

DBA-USA (eine solche Regelung ist auch in Art. 1 Abs. 2 OECD-MA enthalten) als Einkünfte einer in den USA ansässigen Person, was die Anwendung des DBA-USA eröffnet hat.

In den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA ist eine solche Regelung allerdings nicht enthalten (für eine tabellarische Übersicht vgl. *Stöber* in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, Art. 1 OECD-MA, C. Anhang, Abschn. III [Stand: April 2020]). In einem solchen und mit dem Urteils Sachverhalt vergleichbaren Fall kann sich die verfahrensrechtliche Rechtsfolge dann negativ auswirken: Würde eine Quellensteuerermäßigung aus deutscher Sicht (Kapitalgesellschaft) von der Gesellschaft geltend zu machen sein, ist die Gesellschaft aber aus ausländischer Sicht aufgrund einer transparenten Besteuerung (Personengesellschaft) gar nicht abkommensberechtigt (und weil eine mit Art. 1 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Regelung fehlt), sind die Voraussetzungen für eine Quellensteuerermäßigung mangels Abkommensberechtigung schon dem Grunde nach nicht erfüllt, so dass in der Folge auch kein Ermäßigungsanspruch für die Zwecke seiner Geltendmachung auf die Gesellschafter übergehen könnte. Eine materiell-rechtliche Wirkung würde in einem solchen Fall dagegen dazu führen, dass für die Frage der Quellensteuerermäßigung die Zurechnung im Ausland maßgeblich und folglich auf die Gesellschafter und deren Abkommenschutz abzustellen ist.

Dass sich § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. je nach angenommener Rechtsfolge sowohl positiv als auch negativ auswirken kann, wurde im Schrifttum bereits ausführlich herausgearbeitet (vgl. instruktiv *Kahlenberg*, IStR 2016, 834 ff.; *Loose/Oskamp*, Ubg 2014, 630 ff.; *Viebrock/Loose/Oskamp*, Ubg 2013, 765 ff.; *Viebrock/Loose/Oskamp*, Ubg 2013, 485 ff.).

Trotz dieser Gemengelage überzeugt die Entscheidung des FG Köln in Anbetracht der gegebenen Regelungsmaterialien, da in einer Gesamtschau die besseren Argumente für eine verfahrensrechtliche Regelung sprechen. Vom Sinn und Zweck der DBA gilt das allerdings nicht unbedingt: Es erscheint sachgerecht, dass die abkommensrechtlich für Gesellschaften vorgesehene Quellensteuerreduzierung nur dann zur Anwendung kommt, wenn die entsprechenden Einkünfte auch der Gesellschaft zugerechnet werden. Die Schwierigkeit besteht darin, hierfür eine adäquate Regelung zu formulieren.

→ **Konsequenzen für die Praxis:** Gegen das Urteil des FG Köln wurde die Revision beim BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Satz 1 FGO) zugelassen. Die Revision wurde mittlerweile auch eingelegt (BFH Az.: I R 13/23). In der Zwischenzeit sollten im Ausland ansässige Bezieher von abzugsteuerpflichtigen Einkünften aus Deutschland prüfen, ob sie ebenfalls von niedrigeren Quellensteuersätzen profitieren könnten und entsprechende Anträge abgegeben oder Rechtsbehelfe einlegen. Denn die Entscheidung betrifft zwar den Veranlagungszeitraum 2013, sie ist aber auch für die geltende Rechtslage relevant, da § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. mittlerweile wortlautidentisch in § 50d Abs. 11a EStG n.F. überführt worden ist.

Im Übrigen ist in Anbetracht einer seit zehn Jahren geführten Diskussion zur Wirkungsweise von § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F./§ 50 Abs. 11a EStG n.F. zu begrüßen, dass der BFH nunmehr die Gelegenheit bekommt, sich zu der Streitfrage (abschließend) zu äußern. Denn die derzeitige Rechtsunsicherheit führt in der Praxis nicht selten zu dem unbefriedigenden Zu-

stand, dass Steuerpflichtige keine Quellensteuerentlastung beantragen, weil sie ein mögliches Klageverfahren scheuen.

