

MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Systematische Einordnung und sachliche Rechtfertigung der Grenzgängerregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen
(unter besonderer Berücksichtigung der aktuellen Änderungen der Änderungen im DBA Ö - D sowie D - CH)

verfasst von | submitted by

Julia Anna Doring-Fischer BA

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt |
Degree programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 999 084

Universitätslehrgang lt. Studienblatt | Post-
graduate programme as it appears on the
student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Mag. Mag. Dr. Mario Perl

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung.....	1
1.2	Zielsetzung	2
2	Systematische Einordnung der Grenzgängerregelung	4
2.1	Nationales Steuerrecht.....	5
2.2	Internationales Steuerrecht	9
2.3	Grundprinzip der Grenzgängerregelung.....	10
3	Analyse der Grenzgängerregelung im ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland	12
3.1	Historische Entwicklung	12
3.2	Änderungen im Artikel 15 (unselbständige Arbeit).....	14
3.2.1	Sprachliche Analyse	15
3.2.2	Historische Interpretation	17
3.2.3	Systematisch-logische und teleologische Interpretation	18
3.3	Änderungen im Artikel 19 (öffentlicher Dienst).....	28
3.3.1	Sprachliche Analyse	28
3.3.2	Historische Interpretation	30
3.3.3	Systematisch-logische und teleologische Interpretation	31
3.4	Fazit und Ausblick	33
4	Analyse der Grenzgängerregelung im ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz	37
4.1	Historische Entwicklung	37
4.2	Besonderheiten der Grenzgängerregelung	39

5	Vergleich der aktuellen Grenzgängerregelung von Österreich - Deutschland und Deutschland - Schweiz	44
5.1.1	Zielsetzung der Änderungen	44
5.1.2	Definition der Grenzgängerin und des Grenzgängers	44
5.1.3	Geografische Grenzzonenregelung	45
5.1.1	Homeoffice und Telearbeit.....	46
5.1.2	Pflichten und Nachweise für Grenzgängerinnen und Grenzgänger	47
5.1.3	Steuerliche Auswirkungen und Quellensteuer	50
5.1.4	Öffentlicher Dienst.....	51
5.2	Fazit.....	51
6	Sachliche Rechtfertigung der Grenzgängerregelung.....	52
6.1	Bewertung der Verhältnismäßigkeit.....	58
6.2	Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklung.....	60
7	Zusammenfassung und Ausblick	62
8	Literaturverzeichnis.....	65
8.1	Festschriften	65
8.2	Monografien und Kommentare	65
8.3	Beiträge in Fachzeitschriften.....	65
8.4	Judikatur.....	66
8.4.1	Entscheidungen/Erkenntnisse.....	66
8.5	Auskünfte, Erlässe und Richtlinien.....	67
8.6	Doppelbesteuerungsabkommen und OECD-Musterabkommen	69
8.7	Sonstige Internetveröffentlichungen	70
9	Tabellenverzeichnis.....	71

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art	Artikel
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
CH	Schweiz
D	Deutschland
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizeri-
DBA Deutsch-	schen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem
land - Schweiz	Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
	Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik
DBA Österreich	Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der
- Deutschland	Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
DBG	Doppelbesteuerungsgesetz
dh	das heißt
EAS	Express Antwort Service (des BMF)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-AbgÄG	EU-Abgabenänderungsgesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG-Vertrag	Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
ff	und der, die folgenden
gem	gemäß

Grenzgänger-KV	Grenzgänger-Konsultationsvereinbarung
idF	In der Fassung
iSd	im Sinne des/der
iVm	In Verbindung mit
km	Kilometer
KonsVerCHEV	Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung
KV	Konsultationsvereinbarung
MA	Musterabkommen
MIL	Multilaterale Instrument
Ö	Österreich
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Rn	Randnummer, Randnote
Rz	Randzahl
SZ	Sonderzahlungen
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
vgl	vergleiche
zB	zum Beispiel
ZMR	Zentrales Melderegister

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Arbeitsweisen wie unter anderem Homeoffice und Telearbeit haben weitreichende Veränderungen im internationalen Steuerrecht nach sich gezogen, insbesondere im Hinblick auf die Grenzgängerregelung zwischen Österreich und Deutschland, wobei zum Vergleich auch die Regelung zwischen Deutschland und der Schweiz betrachtet wird. Das bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Österreich und Deutschland, insbesondere Artikel 15 Abs 6, wurde durch die Pandemie in Frage gestellt.

Infolgedessen wurde die Grenzgängerbestimmung neu gefasst (mit einer erstmaligen Anwendung der angepassten Regelungen ab dem 01.01.2024), obwohl das Protokoll erst nach diesem Datum in Kraft trat, was zu einer rückwirkenden Anwendung führt.

Auch hervorzuheben ist die Einführung einer neuen Regelung für öffentlich Bedienstete, bei der eine Aufteilung der Tätigkeitstage zwischen den beiden Ländern vermieden werden soll. Wie wird die Einführung dieser neuen Regelung für öffentlich Bedienstete in Bezug auf die praktische Umsetzung und steuerliche Fairness beurteilt?

Wie wird die neue Grenzgängerregelung des Artikel 15 Abs 6 Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die gleichzeitige Tätigkeit für mehrere Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber ausgelegt, und welche steuerlichen Herausforderungen und Ungleichheiten könnten sich hieraus ergeben?

Trotz der Neuregelung gibt es rechtspolitische Bedenken, da Grenzgängerregelungen in den meisten modernen Doppelbesteuerungsabkommen inzwischen eher die Ausnahme darstellen und ihre Beibehaltung im Abkommen mit Deutschland nicht selbstverständlich war. Das neue Protokoll von 2023 erweitert die Regelung erheblich, was Fragen zur Konsistenz der österreichischen Abkommenspolitik aufwirft.

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist das im Februar 2025 vorgestellte Regierungsprogramm, das Änderungen im internationalen Steuerrecht für den Zeitraum 2025 bis 2029 ankündigt. Dabei soll insbesondere für grenzüberschreitendes Homeoffice und Remote-Working eine koordi-

nierte und rechtssichere Grundlage auf internationaler Ebene geschaffen werden. Dennoch bleiben konkrete Details zu den angedachten Änderungen im Regierungsprogramm vage. Es ist unklar, wie sich etwaige neue Regelungen auswirken können. Diese Entwicklungen werfen zentrale steuerrechtliche Fragestellungen mit nationalem und internationalem Bezug auf, die in dieser Masterthesis vertieft untersucht werden sollen.

Die neue Regelung des Artikel 15 Abs 6 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland wirft auch Fragen auf, insbesondere im Hinblick auf die Anwendung der Grenzgängerregelung bei gleichzeitiger Tätigkeit bei mehreren Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern.

Außerdem soll auch geklärt werden, inwiefern die Einführung einer international abgestimmten Musterregelung für Grenzgängerinnen und Grenzgänger durch Organisationen wie die OECD oder die UN die Rechtsklarheit und Konsistenz in der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen verbessern und potenzielle rechtliche Auseinandersetzungen zwischen benachbarten Staaten vermeiden würde?

1.2 Zielsetzung

Die Zielsetzung dieser Master Thesis liegt in der systematischen Einordnung und sachlichen Rechtfertigung der Grenzgängerregelung in Doppelbesteuerungsabkommen, mit besonderem Fokus auf die aktuellen Änderungen im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland sowie zwischen Deutschland und der Schweiz.

Ziel ist es, die historischen und aktuellen Entwicklungen dieser Grenzgängerregelungen zu analysieren und die Auswirkungen der jüngsten Änderungen, insbesondere im Kontext der COVID-19-Pandemie, zu untersuchen.

Die Arbeit wird zudem die angedachten Änderungen im Bereich des internationalen Steuerrechts, wie sie im Februar 2025 im neuen Regierungsprogramm präsentiert wurden, berücksichtigen und analysieren (sofern diese bis August 2025 auch umgesetzt wurden).

Ziel ist es, die rechtlichen Implikationen dieser Anpassungen zu verstehen und zu bewerten, insbesondere im Hinblick auf die Schaffung rechtssicherer Rahmenbedingungen für grenzüberschreitendes Homeoffice und Remote-Working.

Ebenfalls soll Judikatur präsentiert werden, die die Rechtsauffassung der Gerichte widerspiegelt. Die Auslegung und Anwendung der Gesetze und des Doppelbesteuerungsabkommens wird durch die Judikatur mit ihren Entscheidungen und Erkenntnissen geprägt. Es soll der Bogen von älteren Rechtsprechungen gespannt werden, die bis heute noch praxisrelevant sind und eine wesentliche Orientierung in der Umsetzung bilden.

Abschließend wird die sachliche Rechtfertigung der bestehenden und geplanten Regelungen aus steuerrechtlicher Perspektive sowie deren Auswirkungen auf Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber und die betroffenen Staaten untersucht.

2 Systematische Einordnung der Grenzgängerregelung

Die systematische Einordnung eines steuerlichen Sachverhalts dient der Einbettung in die Gesamtsystematik des Steuerrechts. Ziel ist es, einzelne Normen in einem Gefüge zu verstehen, Wechselwirkungen mit anderen Bestimmungen zu erkennen und konsistente steuerliche Konsequenzen abzuleiten. Dies ist ins besonders bei international relevanten Regelungen von Bedeutung, da hier nationale und völkerrechtliche Rechtsquellen ineinandergreifen. Die Grenzgängerregelung stellt in diesem Kontext ein besonders vielschichtiges Konstrukt dar.

Ein zentrales Element grenzüberschreitender Besteuerung ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn zwei Staaten aufgrund gleicher oder vergleichbarer Anknüpfungspunkte, wie zB Wohnsitz oder Einkunftsquelle, ein und dieselbe Person für ein und dasselbe Steuerobjekt zur Besteuerung heranziehen. Diese steuerliche Doppelbelastung widerspricht dem Prinzip der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und kann auch unionsrechtliche oder menschenrechtliche Fragen aufwerfen.¹

Doppelbesteuerungsabkommen greifen diese Problematik auf und haben zum Ziel, konkurrierende Besteuerungsansprüche zwischen Staaten zu koordinieren. Ihre Regelungen, insbesondere die Verteilungsnormen der Artikel 6 bis 21 des OECD-Musterabkommens, konkretisieren die steuerliche Zuteilung grenzüberschreitender Einkünfte. Die Grenzgängerregelung stellt innerhalb dieses Rahmens eine spezifische Ausnahmevorschrift dar, die zur administrativen Vereinfachung beitragen und gleichzeitig die individuelle Belastung gerecht verteilen soll.²

Die Besonderheit der Grenzgängerregelung liegt in ihrer normativen Hybridität. Die Grenzgängerregelung ist völkervertraglich ausgestaltet, wirkt jedoch auch mittelbar auf die Auslegung und Anwendung nationaler Steuernormen. Diese Wechselwirkung ist vor allem deshalb bedeutsam, weil die Abgrenzung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht im nationalen Steuerrecht von den internationalen Regelungsinhalten beeinflusst wird. Die Grenzgängerregelung stellt daher ein Paradebeispiel für die notwendige Verschränkung nationaler und internationaler Rechtsquellen dar.³

¹ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 260.

² Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 114.

³ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 260.

2.1 Nationales Steuerrecht

Das österreichische Einkommensteuergesetz ist die zentrale Rechtsgrundlage für die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen. Es unterscheidet zwischen unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 EStG) und beschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 EStG). Unbeschränkt steuerpflichtig ist, wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Diese Personen unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der österreichischen Besteuerung, unabhängig davon, in welchem Staat die Einkünfte erzielt werden.⁴

Hingegen ist eine Person beschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat, jedoch inländische Einkünfte iSd § 9 EStG erzielt. Diese Einkünfte unterliegen dann lediglich mit ihrer inländischen Quelle der Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht stellt demnach eine Ausnahme zur umfassenden Erfassung der Leistungsfähigkeit dar und knüpft allein an die Quelle der Einkünfte an.⁵

Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit dieser Differenzierung ist der Gleichheitsgrundsatz des Art 7 B-VG maßgeblich. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bedarf einer sachlichen Rechtfertigung.⁶

Das „aus dem Gleichheitssatz erfließende Leistungsfähigkeitsprinzip“⁷ bezüglich des Existenzminimums hat für den VfGH offenbar keine besondere Bedeutung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Entscheidend war das Unionsrecht des EuGH⁸, wenn es um Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit geht. Es sind betreffend der Grundfreiheiten gebietsansässige und gebietsfremde Personen in diesem Bezug nicht in einer vergleichbaren Lage. Daher ist es für den Beschäftigungsstaat möglich, die persönliche oder familiäre Situation außer Acht zu lassen.⁹

Trotzdem kommt es unter Umständen zu einer Vergleichbarkeit, der EuGH hat das in der Schumacker-Rechtsprechung per Doppelkriterium definiert. Vergleichbarkeit bestehe, sofern der beschränkt Steuerpflichtige ...

⁴ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ (2025) 114.

⁵ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 112.

⁶ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

⁷ VfGH 17.06.2021, G 223/2020.

⁸ EuGH 14.2.1995, C-279/93, Schumacker-Rechtsprechung.

⁹ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

„[...]in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so daß der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben.“¹⁰

Tatsächlich ist nur noch das erste Kriterium bedeutsam, also Einkünfte in derart niedriger Höhe, dass eine Berücksichtigung nicht möglich ist.¹¹

Gemäß den Vorgaben der Schumacker-Rechtsprechung hat Österreich durch das EU-AbgÄG 1996 eine Form einer „*fingiert unbeschränkten Steuerpflicht*“¹² in § 1 Abs 4 EStG implementiert. Staatsangehörige von EU- oder EWR-Staaten werden hinsichtlich der subjektiven Leistungsfähigkeit wie unbeschränkt steuerpflichtige Personen behandelt, wenn wenigstens 90% ihrer gesamten Einkünfte im jeweiligen Kalenderjahr der österreichischen Einkommenssteuer unterliegen. Oder alternativ, sofern der nicht der österreichischen Einkommenssteuer unterliegende Betrag nicht höher ist als der Grundfreibetrag in Österreich. Dies geschieht auf Antrag nach § 1 Abs 4 EStG und entsprechend des § 98 EStG.¹³

§ 1 Abs 4 EStG sorgt dafür, dass die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird. Damit können beschränkt Steuerpflichtige diverse Vorteile nützen, von denen sonst nur unbeschränkt Steuerpflichtige profitieren können. Beispiele dafür sind der Grundfreibetrag, der Familienbonus Plus, außergewöhnliche Belastungen, Progressionsermäßigungen oder Absetzbeträge.¹⁴

Grenzgängerinnen bzw Grenzgänger, die jeden Tag zu ihrem Wohnsitz im Ausland zurückkehren, haben laut VwGH¹⁵ keinen Aufenthalt im Inland. Gemäß UFS¹⁶ ist eine stärkere sachliche und räumliche Beziehung als reine physische Anwesenheit am Arbeitsplatz notwendig, um einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen.¹⁷

¹⁰ EuGH 14.2.1995, C-279/93, Rn 36.

¹¹ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

¹² Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

¹³ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

¹⁴ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 282.

¹⁵ VwGH 14.4.72, 457/71.

¹⁶ UFS Innsbruck 20.7.2011, RV/0941-I/10, TAXguide 2011/35/2079.

¹⁷ Jakom/Marschner EStG¹⁸ 2025 § 1 Rz 52.

Ausländische Grenzgängerinnen und Grenzgänger haben den gewöhnlichen Aufenthalt üblicherweise im Inland, wenn sie sich drei bis vier Tage in der Woche im Inland aufhalten; die Sechsmonatsregel¹⁸ wird nicht angewendet. Dass ein Zweitwohnsitz in der Grenzzone nicht ausreicht, um das Besteuerungsrecht zuzuweisen, wird in der Regel durch Sonderbestimmungen in den DBAs geregelt.¹⁹ Grenzgängerinnen bzw Grenzgänger fallen dementsprechend auch nicht in die sogenannte Grenzpendlerregelung des § 1 Abs 4.²⁰

Erwirtschaftet der oder die beschränkt Steuerpflichtige faktisch ihr oder sein gesamtes Einkommen in dem Staat, wo sie oder er beschränkt steuerpflichtig ist, dann wird eine vergleichbare Situation angenommen. Vor allem die steuerliche Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse ist davon betroffen. Unbeschränkt Steuerpflichtigen stehen also Vorteile zu, die beschränkt Steuerpflichtige nicht haben. Es kann unionsrechtlich geboten sein, diese Vorteile in bestimmten Fällen beiden zu gewähren. § 1 Abs 4 bietet die Möglichkeit für beschränkt Steuerpflichtige in die unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren, wenn sie den Großteil ihrer Einkünfte in Österreich erzielen.²¹

Gemäß § 1 Abs 4 wird das Optionsrecht gewährt, das besagt, dass beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehörige von EU- bzw EWR-Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Eine fiktive Verlegung des Wohnsitzes erfolgt aber auf Grund der Option nicht.²² Da die jeweiligen DBAs üblicherweise dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht überlassen, ergeben sich für Grenzgängerinnen bzw Grenzgänger tatsächlich keine Folgen.²³ Voraussetzung ist, dass mindestens 90% der Einkünfte in Österreich steuerpflichtig sind oder die im Ausland zu versteuernden Einkünfte nur unwesentlich.²⁴

Gerade im Fall von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, die im Ausland wohnen, aber im Inland tätig sind, kommt dieser verfassungsrechtlichen Prüfung besondere Bedeutung zu. Denn auch wenn eine regelmäßige persönliche Rückkehr in das Ausland erfolgt, bestehen häufig intensive wirtschaftliche Beziehungen zum Tätigkeitsstaat. Dies kann eine Gleichbehandlung mit Personen, die im Inland leben aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips sachlich

¹⁸ Wenn sich die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält, so wird sie oder er im Tätigkeitsstaat besteuert.

¹⁹ EAS 3184.

²⁰ *Jakom/Marschner* EStG¹⁸ 2025 § 1 Rz 52.

²¹ *Jakom/Marschner* EStG¹⁸ 2025 § 1 Rz 57.

²² VwGH 10.5.21, Ra 2021/15/0001.

²³ UFS 11.6.07, RV/0545-I/06.

²⁴ *Jakom/Marschner* EStG¹⁸ 2025 § 1 Rz 58.

geboten erscheinen lassen. Besonders dann, wenn der größte Teil der Einkünfte im Inland erzielt wird.²⁵

Es wird unterschieden zwischen folgenden Arten von Grenzgängerinnen und Grenzgängern:²⁶

- Inländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern (Auspendlerinnen und Auspendler): Im Inland ansässige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die zur Arbeit ins benachbarte Ausland pendeln und nach Arbeitsschluss zurückkehren.
- Ausländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern (Einpendlerinnen und Einpendler): Im Ausland ansässige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die zur Arbeit nach Österreich pendeln und nach Arbeitsschluss wieder ins Ausland zurückkehren.

Inländische Grenzgängerinnen und Grenzgänger gelten als unbeschränkt steuerpflichtig, da sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.²⁷

Ausländische Grenzgängerinnen und Grenzgänger sind beschränkt steuerpflichtig, da sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, auch bei längerer Tätigkeit in Österreich.²⁸

Die Besteuerung erfolgt:²⁹

- Bei inländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern mangels inländischer Betriebsstätte nicht durch Lohnsteuerabzug wie bei den ausländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern, sondern im Wege der Veranlagung.
- Bei ausländischen Grenzgängerinnen und Grenzgängern durch Lohnsteuerabzug.

