

ABKOMMENSRECHT

Dienstreisen im Geflecht der DBA-Grenzgängerregelungen – Teil 3: DBA-Österreich

von Dr. Dino Höppner, StB / Philip Poerschke, M.Sc., Frankfurt (Oder)

| Die Beitragsreihe untersucht die wesentlichen Unterschiede der einzelnen Grenzgängerregelungen, geht auf Übereinstimmungen und Abweichungen bei der Behandlung von Dienstreisetagen ein und betrachtet die Auswirkungen der Änderungsprotokolle zum DBA-Schweiz und DBA-Österreich. Die ersten beiden Teile befassten sich mit dem DBA-Schweiz und dem DBA-Frankreich (PIStB 24, 7 und 39). Der letzte Teil behandelt das DBA-Österreich, die Folgen des jüngsten Änderungsprotokolls vom 21.8.23 sowie die neue Konsultationsvereinbarung vom 20.12.23 zur Grenzgängerregelung. |



ARCHIV

Ausgabe 1 u. 2 | 2024

Seite 7 u. 39

1. Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich

■ Beispiel

Dieter wohnt in Deutschland und ist bei einem in Österreich in Grenznähe ansässigen Arbeitgeber beschäftigt. Von seinem Wohnsitz in der Nähe der Grenze zu Österreich pendelt er regelmäßig zum Arbeitsort und zurück. Als Teamleiter im Vertrieb ist Dieter nicht nur im Büro seines Arbeitgebers in Österreich tätig, sondern gelegentlich auch bei Kunden vor Ort. Im VZ 2023 besucht er an 20 einzelnen Tagen Kunden in Deutschland und an 15 einzelnen Tagen Kunden in Österreich. Darüber hinaus ist er für zehn Tage auf Dienstreise in Polen (Hinreise am Montag und Rückreise am Mittwoch der Folgeweche). Die Wochenendtage in Polen nutzt Dieter, um liegen gebliebene E-Mails zu bearbeiten und sich mit Kunden zum Essen zu treffen. Darüber hinaus arbeitet er an 35 Tagen von zu Hause aus. Arbeitsvertraglich ist eine fünftägige Arbeitswoche an Werktagen vereinbart. Eine Überstundenregelung besteht nicht.

Wohnsitz in Deutschland, regelmäßige Tätigkeit in Österreich

Dieter ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 AO) und in Österreich mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit beschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu, jedoch darf auch Österreich den Arbeitslohn besteuern, soweit Dieter den Arbeitslohn für die dort ausgeübte Tätigkeit erhält (Arbeitsortprinzip, Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich). Dieser Grundsatz wird jedoch bei Vorliegen der Grenzgängereigenschaft nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich durchbrochen, sodass das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) zusteht (Art. 21 Abs. 1 DBA-Österreich).

Grenzgängerregelung im DBA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu

Die Grenzgängereigenschaft liegt vor, wenn der Steuerpflichtige

- in einem Staat in der Nähe der Grenze seinen Wohnsitz hat und
- im anderen Staat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und
- täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückkehrt.

Beachten Sie | Als „in der Nähe der Grenze“ ist eine Zone von jeweils 30 km beiderseits der Grenze definiert (Ziffer 8 Protokoll DBA-Österreich).

Die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft sind bei Dieter erfüllt, weshalb Deutschland das vollumfängliche Besteuerungsrecht zusteht. Entfällt die Grenzgängereigenschaft jedoch aufgrund von Nichtrückkehrtagen, erfolgt eine Aufteilung nach den Grundsätzen des Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich.

Beachten Sie | In Polen ist Dieter beschränkt steuerpflichtig. Für den Arbeitslohn, der auf die Dienstreisetage nach Polen entfällt, steht Deutschland nach dem DBA zwischen Deutschland und Polen über die 183-Tage-Regel das Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Polen). Im Verhältnis zu Österreich steht das Besteuerungsrecht für diesen Vergütungsteil stets Deutschland zu: Entweder mangels Arbeitsausübung in Österreich (Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich) oder vorrangig über die Grenzgängerregelung, wenn diese einschlägig ist (Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich).

2. Begriff der Nichtrückkehrtage i. S. d. DBA-Österreich

Der Wortlaut der Grenzgängerregelung im DBA-Österreich verlangt eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz. Damit kann aber nur eine arbeitstägliche Rückkehr gemeint sein (vgl. Wassermeyer, SWI 15, 522; Höppner/Steinhaus, SWI 20, 162; Stefaner, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 DBA-Österreich, 147. Erg.-Lfg., Rn. 19). Eine konkrete Schwelle von Nichtrückkehrtagen, bei deren Überschreiten die Grenzgängereigenschaft verloren geht (wie im DBA-Schweiz), findet sich im DBA-Österreich nicht. Bei enger Auslegung des Wortlauts wäre daher die Grenzgängereigenschaft bereits bei Vorliegen eines Nichtrückkehrtages zu verneinen (anders DBA-Frankreich „in der Regel“ und DBA-Schweiz „regelmäßig“).