Sollte die Entscheidung des FG Köln vom BFH bestätigt werden, ist allerdings nicht unwahrscheinlich, dass der Gesetzgeber versuchen wird, dieses Ergebnis zu korrigieren. Die Aussage des FG Köln (wie zuvor auch schon von Teilen des Schrifttums), dass § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG a.F. und demzufolge auch die aktuelle Fassung in § 50d Abs. 11a EStG „missglückt“ sei (Rz. 116, 119), lässt sich schon fast als Aufforderung hierfür verstehen.

---

*StB Dr. Matthias Korff / StB Dr. Gary Rüsçh, beide Flick Gocke Schaumburg, München/Bonn*

---

## Grenzgängereigenschaft nach dem DBA Deutschland-Schweiz 1971/2010

DBA CHE Art. 15, Art. 15a

1. Der Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 erfordert die regelmäßige Rückkehr der Person an den Wohnort. Weiterhin wird bestimmt, unter welchen Voraussetzungen (für den Grenzgängerbegriff schädliche) sog. Nichtrückkehrtage vorliegen. Für eine örtliche Einschränkung als zusätzliches Tatbestandsmerkmal bestehen keine Anhaltspunkte. (Rz. 16)

2. Dies wird durch einen Vergleich mit der ursprünglichen Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.8.1971 bestätigt. Danach konnte Grenzgänger nur sein, wer in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und im anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat. Dieser Ortsbezug ist aber nicht in Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2020 übernommen worden. Hierauf hat der Senat bereits in seinem Beschl. v. 26.4.1955 – I B 166/94 hingewiesen und hieraus den Schluss gezogen, dass die „Entfernung von Wohnung und Arbeitsstätte zur Grenze für den Grenzgängerbegriff ohne Bedeutung“ ist. Entsprechendes muss auch für die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort gelten. (Rz. 17)

3. Darüber hinaus ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die einzelnen Tage der Tätigkeit des Klägers in der Schweiz getrennt zu betrachten sind und dadurch die zulässige Anzahl schädlicher Nichtrückkehrtage i.S.d. Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA Schweiz 1971/2010 überschritten wird. Vielmehr sind die drei mehrtägigen Arbeitseinsätze in der Schweiz aufgrund der lückenlosen Verbindung über 24-Stunden-Bereitschaftsdienste jeweils als Einheit zu betrachten. Da der Kläger am Ende jeder dieser „Arbeitseinheiten“ jeweils an seinen Wohnort zurückgekehrt ist, liegt im Streitfall kein einziger Nichtrückkehrtag vor, der den Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 eröffnen und zum Ausschluss als Grenzgänger führen könnte. (Rz. 19) *(alle amtl.)*

*BFH, Ur. v. 1.6.2022 – I R 32/19, ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.IR32.19.0*

→ **Das Problem:** Der Steuerpflichtige hatte seinen Wohnsitz in Deutschland und war als Honorararzt in einer Klinik in Deutschland tätig. Darüber hinaus übte er im Jahr 2014 drei mehrtägige Vertretungstätigkeiten in einer Klinik in der Schweiz aus. Die Tätigkeiten in der Schweiz dauerten zweiund-

zwanzig, acht und vier Tage. An allen Tagen in der Schweiz hatte er jeweils 24-Stunden-Dienste zu absolvieren, während den Zeiten der Rufbereitschaft konnte er jedoch in der Schweiz schlafen. Wegen der großen Entfernung von 207 km zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort kehrte er jedoch während der Vertretungsdienste nicht an seinen Wohnort in Deutschland zurück.