Viele der Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs, die mit Nachbarstaaten abgeschlossen wurden, enthalten spezielle Grenzgängerregelungen. Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zu. Die Arbeitnehmerin bzw der Arbeitnehmer weist durch eine Grenzgängerbescheinigung, die vom Finanzamt ausgestellt wird, nach, dass die Grenzgängereigenschaft vorliegt. In diesem Fall erfolgt keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat, sondern der Bruttolohn wird abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge ausbezahlt. In Ausnahmefällen kann auch der Tätigkeitsstaat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht haben. Dann muss der

²⁵ Kofler, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in FS Reinhold Beiser (2024) 261.

²⁶ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1220.

²⁷ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

²⁸ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

²⁹ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

Wohnsitzstaat, die im Tätigkeitsstaat erhobene Steuer anrechnen³⁰ oder die Einkünfte freistellen^{31, 32}.

Weitere abgabenrechtliche Bestimmungen die berücksichtigt werden müssen:³³

- Inländische Grenzgängerinnen und Grenzgänger unterliegen grundsätzlich keinen weiteren abgabenrechtlichen Bestimmungen.
- Ausländische Grenzgängerinnen und Grenzgänger unterliegen der Pflichtversicherung nach dem ASVG.
- Die Bezüge ausländischer Grenzgängerinnen und Grenzgänger unterliegen:
 - Dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
 - Dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
 - Der Kommunalsteuer
 - Gegebenenfalls der Dienstgeberabgabe der Gemeinde Wien

Die Grenzgängerregelung ist ein zentrales Instrument zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur klaren Zuteilung von Besteuerungsrechten zwischen Wohnsitzstaat und Tätigkeitsstaat. Sie basiert auf internationalen Abkommen und nationalen Vorschriften, die sowohl die steuerliche Behandlung als auch sozialversicherungsrechtliche Aspekte regeln. Die praktische Umsetzung erfolgt durch Bescheinigungen und spezielle Meldepflichten, wobei die Interessen beider beteiligten Staaten sowie der betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gewahrt werden.³⁴

2.2 Internationales Steuerrecht

Der Begriff „Grenzgänger“ stammt aus dem internationalen Steuerrecht und bezeichnet Personen, die in einem Staat nahe der Grenze wohnen und im Nachbarstaat nahe der Grenze arbeiten, ohne dort ansässig zu sein oder zu werden. Üblicherweise pendeln sie täglich zwischen Wohn- und Arbeitsort.³⁵

Die Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtlich verbindlich. Doppelbesteuerungsabkommen stehen im Stufenbau der österreichischen Rechtsordnung im Rang von einfachen

³⁰ Anrechnungsmethode.

³¹ Befreiungsmethode.

³² *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

³³ *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

³⁴ *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1221.

³⁵ *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 1220.

Bundesgesetzen. Sie sind allerdings den innerstaatlichen Bestimmungen vorzuziehen (lex specialis). Daraus folgt, dass ein DBA nationale Rechte beschränken kann, nicht aber bestehende Besteuerungsrechte erweitern oder eventuell neu begründen kann.³⁶

Das Doppelbesteuerungsgesetz verlautbart im BGBl I 2010/69 schafft eine Grundlage zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auch mit Ländern, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Das DBG regelt in § 1 die Verordnungsermächtigung an die Bundesministerin oder den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin oder dem Bundesminister für europäische und internationale Angelegenheiten. Durch diese Bevollmächtigung sollen die üblichen Grundsätze wie im OECD-Musterabkommen geregelt und auch bei Nicht-Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens eine faire Besteuerung gewährt werden.³⁷

Die Artikel, vor allem Artikel 15 Abs 6 des DBA Österreich - Deutschland, regeln, welchem Staat das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte zusteht. Für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist dies grundsätzlich der Tätigkeitsstaat.³⁸ Von diesem Grundsatz kann jedoch durch bilaterale Sonderregelungen abgewichen werden. Solche Abweichungen finden sich regelmäßig in Form spezieller Grenzgängerregelungen, wie zB im DBA Österreich - Deutschland³⁹ oder im DBA Deutschland - Schweiz. Diese Sonderregelungen beschränken das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates und weisen es dem Wohnsitzstaat zu, sofern die im DBA geregelten Bedingungen eingehalten werden.

Die Grenzgängerregelung ist damit Ausdruck einer besonderen Verteilung des Besteuerungsrechts, das politische, wirtschaftliche und soziale Überlegungen berücksichtigt. Die grenznahe Mobilität der Arbeitskräfte, die administrative Belastung der Steuerverwaltungen und auch Fragen der Abkommensgerechtigkeit sind hierbei zu berücksichtigen.

2.3 Grundprinzip der Grenzgängerregelung

Die Grenzgängerregelung verfolgt den Zweck, die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit bei grenzüberschreitender Berufsausübung zu vereinfachen und eine klare

³⁶ Loukota, Zusammenwirken von Abkommensrecht und innerstaatlichem Steuerrecht, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 171.

³⁷ Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 115.

³⁸ Art 15 Abs 1 OECD-MA.

³⁹ Art 15 Abs 6.

Zuweisung des Besteuerungsrechts zu ermöglichen. Charakteristisch ist, dass der Wohnsitzstaat zur Besteuerung berechtigt bleibt, obwohl die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt wird. Voraussetzung dafür ist, dass die Arbeitnehmerin bzw der Arbeitnehmer täglich an ihren bzw seinen Wohnsitz zurückkehrt und sich in keinem zusammenhängenden Zeitraum von mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat aufhält.⁴⁰

Diese Regelung soll besonders Pendlerinnen und Pendlern mit täglichem Wechsel des Tätigkeitsortes gerecht werden und eine stabile steuerliche Zuordnung ermöglichen. Sie ist damit nicht nur Ausdruck bilateraler steuerlicher Zusammenarbeit, sondern auch ein Instrument zur Anerkennung regionaler Arbeitsmobilität. In ökonomisch stark verflochtenen Grenzregionen wie zwischen Deutschland, Österreich und der Schweiz kommt ihr daher hohe praktische Bedeutung zu.⁴¹

Zugleich führt die Anwendung der Grenzgängerregelung zu komplexen Folgefragen, wie etwa hinsichtlich Telearbeit, hybrider Arbeitsmodelle oder unterjähriger Unterbrechungen des Rückkehrmusters. Auch die Frage, ob bestimmte Tage (Homeoffice, Urlaub, Krankheit) als Rückkehrtage gelten, kann für die steuerliche Qualifikation entscheidend sein. Diese Rechtsunsicherheit erfordert eine differenzierte Betrachtung durch Verwaltung und Rechtsprechung sowie klare bilaterale Verständigungsvereinbarungen.⁴²

⁴⁰ *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 115.

⁴¹ *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 115.

⁴² *Prinz*, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ 115.

3 Analyse der Grenzgängerregelung im ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland

3.1 Historische Entwicklung

Tabelle 1, Übersicht über die historische Entwicklung des DBA zwischen Österreich und Deutschland

Jahr	Änderung
1955	Inkrafttreten des ersten DBA zwischen Österreich und Deutschland. In diesem DBA war keine explizite Grenzgängerregelung enthalten.
24.08.2000	Unterzeichnung des aktuellen DBA zwischen Österreich und Deutschland.
01.03.2012	Geänderte Fassung des DBA zwischen Österreich und Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.
2020 bis 2022	Konsultationsvereinbarungen während der COVID-19-Pandemie, Sonderregelungen für Homeoffice und Nichtrückkehrtage für Grenzgängerinnen und Grenzgänger.
01.01.2023	Inkrafttreten des neuen DBA zwischen Österreich und Deutschland. Einführung einer speziellen Grenzgängerregelung in Artikel 15 Abs 6, die das Besteuerungsrecht für Grenzgängerinnen und Grenzgänger grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zuweist. Das tägliche Pendeln und die 45-Tage-Toleranzregel werden eingeführt.
21.08.2023	Unterzeichnung eines Änderungsprotokolls zum DBA zwischen Österreich und Deutschland mit umfassender Modernisierung der Grenzgängerregelung.
08.12.2023	Ratifizierung des Änderungsprotokolls.
01.01.2024	Inkrafttreten der neuen Grenzgängerregelung. Der Wegfall der täglichen Rückkehrpflicht, die Ausweitung betreffend Homeoffice sowie die Aufnahme von Beschäftigten im öffentlichen Dienst.

Das zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland am 24.08.2000 unterzeichnete Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bildete die Grundlage für die bilaterale steuerliche Zusammenarbeit beider Staaten auf diesem Gebiet.

Das mit der Bundesrepublik Deutschland am 24.08.2000 unterzeichnete Abkommen in der durch das Protokoll vom 29.12.2010 geänderten Fassung, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32, hat sich als revisionsbedürftig erwiesen.⁴³

Am 21.08.2023 unterzeichneten Österreich und Deutschland ein neues Änderungsprotokoll zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 24.08.2000. Es handelt sich dabei um die zweite Anpassung des Abkommens. Die Notwendigkeit zur Änderung ergab sich aus einer Vielzahl sachlicher und rechtlicher Gründe.⁴⁴

Zum einen entsprach das bisherige Abkommen nicht dem Mindeststandard der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung⁴⁵ zur Bekämpfung von Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS⁴⁶). Zwar haben beide Staaten das multilaterale Instrument der OECD, das zur Umsetzung solcher Maßnahmen dient, unterzeichnet und ratifiziert, allerdings ist das MLI im bilateralen Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich bislang nicht wirksam, da das dafür in Deutschland notwendige Anwendungsgesetz noch fehlt. Daher wurde das Änderungsprotokoll auch dazu genutzt, sowohl den OECD-Mindeststandard als auch weitere zentrale Elemente des OECD-Musterabkommens 2017 in das DBA zu integrieren.⁴⁷

Ein weiterer Grund für die Überarbeitung war, dass das bestehende Abkommen der veränderten Arbeitswelt nach der COVID-19-Pandemie nicht ausreichend Rechnung trug. Die neuen Regelungen berücksichtigen insbesondere die zunehmende Bedeutung von Homeoffice und Telearbeit, was sich vor allem auf die Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern auswirkt.⁴⁸

Erste informelle Gespräche über eine mögliche Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland wurden bereits im Jahr 2022 initiiert. Im Anschluss daran begannen Anfang 2023 offizielle Verhandlungen. Diese Gespräche verliefen äußerst effizient und konn-

⁴³ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

⁴⁴ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 173.

⁴⁵ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung = Organisation for Economic Co-operation and Development, abgekürzt OECD.

⁴⁶ Die Abkürzung BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting, was auf Deutsch unter Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung zu verstehen ist.

⁴⁷ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 174.

⁴⁸ Erläuterungen 59/11 zum DBA Österreich - Deutschland, betreffend BGBl III Nr. 12/2024, Art V.

ten bereits im April desselben Jahres erfolgreich zum Abschluss gebracht werden. Die offizielle Unterzeichnung des Änderungsprotokolls fand schließlich am 21.08.2023 statt.⁴⁹

In Kraft trat das Protokoll mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden⁵⁰ am 28.12.2023. Ungeachtet der allgemeinen Regelungen des Inkrafttretens sah Artikel X des Änderungsprotokolls vor, dass die Grenzgängerregelung gemäß Artikel 15 Abs 6 des DBA Österreich - Deutschland bereits ab dem 01.01.2024 Anwendung finden sollte. Diese frühzeitige Wirksamkeit wurde aufgrund der besonderen Relevanz und Dringlichkeit dieser Bestimmungen als erforderlich erachtet. Ursprünglich hätte dies zu einer gestaffelten Anwendung des Protokolls führen können. Da jedoch der Austausch der Ratifikationsurkunden noch vor Jahresende 2023 erfolgen konnte, traten sämtliche Regelungen des Protokolls einheitlich ab dem Jahr 2024 in Kraft.

3.2 Änderungen im Artikel 15 (unselbständige Arbeit)

In den ersten 5 Absätzen des Artikel 15 des DBA Österreich - Deutschland wird geregelt, in welchem Staat Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit besteuert werden dürfen. Grundsätzlich erfolgt die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt, dann darf auch dieser Staat besteuern. Zusätzlich werden Sonderregelungen für Arbeitnehmerinnen- und Arbeitnehmerüberlassung sowie für Tätigkeiten an Bord von Schiffen und Flugzeugen im internationalen Verkehr getroffen.

Absatz 7 regelt die steuerliche Gleichbehandlung von Beiträgen zu ausländischen Krankeneinrichtungen und Altersvorsorgeeinrichtungen für unselbständig tätige Personen, die zuvor im Ausland ansässig waren. Unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere der fortlaufenden Beitragszahlung und der Anerkennung der ausländischen Einrichtung durch die zuständige Behörde, werden diese Beiträge im Tätigkeitsstaat steuerlich wie inländische behandelt.

Lediglich Absatz 6, die Grenzgängerregelung, wurde mit der aktuellen Änderung adaptiert. Im Vergleich der Fassungen vom 18.08.2002 und 28.12.2023 des Artikel 6 des Abkommens fällt auf, dass sowohl stilistische als auch grammatikalische Anpassungen vorgenommen wurden.

⁴⁹ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 174.

⁵⁰ Die Ratifikationsurkunde ist eine Urkunde über die rechtskräftige Bestätigung eines Staatsvertrages.

Gemäß BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32 wurde Artikel 15 Abs 6 wie folgt veröffentlicht.

„[...] (6) Absatz 1 gilt nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und

2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger). [...]“

Im Vergleich wurde gem BGBl III 2024/12 Artikel 15 Abs 6 wie folgt abgeändert.

„[...] (6) Ungeachtet der Absätze 1 bis 3 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, wenn diese Person

1. in diesem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und

2. ihre unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt. [...]“

3.2.1 Sprachliche Analyse

In der Einleitung des Absatz 6, in der Fassung vor den Änderungen im Jahr 2023, beschränkt sich die Formulierung *„Absatz 1 gilt nicht“*⁵¹ ausschließlich auf den ersten Absatz des Artikel 15. Die neue Formulierung *„Ungeachtet der Absätze 1 bis 3“*⁵² stellt eine neue Regelung auf, die unabhängig von den drei vorangegangenen Absätzen Anwendung findet.

Die Neufassung hat durch die Aufnahme der Absätze 2 und 3 einen größeren Vorrang, da nicht nur Absatz 1, sondern nun auch Absatz 2 und 3 überlagert werden.

Des Weiteren ist die aktuelle Formulierung, welche Einkünfte unter unselbständige Arbeit fallen sowie, dass die Person in einem der beiden Vertragstaaten ansässig sein muss, juristisch präziser. Ebenfalls wurde mit der Formulierung *„[...] dürfen [...] nur in diesem Staat besteuert werden wenn [...]“*⁵³ eine ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat geschaffen.⁵⁴

⁵¹ Artikel 15 Abs 6 idF BGBl III 2024/12.

⁵² Artikel 15 Abs 6 idF BGBl III 2024/12.

⁵³ Artikel 15 Abs 6 idF BGBl III 2024/12.

⁵⁴ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 256.

Besonders fällt auf, dass in Ziffer 1 der Begriff „*Wohnsitz*“⁵⁵ durch „*Hauptwohnsitz*“⁵⁶ ersetzt wurde. Wohnsitz und Arbeitsort in unterschiedlichen Staaten werden in der Neufassung des Artikel 15 Abs 6 DBA nicht mehr verlangt. Ein Hauptwohnsitz im Ansässigkeitsstaat in der Grenzzone wird allerdings gefordert. Sofern dies „*in der Nähe der Grenze erfolgt*“⁵⁷ kann die Tätigkeit auch im selben Staat ausgeübt werden⁵⁸, was zum Beispiel beim immer häufiger anzutreffenden Homeoffice große Relevanz besitzt.⁵⁹

Die Absicht in österreichischen Gesetzen war, dass die Tätigkeit auch im Staat des Hauptwohnsitzes ausgeübt werden kann, ohne deshalb außerhalb des Anwendungsbereich von Artikel 15 Abs 6 DBA zu fallen. Das führt dazu, dass Homeoffice-Tage am Hauptwohnsitz bei der Berechnung der noch zu besprechende 45 Tage nicht von Bedeutung sind. Allerdings sind diese österreichischen Gesetze für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages nicht allein entscheidend⁶⁰

Grenzgänger als Begriff ist in Artikel 15 Abs 6 DBA, anders als in der früheren Fassung, kein Rechtsbegriff mehr. Insofern hält auch der Einwand, dass eine Person mit Wohn- und Arbeitsort im selben Staat keine Grenzgängerin bzw kein Grenzgänger sei, nicht stand.⁶¹

Die Zeitangabe „*täglich*“ in Ziffer 2 der alten Fassung zeigt eine zeitlich präzise Angabe und beschreibt die klassischen Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die täglich zwischen Arbeitsstätte und Wohnsitz pendeln. Die aktuelle Formulierung „ihre unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt“ zeigt nun auf, mit zu Hilfenahme des Adverbs „üblicherweise“, dass es nicht mehr notwendig ist, zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte zu pendeln, wenn davon ausgegangen wird, dass dies zum normalen Arbeitsrhythmus zählt. Diese Neufassung erlaubt eine flexiblere Anwendung von Homeoffice-Modellen oder anderen hybriden Arbeitsformen. Gleichzeitig verzichtet man auf die Nachweispflicht täglicher Rückkehr, was in der Praxis zu weniger Verwaltungsaufwand führen kann.

⁵⁵ Artikel 15 Abs 6 Z 1 idF BGBl 2012/32.

⁵⁶ Artikel 15 Abs 6 Z 1 idF BGBl III 2024/12.

⁵⁷ Artikel 15 Abs 6 Z 1 idF BGBl III 2024/12.

⁵⁸ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023 Rn10.

⁵⁹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

⁶⁰ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

⁶¹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

3.2.2 Historische Interpretation

Im Zuge der rasant fortschreitenden Veränderungen der Arbeitswelt, insbesondere durch die COVID-19-Pandemie und den damit einhergehenden Anstieg von Homeoffice-Tätigkeiten, rückte die bisherige Grenzgängerregelung des Artikel 15 Abs 6 des DBA Österreich - Deutschland zunehmend in den Fokus. In der Fassung vor 2023 setzte die Regelung voraus, dass Grenzgängerinnen und Grenzgänger täglich vom Arbeitsort im Nachbarstaat zum Wohnsitz zurückkehren. Zudem mussten sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Grenznähe befinden.⁶²

Nur unter diesen Bedingungen war eine ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat möglich. Wurde die tägliche Rückkehr an einzelnen Tagen nicht erfüllt, etwa durch Arbeiten im Homeoffice oder Dienstreisen, galten diese als sogenannte „Schädlichkeitstage“.⁶³

Mit dem zunehmenden Aufkommen von Homeoffice, geriet diese Regelung jedoch unter Druck. Denn auch Arbeitstage im Homeoffice galten als Schädlichkeitstage, da keine physische Grenzüberquerung stattfand. Überschritt die Anzahl dieser Tage die 45-Tage-Grenze, wurde die Anwendung der Grenzgängerregelung ausgeschlossen, mit teils erheblichen steuerlichen und administrativen Folgen für die betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer und auch für die Finanzverwaltungen.⁶⁴

Die Pandemie hat deutlich gemacht, dass das klassische Verständnis des täglichen Pendelns nicht mehr der Realität vieler berufstätiger Personen in Grenzregionen entspricht. Die veränderten Arbeitsbedingungen, insbesondere die zunehmende Möglichkeit zur Remote-Arbeit, führten zu einem wachsenden Bedarf an rechtlicher Anpassung und Klarheit. Um dieser Entwicklung Rechnung zu tragen und gleichzeitig der gestiegenen Mobilität und Flexibilität im Arbeitsalltag gerecht zu werden, wurde Artikel 15 Abs 6 DBA Deutschland mit Wirkung ab dem Jahr 2023 grundlegend überarbeitet.⁶⁵

⁶² Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 176.