Nach der Konsultationsvereinbarung vom 26.11.21 (i. F. KonsVerAT 2021) soll die Grenzgängereigenschaft jedoch nicht verloren gehen, wenn der Arbeitnehmer an höchstens 45 Arbeitstagen nicht an den Wohnsitz zurückkehrt (vgl. Anlage 1, Nr. 6 Buchst. a) KonsVerAT 2021, BMF 26.11.21, IV B 3, S 1301-AUT/19/10006 :003, BStBl I 21, 2456). Dieser Schwellenwert entspricht der Regelung in der KonsVerFRAV für das DBA-Frankreich, die der BFH bereits bestätigt hat (vgl. BFH 11.11.09, I R 84/08, BStBl II 10, 390, Rn. 15).

Im Gegensatz zu den beiden anderen DBA enthält die KonsVerAT 2021 keine Definition der Arbeitstage. Stattdessen sind bestimmte Tage explizit aus der Berechnung für die Nichtrückkehrtage ausgenommen. Dies sind Krankheits- und Urlaubstage sowie Tage der Elternzeit (vgl. Anlage 1, Nr. 8 KonsVerAT 2021).

PRAXISTIPP | Analog zur KonsVerFRAV ist die Schwelle der Nichtrückkehrtage auf 20 % der gesamten Arbeitstage i. R. des Arbeitsverhältnisses, höchstens jedoch auf 45 Tage, begrenzt, wenn der Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist (vgl. Anlage 1, Nr. 6 Buchst. b) KonsVerAT).

Dienstreise nach Polen: Besteuerungsrecht steht Deutschland zu

DBA-Österreich verlangt arbeitstägliche Rückkehr

KonsVerAT lässt 45 Arbeitstage ohne Rückkehr an den Wohnsitz zu

Krankheits-, Urlaubstage und Tage der Elternzeit sind ausgenommen

Ein Nichtrückkehrtag liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich vor (vgl. Anlage 1, Nr. 6 und 7 KonsVerAT), wenn der Grenzgänger

- nicht an den Wohnsitz zurückkehrt oder
- seine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat, im anderen Staat außerhalb der Grenzzone oder in Drittstaaten ausübt.

Die Nichtrückkehr muss beruflich veranlasst sein, um als Nichtrückkehrtag zu gelten, auch wenn dies im DBA-Österreich nicht ausdrücklich bestimmt ist (vgl. Wassermeyer, SWI 15, 525; Wassermeyer/Schwenke in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 OECD-MA, Rn. 170). Die Nichtrückkehr aus privaten Gründen ist somit – wie nach den DBA mit Frankreich und der Schweiz – unschädlich (zum DBA-Frankreich vgl. BFH 10.12.01, I B 94/01, BFH/NV 02, 479).

Bei einer Arbeitsausübung im Ansässigkeitsstaat, in einem Drittstaat oder auch außerhalb der Grenzzone im Tätigkeitsstaat soll ein Nichtrückkehrtag vorliegen, wenn sich der Grenzgänger an einem Arbeitstag überwiegend dort aufhält. Unter „überwiegend“ versteht die Finanzverwaltung mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit (vgl. Anlage 1, Nr. 7 KonsVerAT 2021). Umgekehrt liegt immer dann kein Nichtrückkehrtag vor, wenn der Grenzgänger an einem Arbeitstag mindestens 50 % seiner Arbeitszeit in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats erbringt.

Hinsichtlich der Tätigkeitsausübung am Wohnsitz führt die KonsVerAT 2021 explizit aus: „Auch Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze deshalb nicht passiert, weil er im Rahmen eines Teleworking-Programms des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, zu Hause seiner Arbeit nachzugehen (sog. Homeoffice), sind Tage der Nichtrückkehr“ (Anlage 1, Nr. 9 KonsVerAT 2021). Diese Auslegung steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH zum DBA-Frankreich. Danach kann es an einer Rückkehr nicht fehlen, wenn der Grenzgänger die ständige Wohnstätte überhaupt nicht verlässt (vgl. BFH 9.10.14, I R 34/13, BFH/NV 15, 167, Rn. 18). In der Literatur wird bezweifelt, dass die enge Auslegung der Finanzverwaltung durch den abweichenden Wortlaut des DBA-Österreich (tägliche Rückkehr) gedeckt ist und damit die Rechtsprechung zum DBA-Frankreich nicht übertragbar ist (vgl. Höppner/Steinhauser, SWI 20, 162 ff.; Lang, SWI 20, 339).

Für den Beispielsfall bedeutet dies, dass die 35 Homeoffice-Tage – anders als nach den DBA-Frankreich und DBA-Schweiz – nach Auffassung der Finanzverwaltung fälschlich als Nichtrückkehrtage gewertet werden. Wie es sich mit den Dienstreisetagen verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

3. Behandlung von Dienstreisen als Nichtrückkehrtage

3.1 Eintägige Dienstreise

Bei einer eintägigen Dienstreise fehlt es nicht an der Rückkehr des Grenzgängers. Für die Behandlung als Nichtrückkehrtag ist aufgrund der Auffassung der Finanzverwaltung im Wesentlichen zwischen einer räumlichen und einer zeitlichen Komponente zu unterscheiden.