Das Finanzamt qualifizierte den Arzt als Grenzgänger i.S.v. Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 und stellte daher die in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht von der Besteuerung in Deutschland frei, sondern bezog die schweizerischen Einkünfte mit in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Art. 15a Abs. 1 und 2 DBA Schweiz 1971/2010 hat den folgenden Wortlaut:

(1) Ungeachtet des Art. 15 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieser ansässig ist. Zum Ausgleich kann der Vertragsstaat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, von diesen Vergütungen eine Steuer im Abzugsweg erheben. Diese Steuer darf 4,5 vom Hundert des Bruttobetragtes der Vergütungen nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Vertragsstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, nachgewiesen wird. Art. 4 Abs. 4 bleibt vorbehalten.

(2) Grenzgänger i.S.d. Abs. 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

### → Die Entscheidung der Gerichte:

#### ► Die Entscheidung des FG:

Der Steuerpflichtige legte gegen den Steuerbescheid Einspruch ein und erhob nach Zurückweisung des Einspruchs Klage beim FG München. Das FG München gab der Klage statt (FG München v. 12.9.2018 – 15 K 1010/18, EFG 2019, 1658) und stellte die in der Schweiz erzielten Einkünfte gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz 1971/2010 unter Progressionsvorbehalt frei. Nach Ansicht des FG München war der Steuerpflichtige nicht als Grenzgänger i.S.v. Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 anzusehen, da bei ihm eine regelmäßige Rückkehr zum Wohnort wegen der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort, des hierbei zu überwindenden Passes und der Fahrzeit von drei bis vier Stunden nicht zumutbar war. Bei kürzerer Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort wäre dagegen eine tägliche Rückkehr an den Wohnort möglich gewesen. Die einzelnen Tage des Arbeitseinsatzes in der Schweiz seien getrennt zu betrachten. Der Status als Grenzgänger entfalle schon wegen der Zahl schädlicher Nichtrückkehrtage. Das Finanzamt legte gegen die Entscheidung des FG Revision ein.

#### ► Die Entscheidung des BFH

Der BFH gab der Revision des Finanzamtes gegen das Urteil des FG München statt, stufte den Steuerpflichtigen als Grenzgänger i.S.v. Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 ein und versagte damit die Freistellung der in der Schweiz erzielten Einkünfte.

Der BFH stellte zunächst fest, dass der Steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.v. Art. 15 DBA Schweiz 1971/2010 erzielt hat. Daher seien die in der Schweiz erzielten Einkünfte grundsätzlich gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1971/2010 freizustellen. Die Anwendung des Art. 15 DBA Schweiz 1971/2010 werde allerdings durch die speziellere Vorschrift des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 – der Grenzgängerregelung – verdrängt, die dem Ansässigkeitsstaat die Besteuerung zuweist. Danach ist Grenzgänger jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

Der BFH führte nun aus, dass entgegen der Ansicht des FG München eine große Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort die Anwendung der Grenzgängerregelung nicht ausschließe. Denn der Grenzgängerbegriff in Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 sei unabhängig von örtlichen Voraussetzungen oder Grenzzonen definiert. Diese Auslegung ergebe sich auch aus einem Vergleich mit der Vorgängerregelung in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971. Danach konnte nur Grenzgänger sein, wer in einem Vertragsstaat in der Nähe zur Grenze ansässig war und im anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hatte. Dieser Ortsbezug sei aber nicht in die Neufassung der Grenzgängerregelung nach Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 einbezogen worden. Daraus müsse der Schluss gezogen werden, dass die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort für die Neuregelung ohne Bedeutung sei.

Des Weiteren setze die Anwendung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 keine tägliche Rückkehr an den Wohnort voraus. Wie sich aus Nr. II.1. des Verhandlungsprotokolls ergebe, werde die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnsitz nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände – wie z.B. bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal mit Bereitschaftsdienst – über mehrere Tage erstrecke. Daher dürfe man die einzelnen Tage der Tätigkeit des Steuerpflichtigen in der Schweiz nicht getrennt betrachten. Die drei mehrtägigen Arbeitseinsätze in der Schweiz seien aufgrund der lückenlosen Verbindung über 24-Stunden-Bereitschaftsdienste jeweils als Einheit anzusehen. Da der Steuerpflichtige jeweils direkt im Anschluss an jede dieser „Arbeitseinheiten“ an seinen Wohnort zurückgekehrt sei, liege kein einziger „Nichtrückkehrtag“ vor.