⁶³ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

⁶⁴ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

⁶⁵ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

Die Neuregelung soll nicht nur mehr Rechtssicherheit schaffen, sondern auch den administrativen Aufwand reduzieren und die praktische Umsetzung der steuerlichen Vorschriften im grenzüberschreitenden Kontext erleichtern. Im Mittelpunkt steht dabei das Ziel, moderne Arbeitsformen besser steuerlich abzubilden, ohne dabei die Interessen der Staaten an einer fairen Besteuerung aus dem Blick zu verlieren.⁶⁶

3.2.3 Systematisch-logische und teleologische Interpretation

Mit dem Änderungsprotokoll Artikel V veröffentlicht im BGBl III 2024/12, wurde der Anwendungsbereich von Artikel 15 Abs 6 des DBA Österreich - Deutschland neu gefasst. Die bisherige Voraussetzung des täglichen Pendelns wurde durch andere Kriterien ersetzt. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllen, um unter die Grenzgängerregelung zu fallen:⁶⁷

- Sie müssen ihren Hauptwohnsitz in Grenznähe haben.⁶⁸
- Die Ausübung ihrer unselbstständigen Tätigkeit erfolgt üblicherweise ebenfalls in der Nähe der Grenze.⁶⁹

Im Gegensatz zur früheren Regelung kommt es somit nicht mehr auf die tägliche Rückkehr an den Wohnort an. Entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass sowohl der Wohnort als auch der Arbeitsort innerhalb der sogenannten Grenzzone liegen, unabhängig davon, auf welcher Seite der Grenze sich diese befinden oder ob die Tätigkeit im Homeoffice erbracht wird.⁷⁰

Das hat auch zur Folge, dass die Grenzgängereigenschaft auch erhalten bleibt, wenn die unselbstständige Tätigkeit an mehr als 45 Tagen im Homeoffice ausgeübt wird und nicht in den Räumlichkeiten der Arbeitgeberin bzw des Arbeitgebers erbracht wird.⁷¹

Wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind, steht das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit dem Ansässigkeitsstaat zu.⁷²

⁶⁶ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

⁶⁷ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

⁶⁸ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

⁶⁹ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

⁷⁰ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 178.

⁷¹ Erläuterungen 59/11 zum DBA Österreich - Deutschland, betreffend BGBl III Nr. 12/2024, Art V.

⁷² Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 178.

In Bezug auf die Grenzgängereigenschaft betont das Abkommen das Erfordernis eines tatsächlichen Hauptwohnsitzes im Ansässigkeitsstaat in Grenznähe.⁷³ Dabei ist nicht jeder Wohnsitz ausreichend. Maßgeblich ist, dass sich der Lebensmittelpunkt, also der die steuerliche Ansässigkeit begründende Wohnsitz, innerhalb der definierten Grenzzone befindet.⁷⁴ Die bloße Begründung eines Nebenwohnsitzes oder Zweitwohnsitzes in der Nähe der Grenze genügt nicht, um von der Grenzgängerregelung profitieren zu können. Allerdings beeinträchtigt ein Zweitwohnsitz außerhalb der Grenzzone, sei es im Tätigkeitsstaat oder in einem Drittstaat, die Grenzgängereigenschaft nicht, sofern der Hauptwohnsitz weiterhin in der maßgeblichen Grenzregion liegt.⁷⁵

Diese differenzierte Auslegung dient der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, etwa durch formale Wohnsitznahmen ohne tatsächliche Verlagerung des Lebensmittelpunkts. Gleichzeitig wird eine gewisse Flexibilität hinsichtlich der individuellen Lebensgestaltung gewährleistet, solange der steuerlich relevante Lebensmittelpunkt eindeutig im Grenzgebiet verankert ist.

Tabelle 2, Hauptwohnsitz im österreichischen und deutschen Steuerrecht

Land	Hauptwohnsitz: Definition und steuerliche Bedeutung
Österreich	Der Hauptwohnsitz ist in Österreich im Zentralen Melderegister definiert, hat allerdings im Steuerrecht eher Indizcharakter. Steuerlich ist der Wohnsitz maßgeblich für die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO.
Deutschland	Hauptwohnsitz ist im Melderecht der vorwiegende Aufenthaltsort. Steuerlich ist aber der Wohnsitz gemäß § 8 AO oder gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 9 AO entscheidend. Der Hauptwohnsitz entspricht in der Praxis oft dem steuerlichen Wohnsitz, ist allerdings nicht zwingend identisch.

⁷³ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 7.

⁷⁴ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 8.

⁷⁵ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 9.

Laut der Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Artikel 15 Absatz 6 und Artikel 19 Absatz 1a des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24.08.2000⁷⁶ wird dem Wortlaut des Abkommens unterstellt, dass der Hauptwohnsitz dem Lebensmittelpunkt entspricht. Entscheidend ist dabei einzig der Wohnsitz, durch den auch die Ansässigkeit entschieden wird und nur dieser ist zu betrachten, weil die bloße Begründung eines Zeitwohnsitzes für die Inanspruchnahme der Grenzgängerregelung nicht ausreicht.⁷⁷

Solange sich der Hauptwohnsitz gemäß dem Abkommen in der Grenzzone befindet, kann die Grenzgängerregelung in Anspruch genommen werden. Ein oder mehrere Zweitwohnsitze, die nicht in einer relevanten Zone in Grenznähe oder gar in einem Drittland sind, haben keine Auswirkungen.⁷⁸

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist der tatsächliche Lebensmittelpunkt entscheidend. Der Hauptwohnsitz ist in beiden Ländern ein wichtiger Anknüpfungspunkt. Die Meldung des Hauptwohnsitzes ist aber nicht das entscheidende Indiz, ausschlaggebend sind eher die tatsächlichen Verhältnisse.

Einkünfte von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, die sowohl Hauptwohnsitz und Arbeitsort in der Grenzzone haben, werden weiterhin im Wohnsitzstaat besteuert. Österreich und Deutschland verzichten in diesen Fällen auf das Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat. Für die betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bedeutet dies steuerliche Planbarkeit und die Vermeidung von Doppelbesteuerung.

Für die Auslegung des Begriffs „üblicherweise“ wird weiterhin auf die aus der früheren Grenzgängerregelung bekannte 45-Tage-Grenze abgestellt.⁷⁹ Werden allerdings, im Rahmen von Dienstreisen in Drittstaaten oder durch Tätigkeiten in Betriebsstätten der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers, mehr als 45 Arbeitstage außerhalb der Grenzzone verbracht, gilt dies als schädlich im Sinne der Grenzgängerregelung. In solchen Fällen findet die Besteuerung nicht nach Artikel 15 Abs 6, sondern gemäß den Regelungen des Abs 1 und 2 des Artikel 15 des Abkommens, im Quellenstaat statt.⁸⁰

⁷⁶ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

⁷⁷ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 7, 8.

⁷⁸ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 9.

⁷⁹ Erläuterungen 59/11 zum DBA Österreich - Deutschland, betreffend BGBl III Nr. 12/2024, Art IX.

⁸⁰ Erläuterungen 59/11 zum DBA Österreich - Deutschland, betreffend BGBl III Nr. 12/2024, Art V.

Zur weiteren Konkretisierung der Anwendung und Auslegung der Grenzgängerregelung wurde auf Grundlage von Artikel 25 Abs 3 DBA Österreich - Deutschland eine Konsultationsvereinbarung zwischen den beiden Vertragsstaaten abgeschlossen, diese wurde im Dezember 2023 veröffentlicht. Diese Konsultationsvereinbarung⁸¹ beinhaltet unter anderem zentrale Begriffe und Anwendungsmodalitäten der neuen Grenzgängerregelung.

Die Auslegung des Begriffs „üblicherweise“ und die Anwendung der 45-Tage-Grenze gem Artikel 15 Abs 6 des Abkommens wird in der Konsultationsvereinbarung konkret erläutert. Die unselbständige Tätigkeit muss üblicherweise in der Grenzzone ausgeübt werden. Hierbei ist es irrelevant, ob die Tätigkeit auf der Seite des Ansässigkeitsstaates, im Homeoffice, oder in der Grenzzone des anderen Vertragsstaates, in den Betriebsräumen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers, erfolgt. Eine bestimmte Mindestanzahl an Grenzübertritten ist für die Definition des Begriffs „üblicherweise“ nicht erforderlich.⁸²

Nach Ziffer 8 Satz 2 des Protokolls zum Abkommen wird eine unselbständige Tätigkeit als „üblicherweise“ in der Grenzzone ausgeübt angesehen, wenn die betroffene Person innerhalb eines Kalenderjahres an nicht mehr als 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb dieser Zone tätig ist.⁸³ Für die Anwendung der Grenzgängerregelung sind ausschließlich die tatsächlichen Arbeitstage maßgeblich. Als tatsächliche Arbeitstage gelten alle Tage, an denen die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, der zeitliche Umfang oder die Art der Tätigkeit ist dabei unerheblich.⁸⁴

Dagegen gelten Tage, an denen ganztätig keine Arbeitsleistung erbracht wird, nicht als Arbeitstage. Folgende Tage werden nicht zu den „schädlichen“ Arbeitstagen gerechnet:⁸⁵

- Krankheitstage
- Urlaubstage
- Tage der Elternkarenz bzw Elternzeit
- Pflegefreistellungstage bzw Pflegekarenz
- Zeitausgleichstage
- Tage der Umwandlung von Geldansprüchen in ganztätigen Zeitausgleich

⁸¹ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

⁸² Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 10.

⁸³ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 11.

⁸⁴ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 12.

⁸⁵ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 13.

- Freistellungstage im Rahmen von Teilzeitmodellen

Im Gegensatz dazu können Wochenendtage oder Feiertage als Arbeitstage gewertet werden, sofern an diesen Tagen tatsächlich gearbeitet wird und eine Vergütung durch die Arbeitgeberin oder den Arbeitgeber erfolgt.⁸⁶ Verbringt die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer während einer Geschäftsreise das Wochenende außerhalb der Grenzzone, ohne an diesen Tagen beruflich tätig zu sein, sind diese Tage nicht in die 45-Tage-Grenze einzubeziehen, selbst dann nicht, wenn die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die Hotelkosten trägt.⁸⁷

Die 45-Tage-Grenze bezieht sich auf Arbeitstage, an denen die Tätigkeit ganz oder teilweise außerhalb der Grenzzone ausgeübt wird. Ein Arbeitstag wird nur dann nicht in die Zählung einbezogen, wenn die Tätigkeit ausschließlich innerhalb der Grenzzone erfolgt. Bereits eine teilweise Tätigkeit außerhalb der Grenzzone führt zur Berücksichtigung dieses Tages in der 45-Tage-Grenze.⁸⁸

Beispiel für die teilweise Tätigkeit außerhalb der Grenzzone:⁸⁹

Eine Arbeitnehmerin bzw ein Arbeitnehmer arbeitet an einem Arbeitstag für sechs Stunden im Homeoffice und für zwei Stunden in den Räumlichkeiten der Arbeitgeberin bzw des Arbeitgebers außerhalb der Grenzzone.

Da die Tätigkeit an diesem Arbeitstag teilweise, für zwei Stunden, außerhalb der Grenzzone und somit nicht ausschließlich in der Grenzzone ausgeübt wird, ist dieser Tag bei der Berechnung der 45-Tage-Grenze zu berücksichtigen.

Auch Arbeitstage, die für Hin- und Rückreisen im Rahmen von Dienstreisen aufgewendet werden, sind einzubeziehen, sofern sich der Zielort außerhalb der Grenzzone befindet.⁹⁰

Die isolierte Anwendung der 45-Tage-Grenze gemäß Artikel 15 Abs 4 DBA Österreich - Deutschland ist in bestimmten Sachverhalten nicht zweckmäßig. Ziffer 8 des Protokolls zum DBA fasst diesen Gesichtspunkt in einer ergänzenden Regelung auf. Ergänzend zu der zeitli-

⁸⁶ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 13.

⁸⁷ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 18.

⁸⁸ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 14.

⁸⁹ Vgl Beispiel 1: Teilweise Tätigkeit außerhalb der Grenzzone, Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 15.

⁹⁰ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 16.

chen Begrenzung auf 45 Tage darf eine grenzüberschreitende Tätigkeit höchstens 20 % der tatsächlichen Arbeitstage eines Kalenderjahres außerhalb der Grenzzone umfassen.⁹¹

Diese Regelung soll eine verhältnismäßige und sachgerechte Anwendung der 45-Tage-Grenze insbesondere bei unterjährigen Sachverhalten gewährleisten. Dies betrifft vor allem Fälle, in denen die Tätigkeit als Grenzgängerin oder Grenzgänger aufgrund:

- eines unterjährigen Zu- oder Wegzugs
- eines Ansässigkeitswechsels innerhalb der Grenzzone zwischen den Vertragsstaaten
- eines Arbeitgeberinnenwechsels bzw Arbeitgeberwechsels oder
- einer Teilzeitbeschäftigung

nur zeitweise vorliegt.⁹²

Zur Wahrung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist sicherzustellen, dass Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die nicht das gesamte Kalenderjahr unter die Grenzgängerregelung fallen, nur im Verhältnis zur tatsächlichen Dauer ihres Grenzgängerstatus außerhalb der Grenzzone tätig sein dürfen. Die zulässige Anzahl der Arbeitstage außerhalb der Grenzzone ist daher zeitanteilig zu berechnen.⁹³

Diese zusätzliche Regelung dient der Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte und verhindert eine unangemessene Begünstigung oder Benachteiligung bei atypischen Verläufen der Grenzgängertätigkeit. Die isolierte Betrachtung von Zeiträumen und Arbeitsverhältnissen entspricht dem Prinzip der individuellen Betrachtung jedes einzelnen Sachverhaltes. Sie berücksichtigt die zunehmende Häufigkeit von Wohnortwechseln. Gleichzeitig stellt sie eine praktikable und faire Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar.⁹⁴

Zur Vermeidung eines unverhältnismäßigen administrativen Aufwands in Beschäftigungssituationen, an denen eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer mindestens 5 Tage pro Woche bei derselben Arbeitgeberin oder beim selben Arbeitgeber beschäftigt ist, enthält die Grenzgänger-KV⁹⁵ eine vereinfachende Ausnahmebestimmung. Nach Rn 34 der Grenzgänger-KV ist die 20-Prozent-Grenze nicht anzuwenden, wenn die Arbeitnehmerin oder der Arbeitneh-

⁹¹ *Daurer/Schmidjell-Dommes*, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 179.

⁹² *Schmidjell-Dommes*, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (465).

⁹³ *Daurer/Schmidjell-Dommes*, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 179.

⁹⁴ *Daurer/Schmidjell-Dommes*, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 179.

⁹⁵ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

mer über das gesamte Kalenderjahr hinweg an mindestens fünf Tagen pro Woche bei derselben Arbeitgeberin bzw beim selben Arbeitgeber beschäftigt ist. Diese Regelung dient der Praktikabilität und berücksichtigt, dass in derartigen Konstellationen regelmäßig ein durchgängiges Grenzgänger-Verhältnis vorliegt, sodass eine zusätzliche prozentuale Prüfung entbehrlich ist.⁹⁶

Die Vereinfachungsregelung darf nicht bei folgenden Sachverhalten angewendet werden:⁹⁷

- Das Arbeitsverhältnis besteht nicht über das gesamte Kalenderjahr hinweg.
- Im Kalenderjahr besteht kein durchgehender Vergütungsanspruch gegenüber der Arbeitgeberin bzw dem Arbeitgeber besonders im Hinblick auf Elternzeit, längerer Krankheit oder unbezahltem Urlaub.
- Die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer ist teilzeitbeschäftigt mit weniger als fünf regelmäßigen Wochenarbeitstagen.
- Die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer zieht im Laufe des Kalenderjahres in die Grenzzone oder aus der Grenzzone weg.
- Die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer verlegt während des Kalenderjahres seinen Wohnsitz innerhalb der Grenzzone von einem Vertragsstaat in den anderen.

Zur Veranschaulichung der zuvor dargestellten theoretischen Grundlagen und gesetzlichen Regelungen wird in den folgenden praxisbezogenen Beispielen erklärt und auf die Anwendung des Gesetzes eingegangen.

Beispiel für die Berechnung der Höchstgrenze und Arbeitgeberinnen- bzw Arbeitgeberwechsel:⁹⁸

B ist in Deutschland ansässig und hat den Hauptwohnsitz ganzjährig im deutschen Teil der Grenzzone. Vom 01.01. - 11.05. übt B eine unselbständige Tätigkeit in den Räumlichkeiten des österreichischen Arbeitgebers (öAG 1) außerhalb der Grenzzone aus (50 tatsächliche Arbeitstage). Zum 12.05. wechselt B zu einem neuen österreichischen Arbeitgeber (öAG 2) und wird im restlichen Kalenderjahr von 130 tatsächlichen Arbeitstagen an 10 Tagen außerhalb, an den übrigen Tagen innerhalb der Grenzzone tätig.

⁹⁶ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 179.

⁹⁷ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 35.

⁹⁸ Vgl Beispiel 5:Arbeitgeberwechsel, Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 25.

Zur Beurteilung der steuerlichen Behandlung der unselbständigen Einkünfte von B im Kalenderjahr ist eine getrennte Betrachtung der beiden Beschäftigungsverhältnisse vorzunehmen, da unterschiedliche Zeiträume und Tätigkeitsorte vorliegen, die jeweils gesondert im Hinblick auf die Grenzgängerregelung zu prüfen sind.

1. Getrennte Betrachtung der beiden Arbeitsverhältnisse

Zeitraum 01.01. – 11.05. (öAG 1):

Für diesen Zeitraum findet die Grenzgängerregelung keine Anwendung, da die Tätigkeit ausschließlich außerhalb der Grenzzone ausgeübt wurde. Demnach richtet sich die Besteuerung nach Artikel 15 Abs 1 bis 3 DBA Österreich - Deutschland. Das Besteuerungsrecht steht in diesem Fall Österreich zu.⁹⁹

Zeitraum 12.05. – 31.12. (öAG 2):

Für diesen Zeitraum ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung vorliegen.

2. Berechnung der maßgeblichen Arbeitstage (öAG2)

Im relevanten Zeitraum von 12.05. bis 31.12. ergeben sich 130 tatsächliche Arbeitstage.

3. Berechnung der zulässigen Höchstgrenze an Arbeitstagen außerhalb der Grenzzone

$130 \text{ Arbeitstage} \times 20 \% = 26 \text{ zulässige Tage außerhalb der Grenzzone}$

Höchstens 20% der tatsächlichen Arbeitstage dürfen außerhalb der Grenzzone verbracht werden.¹⁰⁰ Für B bedeutet das, höchstens 26 Tage dürfen außerhalb der Grenzzone verbracht werden.

4. Tatsächliche Arbeitstage außerhalb der Grenzzone

Im Rahmen des Arbeitsverhältnisses mit öAG 2 wurde B an 10 Tagen außerhalb der Grenzzone tätig. Die Arbeitstage aus dem vorhergehenden Arbeitsverhältnis mit öAG 1 bleiben für die Prüfung der Grenzgängereigenschaft im zweiten Beschäftigungsverhältnis außer Acht, da für jedes Arbeitsverhältnis eine isolierte Prüfung vorzunehmen ist.

