
Dr. Marc Enz

Grenzgängerregelungen



Stämpfli Verlag AG Bern · 2012

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	XXI
Erlasse- und Materialienverzeichnis	XLV
Abkürzungsverzeichnis	L
Einleitung	1
I. Thema und Zielsetzung	1
II. Aufbau der Arbeit	2

Erster Teil:

Grundlagen

§ 1 Allgemeines	5
I. Begriffsbestimmung des Grenzgängers	5
1. Schwierigkeit der Begriffsbestimmung	5
2. Allgemeine Nominaldefinition	5
a) Einleitung	5
b) Merkmale der allgemeinen Nominaldefinition	6
aa) Persönliches Merkmal	6
bb) Zeitliches Merkmal	6
cc) Geografisches Merkmal	7
dd) Tätigkeitsbeschreibendes Merkmal	7
ee) Politisches Merkmal	8
c) Ergebnis	8
3. Steuerrechtliche Nominaldefinition	8
a) Einleitung	8
b) Merkmale der steuerrechtlichen Nominaldefinition	9
aa) Eingeschränktes zeitliches Merkmal	9
bb) Eingeschränktes geografisches Merkmal	10
cc) Eingeschränktes tätigkeitsbeschreibendes Merkmal	11
c) Ergebnis	12
II. Ausgangslage	13
1. Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung	13
2. Berücksichtigung der steuersubjekt- und steuerobjektbezogenen Verhältnisse	14
III. Wirtschaftliche Bedeutung	16

§ 2 Aussensteuerrecht	17
I. Vorbemerkungen	17
II. Anknüpfungspunkte bei der Einkommensbesteuerung	18
III. Steuerpflichtbegründendes Aussensteuerrecht	19
1. Allgemeines	19
2. Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht	19
a) Überblick	19
b) Steuerrechtlicher Wohnsitz	20
c) Steuerrechtlicher Aufenthalt	22
d) Grenzgänger	23
3. Begründung der beschränkten Steuerpflicht	24
a) Überblick	24
b) Erwerbstätigkeit in der Schweiz	24
IV. Steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht	25
1. Vorbemerkungen	25
2. Umfang der subjektiven Steuerpflicht	26
a) Vorbemerkung	26
b) Unbeschränkte Steuerpflicht	26
c) Beschränkte Steuerpflicht	26
3. Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	27
V. Quellensteuer	28
1. Überblick	28
2. Vor- und Nachteile Quellenbesteuerung	29
a) Vorteile	29
b) Nachteile	30
c) Fazit	30
3. Ausländische Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	30
4. Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	31
§ 3 Auslegungsgrundsätze und Abkommensberechtigung	33
I. Auslegungsgrundsätze	33
1. Vorbemerkungen	33
2. Völkerrechtliche Auslegungsregeln	33
a) Allgemeiner Inhalt und Anwendungsbereich	33
b) Allgemeine Auslegungsregel gemäss Art. 31 WÜRV	34
aa) Wortlaut	34
bb) Gegenstand und Zweck	35
cc) Treu und Glauben	35
dd) Zusammenhang	36
c) Ergänzende Auslegungsmittel gemäss Art. 32 WÜRV	37
d) Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen gemäss Art. 33 WÜRV	38
3. DBA-rechtliche Vorgaben	38