Zwar entfalle die Grenzgängereigenschaft nach Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010, wenn der Steuerpflichtige an mehr als 60 Arbeitstagen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehre. Für die Zahl der schädlichen Nichtrückkehrtage sei jedoch allein auf die Rückkehr beziehungsweise Nichtrückkehr am Ende des mehrtägigen Arbeitseinsatzes abzustellen. Für die Frage, ob es sich um einen mehrtägigen Arbeitseinsatz handele, seien allein die arbeitsvertraglichen Regelungen und nicht die arbeitsrechtliche Zulässigkeit einer durchgängigen Rufbereitschaft entscheidend. Auch komme es nicht auf die Möglichkeit einer

Übernachtung außerhalb des Krankenhausgeländes während der Rufbereitschaften an.

Der BFH stellte weiterhin fest, dass für die Anwendung der Grenzgängerregelung keine Mindestanzahl von Grenzübertretungen pro Woche oder Monat erforderlich sei. Dies ergebe sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA Schweiz 1971/2010, da sich die Tatbestandsvoraussetzung „regelmäßig“ nur auf das Wort „zurückkehrt“ beziehe. Daraus folge, dass die regelmäßige Rückkehr nur an den jeweiligen Tätigkeitstagen notwendig sei. Dagegen werde nicht verlangt, dass eine regelmäßige und nicht nur gelegentliche Rückkehr zum Wohnort bezogen auf das gesamte Jahr vorliege. Zwar stehe diese Auslegung im Widerspruch zur Regelung des § 7 KonsVerCHEV, wonach eine regelmäßige Rückkehr bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen ausscheidet, wenn sich der Arbeitnehmer nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort zurückbegibt. Diese Regelung der Konsultationsvereinbarung sei allerdings mit dem eindeutigen Wortlaut des Abkommens nicht vereinbar und verstoße damit gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes. Daher sei sie für den BFH nicht bindend.

→ **Konsequenzen für die Praxis:** Das Urteil des BFH ist überzeugend. Es trägt zu einem besseren Verständnis des Grenzgängerbegriffs in Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz 1971/2010 bei.

Der BFH hatte bereits in früheren Urteilen festgestellt (s. BFH v. 13.11.2013 – I R 23/12, BFHE 244, 270 = ISR 2014, 195 m. Anm. Kempermann = FR 2014, 714; BFH v. 27.8.2008 – I R 64/07, BFHE 222, 533 = FR 2009, 344; BFH v. 27.8.2008 – I R 10/07, BHE 222, 546), dass mehrtägige Bereitschaftsdienste als Einheit zu betrachten sind. Für die Anzahl der beruflich bedingten Nichtrückkehrtage ist allein die Rückkehr oder Nichtrückkehr am Ende eines mehrtägigen Arbeitseinsatzes maßgeblich. In seinem hier besprochenen Urteil hat der BFH nun klargestellt, dass diese Betrachtungsweise auch bei einer nur geringfügigen Beschäftigung in der Schweiz maßgeblich ist.

Eine weitere wesentliche Aussage des Urteils ist, dass die Grenzgängerregelung des DBA Schweiz 1971/2010 keine Mindestanzahl an Grenzübertretungen voraussetzt. Diese Auffassung war zuvor zumindest zweifelhaft, da die Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz eine regelmäßige Rückkehr zum Wohnort verlangte. Nach der Konsultationsvereinbarung entfiel die Grenzgängereigenschaft, wenn sich der Steuerpflichtige bei geringfügigen Arbeitsverhältnissen nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurück begibt. Der BFH hat diese Regelung der Konsultationsvereinbarung nun verworfen, da sie nicht mit dem klaren Wortlaut des DBA vereinbar ist. Interessant ist allerdings die Frage, warum sich die Finanzverwaltung nicht an ihre eigene Konsultationsvereinbarung gebunden fühlte. Nach § 7 dieser Konsultationsvereinbarung hätte das Finanzamt den Steuerpflichtigen eigentlich nicht als Grenzgänger einstufen dürfen und hätte daher die Einkünfte aus der Schweiz freistellen müssen.

