

30. April 2019

BMF-010221/0113-IV/8/2019

An

BMF-AV Nr. 68/2019

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Bundesfinanzgericht

Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000

Der nachfolgende Erlass gibt den Inhalt einer zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland auf Basis von Artikel 25 Abs 3 des DBA Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung wieder. Die Konsultationsvereinbarung dient der Klärung der Auslegung Wirkungsweise der Grenzgängerregelung in Artikel 15 Abs 6 des DBA Deutschland. Sie legt die abgestimmte Auslegung der Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung im Allgemeinen sowie in bestimmten Sonderfällen und die Rechtsfolgen der Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung dar. Die Konsultationsvereinbarung gibt lediglich das gemeinsame Verständnis der Abkommenspartner wider. Über die gesetzliche Bestimmung des Artikels 15 Abs 6 DBA Deutschland hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

Der Erlass ersetzt folgende Erlässe zur Gänze oder in den angegebenen Teilbereichen: den Erlass des BMF vom 7. Oktober 1986, BMF-Z 04 0101/72-IV/4/86, AÖF Nr. 283/1986; den Erlass des BMF vom 16. Dezember 1994, BMF-Z 04 1482/27-IV/4/94, AÖF Nr. 10/1995; den Punkt "Grenzgängereigenschaft bei Zweitwohnsitz" des Erlasses des BMF vom 17. Februar 1999, BMF-04 1482/13-IV/4/99, AÖF 62/1999; den Punkt 11 des Erlasses des BMF vom 3. Mai 2000, BMF-04 1482/13-IV/4/00, AÖFV Nr. 103/2000, betreffend "Grenzgänger-Zweitwohnsitz im Tätigkeitsstaat"; den Erlass des BMF vom 8.8.2008, BMF-010221/1951-IV/4/2008, AÖF Nr. 192/2008. Diese gelten damit als aufgehoben.

Gestützt auf [Artikel 25 Absatz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Österreich und der Republik Deutschland](#) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag vom 24. August 2000, zuletzt geändert durch das Protokoll vom 29. Dezember 2010, (im Folgenden als "Abkommen" bezeichnet) haben die zuständigen Behörden Österreichs und Deutschland die folgende Konsultationsvereinbarung

zur Anwendung des Abkommens zur Auslegung der Grenzgängerregelung nach [Artikel 15 Absatz 6](#) iVm Ziffer 8 des Protokolls zum Abkommen erzielt:

1. Grundsätzliche Auslegungsfragen zur Grenzgängerregelung:

1. Die für die Grenzgängerregelung des [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#) maßgebliche **Grenzzone** umfasst einen Grenzstreifen entlang der Grenze von 30 km, wobei für die Berechnung der Entfernung die Luftlinie und nicht die Zahl der Straßenkilometer maßgeblich ist.
2. Die Eigenschaft als Grenzgänger erfordert grundsätzlich eine **tägliche Rückkehr** zum Wohnort im Ansässigkeitsstaat in der Grenzzone.
3. Nach dem Wortlaut des Abkommens steht die Grenzgängereigenschaft nur Personen zu, die ihren Wohnsitz in der maßgebenden Grenzzone haben. Die Begründung eines bloßen **Zweitwohnsitzes** in der Grenzzone reicht nicht für die Inanspruchnahme der Grenzgängerregelung des Abkommens aus. Allerdings besteht Einvernehmen, dass dann, wenn ein Grenzgänger seinen Hauptwohnsitz in der Grenzzone hat, ein außerhalb dieser Zone im Ansässigkeitsstaat oder ein in einem Drittstaat gelegener Zweitwohnsitz nicht zur Anerkennung der Grenzgängereigenschaft führt. Auch ein Zweitwohnsitz außerhalb der Grenzzone im Tätigkeitsstaat schließt die Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung dann nicht aus, wenn nachweisbar ist, dass dieser Zweitwohnsitz nicht in einer Art und Weise genutzt werden kann, dass hierdurch Zweifel an der arbeitstäglichen Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat auftreten.