Nichtrückkehr muss aus beruflichen Gründen resultieren

Überwiegend heißt mehr als 50 % der täglichen Arbeitszeit

Homeoffice-Tage als Nichtrückkehrtage fraglich

- **Räumliche Komponente:** Wenn die Dienstreise nur innerhalb der Grenzzone des anderen Vertragsstaats (Tätigkeitsstaat) erfolgt, liegt kein Nichtrückkehrtag vor. Denn der Grenzgänger verrichtet seine Arbeit nur innerhalb der Grenzzone. Demgegenüber liegt stets ein Nichtrückkehrtag vor, wenn die Dienstreise ganztätig in einem Drittstaat oder ganztätig außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats stattfindet.

Bei eintägigen Dienstreisen innerhalb des Ansässigkeitsstaats herrscht in der Literatur Uneinigkeit über die Behandlung als Nichtrückkehrtag. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind eintägige Dienstreisen als Tag der Nichtrückkehr zu werten, wenn der Grenzgänger am Dienstreisetag seine Tätigkeit nur im Ansässigkeitsstaat ausübt, und zwar unabhängig davon, ob dies innerhalb oder außerhalb der Grenzzone geschieht (vgl. Anlage 1, Nr. 7 KonsVerAT 2021). Diese Ansicht bejahen Teile der Literatur mit Verweis auf den fehlenden Grenzübertritt an solchen Arbeitstagen (vgl. Stefaner, in: Wassermeyer, DBA, Art. 15 DBA-Österreich, Rn. 17.). Andere Vertreter in der Literatur halten eine analoge Anwendung der BFH-Rechtsprechung zum DBA-Frankreich für geboten, wonach ein Nichtrückkehrtag nicht vorliegt, wenn der Grenzgänger seine Tätigkeit im Grenzgebiet (im DBA-Österreich: Grenzzone) des Ansässigkeitsstaats ausübt (vgl. Boureaux/Sendler/Rauert, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2019, Art. 15 OECD-MA, Rn. 148; wohl auch Reinold, in: GKGK, DBA, Art. 15 OECD-MA, Rn. 291).

- **Zeitliche Komponente:** Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt bei eintägigen Dienstreisen stets kein Nichtrückkehrtag vor, wenn der Grenzgänger mindestens die Hälfte des Arbeitstages innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats seine Arbeit ausübt (vgl. Anlage 1, Nr. 7 KonsVerAT 2021). Eine anschließende oder vorangehende Dienstreise in den Tätigkeitsstaat (außerhalb der Grenzzone), den Ansässigkeitsstaat oder in Drittstaaten ist dann unschädlich.

Das Erfordernis der Tätigkeitsausübung von mindestens 50 % der täglichen Arbeitszeit innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ist u. E. jedoch nicht durch den Wortlaut des Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich gedeckt, da es nur auf die Rückkehr und die Arbeitsausübung in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ankommt. Ob es sich bei der Arbeitsausübung um eine bestimmte Stundenzahl handeln muss, ist dem Abkommenstext nicht zu entnehmen. Vielmehr sind u. E. die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zum DBA-Frankreich entsprechend anzuwenden, wonach bereits eine kurzzeitige Tätigkeitsausübung in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ausreicht, um die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft hinsichtlich der Arbeitsausübung zu erfüllen (vgl. BFH 11.11.09, I R 84/08, BStBl II 10, 390, Rn. 19; so auch Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 2021, Art. 15 OECD-MA, Rn. 327).

Die 20 eintägigen Dienstreisen im Beispiel in Deutschland gelten daher nach rechtlich fragwürdiger Auffassung der Finanzverwaltung als Nichtrückkehrtage, wenn Dieter an diesen Tagen nicht vorher oder nachher mindestens die Hälfte seiner Arbeitszeit in der österreichischen Grenzzone tätig war. Dies gilt entsprechend für die 15 Dienstreisetage in Österreich.

Tätigkeit innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats entscheidend

Uneinigkeit bei eintägigen Dienstreisen im Ansässigkeitsstaat

50 % der Arbeitszeit in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats als Voraussetzung

Kurzzeitige Tätigkeit in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ausreichend?

MERKE | Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind eintägige Dienstreisen – anders als nach dem DBA-Frankreich und dem DBA-Schweiz – nur dann kein Nichtrückkehrtag, wenn der Grenzgänger an dem betreffenden Tag zu mindestens 50 % in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats tätig war. Eine Bestätigung dieser Voraussetzung, die im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zum DBA-Frankreich steht, durch die Finanzgerichtsbarkeit liegt bislang nicht vor.