⁹⁹ Vgl Beispiel 5: Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 25.

¹⁰⁰ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 26.

5. Steuerliche Würdigung

Für den Zeitraum 12.05. bis 31.12. erfüllt B die Voraussetzungen der Grenzgängerregelung, da die Tätigkeit nur an 10 Tagen außerhalb der Grenzzone erfolgt ist und damit innerhalb der zulässigen 20-Prozent-Grenze liegt. Die Vereinfachungsregel gemäß Rn 34 der Grenzgänger-KV kommt nicht zur Anwendung, da der Arbeitgeberwechsel im Kalenderjahr erfolgt ist. Daraus folgt: Für den Zeitraum 12.05. bis 31.12. steht das Besteuerungsrecht Deutschland zu.

Die rechtliche Würdigung erfolgt durch Ziffer 8 des Protokolls zum DBA Österreich - Deutschland sowie aus dem systematischen Zweck der Grenzgängerregelung, eine sachgerechte Besteuerungszuordnung anhand tatsächlicher Beschäftigungssituationen zu gewährleisten.

Beispiel für die Berechnung der Höchstgrenze bei teilzeitbeschäftigten Personen:¹⁰¹

A ist ansässig in Deutschland und hat im deutschen Teil der Grenzzone ganzjährig den Hauptwohnsitz. A ist teilzeitbeschäftigt und arbeitet im ganzen Kalenderjahr nur zwei Tage pro Woche in Österreich innerhalb der Grenzzone. Im Zuge der Tätigkeit ist A an 17 Tagen in einem Drittstaat aus geschäftlichen Gründen tätig.

1. Feststellung der tatsächlichen Arbeitstage

- a) Die tatsächlichen Arbeitstage betragen: 90 Tage.
- b) Die tatsächlichen Arbeitstage betragen 80 Tage.

2. Berechnung der Höchstgrenze mit zu Hilfenahme der 20-Prozent-Regelung

- a) $90 \text{ Arbeitstage} \times 20\% = 18 \text{ Tage}$
- b) $80 \text{ Arbeitstage} \times 20\% = 16 \text{ Tage}$

3. steuerliche Würdigung

A ist im Fall a) mit tatsächlich 90 Arbeitstagen eine Grenzgängerin bzw ein Grenzgänger. im Fall b) mit tatsächlich 80 Arbeitstagen ist A keine Grenzgängerin bzw kein Grenzgänger. Auf Grund dessen, dass höchstens 20% der Arbeitstage nicht in der Grenzzone verbracht werden dürfen, entfällt im Fall b die Grenzgängerregelung gem Artikel 15 Abs 6.¹⁰²

¹⁰¹ Vgl Beispiel 6: Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 24.

¹⁰² Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 27.

Bei Personen die tageweise teilzeitbeschäftigt sind, ist die Höchstgrenze mittels der 20-Prozent-Regelung zu berechnen. Hingegen ist bei teilzeitbeschäftigten Personen, die zwar ihre tägliche Arbeitszeit reduzieren, aber nicht die Anzahl der Wochenarbeitstage im Vergleich zu einem Vollzeitbeschäftigten, von der 45-Tage-Grenze bzw 20-Prozent-Regelung auszugehen. Hier kann auch die Vereinfachungsregelung gem Rn 34 der KV angewendet werden.¹⁰³

Die Methodik zur Bestimmung der Grenzzone hat sich durch das Änderungsprotokoll grundlegend geändert. Anstelle der früher maßgeblichen starren 30-Kilometer-Linie wird nunmehr auf das Gemeindegebiet abgestellt. Maßgeblich ist, ob eine Gemeinde ganz oder auch nur teilweise innerhalb eines 30-Kilometer-Streifens beiderseits der Grenze liegt. Entscheidend ist somit nicht mehr die konkrete Entfernung der Wohnadresse zur Grenze, sondern die Lage der gesamten Gemeinde. Diese Neuregelung vermeidet Unsicherheiten bei der geographischen Abgrenzung, insbesondere in Regionen mit komplexer Topographie wie etwa dem Bodensee-raum.¹⁰⁴

Ergänzend ist anzumerken, dass der Begriff „in der Nähe der Grenze“ bereits in der früheren Version des Artikel 15 Abs 6 enthalten war, jedoch auf Grundlage einer engeren Auslegung beruhte.¹⁰⁵

Eine der sich daraus ergebenden praxisrelevanten Fragen betrifft die Auswirkungen von Gemeindezusammenlegungen oder Gemeindeteilungen. Da das Doppelbesteuerungsabkommen in Artikel 2 Abs 4, Artikel 3 Abs 2 und Artikel 6 Abs 2 dynamische Verweise auf das nationale Recht enthält, könnte auch der Begriff Gemeinde entsprechend dynamisch ausgelegt werden. Dies legt nahe, dass zukünftige Änderungen der Gemeindestruktur, wie etwa im Zuge von Gemeindereformen, die Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung beeinflussen können.¹⁰⁶

Zur Verwaltungsvereinfachung und zur Gewährleistung rechtlicher Klarheit wurden die betroffenen Gemeinden in den Anhängen 1 und 2 der Grenzgänger-KV abschließend aufgelistet. Dies stellt sicher, dass sowohl Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber als auch Arbeitnehmerinnen

¹⁰³ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 26.

¹⁰⁴ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 180.

¹⁰⁵ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

¹⁰⁶ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

und Arbeitnehmer klare Anhaltspunkte haben, ob eine Gemeinde der Grenzzone zuzuordnen ist.

3.3 Änderungen im Artikel 19 (öffentlicher Dienst)

Artikel 19 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland befasst sich mit der Besteuerung von Einkünften aus dem öffentlichen Dienst. Er regelt, welchem Staat das Besteuerungsrecht für Vergütungen zusteht, die aus Tätigkeiten für staatliche Stellen stammen. Die jüngste Änderung dieses Artikels erfolgte im Zuge der umfassenden Anpassung des Abkommens und verfolgt das Ziel, sowohl die rechtstechnische Systematik als auch die inhaltliche Klarheit in der Zuweisung des Besteuerungsrechts bei öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen zu verbessern.¹⁰⁷

Die Änderungen berücksichtigen die komplexen Entwicklungen in der grenzüberschreitenden öffentlichen Beschäftigung, insbesondere die gestiegene Mobilität, neue Beschäftigungsformen und die zunehmende Relevanz unionsrechtlicher Diskriminierungsverbote. Die Neufassung stärkt sowohl die funktionale Trennung zwischen hoheitlichen und nichthoheitlichen Tätigkeiten als auch die Differenzierung zwischen Artikel 15 und Artikel 19.¹⁰⁸

3.3.1 Sprachliche Analyse

Die sprachliche Neufassung des Artikel 19 zielt auf eine höhere Bestimmtheit und Klarheit ab. Die bisherige Regelung war in ihrer Formulierung kurzgehalten und ließ verschiedene Interpretationsmöglichkeiten zu, insbesondere im Hinblick auf die Frage, welche Tätigkeiten als hoheitlich gelten und wann das Besteuerungsrecht auf den Wohnsitzstaat übergeht. Artikel 19 Abs 1a wurde eingeführt, um für öffentlich Bedienstete in Grenznähe eine klare Grenzgängerregelung zu schaffen und das Besteuerungsrecht auch bei Homeoffice im Kasernenstaat zu belassen.¹⁰⁹

In der neuen Fassung wurde eine klare Struktur geschaffen: Es wird zunächst die Grundregel definiert, wonach der zahlende Staat, also jener Staat, dessen öffentliche Stelle die Vergütung

¹⁰⁷ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹⁰⁸ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹⁰⁹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

leistet, das Besteuerungsrecht innehat. Dies betrifft typischerweise Gehälter und ähnliche öffentlich-rechtliche Vergütungen von Beamtinnen und Beamten. Die Zuweisung an den Zahlstaat ist logisch begründet, da dieser Staat sowohl die Verantwortung für die Tätigkeit als auch die damit verbundene Finanzierung trägt.¹¹⁰

Artikel 19 Abs 1a wurde gem BGBl III 2024/12 wie folgt eingefügt.

„[...] (1a) Ungeachtet des Absatzes 1 Satz 2 dürfen Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn die Person

- 1. im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und*
- 2. ihre Dienste üblicherweise in der Nähe der Grenze leistet, in eine in der Grenzzone des erstgenannten Staates gelegene Dienststelle eingegliedert ist und dort ein Arbeitsplatz zur Arbeitsausübung zur Verfügung steht. [...]“*

Durch die Einführung des Artikel 19 Abs 1a für öffentlich Bedienstete, die in Grenznähe wohnen und ihre Dienste üblicherweise in Grenznähe leisten, bleibt das Besteuerungsrecht beim Kassenstaat, auch wenn die Tätigkeit im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat erfolgt. Damit wird eine Aufteilung des Besteuerungsrechts vermieden und eine spezielle Grenzgängerregelung für den öffentlichen Dienst geschaffen.¹¹¹

Darüber hinaus wurde der Anwendungsbereich klarer abgegrenzt: Die Besteuerungshoheit des Wohnsitzstaates greift nur noch dann ein, wenn die Tätigkeit nicht hoheitlicher Natur ist, die Steuerpflichtige bzw der Steuerpflichtige im Wohnsitzstaat ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig ist und zusätzlich die Staatsangehörigkeit dieses Staates besitzt. Diese kumulativen Voraussetzungen sind nun sprachlich deutlich und in eigenständigen Absätzen erfasst, was der Rechtssicherheit des Artikels zugutekommt.¹¹²

¹¹⁰ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹¹¹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 267.

¹¹² Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 267.

Artikel 19 Abs 1a DBA Österreich - Deutschland stellt eine eigenständige Verteilungsnorm dar, die das ausschließliche Besteuerungsrecht dem sogenannten Kassenstaat zuweist. Damit unterscheidet sich die Rechtsfolge deutlich von jener des Artikel 15 Abs 6 DBA, welcher dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zurechnet.¹¹³

Inhaltlich bestehen auch strukturelle Parallelen zwischen beiden Vorschriften. Insbesondere hinsichtlich der Definition der „Nähe der Grenze“ sowie der Bestimmung, wann eine Tätigkeit „üblicherweise“ im Grenzbereich ausgeübt wird, verweist Artikel 19 Abs 1a, ebenso wie Artikel 15 Abs 6, auf Ziffer 8 des Schlussprotokolls zum Abkommen. Dementsprechend gelten auch hier die Kriterien der 30-Kilometer-Zone, der 45-Tage-Grenze sowie der 20-Prozent-Regel. Die zu Artikel 15 Abs 6 DBA entwickelten Überlegungen zur Auslegung lassen sich daher in sachlicher Hinsicht auch auf Artikel 19 Abs 1a DBA Österreich - Deutschland anwenden.¹¹⁴

3.3.2 Historische Interpretation

Die Notwendigkeit zur Reform von Artikel 19 ergab sich vor allem aus der zunehmenden Unschärfe in der praktischen Anwendung der bisherigen Regelung. In der Vergangenheit war häufig unklar, ob bestimmte öffentlich finanzierte Tätigkeiten tatsächlich unter Artikel 19 fallen oder ob sie nach Artikel 15 zu behandeln sind. Diese Unsicherheit ergab sich insbesondere dann, wenn öffentlich-rechtliche Einrichtungen privatwirtschaftlich organisiert waren oder wenn öffentlich finanzierte Tätigkeiten im Ausland erbracht wurden, etwa im Rahmen von Delegationen, Projektkooperationen oder Lehraufträgen.¹¹⁵

Ein zentrales Problem war die fehlende klare Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die hoheitlich geprägt sind und solchen, die faktisch keine hoheitlichen Elemente aufweisen, obwohl sie von öffentlichen Einrichtungen getragen werden. Gerade in Bereichen wie Bildung, Forschung oder internationaler Entwicklungszusammenarbeit bestanden große Zweifelsfragen.¹¹⁶

¹¹³ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹¹⁴ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹¹⁵ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 268.

¹¹⁶ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 268.

Ein weiterer Auslöser der Reform war die gestiegene Mobilität im öffentlichen Sektor. So arbeiten heute viele öffentlich Bedienstete grenzüberschreitend, etwa bei Organisationen mit binationalen Aufgaben oder im Zuge von Austauschprogrammen. Der bisherige Wortlaut von Artikel 19 war für diese moderne Arbeitswelt nur bedingt geeignet. Die Neufassung trägt diesen Entwicklungen Rechnung, indem sie Kriterien definiert, die eine flexible, aber dennoch rechtssichere Anwendung ermöglichen.¹¹⁷

3.3.3 Systematisch-logische und teleologische Interpretation

Systematisch gesehen nimmt Artikel 19 eine Sonderstellung innerhalb des DBA ein. Er bricht mit dem allgemeinen Prinzip der Besteuerung nach dem Tätigkeitsstaat, wie es etwa Artikel 15 vorsieht und weist das Besteuerungsrecht dem Staat zu, der für die Finanzierung der öffentlichen Tätigkeit verantwortlich ist. Diese Regelung ist sowohl fiskalisch als auch verfassungsrechtlich nachvollziehbar, da öffentliche Aufgaben typischerweise mit Steuermitteln des betreffenden Staates finanziert werden und eine Rückbindung dieser Mittel durch das Besteuerungsrecht sachgerecht erscheint.¹¹⁸

Die Neuregelung verstärkt diese systematische Trennung, indem sie den Anwendungsbereich des Artikel 19 auf jene Fälle beschränkt, in denen eine Tätigkeit tatsächlich hoheitlich geprägt ist. Durch die funktionale Abgrenzung wird zugleich verhindert, dass bloße Anstellungen bei öffentlichen Einrichtungen automatisch zum Kassenstaatsprinzip führen. Dadurch entsteht eine ausgewogene Lastenverteilung zwischen den Vertragsstaaten, die sich an der faktischen Ausübung der Tätigkeit und nicht bloß an institutionellen Strukturen orientiert.¹¹⁹

Teleologisch verfolgt Artikel 19 das Ziel, eine gerechte und praktikable Regelung für die Besteuerung öffentlicher Dienstverhältnisse zu schaffen. Die Reform folgt dem Bedürfnis nach klaren Anknüpfungspunkten und soll die steuerliche Behandlung international tätiger Personen des öffentlichen Dienstes vereinheitlichen. Dabei wird auch das Ziel verfolgt, eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, ohne gleichzeitig übermäßige Doppelbesteuerungsrisiken zu erzeugen.¹²⁰

¹¹⁷ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹¹⁸ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹¹⁹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹²⁰ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

Die neu eingeführte Differenzierung zwischen hoheitlicher und nicht-hoheitlicher Tätigkeit ist Ausdruck dieses Zieles: Einerseits wird der Kassenstaat steuerlich entlastet, wenn die Tätigkeit keine hoheitlichen Elemente aufweist und die Steuerpflichtige bzw der Steuerpflichtige ihren bzw seinen Lebens- und Anknüpfungspunkt im anderen Staat hat, andererseits wird das Besteuerungsrecht des Kassenstaates gesichert, wenn eine unmittelbare staatliche Aufgabenerfüllung vorliegt.¹²¹

Zur Veranschaulichung der zuvor dargestellten theoretischen Grundlagen und gesetzlichen Regelungen wird im Folgenden ein praxisbezogenes Beispiel erläutert.

Beispiel für Homeoffice-Tätigkeit im öffentlichen Dienst bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern:¹²²

B ist im öffentlichen Dienst Österreichs tätig, wohnt mit Hauptwohnsitz im deutschen Teil der Grenzzone. B ist einer österreichischen Dienststelle in der Grenzzone zugeordnet und arbeitet an drei Tagen vor Ort sowie an zwei Tagen im Homeoffice innerhalb der Grenzzone.

Österreich bleibt als Kassenstaat alleiniger Besteuerungsstaat, da alle Voraussetzungen des Artikel 19 Abs 1a erfüllt sind.

Dieses Beispiel zeigt, dass eine gemischte Arbeitsform (Homeoffice und in der Dienststelle) die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nicht ausschließt, solange die Tätigkeit insgesamt „üblicherweise“ in der Grenzzone erfolgt. Das schafft Flexibilität für moderne Arbeitsmodelle und reduziert Aufteilungsproblematiken.

Die Vereinfachungsregelung gem Rn 34 der Grenzgänger-KV¹²³ darf in diesem Fall angewendet werden. Die Vereinfachungsregelung besagt, dass die 20-Prozent-Grenze nicht anzuwenden ist, wenn die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer im gesamten Kalenderjahr an mindestens fünf Tagen pro Woche bei derselben Arbeitgeberin bzw beim selben Arbeitgeber beschäftigt ist.

¹²¹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 268.

¹²² Vgl Beispiel 10: Homeoffice-Tätigkeit einer Grenzgängerin im öffentlichen Dienst, Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 40.

¹²³ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

Beispiel für Homeoffice-Tätigkeit im öffentlichen Dienst bei Grenzgängerinnen und Grenzgängern (Variante):¹²⁴

B erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen für die Anwendung von Artikel 19 Abs 1a. Allerdings überschreitet B im Kalenderjahr durch zahlreiche Dienstreisen die 45-Tage-Grenze für Tätigkeiten außerhalb der Grenzzone.

Die Grenzgängerregelung des Artikel 19 Abs 1a ist nicht mehr anwendbar. Das Besteuerungsrecht wird gemäß Artikel 19 Abs 1 Satz 2 aufgeteilt.

Die 45-Tage-Regel dient als objektive Schwelle zur Begrenzung der Sonderregelung. Sie sichert das Kassenstaatsprinzip nur so lange, wie die Dienstausbübung im Grenzgebiet tatsächlich andauert. Dies stellt eine praktikable und missbrauchssichere Lösung zur Erfassung von Mobilität im öffentlichen Dienst dar.

3.4 Fazit und Ausblick

Das Änderungsprotokoll stellt einen bedeutsamen Schritt in der Weiterentwicklung der bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Österreich dar. Trotz der unter Zeitdruck geführten Verhandlungen und der damit verbundenen Zurückstellung einzelner, als wünschenswert angesehener Ergänzungen, konnte insbesondere im Bereich der Grenzgängerregelung eine praxisrelevante Verbesserung erzielt werden. Zwar bleibt der Fokus auf Grenzgänger angesichts der fortschreitenden Veränderungen in der Arbeitswelt für manche Experten hinter den Erwartungen zurück. Doch wurde mit Blick auf bereits laufende Gespräche auf EU- und OECD-Ebene bewusst von weitergehenden Sonderregelungen abgesehen.¹²⁵

Das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland, kundgemacht im BGBl III 2024/12, markiert einen zentralen Entwicklungsschritt im bilateralen Steuerrecht beider Staaten. Es reagiert gezielt auf die durch Digitalisierung, Mobilität und Homeoffice verursachten Strukturveränderungen in der Arbeitswelt und setzt gleichzeitig bedeutende völkerrechtliche Standards um. Dabei stehen die Neuregelungen in Artikel 15 Abs 6 und Artikel 19 Abs 1a im Mittelpunkt. Diese Bestimmungen wurden nicht

¹²⁴ Vgl Beispiel 10: Homeoffice-Tätigkeit einer Grenzgängerin im öffentlichen Dienst, Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 40.