4.	Entscheidungsharmonie	41
5.	Auslegungsvereinbarungen	42
	a) Ausgangslage	42
	b) Rechtsnatur	43
	c) Völkerrechtliche Verbindlichkeit	43
	aa) Rechtsbindungswille	43
	bb) Gültigkeit bei Kompetenzüberschreitung	44
	cc) Publikationsanforderung	45
	d) Innerstaatliche Bindungswirkung	46
	e) Zulässiger Inhalt	47
	f) Zusammenfassung	48
	g) Verhältnis Deutschland-Schweiz	49
II.	Abkommensberechtigung	51
	1. Vorbemerkungen	51
	2. Persönlicher Geltungsbereich und Ansässigkeit	52
	a) Umschreibung des persönlichen Geltungsbereichs	52
	b) Ansässigkeit	52
	c) Doppelte Ansässigkeit von natürlichen Personen	53
	3. Sachlicher Geltungsbereich	54
§ 4	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	55
I.	Vorbemerkung	55
II.	Begriffsbestimmungen	55
	1. Unselbständige Arbeit	55
	2. Ort der Arbeitsausübung	58
	3. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	58
	4. Arbeitgeber	60
III.	Zuweisung der Besteuerungsrechte im internationalen Steuerrecht	62
	1. Regel: Wohnsitzprinzip	62
	2. Ausnahme: Arbeitsortsprinzip	62
	3. Rückausnahme: Die 183-Tage-Regelung	63
IV.	Sonderregelungen	64
V.	Grenzgängerregelungen	64
	1. Weitere Durchbrechung des Arbeitsortsprinzips	64
	2. Verhältnis zur Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	64
VI.	Zuweisung der Besteuerungsrechte im interkantonalen Steuerrecht	65
§ 5	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	67
I.	Vorbemerkungen	67
II.	Verhältnis zwischen Verteilungsnormen und Methoden- artikel	67
III.	Freistellungsmethode	68
	1. Wirkungsweise	68
	2. Besondere Voraussetzungen für die Freistellung	69

3. Freistellung mit Progressionsvorbehalt	69
IV. Anrechnungsmethode	70
1. Wirkungsweise	70
2. Anrechenbare Steuern	70
V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz als Ansässigkeitsstaat	71

Zweiter Teil:

Grenzgängerregelungen mit den Nachbarstaaten

§ 6 Allgemeines	73
I. Einleitende Bemerkungen	73
II. Interessensphären	75
1. Interessen der Grenzgänger	75
2. Interessen des Ansässigkeits- und Arbeitsortsstaat . .	76
3. Fazit	76
III. Zweck von Grenzgängerregelungen	77
§ 7 Deutschland	79
I. Entstehungsgeschichte	79
1. DBA-DE vom 24. März 1923	79
2. DBA-DE vom 15. Juli 1931/20. März 1959	79
3. DBA-DE vom 11. August 1971	79
4. Revisionsprotokoll vom 21. Dezember 1992	81
II. Grenzgängerbegriff	82
1. Allgemeines	82
2. Ansässigkeit in einem Vertragsstaat	83
a) Grundzüge	83
b) Überdachende Besteuerung bei doppelter Ansäs- sigkeit	84
c) Nachlaufende Besteuerung	84
3. Arbeitsort im anderen Vertragsstaat	85
4. Regelmässige Rückkehr an den Wohnsitz	85
a) Allgemeines	85
b) Nichtrückkehr/60-Tage-Grenze	87
III. Sonderproblem Nichtrückkehrtage	88
1. Allgemeines	88
a) Unzumutbarkeit der Rückkehr	89
b) Zumutbarkeit der Rückkehr	91
2. Zählweise von Nichtrückkehrtagen	92
a) Vorbemerkungen	92
b) Berücksichtigung von Nichtrückkehrtagen bei Dienstreisen	92
aa) BFH-Urteil I R 15/09 vom 11. November 2009	92