3.2 Mehrtägige Dienstreise

Bei der Bewertung von mehrtägigen Dienstreisen ist es erforderlich, die Dienstreisetage einzeln zu betrachten:

- **Tage zwischen Hin- und Rückreisetag:** Die Arbeitstage zwischen Hin- und Rückreisetag sind mangels Rückkehr an den Wohnsitz grundsätzlich als Tage der Nichtrückkehr zu behandeln. Dabei ist es wie beim DBA-Frankreich und DBA-Schweiz unerheblich, wo der Grenzgänger an diesen Tagen arbeitet. Es fehlt an der Rückkehr zum Wohnsitz. Ausnahmen können sich jedoch bei Wochenend- und Feiertagen ergeben (s. 3.3).
- **Hinreisetag:** Am Hinreisetag liegt grundsätzlich keine Rückkehr zum Wohnsitz vor, sodass dieser Tag als Nichtrückkehrtag zu werten ist (Grundsatz). Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, ob die Dienstreise den Grenzgänger in den Ansässigkeitsstaat, in einen Drittstaat oder innerhalb bzw. außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats führt.

Eine Ausnahme gilt dann, wenn der Grenzgänger vor der Abreise eine berufsbedingte Pendelbewegung vollzieht, d. h., er fährt zunächst in den Tätigkeitsstaat und arbeitet dort in der Grenzzone, kehrt an den Wohnsitz zurück und tritt anschließend die Dienstreise an. So sind für diesen Arbeitstag die Voraussetzungen für die Grenzgängereigenschaft erfüllt und ein Nichtrückkehrtag ist abzulehnen. Diese Auffassung vertrat der BFH bereits zum DBA-Frankreich (vgl. BFH 11.11.09, I R 84/08, BStBl II 10, 390, Rn. 22). Dabei ist es u. E. unerheblich, wie viele Stunden der Grenzgänger an solchen Hinreisetagen vor der Abreise innerhalb der Grenzzone im anderen Vertragsstaat tätig ist. Die Finanzverwaltung wird jedoch auch hier einen Nichtrückkehrtag annehmen, wenn der Grenzgänger seine Arbeit trotz der Rückkehr zu weniger als 50 % der täglichen Arbeitszeit in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats verrichtet hat (vgl. Anlage 1, Nr. 7 KonsVerAT 2021).

- **Rückreisetag:** Für die Beurteilung des Rückreisetages ist zunächst zu unterscheiden, wohin die Dienstreise führt. Bei einer Dienstreise innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ist der Rückreisetag stets kein Nichtrückkehrtag. Denn für diesen Tag sind die Voraussetzungen der Grenzgängerregelung erfüllt.

Erfolgt die Rückreise aus einem anderen Gebiet, so gilt der Grundsatz, dass ein Nichtrückkehrtag vorliegt. Auch hier stellt die bloße Reisetätigkeit keine Arbeitsausübung dar, sodass auch dann ein Nichtrückkehrtag vorliegt, wenn der Grenzgänger nur an den Wohnsitz zurückkehrt, ohne seine Arbeit außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats ausgeübt zu haben (Ausnahme: Wochenend- und Feiertage, s. 3.3). Ein Nichtrückkehrtag ist wiederum

Mangels Rückkehr liegen Nichtrückkehrtage vor

Der Hinreisetag ist im Grundsatz ein Nichtrückkehrtag

Ausnahme bei berufsbedingter Pendelbewegung

Kein Nichtrückkehrtag bei Dienstreise in die Grenzzone des Tätigkeitsstaates

abzulehnen, wenn der Grenzgänger noch am Rückreisetag seine Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Vertragsstaats ausübt und anschließend an den Wohnsitz zurückkehrt. Unerheblich ist es, wenn der Grenzgänger nach der Dienstreise zunächst an den Wohnsitz zurückkehrt und sich dann an den Arbeitsort in der Grenzzone des anderen Vertragsstaats begibt. Auch hier wird die Finanzverwaltung solche Arbeitstage stets als Nichtrückkehrtage behandeln, an denen weniger als 50 % der täglichen Arbeitszeit in der Grenzzone des anderen Vertragsstaats gearbeitet wird.

Im vorliegenden Beispiel kann die zehntägige Dienstreise nach Polen grundsätzlich zu acht bis zehn Nichtrückkehrtagen führen. Insgesamt liegen zehn Nichtrückkehrtage vor, wenn Dieter an allen Tagen der Dienstreise ausschließlich in Polen arbeitet (nur außerhalb der Grenzzone Österreichs) oder an den Hin- und Rückreisetagen überhaupt nicht arbeitet (bloße Reisetätigkeit). Acht Nichtrückkehrtage können vorliegen, wenn Dieter am Hinreisetag vor der Abreise nach Polen eine berufsbedingte Pendelbewegung macht und am Rückreisetag nach der Rückkehr noch in der Grenzzone Österreichs arbeitet. In diesem Fall sind der Hin- und der Rückreisetag keine Nichtrückkehrtage. Zu beachten ist jedoch, dass die Tätigkeit zu mindestens 50 % der Arbeitszeit innerhalb der österreichischen Grenzzone ausgeübt werden muss. Neun Nichtrückkehrtage können vorliegen, wenn entweder nur der Hinreisetag oder nur der Rückreisetag als Nichtrückkehrtag zu behandeln ist.