¹²⁵ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 184.

nur sprachlich modernisiert, sondern auch systematisch, teleologisch und verfassungsrechtlich konsistenter ausgestaltet.¹²⁶

Im Bereich der unselbstständigen Tätigkeit wurden mit der Neufassung des Artikel 15 Abs 6 grundlegende strukturelle Änderungen vorgenommen. Die frühere Vorschrift stellte auf das tägliche grenzüberschreitende Pendeln ab und entsprach damit einem arbeitsweltlichen Idealbild, das bereits vor der COVID-19-Pandemie nur noch bedingt der Realität entsprach. Die pandemiebedingte Ausweitung der Homeoffice-Tätigkeit und Etablierung neuer Arbeitsmodelle machte deutlich, dass das klassische Bild der Grenzgängerinnen und Grenzgänger revisionsbedürftig war. Die bisherige Vorschrift versagte ihre Anwendung, wenn Grenzgängerinnen und Grenzgänger an mehr als 45 Tagen im Jahr nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrten. Dies traf besonders Homeoffice-Tage, Dienstreisen oder Tätigkeiten an Betriebsstätten außerhalb der definierten Grenzzone.¹²⁷

Die neue Regelung orientiert sich nunmehr nicht mehr an der täglichen Rückkehr, sondern an der wirtschaftlichen und geographischen Nähe zum Grenzraum. Es wird darauf abgestellt, dass sich sowohl der Hauptwohnsitz als auch der regelmäßige Tätigkeitsort in der Grenzzone befinden. Die Grenzzone als solche wird über ein objektiv definiertes Kriterium bestimmt: Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einem 30-Kilometer-Streifen beiderseits der Grenze liegt, gelten als grenznah im Sinne der Regelung.¹²⁸

Die Ausübung der Tätigkeit gilt dann als „üblicherweise“ in der Grenzzone gelegen, wenn in einem Kalenderjahr höchstens 45 Arbeitstage außerhalb dieser Zone erbracht werden und zusätzlich die Tätigkeit an nicht mehr als 20% der tatsächlichen Arbeitstage außerhalb erfolgt. Mit dieser Konkretisierung wurde dem Begriff „üblicherweise“ ein praxisrelevanter und rechtssicherer Rahmen gegeben.¹²⁹

Die Einbeziehung dieser neuen Systematik in das DBA stellt einen Bruch mit der bisherigen formalen Systematik dar und führt zu einer stärkeren Anbindung an das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Besteuerung erfolgt nicht mehr nach dem mechanischen

¹²⁶ Bleyer, Änderungen des DBA-Deutschland - BGBl (17.01.2024, LexisNexis Rechtsnews 34966 in lexis360.at).

¹²⁷ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (466).

¹²⁸ Bleyer, Änderungen des DBA-Deutschland - BGBl (17.01.2024, LexisNexis Rechtsnews 34966 in lexis360.at).

¹²⁹ Klokár, Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland, SWK 2023, 1010 (1012).

Kriterium des Grenzübertritts, sondern anhand einer sachlich-funktionalen Analyse von Wohnort, Tätigkeitsort und Arbeitsweise. Diese Ausrichtung erlaubt es, moderne Arbeitsmodelle wie hybride Beschäftigungsformen oder grenznahe Homeoffice steuerlich zu erfassen, ohne dabei in Widerspruch zu den Zielen Verteilung der Besteuerung des Abkommens zu geraten.¹³⁰

Im Bereich des öffentlichen Dienstes wurde eine inhaltlich analoge Regelung geschaffen. Artikel 19 Abs 1a setzt erstmals eine Grenzgängerregelung für öffentlich Bedienstete fest. Während nach der bisherigen Fassung bei Homeoffice-Tätigkeiten eine Aufteilung der Besteuerung anhand der einzelnen Tätigkeitstage erfolgen musste, verbleibt das Besteuerungsrecht nach der neuen Regelung vollständig beim Kassenstaat, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu gehören neben dem Hauptwohnsitz in der Grenzzone auch die Eingliederung in eine Dienststelle im Kassenstaat, die Bereitstellung eines festen Arbeitsplatzes vor Ort sowie die übliche Dienstausbung in der Grenzzone. Auch hier gelten die 45-Tage- und die 20-Prozent-Grenzen analog, was eine Vereinheitlichung der Systematik mit Artikel 15 Abs 6 ermöglicht, und für Rechtssicherheit sorgt.¹³¹

Die Neufassung der Grenzgängerregelung berücksichtigt damit eine grundlegende Entwicklung, die Vermeidung von einer tagesbezogenen Grenzpendellogik hin zu einer sachlich geprägten Gesamtbetrachtung des Lebensmittelpunkts und des Arbeitsumfelds. Dabei bleibt der Systemgedanke einer abkommensrechtlich begrenzten Steuerhoheit gewahrt und wird um praktikable Kontrollmechanismen ergänzt. Insbesondere durch die Vermeidung einer taggenauen Zuweisungspflicht und durch die Einführung standardisierter Schwellenwerte wird die Verwaltung erheblich entlastet, ohne dass die Steuerpflichtige oder der Steuerpflichtige strukturelle Gestaltungsmöglichkeiten gewinnt.¹³²

In einer übergeordneten Bewertung zeigt sich, dass die Reform weder zufällig noch reaktiv, sondern systematisch durchdacht und langfristig orientiert ist. Die ausdrückliche Anpassung der Präambel an den BEPS-Mindeststandard und die Aufnahme des Principal Purpose Test (PPT) in Artikel 28 Abs 7 machen deutlich, dass das Abkommen künftig auch gegen Abkommens-Missbrauch abgesichert ist. Dies stärkt die Legitimität der Steuerzuteilung und

¹³⁰ Bleyer, Änderungen des DBA-Deutschland - BGBl (17.01.2024, LexisNexis Rechtsnews 34966 in lexis360.at).

¹³¹ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (466).

¹³² Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

schaft zugleich eine robustere Grundlage für eine EU- und OECD-konforme Abkommensanwendung.¹³³

Der Blick in die Zukunft zeigt, dass die jetzt eingeführten Bestimmungen nicht das Ende, sondern den Auftakt einer weitergehenden steuerrechtlichen Harmonisierung im grenzüberschreitenden Arbeitskontext bilden. Bereits heute werden auf EU-Ebene Diskussionen über ein einheitliches „Grenzgängerstatut“ geführt. Auch die OECD arbeitet an Konzepten, wie Homeoffice im Abkommensrecht systematisch verankert werden kann. Die Neuregelung in den Artikeln 15 und 19 ist insofern als Pilotlösung zu verstehen und könnte zum Vorbild für andere bilaterale Abkommen werden.¹³⁴

Zusammenfassend ist festzuhalten: Die Neufassungen der Artikel 15 Abs 6 und 19 Abs 1a im DBA Österreich - Deutschland stellen eine ausgewogene, rechtstechnisch durchdachte und verfassungsrechtlich tragfähige Lösung für die komplexe Realität grenznaher Erwerbstätigkeit dar. Sie vereinen systematische Kohärenz mit administrativer Umsetzbarkeit und entsprechen zugleich dem Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung in einem sich wandelnden Arbeitsumfeld.

¹³³ Bleyer, Änderungen des DBA-Deutschland - BGBl (17.01.2024, LexisNexis Rechtsnews 34966 in lexis360.at).

¹³⁴ Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (467).

4 Analyse der Grenzgängerregelung im ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz

4.1 Historische Entwicklung

Die Grenzgängerregelung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz ist ein zentrales Element der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, die in einem Land wohnen und im anderen arbeiten. Die Entwicklung dieser Regelung spiegelt nicht nur die wirtschaftlichen und sozialen Realitäten der Grenzregion wider, sondern auch die fortlaufende Anpassung an internationale Standards und die Herausforderungen der steigenden Mobilität.

Das ursprüngliche DBA zwischen Deutschland und der Schweiz wurde am 11.08.1971 unterzeichnet. Die erste Grenzgängerregelung befand sich bereits in Artikel 15 Abs 4 des DBA Deutschland - Schweiz 1971. Sie definierte den Begriff „Grenzgänger“ als Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze arbeiten. Entscheidend war die tägliche Rückkehr an den Wohnsitz nach Arbeitsende. Die Regelung war somit stark an den physischen Grenzbezug und die tägliche Mobilität gebunden.¹³⁵

Mit dem Änderungsprotokoll vom 21.12.1992, das zum 01.01.1994 in Kraft trat, wurde die Grenzgängerregelung grundlegend überarbeitet. Diese neue Regelung wurde in Artikel 15a des DBA Deutschland - Schweiz eingeführt und löste die bisherige Grenzzonenbindung ab.

Die im DBA Deutschland - Schweiz in Artikel 15a geregelten Bestimmungen betreffend die Grenzgängerinnen und Grenzgänger gehen als *lex specialis* den allgemeinen Bestimmungen¹³⁶ des DBA vor. Nunmehr qualifizierte sich jede in einem Vertragsstaat ansässige Person als Grenzgängerin oder Grenzgänger, die im anderen Vertragsstaat arbeitet und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Die Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort oder zur Grenze war nicht mehr maßgeblich.¹³⁷

Die Neuregelung schaffte die sogenannte „60-Tage-Regel“. Kehrt eine Arbeitnehmerin oder ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Arbeitstagen im Kalenderjahr nicht

¹³⁵ Bundesfinanzhof, Urteil vom 01.06.2022, I R 32/19, ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.IR32.19.0.

¹³⁶ Die allgemeinen Bestimmungen des DBA Deutschland - Schweiz sind in den Artikeln 15, 17 und 19 geregelt.

¹³⁷ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

an den Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft. Die Definition der Nichtrückkehrtage, bzw der berufliche Grund für die Nichtrückkehr an den Wohnort wird von beiden Staaten unterschiedlich aufgefasst.¹³⁸

Die praktische Anwendung der Grenzgängerregelung führte zu zahlreichen Auslegungsfragen, insbesondere zur Definition der „regelmäßigen Rückkehr“ und der Nichtrückkehrtage. Die Finanzverwaltungen beider Staaten und der Bundesfinanzhof haben hierzu mehrfach Stellung genommen. So wurde klargestellt, dass die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort für die Grenzgängereigenschaft keine Rolle mehr spielt. Auch eine Mindestanzahl an Grenzübertritte pro Woche oder Monat ist nicht erforderlich. Entscheidend ist allein die regelmäßige Rückkehr im Sinne des DBA.¹³⁹

Die Zählweise der Nichtrückkehrtage wurde durch Verständigungsvereinbarungen präzisiert: Jeder Tag, an dem es der Arbeitnehmerin oder dem Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht möglich ist oder nicht zumutbar ist nicht an ihren oder seinen Wohnsitz zurückkehrt, zählt als Nichtrückkehrtag. Dienstreisen in Drittstaaten oder Rückkehrtage von solchen Reisen sind hingegen nicht schädlich.¹⁴⁰

Das DBA Deutschland - Schweiz weist das Besteuerungsrecht für Grenzgängereinkünfte grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Die Schweiz darf jedoch eine Grenzgängersteuer von maximal 4,5% erheben, die auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet wird. Diese Regelung soll eine Doppelbesteuerung vermeiden und wurde in Artikel 15a Abs 3 DBA Deutschland - Schweiz festgelegt.¹⁴¹

Am 21.08.2023 wurde ein weiteres Änderungsprotokoll unterzeichnet, das die Grenzgängerregelung an die OECD-Mindeststandards und die Anforderungen der modernen Arbeitswelt anpasst. Insbesondere werden Homeoffice-Tage und flexible Arbeitsmodelle berücksichtigt. Die Notwendigkeit der täglichen Grenzpendelbewegung entfällt, solange die Rückkehr an den Wohnsitz regelmäßig erfolgt und die 60-Tage-Grenze nicht überschritten wird.¹⁴²

¹³⁸ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

¹³⁹ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54 (56).

¹⁴⁰ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54 (55).

¹⁴¹ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54 (56).

¹⁴² *Schreiber/Stocker/Brozso*, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 1.

Das Protokoll ist derzeit noch nicht in Kraft, da die Ratifizierung durch die Gesetzgebungsorgane beider Staaten aussteht. Es ist jedoch absehbar, dass die neuen Regelungen die steuerliche Behandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern weiter vereinfachen und an die Realität grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit anpassen werden.¹⁴³

Die Grenzgängerregelung im DBA Deutschland - Schweiz ist keine an die Grenznähe gebundene Definition, wie im DBA Österreich - Deutschland. Als Grenzgängerin bzw Grenzgänger gemäß dem DBA Deutschland - Schweiz qualifizieren sich Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die in einem Vertragsstaat wohnen, im anderen Vertragsstaat arbeiten und regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehren.¹⁴⁴

Die fortlaufende Anpassung durch Protokolle, Konsultationsvereinbarungen und Rechtsprechung zeigt die hohe praktische Relevanz und die Notwendigkeit, steuerliche Regelungen an gesellschaftliche und wirtschaftliche Veränderungen anzupassen. Die jüngsten Entwicklungen tragen insbesondere der Digitalisierung und der Zunahme von Homeoffice Rechnung und sichern die Rechtssicherheit für Grenzgängerinnen und Grenzgänger in einer zunehmend mobilen Arbeitswelt.¹⁴⁵

4.2 Besonderheiten der Grenzgängerregelung

Die Grenzgängerregelung des Artikel 15a im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von vergleichbaren Regelungen mit anderen Staaten. Die Ausgestaltung dieser Norm ist auf die spezifischen Gegebenheiten des deutsch-schweizerischen Verhältnisses zugeschnitten und reflektiert sowohl historische Entwicklungen als auch aktuelle praktische Erfordernisse des grenzüberschreitenden Arbeitsmarkts.

Artikel 15a DBA Deutschland - Schweiz gem BGBl 2012 II S. 279.

„[...] Artikel 15a Grenzgänger

¹⁴³ *Schreiber/Stocker/Brozzo*, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 3.

¹⁴⁴ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

¹⁴⁵ *Schreiber/Stocker/Brozzo*, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 3.

(1) Ungeachtet des Artikels 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 Bruttobetrages der Vergütungen nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Finanzbehörde des Vertragsstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, nachgewiesen wird. Artikel 4 Absatz 4 bleibt vorbehalten.

(2) Grenzgänger im Sinne des Absatzes 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 Arbeitsübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

(3) Der Vertragsstaat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, berücksichtigt die nach Absatz 1 Satz 3 erhobene Steuer ungeachtet des Artikels 24 wie folgt:

a) in der Bundesrepublik Deutschland wird die Steuer entsprechend § 36 Einkommensteuergesetz unter Ausschluss von § 34c Einkommensteuergesetz auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet; die Steuer wird auch bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigt;

b) in der Schweiz wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um ein Fünftel herabgesetzt.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten verständigen sich über die weiteren Einzelheiten sowie die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung der vorstehenden Absätze. [...]“

Die Grenzgängerregelung gemäß Artikel 15a DBA Deutschland - Schweiz ist als eigenständige Sonderregelung zu verstehen, die gegenüber den allgemeinen Bestimmungen zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit¹⁴⁶, von Ruhegehältern¹⁴⁷ sowie aus öffentlichen Diensten¹⁴⁸ Anwendungsvorrang genießt. Diese Vorrangstellung bedeutet, dass für Ar-

¹⁴⁶ Artikel 15 DBA Deutschland - Schweiz.

¹⁴⁷ Artikel 17 DBA Deutschland - Schweiz.

¹⁴⁸ Artikel 19 DBA Deutschland - Schweiz.

beitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen des Artikel 15a erfüllen, ausschließlich dessen spezifische Rechtsfolgen maßgeblich sind. Erst wenn die Grenzgängereigenschaft entfällt, kommen die allgemeinen Vorschriften des Abkommens zur Anwendung. Diese systematische Einordnung verleiht Artikel 15a den Charakter einer *lex specialis* und unterstreicht seine praktische Relevanz.¹⁴⁹

Anders als bei anderen Doppelbesteuerungsabkommen, etwa jenem zwischen Deutschland und Österreich, ist die Anwendung der Grenzgängerregelung im DBA Deutschland - Schweiz nicht an das Vorliegen einer bestimmten Grenzzone oder an eine maximale Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort gebunden. Entscheidend ist ausschließlich, dass die Steuerpflichtige bzw der Steuerpflichtige regelmäßig an ihren oder seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt. Diese flexible Handhabung erlaubt eine praxistaugliche Anwendung der Regelung auf vielfältige Arbeitsverhältnisse, bei denen beispielsweise längere Anfahrtswege oder ein atypischer Arbeitsrhythmus vorliegen.¹⁵⁰

Eine weitere Besonderheit stellt das Besteuerungsrecht der Schweiz als Tätigkeitsstaat dar. Die Schweizer Steuerbehörden sind berechtigt, eine Grenzgängersteuer (auch Abzugssteuer genannt) in Höhe von maximal 4,5 % auf die von einer Grenzgängerin oder einem Grenzgänger erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erheben. Diese Abzugssteuer wird im Ansässigkeitsstaat Deutschland auf die Einkommensteuer angerechnet, wodurch eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Kombination aus der Grenzgängersteuer und steuerlicher Anrechnung ist einzigartig im Vergleich zu anderen bilateralen Steuerabkommen Deutschlands und unterstreicht die Besonderheit der deutsch-schweizerischen Zusammenarbeit im Bereich der Grenzgängerbesteuerung.¹⁵¹

Für die Qualifikation als Grenzgängerin bzw Grenzgänger wird keine feste Mindestanzahl an wöchentlichen oder monatlichen Grenzübertritten vorausgesetzt. Vielmehr wird die Voraussetzung der „regelmäßigen Rückkehr“ zweckbezogen ausgelegt. Es genügt, dass die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer im Rahmen ihres oder seines gewöhnlichen Arbeitsrhythmus typischerweise an ihren oder seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt. Diese Aus-

¹⁴⁹ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

¹⁵⁰ Steuerliche Behandlung von Arbeitslohn bei Vorliegen eines DBA, Hauf Onlineredaktion, 25.11.2024, https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/dba-steuerliche-behandlung-des-arbeitslohns/ausnahme-grenzgaengerregelungen_164_619558.html (Ausnahme Grenzgängerregelung, Stand 20.06.2025).

¹⁵¹ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

legung berücksichtigt die individuellen Lebensumstände und passt sich den heutigen Bedürfnissen nach flexiblen Arbeitszeiten an.¹⁵²

Im Lichte aktueller Entwicklungen und insbesondere vor dem Hintergrund der Zunahme von Telearbeit wurde durch Konsultationsvereinbarungen und Protokollanpassungen klargestellt, dass Homeoffice-Tage in Deutschland die Grenzgängereigenschaft nicht per se ausschließen. Voraussetzung ist, dass die übrigen Bedingungen weiterhin erfüllt sind. Diese Regelung stellt eine praxisorientierte und moderne Auslegung des Grenzgängerbegriffs dar und gewährt eine größere Flexibilität, ohne den Anwendungsbereich des Artikel 15a unzulässig auszudehnen.¹⁵³

Um die Vorteile der Grenzgängerregelung, insbesondere die Anwendung der Grenzgängersteuer von maximal 4,5% und deren Anrechnung, in Anspruch nehmen zu können, ist die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer verpflichtet, der Arbeitgeber in bzw dem Arbeitgeber eine sogenannte Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen. Diese formelle Voraussetzung ist von erheblicher praktischer Bedeutung, da ohne diese Bescheinigung die Steuerbelastung deutlich höher ausfallen kann.¹⁵⁴

Die Bestimmung der Grenzgängersteuer ist in Artikel 15a Abs 3 des DBA Deutschland - Schweiz geregelt. Deutschland rechnet die Grenzgängersteuer auf die Einkommensteuer in Deutschland an, hingegen reduziert die Schweiz die Bemessungsgrundlage der in der Schweiz ansässigen Grenzgängerinnen und Grenzgänger. Wie Artikel 15a ist auch der Artikel 15a Abs 3 eine *lex specialis* und steht vor dem allgemeinen Methodenartikel^{155, 156}

Die Grenzgängerbestimmungen gem Artikel 19 im DBA Deutschland - Schweiz für den öffentlichen Dienst mit dem Änderungsprotokoll vom 21.08.2023 sollen angepasst werden. So können etwa Vergütungen (ohne Ruhegehälter) für Tätigkeiten in einem Vertragsstaat auch nur dort besteuert werden, wenn sie von einer Person geleistet werden, die in diesem Staat ansässig ist. Dies gilt nicht, wenn die Person ausschließlich für diese Tätigkeit im Vertrags-

¹⁵² *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

¹⁵³ Steuerliche Behandlung von Arbeitslohn bei Vorliegen eines DBA, Hauf Onlineredaktion, 25.11.2024, https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/dba-steuerliche-behandlung-des-arbeitslohns/ausnahme-grenzgaengerregelungen_164_619558.html (Ausnahme Grenzgängerregelung, Stand 20.06.2025).