2. Rechtsfolgen bei Wegfall der Grenzgängereigenschaft:

4. Entfällt die Grenzgängereigenschaft, beispielsweise weil die schädlichen Tage im maßgeblichen Zeitraum überschritten werden (siehe Pkt 3), entfällt die Anwendung von [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#) (Grenzgängerregelung) und [Artikel 15 Abs. 1 bis 3 des Abkommens](#) finden wieder Anwendung.
5. Dies bedeutet, dass soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers oder im Staat, in dem der Arbeitgeber eine Betriebsstätte hat, welche die Vergütungen trägt, ausgeübt wird, der Tätigkeitsstaat nach [Artikel 15 Absatz 1 Satz 2 des Abkommens](#) das Besteuerungsrecht erhält. Soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers

ausgeübt wird, verbleibt das Besteuerungsrecht nach [Artikel 15 Absatz 1 Satz 1 des Abkommens](#) im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers.

3. Schädlichkeitsregelung:

a. Allgemeines

6. Die Grenzgängereigenschaft im Sinne von [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#) setzt voraus, dass die abgabepflichtige Person "**täglich** von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz **zurückkehrt**". Kehrt ein Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder ist er ausnahmsweise an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone beschäftigt, **so geht die Grenzgängereigenschaft nicht verloren**,

- a) wenn der Arbeitnehmer während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit **höchstens an 45 Arbeitstagen** nicht zum Wohnsitz zurückkehrt oder außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist, oder
- b) falls der Arbeitnehmer nicht während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist - wenn die **Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 % der tatsächlichen Werk- bzw. Arbeitstage** im Rahmen des Arbeitsverhältnisses (der Arbeitsverhältnisse) während des Kalenderjahres nicht übersteigen, **jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage** betragen.

7. Ist der Arbeitnehmer in der Grenzzone des einen Staates ansässig und wird er im **Ansässigkeitsstaat** oder im **anderen Staat außerhalb der Grenzzone** oder in sog. **Dritt-Staaten** tätig, sind diese Tage als Tage der Nichtrückkehr zu werten, wenn sich der Arbeitnehmer dort an einem Arbeitstag überwiegend (dh. mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit) aufhält. Solche Arbeitstage sind bei der Berechnung der Schädlichkeitsgrenze zu berücksichtigen. Dieser Grundsatz gilt für alle Berufsgruppen.

b. Sonderfälle inkl. Heimarbeit (Home Office)

8. Überschreiten die Tage der Nichtrückkehr bei einem ganzjährig bestehenden Arbeits-Verhältnis das Ausmaß von 45 Tagen, entfällt somit für das gesamte Jahr die Grenzgängereigenschaft. Hierbei zählen **Krankheits- oder Urlaubstage** sowie **Elternkarenz** bzw. **Elternzeit** nicht als Tage der Nichtrückkehr.

9. Sieht man von den Sonderfällen der Krankheit, des Urlaubs, der Elternkarenz bzw. Elternzeit und dergleichen ab, ist es unerheblich, aus welchen Gründen der tägliche Grenzübertritt nicht stattfindet. 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. **Home-Office**), sind Tage der Nichtrückkehr.

c. Teilzeitbeschäftigung

10. Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tageweise im anderen Staat beschäftigt sind, ist die Grenze der schädlichen Arbeitstage entsprechend der **20 %-Regelung** in Tz. 6 bemessen auf die vereinbarten Arbeitstage zu ermitteln.

Beispiel 1:

B, wohnhaft in Deutschland innerhalb der Grenzzone, ist teilzeitbeschäftigt und arbeitet im ganzen Kalenderjahr lediglich zwei Tage pro Woche in Österreich innerhalb der Grenzzone. Im Zuge seiner Tätigkeit ist B an 17 Tagen aus dienstlichen Gründen in einem Drittstaat tätig.

Die tatsächlichen Arbeitstage im Kalenderjahr betragen:

- a) 90 Tage.*
- b) 80 Tage.*

Unschädlich sind

bei a) 18 Nichtrückkehrtage ($90 \times 20\% = 18$ Tage)

bei b) 16 Nichtrückkehrtage ($80 \times 20\% = 16$ Tage).

B ist im Fall a) Grenzgänger und im Fall b) kein Grenzgänger.