aaa)	Sachverhalt	92
bbb)	Entscheidungsgründe	93
(1)	Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten	93
(2)	Mehrtägige Dienstreisen im Ansässigkeitsstaat	94
(3)	Rückreisetape von einer mehrtägigen Dienstreise in einen Drittstaat	95
(4)	Wochenend- und Feiertage während Dienstreisen	96
bb)	BFH-Urteil I R 84/08 vom 11. November 2009	97
aaa)	Sachverhalt	97
bbb)	Entscheidungsgründe	97
(1)	Krankheitstage auf Dienstreisen	97
(2)	Höhere Gewalt auf Dienstreisen	98
cc)	BFH-Urteil I R 50/08 vom 11. November 2009	98
aaa)	Sachverhalt	98
bbb)	Entscheidungsgründe	98
c)	Rufbereitschaft und Bereitschaftsdienst	99
3.	Würdigung der BFH-Rechtsprechung	101
4.	Relevanz der deutschen Rechtsprechung für schweizerische Gerichte und Behörden	104
5.	Kürzung der 60-Tage-Grenze	105
a)	Stundenweise und tageweise Teilzeitbeschäftigte	105
b)	Unterjähriger Arbeitgeberwechsel	105
6.	Nachweis der Nichtrückkehrtage	108
7.	Voraussichtliche Nichtrückkehr	108
IV.	Abgrenzung zu anderen Abkommensregelungen	108
1.	Unselbständige Arbeit	108
2.	Künstler, Musiker, Sportler und Artisten	109
3.	Grenzgänger im öffentlichen Dienst / Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen	109
4.	Ruhegehälter von privaten Arbeitgebern	110
5.	Leitende Angestellte	110
V.	Zuweisung der Besteuerungsrechte	110
VI.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	112
1.	Grundsätzliches	112
2.	Im Ansässigkeitsstaat Deutschland	112
3.	Im Ansässigkeitsstaat Schweiz	113
§ 8	Österreich	115
I.	Entstehungsgeschichte	115
1.	DBA-AT vom 24. Oktober 1927	115
2.	DBA-AT vom 12. November 1953	115
3.	DBA-AT vom 30. Januar 1974	116
4.	Revisionsprotokoll vom 18. Januar 1994	116
II.	Revisionsprotokoll vom 21. März 2006	117

1.	Begründung	117
2.	Steuerrechtliche Auswirkungen	118
3.	Inkrafttreten	119
III.	Grenzgängerbegriff	119
IV.	Zuweisung der Besteuerungsrechte	120
1.	Privatrechtlich Angestellte	120
2.	Öffentlicher Dienst	120
V.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	121
1.	Grundsätzliches	121
2.	Im Ansässigkeitsstaat Österreich	121
3.	Im Ansässigkeitsstaat Schweiz	121
§ 9	Frankreich	123
I.	Entstehungsgeschichte	123
II.	Grenzgängerbegriff	124
III.	Zuweisung der Besteuerungsrechte	127
1.	Vereinbarung der acht Grenzkantone	127
2.	Vereinbarung zwischen Frankreich und Genf	130
3.	Übrige Kantone	130
IV.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	130
1.	In den acht Grenzkantonen	130
2.	In Genf und in den übrigen Kantonen	130
a)	Ansässigkeit in Genf und in den übrigen Kantonen	131
b)	Im Ansässigkeitsstaat Frankreich	131
§ 10	Italien	133
I.	Entstehungsgeschichte	133
II.	Neuverhandlungen	134
III.	Grenzgängerbegriff	135
IV.	Zuweisung der Besteuerungsrechte	136
1.	Art. 15 Abs. 4 DBA-IT	136
2.	Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien	137
V.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	138
1.	Grundsätzliches	138
2.	Im Ansässigkeitsstaat Italien	138
3.	Im Ansässigkeitsstaat Schweiz	139
§ 11	Fürstentum Liechtenstein	141
I.	Entstehungsgeschichte	141
1.	Vereinbarungen des Kantons Graubünden vom 26. August/9. Oktober 1925 und vom Kanton St. Gallen vom 20. Juni 1959	141
2.	DBA-LI vom 22. Juni 1995	141
II.	Grenzgängerbegriff	142
III.	Zuweisung der Besteuerungsrechte	143
1.	Privatrechtlich unselbständig erwerbstätige Grenz- gänger	143
2.	Grenzgänger im öffentlichen Dienst	144