¹⁵⁴ KonsVerCHEV, Abschnitt 3, § 5 Ansässigkeitsbescheinigung.

¹⁵⁵ Methodenartikelbestimmungen in Artikel 24 DBA Deutschland - Schweiz.

¹⁵⁶ *Stauffer/Vock*, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

staat ansässig geworden ist. Bisher hing das Besteuerungsrecht an der Staatsangehörigkeit der betroffenen Person.¹⁵⁷

Ebenfalls sind im Protokoll vom 21.08.2023 auch weitere Änderungen für die steuerlich relevante Abgrenzung zwischen öffentlichen Dienst und der unternehmerischen Tätigkeit öffentlicher Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber erfasst. Allerdings ist das Protokoll vom 21.08.2023 noch nicht ratifiziert.¹⁵⁸

¹⁵⁷ *Schreiber/Stocker/Brozzo*, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 3.

¹⁵⁸ *Schreiber/Stocker/Brozzo*, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 3.

5 Vergleich der aktuellen Grenzgängerregelung von Österreich - Deutschland und Deutschland - Schweiz

Die Grenzgängerregelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland sowie zwischen Deutschland und der Schweiz unterlagen in den letzten Jahren signifikanten Änderungen, die in ihrer Zielsetzung, Methodik und rechtlichen Ausgestaltung unterschiedliche Schwerpunkte setzen.

Dieser Abschnitt widmet sich einem systematischen Vergleich der beiden Regelungen und untersucht die wesentlichen Unterschiede, Gemeinsamkeiten und Konsequenzen. Die Analyse basiert auf den geänderten Artikeln 15 Abs 6 und Artikel 19 DBA Österreich - Deutschland sowie Artikel 15a DBA Deutschland - Schweiz.

5.1.1 Zielsetzung der Änderungen

Die Grenzgängerregelung gemäß Artikel 15 Abs 6 DBA Österreich - Deutschland wurde durch das Protokoll vom 21.08.2023 grundlegend reformiert. Ziel war es, ins besonders durch die COVID-19-Pandemie beschleunigte Veränderungen der Arbeitswelt steuerlich sachgerecht abzubilden und einzubeziehen. Im Vordergrund steht dabei eine flexiblere Handhabung der Grenzgängereigenschaft bei gleichzeitiger Wahrung der administrativen Umsetzbarkeit und der steuerlichen Gerechtigkeit.

Im Gegensatz dazu wurde die Grenzgängerregelung im DBA Deutschland - Schweiz bereits 1994 reformiert und durch das Protokoll 2023 lediglich angepasst. Der Fokus lag dabei nicht auf einer konzeptionellen Neuausrichtung, sondern auf der Aktualisierung bestehender Regeln, insbesondere der Klarstellung zur Zählweise von Nichtrückkehrtagen, zur Berücksichtigung von Homeoffice-Tagen und zur Definition des regelmäßigen Rückkehrverhaltens.

5.1.2 Definition der Grenzgängerin und des Grenzgängers

Österreich - Deutschland

Für die steuerliche Behandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern zwischen Österreich und Deutschland ist die Definition gemäß Artikel 15 Absatz 6 des DBA maßgeblich. Die neue Regelung ersetzt die frühere Voraussetzung der täglichen Rückkehr durch zwei objektive Kriterien:

- Hauptwohnsitz in Grenznähe
- Übliche Ausübung der unselbständigen Tätigkeit ebenfalls in Grenznähe.

Die tägliche Rückkehr ist nicht mehr erforderlich. Stattdessen wird mit einer quantitativen Begrenzung der Arbeitstage außerhalb der Grenzzone auf maximal 45 Tage oder 20 % der gesamten jährlichen Tätigkeitstage eine wirtschaftlich und geografisch verankerte Definition geschaffen.¹⁵⁹

Deutschland - Schweiz

Für die steuerliche Behandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern zwischen Deutschland und der Schweiz ist die Definition gemäß Artikel 15a des DBA maßgeblich. Hier wird die Grenzgängereigenschaft durch das „regelmäßige Rückkehrverhalten“ definiert. Maßgeblich ist, dass die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer regelmäßig und auch typischerweise im Rahmen ihres oder seines gewöhnlichen Arbeitsrhythmus an ihren oder seinen Wohnsitz zurückkehrt. Eine Mindestanzahl an Grenzübertritten ist nicht erforderlich. Die 60-Tage-Grenze für Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen stellt die maßgebliche quantitative Grenze dar.¹⁶⁰

Während das DBA Deutschland - Schweiz primär das Rückkehrverhalten als Kriterium verwendet, basiert das DBA Österreich - Deutschland auf einem geografisch fixierten Grenzraum. Das österreichisch-deutsche Modell ist durch die explizite Definition von Grenzzonen und deren Bezug auf das Gemeindegebiet exakter und leichter überprüfbar. Hingegen scheint die Sichtweise des Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz eher an die moderne Arbeitswelt angepasst, da die Voraussetzung, wie dass regelmäßig an den Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückgekehrt werden muss, eine praxistaugliche Anwendung darstellt.

5.1.3 Geografische Grenzzonenregelung

Österreich - Deutschland

Als Grenzzone werden jene Gemeinden definiert, die ganz oder teilweise innerhalb eines 30-Kilometer-Streifens beiderseits der Grenze liegen. Diese Definition ersetzt die frühere 30-

¹⁵⁹ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 178.

¹⁶⁰ Stauffer/Vock, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54 (56).

Kilometer-Luftlinienregelung und ist in Anhängen zur Konsultationsvereinbarung verbindlich festgelegt.¹⁶¹

Deutschland - Schweiz

Eine formale Grenzzone existiert nicht. Die Regelung verzichtet vollständig auf geografische Abgrenzungen; vielmehr steht die Rückkehrpraxis im Vordergrund.

Das österreichisch-deutsche Modell ist präziser betreffend kartografisch überprüfbarer Abgrenzungen. Das deutsch-schweizerische System stellt subjektive Elemente stärker in den Vordergrund. Dadurch, dass die Kriterien zur Feststellung des Grenzgänger-Status im DAB Österreich - Deutschland, wie oben erwähnt, an geografische Merkmale geknüpft sind, scheint die Beurteilung klarer und einfacher nachprüfbar, was die Verwaltungspraxis für Behörden und Steuerpflichtige erleichtert.

Andererseits könnte man argumentieren, dass die Distanz von 30 Kilometern relativ knapp bemessen ist. Die Distanz zwischen Wien und der Grenze zur Slowakei etwa ist deutlich größer, im Sinne des täglichen Pendels aber weitgehend unproblematisch. Geschuldet ist die Bemessung mit 30 Kilometern wohl auch historischen Wahrnehmungen, war eine Strecke dieser Länge doch noch vor einigen Jahrzehnten nur deutlich langsamer zu überwinden. Mittlerweile ist das nicht nur schneller, sondern es kann auch schon zB auf Zugfahrten dank Internet gearbeitet werden. Im Übrigen ist hierbei keinerlei Aussage über die Länge des Arbeitsweges möglich. Hier wäre eine weitere Anpassung bzw Adaptierung möglicherweise sinnvoll, eventuell nach Vorbild des DBA Deutschland - Schweiz.

5.1.1 Homeoffice und Telearbeit

Österreich - Deutschland

Die neue Grenzgängerregelung bezieht Homeoffice explizit ein, sofern es innerhalb der Grenzzone erfolgt. Selbst Tage im Homeoffice auf der Seite des Wohnsitzstaates zählen als innerhalb der Grenzzone gelegen, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Der Begriff „üblicherweise“ wird durch eine 45-Tage- und 20-Prozent-Grenze konkretisiert. Entscheidend ist nicht die physische Präsenz am Arbeitsplatz, sondern der Ort der Tätigkeit.¹⁶²

¹⁶¹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 258.

¹⁶² Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023, Rn 10 ff.

Deutschland - Schweiz

Homeoffice-Tage im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz führen nicht zum Ausschluss der Grenzgängereigenschaft, solange das „regelmäßige Rückkehrverhalten“ beibehalten bleibt und die 60-Tage-Grenze nicht überschritten wird. Die Regelung ist insofern flexibler, aber auch anfälliger bei der Auslegung.

Die österreichisch-deutsche Regelung ist klarer strukturiert, während die deutsch-schweizerische Regelung durch ihre offene Formulierung mehr auf Einzelfallbeurteilungen beruht. Beide Systeme erkennen die Relevanz von Homeoffice an, gehen jedoch unterschiedlich mit der Abgrenzung um.

5.1.2 Pflichten und Nachweise für Grenzgängerinnen und Grenzgänger

Österreich - Deutschland

Grenzgängerinnen und Grenzgänger mit Wohnsitz in Österreich und Tätigkeit in Deutschland:

Für in Österreich ansässige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die eine unselbständige Tätigkeit in Deutschland ausüben, greifen besondere Verfahrensvorschriften zur Anwendung der Grenzgängerregelung gemäß Artikel 15 Abs 6 DBA Österreich - Deutschland. Diese ermöglichen eine ausschließliche Besteuerung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (Österreich), sofern sämtliche tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt und nachgewiesen werden.

Zentrale Voraussetzung zur Anwendung der Grenzgängerregelung ist die Bestätigung der Grenzgängereigenschaft durch das österreichische Finanzamt. Die sogenannte Grenzgängerbescheinigung dient gegenüber der deutschen Arbeitgeberin bzw dem deutschen Arbeitgeber und der deutschen Finanzbehörde als Nachweis, dass die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer ihren oder seinen Hauptwohnsitz in der 30-km-Grenzzone auf österreichischer Seite hat und ihre oder seine Tätigkeit „üblicherweise in der Nähe der Grenze“ ausübt. Die Ausstellung erfolgt auf Antrag der Steuerpflichtigen bzw des Steuerpflichtigen beim zuständigen Finanzamt unter Beifügung entsprechender Meldebestätigungen und Nachweise über das Arbeitsverhältnis.¹⁶³

Eine Lohnsteuer-Freistellungsbescheinigung wird durch das deutsche Finanzamt ausgestellt. Ergänzend zur Grenzgängerbescheinigung muss beim zuständigen deutschen Finanzamt der

¹⁶³ Grenzgänger:innen im EUREGIO Gebiet Bayern/Tirol, 2024-04-11_GrenzgängerInnen Infoflyer.

Arbeitgeberin bzw des Arbeitgebers eine Freistellungsbescheinigung für die Lohnsteuer beantragt werden. Ohne diese Bescheinigung wäre die deutsche Arbeitgeberin bzw der deutsche Arbeitgeber verpflichtet, deutschen Lohnsteuerabzug vorzunehmen, obwohl gemäß Artikel 15 Abs 6 DBA Österreich - Deutschland, Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu- steht. Die Bescheinigung wird für ein Kalenderjahr erteilt und bedarf der rechtzeitigen Ver- längerung.

Ebenfalls besteht eine Pflicht zur Abgabe einer Jahressteuererklärung in Österreich. Trotz der Freistellung von der deutschen Lohnsteuer unterliegt der aus Deutschland bezogene Arbeits- lohn der Pflichtveranlagung in Österreich. Die Arbeitnehmerin bzw der Arbeitnehmer hat im Rahmen der österreichischen Einkommensteuerveranlagung das deutsche Einkommen voll- ständig in die Steuererklärung aufzunehmen. Sonderzahlungen wie zB Urlaubsgeld und Weihnachtsgeld sind dabei gesondert auszuweisen, da diese in Österreich einer begünstigten Besteuerung unterliegen.¹⁶⁴

Pendlerpauschale und weitere Abzugsposten können ebenfalls in der österreichischen Steuer- erklärung berücksichtigt werden. Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen kann die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer auch Pendlerpauschalen nach österreichischem Steuerrecht geltend machen.¹⁶⁵ Voraussetzung ist ein erheblicher Anfahrtsweg zur deutschen Arbeitsstätte, wobei die konkreten Kilometergrenzen durch die Pendlerverordnung¹⁶⁶ festge- legt sind.

Die Anwendung der Grenzgängerregelung setzt voraus, dass die Arbeitnehmerin bzw der Ar- beitnehmer während des Kalenderjahres nicht mehr als 45 Arbeitstage außerhalb der Grenz- zone tätig ist oder nicht mehr als 20 % der tatsächlichen Arbeitstage dort verbringt. Die Do- kumentation dieser Arbeitstage obliegt der Arbeitnehmerin bzw dem Arbeitnehmer und ist durch entsprechende Arbeitszeitaufzeichnungen oder Arbeitgeberbestätigungen laufend zu führen und glaubhaft zu machen. Gemäß § 138 BAO besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandsbeziehungen, die iVm § 140 BAO die Steuerpflichtige bzw den Steuerpflichtigen trifft. Im internationalen Bezug kann der Abgabepflichtigen bzw

¹⁶⁴ § 67 EStG.

¹⁶⁵ § 16 Abs 1 Z 6 EStG.

¹⁶⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes, BGBl II Nr. 276/2013.

dem Abgabepflichtigen ein größerer Aufwand an Dokumentationspflichten übertragen werden als in einem rein nationalen.¹⁶⁷

Ein Überschreiten dieser Grenzen führt zur Nichtanwendbarkeit der Grenzgängerregelung für das gesamte Kalenderjahr, mit der Folge, dass Deutschland als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht gem Artikel 15 Abs 1 DBA Österreich - Deutschland, erhält. In der Praxis liegt die Beweislast für die Einhaltung der Voraussetzungen der Grenzgängerregelung bei der Steuerpflichtigen bzw dem Steuerpflichtigen.

Wird die unselbständige Tätigkeit in Deutschland in Form eines Wochenpendelns, dh ohne tägliche Rückkehr zum Hauptwohnsitz, ausgeübt, entfällt die Grenzgängereigenschaft ebenfalls, selbst wenn die Tätigkeit und der Wohnsitz jeweils in der Grenzzone liegen. In solchen Fällen fällt das Besteuerungsrecht gem Artikel 15 Abs 1 des DBA Österreich - Deutschland, Deutschland zu. Der Verlust der Grenzgängereigenschaft wirkt sich steuerlich insbesondere durch die Verlagerung des Besteuerungsrechts und eine mögliche Doppelveranlagung aus, wenn keine rechtzeitige Anpassung der Lohnsteuer erfolgt.

Es ist hervorzuheben, dass die materiellen und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung gemäß Artikel 15 Abs 6 DBA Österreich - Deutschland weitgehend symmetrisch ausgestaltet sind. Für Grenzgängerinnen und Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland und Tätigkeit in Österreich gelten daher im Wesentlichen die gleichen Nachweispflichten und Verfahrenspflichten wie für jene, die in Österreich wohnen und in Deutschland arbeiten.

Tabelle 3, Zusammenfassung der Pflichten und Nachweise für Grenzgängerinnen und Grenzgänger

Wohnsitz	Arbeitsort	Bescheinigungen	Steuererklärung	Besonderheiten
Ö	D	Grenzgängerbescheinigung Ö, Lohnsteuer-Freistellungsbescheinigung D	Jährlich in Ö	SZ getrennt ausweisen, Pendlerpauschale möglich

¹⁶⁷ *Jirousek/Loukota*, Anmerkungen zur DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2005, 511 (514).

D	Ö	Grenzgängerbescheinigung D, Lohnsteuer-Freistellungsbescheinigung Ö	Jährlich in D	österreichischen Arbeitslohn in der deutschen Beilage zur Steuererklärung „Anlage N-GRE“ eintragen
---	---	--	---------------	--

Quelle: vgl. Grenzgänger:innen im EUREGIO Gebiet Bayern/Tirol, 2024-04-11_GrenzgängerInnen Infolyer.pdf

Deutschland - Schweiz

Für die Anwendung der Grenzgängersteuer iHv maximal 4,5% ist die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung notwendig. Darüber hinaus sind individuelle Einzelfallaufzeichnungen bei Nichtrückkehrtagen durch die Arbeitgeberin oder den Arbeitgeber und Finanzämter erforderlich.¹⁶⁸

Das österreichisch-deutsche Modell setzt stärker auf Standardisierung und strukturelle Klarheit, während das deutsch-schweizerische Modell eine größere Verfahrensflexibilität bietet.

5.1.3 Steuerliche Auswirkungen und Quellensteuer

Österreich - Deutschland

Bei Erfüllung der Grenzgängereigenschaft steht das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu. Eine Quellensteuer im Tätigkeitsstaat ist ausgeschlossen.

Deutschland - Schweiz

Obwohl das Besteuerungsrecht ebenfalls dem Wohnsitzstaat zugewiesen wird, kann die Schweiz als Tätigkeitsstaat eine Abzugssteuer in Höhe von maximal 4,5 % einheben. Diese wird im Wohnsitzstaat angerechnet.¹⁶⁹

Das DBA Deutschland - Schweiz weist dem Tätigkeitsstaat ein partielles Besteuerungsrecht, die Grenzgängersteuer, zu. Diese ist im DBA Österreich - Deutschland nicht vorgesehen. Dies macht das deutsch-schweizerische Modell fiskalisch kooperativer, aber auch komplexer.

¹⁶⁸ Stauffer/Vock, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54 (56).

¹⁶⁹ Stauffer/Vock, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

5.1.4 Öffentlicher Dienst

Österreich - Deutschland

Erstmals wurde 2023 eine spezifische Grenzgängerregelung für den öffentlichen Dienst eingeführt. Wenn bestimmte Voraussetzungen wie zB Arbeitsplatz in der Grenzzone, 45-Tage-Grenze, tatsächlicher Arbeitsplatz, erfüllt sind, verbleibt das Besteuerungsrecht beim sogenannten Kassenstaat.¹⁷⁰

Deutschland - Schweiz

Artikel 15a findet grundsätzlich auch auf Grenzgängerinnen und Grenzgänger des öffentlichen Dienstes Anwendung. Mit dem Änderungsprotokoll vom 21.08.2023 sollen auch weitere Änderungen für die steuerlich relevante Abgrenzung zwischen öffentlichem Dienst und der unternehmerischen Tätigkeit öffentlicher Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber umgesetzt werden, allerdings ist dieses Protokoll noch nicht in Kraft getreten.¹⁷¹

Das DBA Österreich - Deutschland schafft hier eine klare Sonderregelung mit strukturierten Kriterien.