Das BMF wird nun sein Schreiben v. 19.9.1994 (BMF IV C 6-S 1301 Schz-60/94, BStBl. I 1994, 683) an das Besprechungsurteil anpassen müssen.

Die Aussagen des Urteils beschränken sich allerdings nur auf das DBA mit der Schweiz. Andere DBA mit Grenzgängerregelungen sind von dem Urteil nicht betroffen. So setzt die Anwendung des Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich 2000 i.V.m. Nr. 8 des Protokolls und der Art. 13 Abs. 5, Art. 13a DBA Frankreich 1959/2015 voraus, dass der Steuerpflichtige im Grenzgebiet eines Vertragsstaates wohnt und im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates arbeitet. Bei einer – wie im Ausgangssachverhalt – großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort sind die Grenzgängerregelungen der DBA Österreich 2000 und Frankreich 1959/2015 nicht einschlägig.

Als Konsequenz des Urteils ergibt sich, dass nicht die Schweiz, sondern Deutschland zur Besteuerung der in der Schweiz erzielten Einkünfte befugt ist. Gemäß Art. 15a Abs. 1 S. 2 DBA Schweiz 1971/2010 darf die Schweiz maximal eine Steuer i.H.v. 4,5 % des Bruttobetrages der Vergütungen erheben. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist die in der Schweiz erhobene Steuer von maximal 4,5 % des Bruttobetrages auf die inländische Einkommensteuerschuld anzurechnen. Eine in der Schweiz erhobene höhere Steuer ist in Deutschland nicht anrechenbar und muss in der Schweiz rückerstattet werden. Sollte allerdings die Schweiz den Grenzgängerbegriff anders auslegen und eine Anwendung des Art. 15a DBA Schweiz 1971/2010 verneinen, so käme es zu einer Doppelbesteuerung. Diese Doppelbesteuerung könnte nur durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1-4 bzw. ein Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 DBA Schweiz 1971/2010 vermieden werden.

---

*Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. (NYU), Wirtschaftsuniversität Wien*

---

## Grenzgängereigenschaft nach dem DBA Deutschland-Schweiz 1971/2010

DBA CHE Art. 15a; GG Art. 20 Abs. 2; KonsVerCHEV § 7

1. Der Grenzgängerbegriff des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 setzt keine Mindestanzahl an Grenzübertretungen pro Woche oder Monat voraus. Die anders lautende Regelung des § 7 KonsVerCHEV verstößt gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes.

2. [D]iese Sichtweise [entspricht] auch dem Zweck der Grenzgängerregelung, der aus den Kriterien des Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 deutlich wird und darauf gerichtet ist, einer engeren Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat Rechnung zu tragen. Im Zusammenhang mit einer Rückkehr des Arbeitnehmers von Geschäftsreisen aus einem Drittland hat der Senat hierzu ausgeführt, dass eine tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz nicht zu einer Lockerung dieser Bindung führen kann. Vielmehr hat jede tatsächliche Rückkehr an den Wohnsitz – unabhängig von ihrem Ausgangspunkt – eine Stärkung der Bindung zum Ansässigkeitsstaat zur Folge (vgl. Senatsurteil in BFHE 271, 120 m.w.N.). Hier von ausgehend kann allein der Umstand, dass der Arbeitsort in dem anderen Vertragsstaat nur selten aufgesucht wird, ebenfalls nicht zu einer Lockerung der Bindung an den Ansässigkeitsstaat und damit nicht zu einem Ausschluss der Anwendung der Grenzgängerregelung führen. (Rz. 25) *(alle amtl.)*

*BFH, Ur. v. 28.6.2022 – I R 24/21, ECLI:DE:BFH:2022:U.280622.IR24.21.0*