

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 12

David Karl Mattern

Die Grenzgängerbesteuerung
im Doppelbesteuerungsabkommen
zwischen Deutschland
und der Schweiz



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Einführung

A. Die Grenzgängerproblematik

Gehen Arbeitnehmer im Ausland, also nicht in dem Staat ihres Wohnsitzes, einer Beschäftigung nach, kann grundsätzlich sowohl der Staat des Arbeitsortes als auch der Staat des Wohnsitzes auf den Arbeitslohn steuerlich zugreifen. Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen wird meist durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen ausgeglichen. Die Doppelbesteuerungsabkommen weisen normalerweise das Besteuerungsrecht in diesen Situationen dem Staat des Arbeitsortes zu (Arbeitsortsprinzip), der Wohnsitzstaat hat die Doppelbesteuerung durch Anrechnung oder Freistellung auszugleichen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen sehen darüber hinaus eigenständige Regelungen für Grenzgänger vor, welche vom klassischen Arbeitsortsprinzip abweichen. Als Grenzgänger werden im Steuerrecht Personen bezeichnet, welche in einem Staat ihren Wohnsitz haben, in einem anderen arbeiten und regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehren. Diese regelmäßige Rückkehr, durch welche die Arbeitnehmer stark in ihrem sozialen Umfeld am Wohnsitz eingebunden bleiben, unterscheidet sie von sonstigen im Ausland tätigen Steuerpflichtigen. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz hält für die zahlreichen Pendler zwischen diesen beiden Ländern eine solche Regelung bereit (Art. 15a DBA D-CH). Danach wird dem Wohnsitzstaat das überwiegende Besteuerungsrecht für Grenzgänger zugewiesen, der Arbeitsortsstaat ist lediglich befugt eine Steuer bis zu einer Höhe von 4,5 % des Bruttobetragtes der Vergütungen einzubehalten. Diese Norm enthält allerdings eine Rückfallklausel, welche die Grenzgängereigenschaft entfallen lässt, sofern der Pendler an mehr als 60 Tagen im Jahr nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Insbesondere die Berechnung dieser sogenannten Nichtrückkehrtage bereitet allerdings in der Praxis häufig Schwierigkeiten. Gerade die deutschen Finanzgerichte haben mit ihrem sehr weiten Verständnis des Grenzgängerbegriffs in jüngerer Vergangenheit immer wieder der Ansicht der Finanzverwaltung widersprochen. Die Schaffung von Rechtssicherheit in diesem Bereich ist hingegen für den Steuerpflichtigen wichtig, da die Grenzgängereigenschaft darüber entscheidet, ob die Person der Besteuerung des Wohnsitzstaates oder der des Arbeitsortsstaates unterliegt. Aufgrund des Steuergefälles zwischen Deutschland und der Schweiz kann diese Einordnung erhebliche finanzielle Auswirkungen für die Arbeitnehmer haben und ist demzufolge von großer Bedeutung für die berufliche sowie private Lebensplanung der Grenzpendler.

Ziel der Arbeit ist es, adäquate Lösungen für die umstrittenen Fallkonstellationen der Grenzgängerregelung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz zu erarbeiten. Darüber hinaus soll in einem zweiten Schritt die Grenzgängerbesteuerung im Allgemeinen sowie einige ihrer Voraussetzungen kritisch auf ihre Aktualität und Funktionalität hin beleuchtet werden.

B. Gang der Untersuchung

In einem Grundlagenteil wird dargestellt, dass die Anknüpfung der nationalen Steuerrechtsordnungen sowohl an das Steuersubjekt als auch an das Steuerobjekt zu einer Doppelbesteuerung der Grenzgänger durch Deutschland und die Schweiz führen kann. Weiter wird erläutert, welche Maßnahmen zum Ausgleich dieser Doppelbesteuerung zur Verfügung stehen, wobei der Fokus auf die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen gelegt wird. Diesbezüglich wird zunächst auf Rang und Rechtsnatur der Abkommensnormen eingegangen, bevor Aufbau und Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen dargelegt werden (Erster Teil).

Sodann wird das konkrete Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vorgestellt und erläutert, wie das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nach diesem Abkommen zwischen den Staaten aufgeteilt wird (Zweiter Teil).

Daraufhin wird eine Einordnung der Sachverhalte, welche bei der Anwendung der Grenzgängerregelung immer wieder Schwierigkeiten bereiten, vorgenommen. Hierzu wird zunächst der Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsnormen entwickelt und sodann werden, basierend auf den gefundenen Kriterien, Lösungen für die umstrittenen Sachverhaltskonstellationen erarbeitet (Dritter Teil).

Im Weiteren wird die grundsätzliche Berechtigung einer Sonderbehandlung von Grenzgängern gegenüber sonstigen im Ausland tätigen Arbeitnehmern hinterfragt, bevor abschließend einige Tatbestandsmerkmale der Grenzgängerregelungen auf ihre Funktionalität und Aktualität hin überprüft werden (Vierter Teil).