5.2 Fazit

Die Reform der Grenzgängerregelung im DBA Österreich - Deutschland stellt eine tiefgreifende konzeptionelle Neuausrichtung dar. Im Zentrum stehen Klarheit, Planbarkeit und Anpassung an moderne Arbeitsmodelle. Dagegen bleibt das DBA Deutschland - Schweiz im Grundsatz seinem traditionellen Modell verpflichtet, das auf Flexibilität und individuelle Rückkehrpraxis abstellt. Beide Systeme gehen auf die veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ein. Die österreichisch-deutsche Lösung ist verwaltungsfreundlicher. Die deutsch-schweizerische Regelung dagegen ist im individuellen Anwendungsfall praxistauglicher. Beide Regelungen stellen wertvolle, wenngleich unterschiedliche Modelle für die künftige Ausgestaltung internationaler Anwendungsfälle dar.

¹⁷⁰ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 266.

¹⁷¹ Schreiber/Stocker/Brozso, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karrer Briefing September 2023, 3.

6 Sachliche Rechtfertigung der Grenzgängerregelung

Die zunehmende Mobilität von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern in Europa führt dazu, dass immer mehr Menschen in einem Staat wohnen und in einem anderen arbeiten. Diese sogenannten Grenzgängerinnen und Grenzgänger stehen im Fokus zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen, die zwischen den betroffenen Staaten abgeschlossen werden, um eine doppelte Besteuerung von Einkünften zu vermeiden und eine gerechte steuerliche Behandlung sicherzustellen. Die Grenzgängerregelung ist dabei eine spezielle Ausprägung des internationalen Steuerrechts und bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, die sowohl auf steuerpolitischen als auch auf praktischen Überlegungen basiert.

Die Grenzgängerregelung wurde ursprünglich eingeführt, um die besonderen Lebensumstände von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern in Grenzregionen zu berücksichtigen. Sie sollte vermeiden, dass diese Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer durch die grenzüberschreitende Tätigkeit steuerlich benachteiligt werden. Historisch war ein tägliches Pendeln Voraussetzung für die Anwendung der Regelung, was sich jedoch mit der zunehmenden Bedeutung des Homeoffice geändert hat.

Der zentrale Zweck der Grenzgängerregelung ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Ohne eine spezielle Regelung könnten sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Grenzgängers beanspruchen, was zu einer wirtschaftlich untragbaren Mehrbelastung führen würde. Die Grenzgängerregelung weist das Besteuerungsrecht in der Regel dem Ansässigkeitsstaat zu und schafft damit Rechtssicherheit und Planbarkeit für die Betroffenen.

Die Regelung dient auch der Vereinfachung der steuerlichen Verwaltung. Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die regelmäßig zwischen zwei Staaten pendeln, wären ohne Sonderregelung gezwungen, in beiden Staaten Steuererklärungen abzugeben und sich mit komplexen Anrechnungs- oder Freistellungsmethoden auseinanderzusetzen. Die Grenzgängerregelung reduziert den administrativen Aufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltungen erheblich.

Ein weiterer sachlicher Grund liegt in der Förderung der grenzüberschreitenden Mobilität von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. Die Regelung beseitigt steuerliche Hürden und trägt

dazu bei, den Arbeitsmarkt in Grenzregionen zu stärken. Sie ist damit auch ein Instrument der europäischen Integration und der Förderung des Binnenmarktes.

Die jüngsten Änderungen, insbesondere die Berücksichtigung von Homeoffice, zeigen, dass die Grenzgängerregelung auch auf die Veränderungen der Arbeitswelt reagiert. Die Lockerung der täglichen Rückkehrpflicht und die Ausweitung auf Homeoffice-Tage tragen dazu bei, dass die Regelung weiterhin praktikabel und gerecht bleibt.

Die Grenzgängerregelung in Doppelbesteuerungsabkommen ist sachlich gerechtfertigt, da sie eine faire, praktikable und flexible Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sicherstellt. Sie trägt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, zur Verwaltungsvereinfachung und zur Förderung der Mobilität bei und wird laufend an die sich wandelnden Arbeitsbedingungen angepasst. Herausforderungen bestehen insbesondere in der klaren Abgrenzung und der Vermeidung von Missbrauch, denen durch internationale Zusammenarbeit und regelmäßige Anpassungen begegnet werden muss.

Dem stehen jedoch einige Herausforderungen gegenüber. Ein wesentliches Problem besteht in der unklaren Abgrenzung zentraler Begriffe wie „Grenznähe“ und „üblicherweise“. Wie Michael Lang¹⁷² betont, werfen diese Termini zahlreiche Auslegungsfragen auf, insbesondere im Hinblick auf Nebenwohnsitze oder Homeoffice-Tage. Zwar wurden diese Zweifelsfragen im Rahmen von Konsultationsvereinbarungen konkretisiert, doch bleibt ihre völkerrechtliche Bindungswirkung begrenzt.¹⁷³

Zudem birgt die Regelung Missbrauchspotenziale. Michael Lang weist darauf hin, dass die bewusste Wahl eines Hauptwohnsitzes in der Grenzzone, auch wenn dieser nur formal besteht, zur missbräuchlichen Inanspruchnahme der Grenzgängerbegünstigung führen kann. Die bisherige Praxis zeigt, dass es an wirksamen Mechanismen fehlt, solche Gestaltungen konsequent zu unterbinden.¹⁷⁴

Ein weiterer Kritikpunkt betrifft die Ungleichbehandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern gegenüber anderen grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitneh-

¹⁷² Univ.-Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang.

¹⁷³ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 251.

¹⁷⁴ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 251.

mern. Während Grenzgängerinnen bzw Grenzgänger von der ausschließlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat profitieren, unterliegen andere Personengruppen regelmäßig der Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Diese Differenzierung wird nicht selten als systematisch unübersichtlich und damit als ungerecht empfunden.¹⁷⁵

Zur Lösung dieser Herausforderungen empfiehlt Michael Lang eine fortlaufende Weiterentwicklung der DBA-Regelungen in Abstimmung mit der veränderten Arbeitswelt. Die Einbeziehung moderner Arbeitsformen wie Telearbeit sowie die Klarstellung von Begriffen wie „Hauptwohnsitz“ und „Tätigkeit in der Nähe der Grenze“ wäre essenziell. Die Veröffentlichung dynamisch aktualisierter Gemeindelisten sowie die koordinierte Auslegung zentraler Abkommensbegriffe durch die Vertragsstaaten würde wesentlich zur Herstellung von Rechtssicherheit beitragen und könnte zugleich dem Missbrauch entgegenwirken.¹⁷⁶

Obwohl Grenzgängerinnen und Grenzgänger in beiden Staaten öffentliche Leistungen wie zB Infrastruktur und Sozialleistungen in Anspruch nehmen, wird das Steueraufkommen nach der Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen meist nur einem Staat zugeordnet. In manchen Fällen gibt es zwischenstaatliche Ausgleichszahlungen, um das Ungleichgewicht zwischen Aufwendungen und Einnahmen der betroffenen Gebietskörperschaften zu beheben, wie etwa bei Regelungen mit der Schweiz.¹⁷⁷

Die sachliche Rechtfertigung liegt auch in der Förderung der grenzüberschreitenden Mobilität von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. Das Doppelbesteuerungsabkommen sollte sicherstellen, dass Grenzgängerinnen und Grenzgänger nicht diskriminiert werden und gleiche steuerliche Bedingungen wie im jeweiligen Staat lebende Menschen vorfinden. Der Europäische Gerichtshof hat mehrfach betont, dass steuerliche Regelungen den Grundsatz der Nichtdiskriminierung wahren müssen, insbesondere im Lichte der Arbeitnehmerinnen- und Arbeitnehmerfreizügigkeit in der EU.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 251.

¹⁷⁶ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 251.

¹⁷⁷ European Parliament: 05/1997, Die Grenzgänger in der Europäischen Union, 1.4 Der Grenzüberschreitende Steuerausgleich, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_de.htm (Stand 20.06.2025).

¹⁷⁸ European Parliament: 05/1997, Die Grenzgänger in der Europäischen Union, 3.2. Direkte Besteuerung, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_de.htm (Stand 20.06.2025).

Mit dem Urteil Schumacker¹⁷⁹ vom 14.02.1995, hat der Gerichtshof verboten, dass ein Mitgliedstaat einer nicht ansässigen Arbeitnehmerin bzw einem nichtansässigen Arbeitnehmer, der auf seinem Hoheitsgebiet den Großteil seiner Arbeitseinkünfte bezieht, Steuervorteile verweigert, die ansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern gewährt würden.

Das Urteil Schumacker des EuGH vom 14. 02.1995 ist ein Grundsatzurteil zum Steuerrecht im Kontext der Arbeitnehmerinnen- und Arbeitnehmerfreizügigkeit innerhalb der EU.

Schumacker, ein in Belgien wohnhafter deutscher Staatsbürger, arbeitete als Arbeitnehmer in Deutschland. Seine gesamten bzw nahezu gesamten Einkünfte erzielte er in Deutschland, während er in Belgien nur geringe Einkünfte hatte. Das deutsche Finanzamt behandelte ihn als gebietsfremde Person und verweigerte ihm bestimmte steuerliche Vergünstigungen, wie den Ehegattensplitttarif. Dieser Ehegattensplitttarif wurde jedoch in Deutschland ansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern gewährt.

Nach Artikel 48 EWG-Vertrag¹⁸⁰ dürfen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit oder ihres Wohnsitzes diskriminiert werden, dies ist der Grundsatz der Gleichbehandlung. Steuerliche Vergünstigungen, die an den Wohnsitz anknüpfen, können jedoch zu einer mittelbaren Diskriminierung führen, da Gebietsfremde meist Ausländerinnen oder Ausländer sind.

Allerdings sind unterschiedliche Behandlungsgrundsätze zulässig. So stellte der EuGH klar, dass es im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nichtdiskriminierend ist, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt. Dies liegt daran, dass sich die Situation von ansässigen und nichtansässigen Personen objektiv unterscheidet. Insbesondere, weil das Einkommen einer gebietsfremden Person im Beschäftigungsstaat meist nur einen Teil der Gesamteinkünfte ausmacht und die persönliche Steuerkraft am besten im Wohnsitzstaat beurteilt werden könnte.

Im Urteil Schumacker spielt vor allem eine Ausnahme eine wichtige Rolle. Diese besagt, wenn die oder der Gebietsfremde im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und ihr oder sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus der Tätigkeit im Beschäfti-

¹⁷⁹ EuGH C-279/93.

¹⁸⁰ Historische Bezeichnung: Artikel 48 EWG-Vertrag, entspricht heute Artikel 45 AEUV (Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union).

gungsstaat stammt, ist der dieser verpflichtet, dem oder der gebietsfremden Person gleiche steuerliche Vergünstigungen zu gewähren, wie einer oder einem Gebietsansässigen. In diesem Fall ist der Wohnsitzstaat nicht in der Lage, die persönliche und familiäre Situation der oder des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.¹⁸¹

Das Urteil hat die steuerliche Gleichbehandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern und anderen grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern innerhalb der EU maßgeblich geprägt. Es verpflichtet die Mitgliedstaaten, bei der Besteuerung von gebietsfremden Personen, die nahezu ihr gesamtes Einkommen im Beschäftigungsstaat erzielen, die persönliche und familiäre Situation ebenso zu berücksichtigen wie bei inländisch ansässigen Personen.

Österreich hat mit den westlichen Nachbarstaaten, insbesondere Deutschland, Liechtenstein und Italien, häufiger spezielle Grenzgängerregelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart als mit den östlichen Nachbarstaaten wie zB Ungarn, Tschechien, Slowakei oder Slowenien. Diese unterschiedliche Behandlung ist das Ergebnis historischer, wirtschaftlicher und arbeitsmarktpolitischer Entwicklungen.

Die westlichen Nachbarstaaten von Österreich sind wirtschaftlich stärker entwickelt und seit Jahrzehnten wichtige Arbeitsmärkte für die österreichischen Grenzregionen. Insbesondere mit Deutschland und der Schweiz besteht ein hoher Pendlerstrom, der bereits früh nach dem Zweiten Weltkrieg zu spezifischen steuerlichen Regelungen führte. Die Grenzgängerregelung soll eine doppelte Besteuerung vermeiden und die Mobilität der Arbeitskräfte fördern.

Die Arbeitsmärkte an den westlichen Grenzen sind traditionell eng verflochten. Viele Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer pendeln täglich über die Grenze, was in den 1970er und 1980er Jahren zu einem politischen Bedürfnis nach klaren steuerlichen Regelungen führte. In den östlichen Nachbarstaaten war dies historisch weniger relevant, da die Grenzen bis zum Fall des Eisernen Vorhangs weitgehend geschlossen waren und erst nach 1989 eine nennenswerte Arbeitsmobilität entstand.

Die Notwendigkeit für spezielle Regelungen mit den östlichen Nachbarstaaten von Österreich war und ist bis heute geringer, da die Zahl der Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Ver-

¹⁸¹ EuGH C-279/93, Rn 31, 33.

hältnis zu den westlichen Nachbarn deutlich niedriger ist, die wirtschaftliche Integration später erfolgte und auch die Richtung der Mobilität viel einseitiger nach Österreich geprägt ist.

Eine mögliche Ungleichbehandlung bei der steuerlichen Behandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, wie das Fehlen von Grenzgängerregelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen mit östlichen Nachbarstaaten, während solche mit westlichen Staaten existieren, könnte weitreichende Folgen für die steuerliche Gerechtigkeit und den internationalen Steuerwettbewerb haben.

Steuerliche Gerechtigkeit verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte auch steuerlich gleichbehandelt werden. Werden Grenzgängerinnen und Grenzgänger aus westlichen Nachbarstaaten wie zB Deutschland, durch spezielle Regelungen bevorzugt und können ihre Einkünfte im Wohnsitzstaat versteuern, während Grenzgängerinnen und Grenzgänger aus östlichen Nachbarstaaten wie zB Ungarn, im Tätigkeitsstaat besteuert werden, entsteht eine sachlich schwer zu rechtfertigende Ungleichbehandlung.

Eine solche Ungleichbehandlung untergräbt das Vertrauen der Bevölkerung in ein faires Steuersystem. Steuerpflichtige, die sich benachteiligt fühlen, empfinden das Steuersystem als ungerecht, was die Akzeptanz und die Steuermoral schwächt. Wenn Grenzgängerinnen bzw Grenzgänger im Westen steuerlich begünstigt werden, während andere im Osten benachteiligt sind, können sich bestehende regionale oder soziale Unterschiede weiter verstärken und ein soziales Ungleichgewicht bewirken.

Die Einführung oder Beibehaltung spezifischer Grenzgängerregelungen kann von Staaten auch als Reaktion auf steuerliche Wettbewerbsverzerrungen interpretiert werden. Staaten versuchen ihre Attraktivität als Beschäftigungsort durch steuerliche Anreize für Grenzgängerinnen und Grenzgänger zu erhöhen. Dies wird von Michael Lang kritisch reflektiert.¹⁸²

Die Ausweitung der Grenzgängerregelung im Protokoll 2023 zum DBA Österreich - Deutschland stelle eine Abweichung vom internationalen Standard, dem OECD-Musterabkommen, dar und könne als politisch motivierte Wettbewerbsreaktion gewertet werden.¹⁸³

¹⁸² Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹⁸³ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

6.1 Bewertung der Verhältnismäßigkeit

Im Rahmen der Bewertung der Verhältnismäßigkeit wird untersucht, inwiefern die Grenzgängerregelung in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen der Steuerregelung steht. Es gilt zu prüfen, ob die getroffenen Maßnahmen die gewünschte rechtliche und praktische Lösung, wie die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, effizient umsetzen, ohne gleichzeitig überflüssige Belastungen für die betroffenen Personen und Staaten zu verursachen. Außerdem wird nicht nur die Wirksamkeit der Regelung hinterfragt, sondern auch, ob diese in einem fairen und ausgewogenen Rahmen funktioniert.

Ohne spezielle Grenzgängerregelung besteht die Gefahr, dass ein und dasselbe Einkommen sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Tätigkeitsstaat besteuert wird. Dies widerspricht dem Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit und würde zu einer ungerechtfertigten doppelten Steuerbelastung führen. Andererseits könnte eine ausschließliche Besteuerung im Wohnsitzstaat bei gleichzeitiger Nutzung der Infrastruktur im Tätigkeitsstaat zu einer Umgehung der Steuerpflicht im Beschäftigungsstaat führen. Die Grenzgängerregelung schafft somit ein ausgewogenes System, das diese Verzerrungen vermeiden soll.

Gleichzeitig wird verhindert, dass Steuerpflichtige durch geplante Wohnsitzverlagerung oder durch verstärkte Homeoffice-Nutzung innerhalb der Grenzzone gezielt steuerliche Vorteile realisieren können, ohne dass sie einen echten Bezug zum Tätigkeitsstaat pflegen.

Eine faire Besteuerung sichert die Grenzgängerregelung, indem sie sowohl ökonomische als auch soziale Realitäten berücksichtigt. Grenzgängerinnen und Grenzgänger haben ihre familiären und sozialen Bindungen sowie ihre Lebenshaltungskosten im Wohnsitzstaat. Gleichzeitig leisten sie ihre Arbeit regelmäßig im Tätigkeitsstaat, nutzen dessen wirtschaftliche Infrastruktur und tragen zur dortigen Wertschöpfung bei. Ein pauschaler Zugriff eines Staates auf das volle Besteuerungsrecht würde demnach zu einer Ungleichbehandlung führen.

Die Reform der Grenzgängerregelung, wie etwa durch die Einführung einer 45-Tage-Grenze sowie präzise Definitionen, die in den Grenzgänger-KV¹⁸⁴ verankert wurden, zielen darauf ab, die Besteuerung an tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten auszurichten und gleichzeitig das Bedürfnis nach Rechtssicherheit zu berücksichtigen.

¹⁸⁴ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

Grenzgängerregelungen, wie sie etwa in Artikel 15 Abs 6 DBA Österreich - Deutschland verankert sind, ermöglichen eine klare und einheitliche steuerliche Behandlung. Damit wird sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörden unnötige Rechtsunsicherheiten und administrativer Mehraufwand vermieden. Dies gilt insbesondere in Zeiten zunehmender Flexibilität am Arbeitsplatz, wie etwa durch die Pandemie bedingt verstärktem Einsatz von Homeoffice.

Die Vereinbarung zwischen Deutschland und Österreich, wonach pandemiebedingte Homeoffice-Tage nicht als schädliche Nichtrückkehrtage gelten, ist ein Beispiel für eine pragmatische Anpassung bestehender Regelungen an neue Realitäten, ohne dabei die Grundprinzipien des DBA zu verändern.

Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die zwar im Ausland arbeiten, aber im Wohnsitzstaat öffentliche Leistungen wie Schulen, Krankenhäuser und Infrastruktur in Anspruch nehmen, stellen keinen Sonderfall dar. Die Besteuerung im Wohnsitzstaat erscheint aus diesem Grund als gerechtfertigt, da der Staat Aufwendungen für die Lebensführung der Steuerpflichtigen trägt. Gleichzeitig ist auch das Argument des Tätigkeitsstaates legitim, da dort die wirtschaftliche Wertschöpfung erfolgt.

Die Grenzgängerregelung wahrt insoweit einen fairen Ausgleich, indem sie typischerweise dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht einräumt, aber durch Quellensteuern oder Begrenzung der Homeoffice-Tage den Bezug zum Tätigkeitsstaat berücksichtigt.