MERKE | Bei mehrtägigen Dienstreisen gelten grundsätzlich alle Tage vor dem Rückreisetag als Nichtrückkehrtag. Dabei ist es unerheblich, ob die Dienstreise innerhalb oder außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats erfolgt. Ausnahmen können nur für den Hin- oder Rückreisetag bestehen. Bei diesen Tagen geht die Finanzverwaltung jedoch nur dann nicht von einem Nichtrückkehrtag aus, wenn die Arbeitsausübung innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats mindestens 50 % der täglichen Arbeitszeit ausmacht.

3.3 Behandlung von Wochenend- und Feiertagen

Nichtrückkehrtage i. S. d. DBA-Österreich können nur Arbeitstage sein. Auch wenn weder das DBA noch die KonsVerAT 2021 eine Definition der Arbeitstage enthalten, sind u. E. die Ausführungen zu den anderen DBA übertragbar: Arbeitstage sind jene Tage, an denen der Arbeitnehmer zur Tätigkeitsausübung vertraglich verpflichtet ist. Folglich stellen Wochenend- und Feiertage keine Arbeitstage dar und können somit grundsätzlich keine Nichtrückkehrtage sein. Wenn jedoch die Arbeitsleistung an Wochenend- und Feiertagen vertraglich vereinbart ist oder der Arbeitnehmer an diesen Tagen tatsächlich arbeitet, können auch Nichtrückkehrtage vorliegen (vgl. Reinold, in: GKKG, DBA, Art. 15 OECD-MA, Rn. 293).

Tritt der Arbeitnehmer eine eintägige Dienstreise an einem Wochenend- oder Feiertag an, gelten die oben für eintägige Dienstreisen dargestellten Grundsätze entsprechend. Es handelt sich stets um einen Nichtrückkehrtag, wenn die Arbeit außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats verrichtet wird. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Arbeitnehmer am selben Tag auch innerhalb der Grenzzone des anderen Vertragsstaats tätig wird. Hierbei ist jedoch die Auffassung

Im Grundsatz gelten alle Tage vor dem Rückreisetag als Nichtrückkehrtage

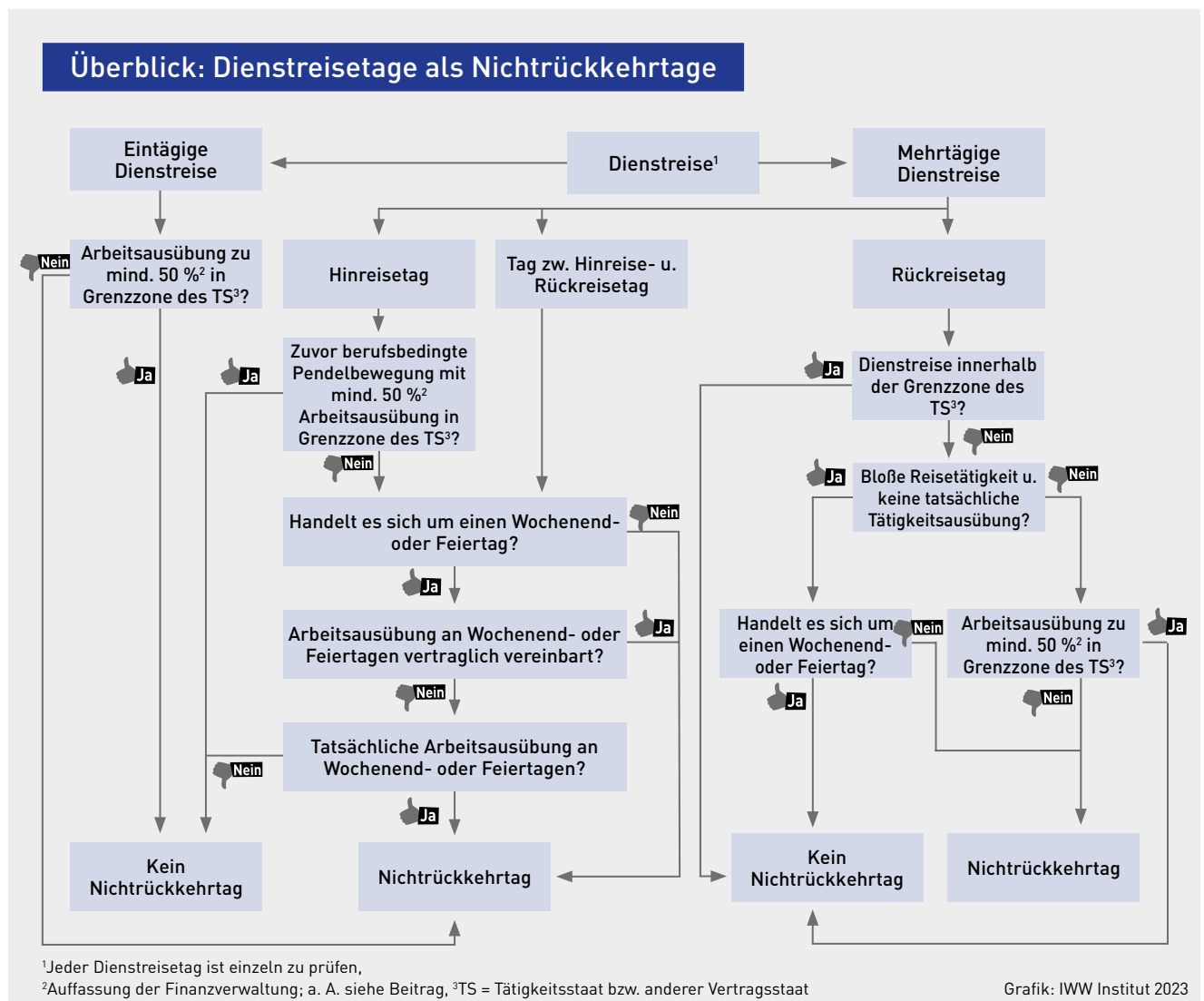
Arbeitsleistung muss vertraglich vereinbart oder tatsächlich ausgeübt worden sein

