

**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

# Inhaltsverzeichnis

Einführung .....	1
A. Die Grenzgängerproblematik.....	1
B. Gang der Untersuchung.....	2
Erster Teil: Grundlagen.....	3
A. Die Besteuerung von Nichtselbständigen auf nationaler Ebene.....	3
I. In Deutschland .....	3
1. Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger .....	4
2. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger .....	6
3. Sonderformen der persönlichen Steuerpflicht .....	8
4. Zwischenergebnis .....	9
II. In der Schweiz .....	9
1. Besteuerung von Personen mit persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz .....	10
2. Besteuerung von Personen mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz .....	12
3. Zwischenergebnis .....	13
III. Ergebnis.....	14
B. Doppelbesteuerung und ihre Vermeidung .....	14
I. Unterscheidung zwischen Doppelbesteuerung und Doppelbelastung .....	14
II. Mögliche Doppelbesteuerungen durch Deutschland und die Schweiz bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit .....	15
III. Maßnahmen zum Ausgleich einer Doppelbesteuerung.....	16
1. Unilaterale Maßnahmen.....	16
a.) In Deutschland .....	16
b.) In der Schweiz .....	18
2. Doppelbesteuerungsabkommen als bilaterale Maßnahme .....	19
a.) Verhältnis zwischen speziellem Völkerrecht und den inner- staatlichen Rechtsordnungen .....	20
aa.) In Deutschland .....	20
(1) Geltung und Anwendbarkeit der Normen von Doppelbesteuerungsabkommen .....	20
(2) Rang von Doppelbesteuerungsabkommen in der nationalen Rechtsordnung .....	24
bb) In der Schweiz .....	25
(1) Geltung und Anwendbarkeit der Normen von Doppelbesteuerungsabkommen .....	25

(2) Rang von Doppelbesteuerungsabkommen in der nationalen Rechtsordnung .....	26
b) Aufbau und System der Doppelbesteuerungsabkommen.....	27
C. Zusammenfassung.....	31
Zweiter Teil: Behandlung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit nach dem DBA D-CHE .....	33
A. Einführung zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz.....	33
I. Beziehungen zwischen Deutschland und der Schweiz.....	33
II. Geschichte des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz .....	34
B. Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz.....	36
C. Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit nach der Grundnorm des Art. 15 DBA D-CHE .....	37
I. Generelles.....	37
II. Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 15 DBA D-CHE... 38	
1. Unselbständige Tätigkeit .....	38
2. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen.....	38
3. Ansässigkeit im einen Staat .....	39
4. Ausüben der Arbeit im anderen Staat.....	39
III. Der Ausgleich der Doppelbesteuerung bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit durch den Wohnsitzstaat.....	39
D. Die Ausnahme des Art. 15a DBA D-CHE zum Arbeitsortsprinzip .....	40
I. Geschichtliche Entwicklung der Grenzgängerregelung .....	40
II. Das Verhältnis des Art. 15a DBA D-CHE zu den anderen Verteilungsnormen des Abkommens .....	41
III. Tatbestandsvoraussetzungen für die Grenzgängerbesteuerung nach Art. 15a Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 DBA D-CHE .....	43
1. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsort .....	43
2. Grenzgängereigenschaft.....	43
a) Regelmäßige Rückkehr.....	43
b) Formale Voraussetzung für die Grenzgängereigenschaft .....	46
3. Die Aufteilung der Besteuerungskompetenz bei Vorliegen der Grenzgängereigenschaft.....	46
IV. Entfallen der Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA D-CHE.....	48
1. Tatbestandsvoraussetzungen für das Entfallen der Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA D-CHE.....	48

a) Mehr als 60 Tage .....	48
b) Arbeitstage .....	49
c) Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung .....	50
d) Formale Voraussetzungen .....	51
2. Die Aufteilung der Besteuerungskompetenz bei Entfallen der Grenzgängereigenschaft.....	52
E. Zusammenfassung .....	52
Dritter Teil: Praktische Probleme bei der Bestimmung der Grenzgängereigenschaft .....	53
A. Darstellung der problematischen Sachverhalte.....	53
I. Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat .....	54
II. Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten sowie Rückreisetage von Dienstreisen in solche Staaten.....	57
III. Mehrtägiger „Arbeitseinsatz“ am Arbeitsort.....	59
IV. Zwischenfazit .....	63
B. Auslegung der Bestimmung über die Nichtrückkehrtage (Art. 15 a Abs. 2 DBA D-CHE).....	65
I. Maßstab für die Auslegung von Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens .....	65
1. Das Verhältnis zwischen völkerrechtlichen und nationalen Grundsätzen bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	65
2. Der völkerrechtliche Auslegungsmaßstab .....	69
a) Anwendbarkeit der Auslegungsregeln des WÜR.V .....	70
b) Auslegungsgrundsätze der Artikel 31-33 WÜR.V .....	71
aa) Wortlaut.....	71
bb) Zusammenhang.....	73
cc) In gleicher Weise wie der Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterien .....	74
dd) Ziel und Zweck .....	75
ee) Besondere Bedeutung .....	77
ff) Ergänzende Auslegungsmittel .....	78
gg) Treu und Glauben .....	78
hh) Entscheidungsharmonie.....	79
3. Rückgriff auf das nationale Recht .....	81
a) Maßgebliches nationales Recht .....	82
b) Reichweite des Verweises .....	83
c) Dynamische versus statische Verweisung.....	84
4. Weitere Auslegungskriterien .....	85
a) Beachtung des Diskriminierungsverbots nach Art. 25 Abs. 1 DBA D-CHE .....	85

