 Vgl. z. B. Steuerpraxis StP 7 Nr. 2 des Kantons Thurgau; Taxinfo der kantonalen Steuerbehörde Bern; Steuerbuch des Kantons Luzern, § 8 Nr. 1; vgl. auch die jeweiligen kantonalen Erklärungen zur Quellensteuer

51 Siehe 5.1.

52 Vgl. Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren), IV B 3 – S 1304/21/10004:007, v. 27.08.2021, BStBl I 2021, S. 1495, Tz. 24, bisher geregelt im Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BMF-Schreiben vom 09.10.2018,

jedoch mit dem Gemeindesteueramt Baar geklärt werden, ob Daniel G. – als internationaler Wochenaufenthalter – in der Schweiz tatsächlich einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Wäre dies nicht der Fall, würden – im Rahmen der *beschränkten* Steuerpflicht – nur die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit der schweizerischen Quellenbesteuerung unterworfen. Die Grenzgängerbewilligung mit Wochenaufenthalt wäre dann die richtige Aufenthaltskategorie⁵³.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 2, nur hätte Daniel G. keine Eigentumswohnung in Deutschland, sondern würde die Wochenenden in der Wohnung seiner Freundin in Konstanz verbringen.

Für diesen Fall könnte die deutsche Finanzverwaltung keine Ansässigkeit in Konstanz begründen, da Daniel G. keine Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, von deren Nutzung er andere ausschließen kann und sie als seine eigenen betrachtet⁵⁴. Er hätte in Deutschland keinen Wohnsitz, eine Ansässigkeitsbescheinigung⁵⁵ (Gre-1 – Anhang 3) würde vom Finanzamt Konstanz *nicht* ausgestellt. Daniel G. wäre in Deutschland daher ggf. nur *beschränkt* einkommensteuerpflichtig und in der Schweiz aufgrund des steuerrechtlichen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Es wäre dann die B-Bewilligung (Aufenthaltsbewilligung) zu beantragen.

Nachschau:

– Rückkehr und Ansässigkeit

Die regelmäßige Rückkehr und die Ansässigkeit stehen in einer direkten Korrelation zueinander. Kehrt der Grenzgänger/internationale Wochenaufenthalter wöchentlich an seinen Wohnsitz zurück, ist dadurch auch der Lebensmittelpunkt validiert. Bei einer zweimaligen Rückkehr pro Monat kommt es auf das Gesamtbild der Lebensverhältnisse an. Wenn Gründe der Arbeitsausübung für die Übernachtung in der Schweiz an diesen Wochenenden maßgebend sind, spricht dies für die Aufrechterhaltung der persönlichen Bezugspunkte zum deutschen Wohnsitz, was die deutsche Ansässigkeit weiterhin indizieren dürfte.

– Grenzgänger und internationaler Wochenaufenthalter

BStBl I 2018, S. 1122; vgl. auch BMF-Schreiben v. 13.07.2006, IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl I 2006, S. 461, Tz. 1.2.1.; zur Antragsfrist vgl. auch FG Köln v. 14.04.2016 – 2 K 1205/15, IStR 2017, S. 39; siehe auch 5.4.

53 Siehe 2.4.1.

54 Vgl. BFH-Urteil v. 17.03.1961, VI 185/60, BStBl III 1961, S. 298; BFH-Urteil v. 25.09.2014, III R 10/14, BStBl II 2015, S. 655

55 Vgl. BMF-Schreiben v. 20.10.2006 – IV B 5 – S 1301 CHE – 55/06, BStBl I 2007, S. 68

Ist einem Steuerpflichtigen die Rückkehr an den Wohnsitz aufgrund der großen Entfernung nicht zumutbar, scheidet der Status der Grenzgängers nach Art. 15a DBA-Schweiz von vornherein aus. Es ist somit nicht zu prüfen, ob die Anzahl der Nichtrückkehrtage zu einer Befreiung aus der Grenzgängereigenschaft führen, sondern von vornherein ist davon auszugehen, dass das Grenzpendel nicht regelmäßig ausschlägt und damit keine Grenzgängereigenschaft vorliegt. In Übereinstimmung mit dem Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltungen ist dieser Steuerpflichtige als internationaler Wochenaufenthalter einzustufen, der dem normalen Quellensteuerabzug und nicht der 4,5 %-Grenzgängerabgabe unterliegt. Bewilligungsrechtlich ist die Aufenthaltsbewilligung und nicht die Grenzgängerbewilligung auszustellen.

2.3 Arbeitsort

Bei einer nichtselbständigen Beschäftigung ist der Arbeitsort dort, wo der Arbeitnehmer in die Organisation/den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert⁵⁶ ist (§ 6 KonsVerCHEV⁵⁷) und wo er aufgrund seines Arbeitsvertrages seine Arbeitskraft schuldet (§ 269 BGB). Also dort, wo sich der Arbeitsplatz, der Ort der physischen Arbeitsausübung des Grenzgängers befindet⁵⁸. Nach § 9 SGB IV ist der Arbeitsort dort, wo die Beschäftigung tatsächlich ausgeübt wird.