Grundsätze für eintägige Dienstreisen gelten entsprechend

der Finanzverwaltung zur Mindestgrenze von 50 % der täglichen Arbeitszeit zu beachten.

Gleiches gilt bei mehrtägigen Dienstreisen: Übt der Grenzgänger während der Dienstreise seine Arbeit an Wochenend- oder Feiertagen aus, liegt ein Nichtrückkehrtag vor. Ausnahmen können nur an den Hin- und Rückreisetagen vorliegen, wenn eine bloße Reisetätigkeit oder ein berufsbedingtes Pendeln bzw. eine Arbeitsausübung im anderen Vertragsstaat vorliegt (vgl. Boureaux/Sendler/Rauert, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2019, Art. 15 OECD-MA, Rn. 148).

Da Dieter an den Wochenendtagen während der Dienstreise in Polen tatsächlich außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats arbeitet und er an diesen Tagen auch nicht an den Wohnsitz zurückkehrt, handelt es sich – wie nach dem DBA-Frankreich – um Nichtrückkehrtage i. S. d. DBA-Österreich. Daneben stellen die eintägigen Dienstreisen in Deutschland (20 Tage) und Österreich (15 Tage) Nichtrückkehrtage dar, wenn diese an Wochenend- oder Feiertagen ausschließlich in Gebiete außerhalb der Grenzzone Österreichs führen.



4. Änderungsprotokoll zum DBA-Österreich v. 21.8.23

Durch das Änderungsprotokoll v. 21.8.23 werden neben verschiedenen Artikeln auch der Wortlaut der Grenzgängerregelung sowie die Protokollbestimmungen zu dieser Regelung geändert. Das Änderungsprotokoll tritt am Tag des Austauschs der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist grundsätzlich ab dem Folgejahr anzuwenden. Die Änderungen zur Grenzgängerregelung gelten aber bereits ab dem 1.1.24 (Art. X Nr. 2 Buchst. c) Änderungsprotokoll v. 21.8.23 DBA-Österreich). Ferner haben die Vertragsstaaten eine Konsultationsvereinbarung hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung abgeschlossen (i. F. KonsVerAT 2023, BMF 20.12.23, IV B 3 - S 1301-AUT/19/10006 :008, BStBl I 24, 29).

4.1 Neuformulierung der Grenzgängerregelung

Mit dem Änderungsprotokoll wird der Wortlaut der Grenzgängerregelung neu gefasst (Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich n. F.). Demnach dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen ungeachtet der Absätze 1 bis 3 nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden,

- wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person
- in diesem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und
- ihre unselbstständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt.

Beachten Sie | Als in der Nähe der Grenze gilt zwar weiterhin ein Korridor von 30 km beiderseits der Grenze. Es gilt jedoch kein starrer Radius von 30 km mehr, sondern jede Gemeinde, die ganz oder teilweise innerhalb von 30 km liegt, wird einbezogen (Ziff. 8 Protokoll DBA-Österreich n. F.). Eine Auflistung aller einbezogenen Gemeinden sind der KonsVerAT 2023 als Anlagen beigefügt.

4.2 Erfordernis des Hauptwohnsitzes in der Nähe der Grenze

Eine Änderung betrifft das Erfordernis eines Hauptwohnsitzes innerhalb der Grenzzone des Ansässigkeitsstaats. Folglich können Arbeitnehmer, die ihren Hauptwohnsitz in einem Vertragsstaat haben, im anderen Vertragsstaat innerhalb der Grenzzone arbeiten und nur zum Zwecke des Pendelns einen weiteren Wohnsitz innerhalb der Grenzzone des Ansässigkeitsstaats haben, die Grenzgängerregelung nicht in Anspruch nehmen.