Ein zentrales Merkmal der Grenzgängerregelungen ist ihr bilateraler Charakter. Die Regelungen beruhen auf Gegenseitigkeit und setzen die Zustimmung beider Vertragsstaaten voraus. Dies verhindert einseitige steuerliche Vorteile oder auch Nachteile und fördert die Kooperation zwischen den Staaten.

Die Grenzgängerregelung erweist sich als verhältnismäßig, da sie sowohl die steuerliche Gleichbehandlung als auch die administrativen Erfordernisse berücksichtigt. Sie dient der Vermeidung der Doppelbesteuerung, reduziert Wettbewerbsverzerrungen, sorgt für soziale Bindungen und funktioniert auf Basis bilateraler Gleichberechtigung. Die flexible Handhabung in Krisenzeiten wie der COVID-19-Pandemie zeigt zudem, dass sie praktikabel und anpassungsfähig ist.

6.2 Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklung

Eines der aktuellen EuGH-Urteile zur Diskriminierung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern ist das EuGH-Urteil vom 16.05.2024, Rechtssache C-27/23, Hocinx.¹⁸⁵

Ein belgischer Grenzgänger, der in Luxemburg arbeitet, erhielt für ein Pflegekind, das aufgrund gerichtlicher Entscheidung in seinem Haushalt lebt, kein Kindergeld mehr. Die luxemburgische Behörde gewährte Kindergeld allerdings nur für leibliche oder adoptierte Kinder von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, während gebietsansässige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer auch für Pflegekinder anspruchsberechtigt waren.

Der EuGH stellte in dieser Rechtssache fest, dass diese Regelung eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt. Grenzgängerinnen und Grenzgänger tragen durch ihre Erwerbstätigkeit im Tätigkeitsstaat zur Finanzierung der Sozialleistungen bei und müssen daher bei sozialen und steuerlichen Vergünstigungen den gebietsansässigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern gleichgestellt werden.

Die unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern hinsichtlich sozialer Vergünstigungen für Pflegekinder ist mit dem Unionsrecht nicht vereinbar und verstößt gegen das Diskriminierungsverbot.

Dieses Urteil bestätigt, dass Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der EU bei sozialen und steuerlichen Vergünstigungen nicht schlechter gestellt werden dürfen als Menschen, die im jeweiligen Staat leben. Nationale Sonderregelungen, die zu einer Benachteiligung führen, sind unionsrechtswidrig.

Mit dem Urteil vom 16.05.2024 hat der EuGH in der Rechtssache Hocinx entschieden, dass der in Art 45 AEUV und Art 7 Abs 2 der Verordnung Nr. 492/2011 festgehaltene Grundsatz für die Gleichbehandlung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern, auch Kindergeld umfasst. Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die im Tätigkeitsstaat Kindergeld beziehen, müssen dieses auch für Kinder erhalten, die aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung in ihrem Haushalt leben, auch dann, wenn kein Abstammungsverhältnis besteht.¹⁸⁶ Der EuGH sieht

¹⁸⁵ ECLI:EU:C:2024:404.

¹⁸⁶ ECLI:EU:C:2024:404, Rn 35, 41.

eine mittelbare Diskriminierung, da nationales Recht für gebietsansässige Kinder Kindergeld vorsieht, aber nicht für gerichtlich fremduntergebrachte.

Auch die Schumacker-Rechtsprechung, die schon zuvor in den Kapiteln 2.1. Nationales Steuerrecht sowie 6. Sachliche Rechtfertigung der Grenzgängerregelung, erörtert und dargelegt wurde, findet noch heute in den aktuellen Rechtsprechungen Anwendung.

7 Zusammenfassung und Ausblick

Die Neuregelung der Grenzgängerbestimmung im DBA Österreich - Deutschland reagiert auf das immer häufigere Vorkommen von Homeoffice und Telearbeit im Arbeitsalltag seit der COVID-19-Pandemie, soll die Verwaltung vereinfachen sowie Rechtssicherheit schaffen. Michael Lang vertritt die Meinung, dass die Lösung der Frage bezüglich Homeoffice auch ohne einer Änderung des Abkommen lösbar gewesen wäre.¹⁸⁷

Nach Änderung von Artikel 15 Abs 6 entfällt die tägliche Rückkehr als relevanter Faktor. Maßgeblich ist, dass der Hauptwohnsitz in der Nähe der Grenze und die Tätigkeit üblicherweise in der Grenzzone ausgeübt wird. Mit dem Begriff „in der Nähe der Grenze“¹⁸⁸ sind Gemeinden gemeint, die ganz oder teilweise innerhalb von 30 km beiderseits der Grenze liegen. Es wird nicht mehr auf eine starre Linie abgestellt. Der Terminus „üblicherweise“¹⁸⁹ wird über eine 45-Tage-Grenze und ergänzend mit einer 20-Prozent-Regelung definiert. Das Arbeiten für Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Homeoffice innerhalb der Grenzzone ist in diesem Sinne unschädlich.¹⁹⁰

Der Hintergrund für diese Anpassungen liegt darin, dass die ältere Rechtslage, die das tägliche Rückkehren voraussetzte und ebenfalls nur 45 Schädlichkeitstage anerkannte, sehr auslegungsanfällig war.¹⁹¹

Neu aufgenommen in das Abkommen wurde eine eigene Grenzgängerregelung auch für den öffentlichen Dienst. Wenn sich der Hauptwohnsitz in Grenznähe befindet, die übliche Erbringung der Tätigkeit ebenfalls in Grenznähe erfolgt und eine Eingliederung in eine Dienststelle in der Grenzzone vorhanden ist, dann liegt das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Kasenstaat. Auch das Arbeiten im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat innerhalb der Grenzzone ist unschädlich, solange die 45-Tage-Regel und die 20-Prozent-Grenze nicht überschritten werden.¹⁹²

¹⁸⁷ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹⁸⁸ Artikel 15 Abs 6 Z 2 idF BGBl III 2024/12.

¹⁸⁹ Artikel 15 Abs 6 Z 1 idF BGBl III 2024/12.

¹⁹⁰ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 177.

¹⁹¹ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹⁹² Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 180.

Die Neuregelungen beseitigen zentrale Auslegungsunterschiede. Die nun abgeänderte Grenzgängerregelung bringt administrativ spürbare Erleichterungen. Allgemein kann gesagt werden, dass Österreich und Deutschland die Grenzgängerregelung eher streng sehen, in diesem Fall haben sie aber die Grenzgängerregelung in Bezug auf Homeoffice gelockert, damit Grenzgängerinnen und Grenzgänger davon profitieren können.¹⁹³

Da keine einheitlichen internationalen Standard-Modelle für Grenzgängerregelungen von der OECD zur Verfügung gestellt werden, gestalten Nachbarstaaten jeweils eigene Sonderlösungen. Diese speziell für die Vertragsstaaten verhandelten Grenzgängerregelungen führen oft zu rechtlichen Unschärfen. Hier muss auch auf das Verbot der Diskriminierung geachtet werden.¹⁹⁴

Auf Grund der durchgeführten Änderungen ist kurzfristig mit Klarheit bei der Anwendung des Abkommens zu rechnen. Die Grenzgänger-KV¹⁹⁵ gibt detaillierte Informationen die in der laufenden Personalverrechnung und auch anschließend bei Prüfung umgesetzt werden müssen.¹⁹⁶

Auch wenn Klarstellungen getroffen wurden, verbleiben Auslegungsfragen, etwa zur Qualifikation der Eingliederung in eine Dienststelle im öffentlichen Dienst. Auch bei der Berücksichtigung von komplexen Reisetätigkeiten oder bei mehrfachen Arbeitgeberinnen oder Arbeitgeberwechseln werden sich eventuell trotz bereitgestellter Rechen- und Lösungsbeispiele ungeklärte Fragen aus der Praxis ergeben.¹⁹⁷

Mittelfristig wäre eine Abstimmung auf Ebene der OECD möglich. Nach Ansicht von Michael Lang könnte die OECD Muster-Bausteine für die Implementierung von Grenzgängerregelungen in das Musterabkommen aufnehmen, um wiederkehrende Streitfragen zu entschärfen und auch um Verhandlungen zu beschleunigen.¹⁹⁸

¹⁹³ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹⁹⁴ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

¹⁹⁵ Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-0.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023.

¹⁹⁶ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 178.

¹⁹⁷ Daurer/Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, in FS Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 181.

¹⁹⁸ Lang, Die Grenzgängerregelung nach dem geänderten DBA Österreich-Deutschland, in FS Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024) 269.

Bis Ende August 2025 veröffentlichte die Bundesregierung keine neuen Informationen betreffend der im Februar 2025 angekündigten Änderungen im Regierungsprogramm. Ebenso liegen keine weiterführenden Informationen zu den geplanten Maßnahmen zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für grenzüberschreitendes Homeoffice vor.

8 Literaturverzeichnis

8.1 Festschriften

Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn, Festschrift Reinhold Beiser (2024).

Kofler/A. Mitterlehner/M. Mitterlehner, Festschrift Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis (2024).

8.2 Monografien und Kommentare

Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Doppelbesteuerungsabkommen - Kommentar² (2019).

Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹³ (2024).

Lang, Introduction to the Law of Double Taxation convention (2021).

Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht - Kommentar (Looseblatt).

Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, EStG Einkommensteuergesetz¹⁸ (Jakom) (2025).

Prinz, Personalverrechnung in der Praxis³⁶ (2025).

8.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2024, 383.

Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2024, 961.

Bleyer, Änderungen des DBA-Deutschland - BGBl (17.01.2024, LexisNexis Rechtsnews 34966 in lexis360.at).

Coenen/Tschatsch, SWI-Jahrestagung: Die Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 DBA Deutschland, SWI 2024, 19.

Grassl/Reiter, Das Änderungsprotokoll zum DBA-Deutschland, ÖStZ 2023, 512.

Grassl/Reiter, Die neue Konsultationsvereinbarung zu den Grenzgängerregelungen im DBA Deutschland, SWI 2024, 42.

Höppner/Steinhauser, Homeoffice-Tätigkeit im grenzüberschreitenden Kontext zwischen Österreich und Deutschland, SWI 2020, 157.

Jirousek/Loukota, Anmerkungen zur DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2005, 511.

Kerschner/Schmidjell-Dommes, Erweiterung der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2021, 110.

Kerschner/Schmidjell-Dommes, Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2020, 266.

Klokar, Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland, SKW 2023, 1010.

Lang, Die Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland bei mehreren Arbeitsverhältnissen, SWI 2024, 326.

Lang, Neuerungen bei Einkünften aus dem öffentlichen Dienst nach dem DBA Deutschland, SWI 2024, 48.

Ramharter, SWI-Jahrestagung: Konsultationsvereinbarung zur Auslegung der Grenzgängerregelung im DBA Deutschland, SWI 2020, 166.

Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

Schreiber/Stocker/Brozso, Geplante Änderungen des DBA Deutschland-Schweiz, Bär & Karer Briefing September 2023.

Stauffer/Vock, Grenzgänger nach Art 15a DBA D/CH, CH-D Wirtschaft 2/2011, 54.

8.4 Judikatur

8.4.1 Entscheidungen/Erkenntnisse

BFH-Beschluß vom 16.3.1994, I B 186/93.

BFH-Urteil vom 28.06.2023, I R 43/20.

BFH-Urteil vom 01.06.2022, I R 32/19.

BFH-Urteil vom 30.09.2020 I R 37/17.

BFH-Urteil vom 10.06.2015, I R 79/13.

BFH-Urteil vom 11.11.2009, I R 15/09.

Erkenntnis des BFG vom 09.11.2017, RV/7101451/2014.

Erkenntnis des BFG vom 13.01.2022, RV/5100772/2019.

EuGH-Urteil C-27/23 vom 16.05.2024.

EuGH-Urteil C-279/93 vom 14.02.1995.

UFS 20.7.2011, RV/0941-I/10, TAXguide 2011/35/2079.

UFS 11.6.07, RV/0545-I/06.

VfGH 17.06.2021, G 223/2020.

VwGH 21.6.2023, Ro 2021/1570036.

VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0001.

VwGH 31. 1. 2018, Ra 2017/15/0038.

VwGH 14.4.1972, 457/71.

8.5 Auskünfte, Erlässe und Richtlinien

Bundesministerium der Finanzen, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes 2023/1175923; BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023).

EAS-Auskunft des BMF vom 22.04.2024, Anwendung der Grenzgängerregelung gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland bei gleichzeitiger Tätigkeit für mehrere Arbeitgeber, 2024-0.293.368, EAS 3450.

EAS-Auskunft des BMF vom 20.10.2010, Grenzgänger mit bloßem Grenzzonen-Zweitwohnsitz, BMF-010221/2854-IV/4/2010, EAS 3184.

Erlass des BMF vom 04.11.2020, Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland betreffend Arbeitnehmer und im öffentlichen Dienst Beschäftigte im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung iZm der COVID-19-Pandemie, 2020-0.695.407.

Erlass des BMF vom 15.04.2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24.08.2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Arbeitnehmern im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung, 2020-0.239.636.

Erlass des BMF vom 17.06.2022, 3. Wartung der Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie, 2022-0.433.029.

Erlass des BMF vom 18.11.1991, Auslegung der 183-Tage-Klausel in Doppelbesteuerungsabkommen; Fristenberechnung, 04 0610/169-IV/4/91.

Erlass des BMF vom 22.12.2023, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Artikel 15 Absatz 6 und Artikel 19 Absatz 1a des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, 2023-0.913.349.

Erlass des BMF vom 22.12.2023, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten gemäß dem deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. August 2000, 2023-0.913.379.

Erlass des BMF vom 30.03.2022, Auslaufen der Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland iZm der COVID-19-Pandemie, 2022-0.232.980.

Erlass des BMF vom 30.04.2019, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 68/2019.

Erläuterungen 59/11 zum DBA Österreich - Deutschland, betreffend BGBl III Nr. 12/2024.

EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000.

LStR 2002, Lohnsteuerrichtlinien 2002.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes, BGBl II Nr. 276/2013.

Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung vom 20. Dezember 2010 (BGBl. I S. 2187), die zuletzt durch Artikel 10 der Verordnung vom 25. Juni 2020 (BGBl. I S. 1495) geändert worden ist.

8.6 Doppelbesteuerungsabkommen und OECD-Musterabkommen

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizer Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll BGBl III 2002/182.

OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (2017).

Protokoll zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Abänderung des am 24. August 2000 in Berlin unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen BGBl III 2012/32.

Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung - KonsVerCHEV).

8.7 Sonstige Internetveröffentlichungen

European Parliament: 05/1997, Die Grenzgänger in der Europäischen Union, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_de.htm (Stand 20.06.2025).

Steuerliche Behandlung von Arbeitslohn bei Vorliegen eines DBA, Hauf Onlineredaktion, 25.11.2024, https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/dba-steuerliche-behandlung-des-arbeitslohns/ausnahme-grenzgaengerregelungen_164_619558.html (Stand 20.06.2025).

9 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1, Übersicht über die historische Entwicklung des DBA zwischen Österreich und Deutschland	12
Tabelle 2, Hauptwohnsitz im österreichischen und deutschen Steuerrecht	19
Tabelle 3, Zusammenfassung der Pflichten und Nachweise für Grenzgängerinnen und Grenzgänger	49

Zusammenfassung

Einleitend wird in dieser Master Thesis ein Überblick über die Systematische Einordnung der Grenzgängerregelung im nationalen Steuerrecht sowie im internationalen Steuerrecht gegeben. Die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Arbeitsweisen wie unter anderem Homeoffice und Telearbeit haben Veränderungen im internationalen Steuerrecht nach sich gezogen, insbesondere im Hinblick auf die Grenzgängerregelung. Die im Jahr 2023 beschlossenen Änderungen zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland modernisieren die Sichtweise auf die Grenzgängerregelung.

Nach Änderung von Artikel 15 Abs 6 entfällt die tägliche Rückkehr als relevanter Faktor. Maßgeblich ist, dass der Hauptwohnsitz in der Nähe der Grenze und die Tätigkeit üblicherweise in der Grenzzone ausgeübt wird. Mit dem Begriff „in der Nähe der Grenze“ sind Gemeinden gemeint, die ganz oder teilweise innerhalb von 30 km beiderseits der Grenze liegen.

Neu aufgenommen in das Abkommen wurde ebenfalls eine eigene Grenzgängerregelung für den öffentlichen Dienst. Wenn der Hauptwohnsitz in Grenznähe liegt, die übliche Erbringung der Tätigkeit ebenfalls in Grenznähe erfolgt und eine Eingliederung in eine Dienststelle in der Grenzzone vorhanden ist, dann liegt das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Kasernenstaat. Das Arbeiten im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat innerhalb der Grenzzone ist unschädlich, solange die 45-Tage-Regel und die 20-Prozent-Grenze nicht überschritten werden.

Die abgeänderte Grenzgängerregelung bringt administrativ spürbare Erleichterungen. Obwohl Österreich und Deutschland die Grenzgängerregelung eher streng sehen, wurde in diesem Fall aber die Grenzgängerregelung in Bezug auf Homeoffice gelockert.

Die Master Thesis analysiert ebenfalls das Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz und vergleicht dieses mit der neu überarbeiteten Regelung zwischen Österreich und Deutschland. Die Analyse hebt wesentliche Unterschiede in Bezug auf Anwendungsbereiche, Definitionen, steuerliche Auswirkungen und Verwaltungspraxis hervor. Besonderes Augenmerk wird auf die Homeoffice-Regelungen und ihre Auswirkungen auf die Besteuerungsrechte gelegt.

Abschließend wird in dieser Master Thesis die sachliche Rechtfertigung der Grenzgängerregelung im Doppelbesteuerungsabkommen erörtert.

Abstract

The Master Thesis opens with an overview of the relevant national and international frameworks, setting the legal context. The analysis then turns to a closer view of the new legal framework, clarifying its scope, thresholds, and practical implications. The 2023 amendment to the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion between Austria and Germany modernizes the view on cross-border commuting regarding taxation to reflect home-office and telework after COVID-19. The change is implemented to deliver administrative simplicity and legal certainty.

Under the revised Article 15 Abs 6, the former requirement of daily return is no longer relevant. Eligibility now hinges on a principal residence “near the border” and employment “usually” performed in the border zone. “Near the border” refers to municipalities whose territory lies wholly or partly within 30 kilometres on either side of the border. “Usually” is operationalized by a hard cap of 45 working days and in addition, a 20% threshold spent outside the zone; home-office days within the zone are not relevant.

One of the main reasons was the interpretive fragility of the old rule (daily return plus 45 “harmful” days). A new Article has been created to introduce a cross-border commute-rule for public-sector employees. If the main residence and usual services are in the border area and the employee is integrated into a border-zone service unit with a workplace there, the paying state retains exclusive taxing rights. The 45-day and the 20% limits and home-office neutrality in the zone likewise apply. Overall, the reform reduces uncertainty and eases compliance.

While Austria and Germany have traditionally used cross-border commute clauses restrictively, this change deliberately loosens the regime to accommodate home-office patterns.

The paper also analyses the German and Switzerland Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion and compares it with the newly revised regime between Austria and Germany. The analysis highlights key differences in scope, thresholds, and administrative practice. Particular attention is paid to home-office rules and their impact on taxing rights.

In conclusion, the justification for the cross-border commuter in the Convention for the Avoidance of Double Taxation will be discussed in this Master Thesis.