Bei *leitenden* Angestellten ist dies – aufgrund der Fiktion des Tätigkeitsortes⁵⁹ – grundsätzlich⁶⁰ am Ort, wo der Arbeitgeber ansässig⁶¹, der Sitz/die Geschäftsleitung, des Unternehmens ist. Dies wird damit begründet, dass das „zweckorientierte Wissen“, das von dem leitenden Angestellten an den Orten der physischen Tätigkeit quasi eingesammelt wird, erst seine Wirkung entfaltet, wenn es am Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 8 DBA-Schweiz) in das Leitungssystem der Kapitalgesellschaft infiltriert wird. Der Ort des Ausübens einer leitenden Tätigkeit ist somit dort, wo die Weisungen zugehen und wahrgenommen werden⁶².

56 Vgl. BMF-Schreiben v. 19.09.1994, BStBl I 1994, S. 683ff. Rz. 08

57 Vgl. Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarung – KonsVerCHEV v. 20. Dezember 2010, BStBl I 2011, S. 146, BGBl I 2010, S. 2187 zuletzt geändert durch Art. 10 der Verordnung v. 25. Juni 2020 (BGBl I 2020, S. 1495)

58 Sozialversicherungsrechtlich in den §§ 9–11 SGB IV definiert; der lohnsteuerliche Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ ist in § 9 Abs. 4 EStG geschaffen worden.

59 Siehe 4.2.1.1.

60 Anderer Ansicht, Kempermann, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, § 15a, Anm. 22 (Stand Juni 2021); vgl. BFH-Urteile vom 25.10.2006, I R 18/04, BFH/NV 2007, S. 875

61 Vgl. BFH-Beschluss v. 15.11.1971, BStBl II 1972, S. 68, vgl. auch BFH-Urteile vom 25.10.2006, BStBl II 2010, S. 778 und vom 11.11.2009, BStBl II 2010, S. 390

62 Vgl. RFH-Urteil v. 01.02.1933, VI A 828/21, RStBl 1933, S. 425, und vom 25.04.1933, VI A 988/31, RStBl 1934, S. 417. Siehe auch 4.2.1.1.

2.4 Aufenthaltskategorien in der Schweiz

Das Freizügigkeitsabkommen (FZA)⁶³ trat am 01. Juni 2002 in Kraft und regelt mit dem Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation⁶⁴ (EFTA) den Personenverkehr. Seit dem 01. Juni 2007 gilt die Personenfreizügigkeit für Staatsangehörige der EU-15/EFTA-Staaten sowie Malta und Zypern, seit dem 01. Mai 2011 für die weiteren acht Ost-Europäischen Staaten, ab 01. Juni 2016 für Bulgarien und Rumänien (EU-2) und ab 01. Januar 2017 auch für Kroatien (siehe aber die Einschränkung – wie Inländervorrang, Kontrolle der Lohn- und Arbeitsbedingungen, Kontingentierungen im Kroatien-Protokoll⁶⁵ – Protokoll III zum FZA). Aufgrund des Austritts des Vereinten Königreichs aus der EU gilt das FZA seit dem 01. Januar 2021 nicht mehr für UK-Staatsangehörige⁶⁶.

Die Aufenthaltsbewilligungen für *Grenzgänger* sind bei der für den *Arbeitsort* zuständigen kantonalen Migrationsbehörde zu beantragen. Dazu sind ein Passfoto, Kopie des gültigen Reisepasses, die aktuelle Wohnsitzbescheinigung, ausgestellt durch die Wohnortbehörde, der Mietvertrag und der Krankenversicherungsnachweis beizulegen⁶⁷.

Für *Aufenthalter* EU-26/EFTA ist das Gesuch für die Erteilung einer Aufenthaltsbewilligung bei der Einwohnerkontrolle (Einwohnermeldeamt/Personenmeldeamt) des *Wohnortes* einzureichen.

Ein Gesuch auf Verlängerung kann frühestens drei Monate und muss spätestens zwei Wochen vor Ablauf gestellt werden. Dazu ist der Ausländerausweis, ein gültiger Pass und die Verfallsanzeige (soweit vorhanden) des Migrationsamtes vorzulegen.

Der *Wochenaufenthalt* des Grenzgängers ist vom Einwohnermeldeamt, der jeweiligen Gemeinde/Stadt zu bestätigen.

63 Vgl. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedsstaaten andererseits über die Freizügigkeit, abgeschlossen am 21. Juni 1990, in Kraft getreten am 01. Juni 2002 (Stand 15. Dezember 2020), SR 0.142.112.681

64 Von der Bundesversammlung genehmigt am 14. Dezember 2001, in Kraft getreten am 01. Juni 2002 (Stand 01. Januar 2016), SR 0.632.31, www.admin.ch

65 Übergangsbestimmungen (Grenzzone und arbeitsmarktliche Beschränkungen); vgl. Protokoll zur Erweiterung der Personenfreizügigkeit auf Kroatien ratifiziert am 16.12.2016 und am 01.01.2017 in Kraft getreten.

66 Vgl. www.sem.admin.ch, Stichwort Vereintes Königreich

67 Vgl. Merkblatt erwerbstätige Grenzgänger EU-26/EFTA – z. B. Kanton St. Gallen – 01/2021