b) Beachtung der Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	86
c) Verfassungskonformität.....	87
d) In dubio mitius.....	87
5. Zusammenfassung.....	88
II. Einordnung der mehrtägigen „Arbeitseinsätze“ am Arbeitsort.....	89
1. Abkommensinterne Definition .....	89
a) Verhandlungsprotokoll vom 18.12.1991 .....	89
b) Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgänger- besteuerung vom 19.09.1994 bzw. 06.09.1994 .....	92
2. Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA D-CHE nach dem völkerrechtlichen Maßstab der Artt. 31-33 WÜRV .....	92
a) Wortlaut .....	92
b) Zusammenhang.....	94
c) In gleicher Weise wie der Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterien .....	95
d) Ziel und Zweck .....	96
aa) Ausgleich der Doppelbesteuerung .....	97
bb) Gerechte und angemessene Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten .....	97
(1) Ausprägung der Anknüpfungsmerkmale .....	97
(2) Nutzung der technischen Infrastruktur.....	99
(3) Nutzung der sozialen Infrastruktur.....	100
(4) Besteuerung am Ort des Lohnkostenabzugs .....	100
(5) Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	101
(6) Gleichstellung des Grenzgängers mit seinen Nachbarn.....	102
(7) Vergleich der mehrtägigen Arbeitstätigkeit mit mehrtägigen Dienstreisen im Arbeitsortsstaat .....	102
(8) Vergleich der Grenzgängerregelung mit der Werteentscheidung des Art. 15 Abs. 2 DBA D-CHE.....	102
cc) Effektivitätsgrundsatz .....	103
dd) Zwischenergebnis .....	103
e) Besondere Bedeutung .....	104
f) Ergänzende Auslegungsmittel.....	104
g) Ergebnis der Auslegung nach Artt. 31-33 WÜRV .....	106
3. Rückgriff auf das nationale Recht .....	106
4. Beachtung des Diskriminierungsverbots nach Art. 25 Abs. 1 DBA D-CHE .....	107
5. Beachtung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.....	107
6. Verfassungskonformität.....	109
7. Ergebnis .....	109
III. Einordnung der eintägigen Dienstreisen in Drittstaaten sowie der Rückreisetape von Dienstreisen in Drittstaaten .....	110

1. Abkommensinterne Definition .....	110
2. Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA D-CHE nach dem völkerrechtlichen Maßstab der Artt. 31-33 WÜRV .....	110
a) Wortlaut .....	110
b) Zusammenhang .....	111
c) In gleicher Weise wie der Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterien .....	112
d) Ziel und Zweck .....	113
aa) Ausgleich der Doppelbesteuerung .....	113
bb) Gerechte und angemessene Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten .....	113
(1) Ausprägung der Anknüpfungsmerkmale .....	114
(2) Nutzung der technischen und sozialen Infrastruktur .....	114
(3) Besteuerung am Ort des Lohnkostenabzugs .....	115
(4) Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	115
(5) Gleichstellung des Grenzgängers mit seinen Nachbarn .....	116
(6) Vergleich von Rückreisetagen bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten sowie eintägigen Dienstreisen in Drittstaaten mit ver- gleichbaren Reisetätigkeiten im Ansässigkeits- oder Wohnsitzstaat .....	116
(7) Vergleich der Grenzgängerregelung mit der Werteentscheidung des Art. 15 Abs. 2 DBA D-CHE .....	116
cc) Effektivitätsgrundsatz .....	117
dd) Zwischenergebnis .....	117
e) Besondere Bedeutung .....	118
f) Ergänzende Auslegungsmittel .....	118
g) Ergebnis der Auslegung nach Artt. 31-33 WÜRV .....	119
3. Beachtung der Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	119
4. Verfassungskonformität .....	119
5. Ergebnis .....	120
IV. Einordnung der Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat .....	120
1. Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA D-CHE nach dem völkerrechtlichen Maßstab der Artt. 31-33 WÜRV .....	120
a) Wortlaut .....	120
b) Zusammenhang .....	122
c) In gleicher Weise wie der Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterien .....	123
d) Ziel und Zweck .....	123
aa) Ausgleich der Doppelbesteuerung .....	123
bb) Gerechte und angemessene Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Staaten .....	124
(1) Ausprägung der Anknüpfungsmerkmale .....	124
(2) Nutzung der technischen und sozialen Infrastruktur .....	125

(3) Besteuerung am Ort des Lohnkostenabzugs .....	125
(4) Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	125
(5) Gleichstellung des Grenzgängers mit seinen Nachbarn.....	126
(6) Vergleich der Grenzgängerregelung mit der Werteentscheidung des Art. 15 Abs. 2 DBA D-CHE.....	126
cc) Effektivitätsgrundsatz .....	126
dd) Zwischenergebnis .....	126
e) Ergänzende Auslegungsmittel .....	127
f) Ergebnis der Auslegung nach Artt. 31-33 WÜR.V .....	128
2. Rückgriff auf das nationale Recht .....	128
3. Beachtung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.....	129
4. Ergebnis .....	129
V. Zusammenfassung .....	130
Vierter Teil: Legitimität steuerlicher Sonderregelungen für Grenzgänger und Untersuchung einzelner Tatbestandsvoraussetzungen.....	131
A. Legitimität von steuerlichen Sonderregelungen für Grenzgänger.....	131
B. Untersuchung einzelner Tatbestandsvoraussetzungen.....	133
I. Grenzzone .....	133
II. Arbeitstage als für die Grenzgängereigenschaft schädliche Tage.....	134
III. Entfallen der Grenzgängereigenschaft .....	136
IV. Berücksichtigung von Dienstreisen .....	139
V. Zuweisung des Besteuerungsrechts.....	141
VI. Grenzgängerregelung in Musterabkommen.....	142
C. Zusammenfassung.....	143
Ergebnis.....	145
Fazit .....	151