PRAXISTIPP | Bereits zur Grenzgängerregelung a. F. haben sich die Finanzverwaltungen darauf verständigt, dass ein Zweitwohnsitz innerhalb der Grenzzone des Ansässigkeitsstaats nicht ausreichen soll (vgl. Anlage 1, Nr. 3 KonsVerAT 2021). Eine explizite Bestätigung dieser Auffassung durch die Finanzgerichte liegt bisher nicht vor. Für Zwecke des DBA-Frankreich sah der BFH jedoch keine Einschränkungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung, wenn der Lebensmittelpunkt nicht am Wohnsitz in der Nähe der Grenze liegt, sondern in einem anderen Staat (vgl. BFH 4.11.14, I R 19/13, BFH/NV 15, 333). Die Neuregelung entspricht damit im Ergebnis der KonsVerAT 2021 und ist nunmehr auch für Steuerpflichtige und Gerichte bindend.

Fraglich ist jedoch, nach welchen Kriterien die Qualifikation als Hauptwohnsitz erfolgt. Einerseits könnte der Mittelpunkt der Lebensinteressen maßgeblich sein (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich). Andererseits wäre ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht denkbar (Art. 3 Abs. 2 DBA-Österreich),

Mehr Flexibilität durch neue Grenzgängerregel

Jede Gemeinde, die ganz oder teilweise innerhalb von 30 km der Grenze liegt

Zweitwohnsitz innerhalb der Grenzzone ist nicht ausreichend

Wohnsitz als Lebensmittelpunkt ist entscheidend

wobei das deutsche Steuerrecht weder den Begriff „Hauptwohnsitz“ kennt noch eine Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz vornimmt (vgl. BFH 24.7.18, I R 58/16, BFH/NV 19, 104). Nach Auffassung der Finanzverwaltungen ist auf den die Ansässigkeit vermittelnden Wohnsitz als den Lebensmittelpunkt abzustellen (KonsVerAT 2023, Nr. 8).

PRAXISTIPP | Zweitwohnsitze außerhalb der Grenzzone – auch in Drittstaaten – sind unschädlich (KonsVerAT 2023, Nr. 9). Fraglich ist aber, ob bei der Beurteilung eines Wohnsitzes als Hauptwohnsitz nur auf die beiden Vertragsstaaten abzustellen ist oder ob auch etwaige Wohnsitze in Drittstaaten zu berücksichtigen sind.

4.3 Üblicherweise in der Nähe der Grenzzone

Nach der Neuregelung muss die unselbstständige Arbeit nun „üblicherweise“ in der Nähe der Grenze ausgeübt werden. Der Begriff „üblicherweise“ wird im Protokoll näher definiert. Die Tätigkeit wird üblicherweise in der Grenzzone ausgeübt, wenn der Grenzgänger im Kalenderjahr an nicht mehr als 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Grenzzone tätig ist (Ziffer 8 Protokoll DBA-Österreich n. F.).

Beachten Sie | Darüber hinaus ist eine weitere Grenze definiert, wonach die Arbeitstage außerhalb der Grenzzone 20 % der tatsächlichen Arbeitstage nicht überschreiten dürfen (Ziff. 8 Protokoll DBA-Österreich n. F.). Diese zweite Grenze erfasst Konstellationen, in denen der Arbeitnehmer nur unterjährig oder in Teilzeit innerhalb der Grenzzone beschäftigt ist. In diesen Fällen ist auf 20 % der tatsächlichen Arbeitstage abzustellen, höchstens jedoch auf 45 Tage.

Nach der Neuregelung kommt es nicht mehr auf die Rückkehr an den Wohnsitz an, vielmehr ist nach dem Wortlaut allein auf den Ort der Arbeitsausübung abzustellen. Schädlich für die Grenzgängereigenschaft ist damit nur noch ein Tätigwerden außerhalb der Grenzzone. Im Umkehrschluss ist jedes Tätigwerden innerhalb der Grenzzone – sei es im Ansässigkeitsstaat oder im Tätigkeitsstaat – unschädlich. Folglich ist im Rahmen der neuen Grenzgängerregelung begrifflich nicht mehr von Nichtrückkehrtagen auszugehen, sondern vielmehr von „Außengebietstagen“ (= Tage, an denen der Grenzgänger ganz oder teilweise außerhalb der Grenzzone tätig ist).

Da es nach der Neukonzeption nicht mehr darauf ankommt, ob die Arbeit in der Grenzzone des Tätigkeitsstaats oder des Ansässigkeitsstaats ausgeübt wird, stellen Homeoffice-Tage nunmehr keine schädlichen Arbeitstage dar. Ferner ist kein arbeitstägliches Grenzübertritt mehr erforderlich. Demzufolge muss sich der Arbeitgeber bzw. der Arbeitsort nicht mehr zwingend innerhalb der Grenzzone des anderen Vertragsstaats befinden (KonsVerAT 2023, Nr. 10).