IV.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung . . .	145
§ 12	Zusammenfassung und Würdigung	147
I.	Voraussetzungen für die Grenzgängereigenschaft	147
	1. Erfasste Einkünfte	147
	2. Ansässigkeit in einem und Arbeitsort im anderen Vertragsstaat	147
	3. Erwerbstätigkeit im Arbeitsortsstaat	148
	4. Regelmässige Grenzüberschreitung	148
	5. Nichtrückkehrtage	149
	6. Fazit	149
II.	Zuweisung der Besteuerungsrechte und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	150
	1. Vorbemerkungen	150
	2. Ausgleichszahlung	150
	3. Überblick	151
	4. Fazit	153

Dritter Teil:

Vereinbarkeit der Grenzängerregelungen mit dem FZA und dem europäischen Unionsrecht

§ 13	Inhalt und rechtliche Tragweite der Arbeitnehmer- freizügigkeit gemäss FZA	155
I.	Vorbemerkungen	155
II.	Allgemeines zum FZA	155
	1. Inkrafttreten, Vertragsparteien und Rechtsnatur . . .	155
	2. Exkurs: EFTA-Übereinkommen	156
	3. Ziel und Zweck	156
	4. Geltungsbereich	157
	a) Persönlicher Geltungsbereich – Grenzänger als Freizügigkeitsberechtigte	157
	5. Sachlicher Geltungsbereich – Freizügigkeitsrechte . .	159
	a) Allgemein	159
	b) Diskriminierungsverbot für Arbeitnehmer	160
III.	Parallelität der Rechtslage	161
IV.	Übernahme der EuGH-Rechtsprechung	162
	1. Vorbemerkungen	162
	2. Auslegungsgrundsätze des FZA	162
	3. EuGH-Rechtsprechung vor Unterzeichnung des FZA	163
	4. EuGH-Rechtsprechung nach Unterzeichnung des FZA	164
	5. Kompetenzen des Gemischten Ausschusses	166
	6. Rechtsprechung des Bundesgerichts	166
	7. Rechtsprechung des EuGH	168

V.	Zusammenfassung	169
VI.	Fazit	169
§ 14 Einfluss des Unionsrechts auf die Grenzgängerbesteuerung 171		
I.	Unionsrechtliche Rahmenbedingungen im Bereich der direkten Steuern	171
	1. Vorbemerkungen	171
	2. Fehlen einer Harmonisierungsbestimmung	171
	3. Harmonisierungsbemühungen im europäischen Sekundärrecht	173
	a) Richtlinienentwurf von 1979	173
	b) Verordnungsentwurf von 1989	174
	c) Empfehlung 94/79/EG der Kommission	175
	d) Bericht von 1998	176
	e) Zwischenfazit	176
	4. Koordinierung über soft law	176
	5. Fazit	177
II.	EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten	177
	1. Harmonisierung durch den EuGH	177
	2. Relevanz der Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern	178
	3. Relevante unionsrechtliche Rechtsvorschriften für die Grenzgängerbesteuerung	179
	4. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot im Unionsrecht	180
	a) Direkte und indirekte Diskriminierung	180
	b) Beschränkungsverbot	181
	5. Prüfung einer Grundfreiheitenverletzung durch den EuGH	182
	6. Europarechtskonformität der Grenzgängerregelungen	183
	a) Einwirkung der Grundfreiheiten auf die Verteilungsnormen	183
	b) Einwirkungen der Grundfreiheiten auf die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	185
	c) Fazit	186
III.	Berücksichtigung der steuersubjekt- und steuerobjektbezogenen Verhältnisse	186
	1. EuGH-Judikatur	186
	a) Schumacker-Urteil	186
	b) Folgeurteile	189
	2. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	191
	3. Berücksichtigung der Schumacker-Rechtsprechung und der Folgeurteile in der Schweiz	194
	4. Fazit	194
§ 15 Implikationen des FZA und des Unionsrechts für die Quellenbesteuerung von Grenzgängern 197		