■ Beispiel

Steffi wohnt in Freilassing und arbeitet für einen Arbeitgeber in Wien. Sie übt ihre Tätigkeit fast ausschließlich im Homeoffice aus. An 20 Arbeitstagen wird sie auch in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers in Wien tätig.

Tätigkeit außerhalb der Grenzzone an nicht mehr als 45 Tagen

Zusätzliche Grenze von 20 % der tatsächlichen Arbeitstage

Außengebietstage: Nur ein Tätigwerden außerhalb der Grenzzone ist schädlich

Homeoffice-Tage sind nicht mehr schädlich

Die Grenzgängerregelung ist anwendbar, da Steffi ihren Hauptwohnsitz innerhalb der Grenzzone hat, ihre Tätigkeit üblicherweise dort ausübt und die Schädlichkeitsgrenze nicht überschritten ist. Damit steht das ausschließliche Besteuerungsrecht Deutschland zu (Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich n. F.). Nach der alten Rechtslage war die Grenzgängerregelung nicht anwendbar und Österreich stand ein Besteuerungsrecht im Umfang der Tätigkeitsausübung von 20 Arbeitstagen zu (Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich).

Hinsichtlich Dienstreisen ergibt sich ebenfalls eine neue Regelungslage. Findet die Dienstreise nur innerhalb der Grenzzone statt, liegt kein schädlicher Außengebietstag vor. Dabei ist es auch unerheblich, ob es sich um eine ein- oder mehrtägige Dienstreise handelt. Es kommt allein auf den Tätigkeitsort an, eine (Nicht-)Rückkehr zu dem Wohnsitz spielt keine Rolle mehr.

Fraglich ist jedoch, ab welchem Umfang der Tätigkeitsausübung außerhalb der Grenzzone ein Arbeitstag als schädlich gilt. Nach dem Abkommenstext ist ein Arbeitstag schädlich, wenn die Arbeit „ganz“ oder „teilweise“ außerhalb der Grenzzone ausgeübt wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist bereits die stundenweise Arbeitsausübung außerhalb der Grenzzone schädlich, sodass eine Tätigkeit von zwei Stunden außerhalb der Grenzzone an einem achtstündigen Arbeitstag zu einem schädlichen Außengebietstag führt (KonsVerAT 2023, Nr. 15). Dies entspräche einem Anteil von 25 %. Ob dies die Interpretation der Finanzverwaltung vom Begriff „teilweise“ ist, geht aus der Konsultationsvereinbarung nicht eindeutig hervor.

Entsprechend wäre bei mehrtägigen Dienstreisen außerhalb der Grenzzone bzgl. der Hin- und Rückreisetage zu unterscheiden. Sobald eine ausreichende Tätigkeitsausübung innerhalb der Grenzzone vorliegt (ggf. mehr als 75 % der Arbeitszeit), sollten diese Tage keine schädlichen Arbeitstage darstellen. Demgegenüber scheint die Finanzverwaltung beim Hin- und Rückreisetag pauschal von einem schädlichen Außengebietstag auszugehen. Dabei sind Wochenend- und Feiertage künftig keine Arbeitstage, wenn keine Tätigkeit und auch kein Entgelt für die Arbeitszeit geleistet wird (vgl. KonsVerAT 2023, Nr. 17 und 18).

Beachten Sie | Nach der Neufassung ist die Gewährung der Grenzgängerregelung nicht mehr von den Nichtrückkehrtagen abhängig. Schädliche Arbeitstage sind ab dem VZ 2024 nur noch die Tage, an denen der Grenzgänger seine Tätigkeit außerhalb der Grenzzone ausübt (Außengebietstage). Schädlich soll bereits eine teilweise Tätigkeit außerhalb der Grenzzone sein.

FAZIT | Die Grenzgängerregelung im DBA-Österreich a.F. stellt im Vergleich zu den beiden anderen DBA die höchsten Anforderungen an die Grenzgängereigenschaft. Dies ergibt sich zum einen aus der geforderten Arbeitsausübung innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaats. Zum anderen verlangt die Finanzverwaltung, dass diese Arbeitsausübung mindestens die Hälfte der täglichen Arbeitszeit umfassen muss. Mit dem Änderungsprotokoll v. 21.8.23 folgt die Grenzgängerregelung im DBA-Österreich in ihrer Neufassung jedoch einem grundlegend anderen Konzept und formuliert neue Tatbestandsvoraussetzungen. Ab dem VZ 2024 kommt es im Verhältnis zu Österreich nicht mehr auf die (Nicht-)Rückkehr an den Wohnsitz an. Schädlich für die Grenzgängereigenschaft sind nur noch Arbeitstage, an denen der Steuerpflichtige außerhalb der Grenzzone tätig ist (Außengebietstage).

Neue Grenzgängerregelung ist anwendbar

Jede Dienstreise innerhalb der Grenzzone ist unschädlich

Umfang der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone ist fraglich

Finanzverwaltung: Hin- und Rückreisetag als schädliche Außengebietstage