I.	Verhältnis der Diskriminierungsverbote zueinander	197
II.	Unterschiede in der Behandlung von ordentlich und an der Quelle besteuert wirtschaftlich zugehöriger Arbeitnehmer	199
	1. Steuerveranlagung, Fälligkeit und Verzugszinspflicht	199
	2. Steuerobjekt	200
	3. Bemessungsperiode	201
	4. Steuermass	202
	5. Rasche Verwirkung der Ansprüche und ungenügende Information	203
	6. Zwischenfazit	203
III.	Vereinbarkeit der Ungleichbehandlung von Grenzgängern mit dem Gleichbehandlungsgebot des FZA	204
	1. Eröffnung des Anwendungsbereichs der Arbeitnehmerfreizügigkeit	204
	2. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot im FZA	204
	a) Direkte und indirekte Diskriminierung	204
	b) Beschränkungsverbot	205
	c) Exkurs: Inländerdiskriminierung	206
	3. Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit	206
	4. Rechtfertigungsgründe und Vorbehalte gemäss FZA	207
	a) Allgemeines	207
	b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	208
	c) Vorbehalte gemäss Art. 21 FZA	210
	aa) Art. 21 Abs. 1 FZA	210
	aaa) Verhältnis des FZA zu den Verteilungsnormen der DBA	210
	bbb) Verhältnis der FZA- zu den DBA-Diskriminierungsverboten	211
	ccc) Unberührtheitsklausel	212
	ddd) Bedeutung und Tragweite des Vorbehalts für die DBA-rechtliche Begriffsbestimmung des Grenzgängers	213
	bb) Art. 21 Abs. 2 FZA	214
	aaa) Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften	215
	bbb) Vergleichbarkeit von Gebietsansässigen mit Gebietsfremden	216
	cc) Art. 21 Abs. 3 FZA	217
	d) Verhältnismässigkeitsgrundsatz als Schranken-Schranke	219
	5. Ergebnis	219
IV.	Gerichtspraxis	222
	1. Vorbemerkungen	222
	2. BGE 136 II 241	223
	a) Sachverhalt	223
	b) Urteilsspruch	224

c) Erwägungen zur Kompatibilität der Quellenbesteuerung	224
d) Würdigung	226
§ 16 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	231
I. Zusammenfassung	231
II. Schlussfolgerungen	232
1. Auswirkungen der Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung auf das nationale Steuerrecht	232
2. Würdigung der Schumacker-Doktrin	234
3. Europakompatible Alternative zur Schumacker-Doktrin	237
a) Anteilige bzw. fraktionierte Besteuerung	237
b) Progressionsvorbehalt im Quellenstaat	241
c) Interkantonale Steuerauscheidung als Vorbild für Schweizer Regelung	241
aa) Vorbemerkungen	241
bb) Gewinnungskosten	242
cc) Allgemeine Abzüge und Sozialabzüge	242
d) Fazit	243
4. Eurokompatible Steuerordnung für Grenzgänger in der Schweiz	243
a) Vorbemerkungen	243
b) Abschaffung der Quellenbesteuerung für Grenzgänger	244
c) Quellenbesteuerung für alle unselbständig Erwerbstätigen	244
d) Abänderung des geltenden Quellensteuersystems	246
e) Fazit	247

Vierter Teil:

Schlussbetrachtung

§ 17 Würdigung	249
I. Vorbemerkung	249
II. Verankerung im OECD-MA- und UN-MA-Kommentar	250
III. Ideale Grenzgängerregelung für die Schweiz	250
1. Vorbemerkung	250
2. Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	250
3. Besteuerung im Arbeitsortsstaat	252
4. Aufteilung zwischen Ansässigkeits- und Arbeitsortsstaat	252
5. Würdigung	253
6. Fazit	254
IV. Abschaffung der Grenzgängerregelungen	254

Sachregister	257
------------------------	-----