11. Bei Teilzeitbeschäftigten, die lediglich die **tägliche Arbeitszeit reduzieren**, nicht jedoch die Anzahl der Wochenarbeitstage im Vergleich zu einem Vollzeitbeschäftigten verringern, erfolgt **keine Kürzung der 45-Tage-Grenze**.

d. Mehrere Arbeitgeber

12. Hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in der Grenzzone des einen Staates und wird er im Laufe des Kalenderjahres im anderen Staat **bei mehreren Arbeitgebern** in der Grenzzone tätig, sind die anfallenden schädlichen Tage **zusammenzurechnen** und es ist eine **Jahresbetrachtung** vorzunehmen. Dabei werden mehrere Zeiträume innerhalb eines Kalenderjahres mit einer einheitlichen Berechnung ermittelt; es dürfen max. 45 schädliche Arbeitstage während des Kalenderjahres vorliegen.

e. Unterjähriger Zuzug / Wegzug

13. Bei Zuzug in die Grenzzone bzw. Wegzug aus der Grenzzone während des Kalenderjahres wird der jeweilige **Zeitraum der Ansässigkeit** in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates **betrachtet**. In diesem Zeitraum sind daher ggf. anfallende schädliche Tage **anteilig - 20 % der Arbeitstage** im jeweiligen Zeitraum der Ansässigkeit in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage - **zu ermitteln**. Die Tage vor dem Zuzug in die Grenzzone oder nach dem Wegzug aus der Grenzzone sind unbeachtlich und gelten dabei insgesamt als nichtschädliche Tage.

14. **Beispiel 2:**

Grenzgängereigenschaft vom 12. 05. bis zum 11. 11. eines Kalenderjahres mit 120 tatsächlichen Arbeitstagen:

20% von 120 tatsächlichen Arbeitstagen = 24 Arbeitstage als Obergrenze für schädliche Arbeitstage, die für den Erhalt der Grenzgängereigenschaft nicht überschritten werden darf. Dieser Wert überschreitet auch nicht den absoluten Wert von max. 45 Arbeitstagen.

Beispiel 3:

Der Arbeitnehmer ist in Deutschland ansässig, hat seinen Hauptwohnsitz in der Grenzzone in Deutschland und verrichtet seine Tätigkeit in der Grenzzone in Österreich. Damit ist der Grenzgänger-Tatbestand in diesem Zeitraum erfüllt. Verlegt nun der Arbeitnehmer während des Kalenderjahres seine Ansässigkeit von der Grenzzone seines bisherigen Ansässigkeitsstaates Deutschland in die Grenzzone Österreichs, stimmen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat überein. Die Grenzgängereigenschaft entfällt ab diesem Zeitpunkt. Die schädlichen Tage sind anteilig zu überprüfen. Die Tage nach Wegfall der Grenzgängereigenschaft stellen dabei keine schädlichen Arbeitstage dar.

Beispiel 4:

Der Arbeitnehmer mit Ansässigkeit in der deutschen Grenzzone arbeitet zunächst auch in der Grenzzone in Deutschland, also seinem Ansässigkeitsstaat. Dann nimmt er in der Grenzzone in Österreich ein Beschäftigungsverhältnis auf. Ab diesem Zeitpunkt ist der Grenzgänger-Tatbestand erfüllt. Die Arbeitstage vor Erfüllen des Grenzgänger-Tatbestandes, also der Arbeitsausübung in Deutschland, gelten als nicht schädliche Arbeitstage.

f. Schichtdienst

15. Bei Schichtdienst, der an einem Kalendertag beginnt und am nächsten Kalendertag endet, (zB 20:00 Uhr bis 6:00 Uhr am Folgetag) entsteht hierdurch **kein weiterer schädlicher Kalendertag** im Sinne der Schädlichkeitsregelung. Entsprechendes gilt auch bei **Bereitschaftsdiensten**, wenn die Bereitschaft am Arbeitsort abgeleistet wird.

4. Besonderheiten betreffend bestimmte Berufsgruppen

a. Für Berufskraftfahrer gilt:

16. Verlässt ein als **Berufskraftfahrer** tätiger Grenzgänger in Ausübung seiner Berufstätigkeit im Zuge einer Tagestour (ein- oder mehrmals) die Grenzzone von 30 km, so ist eine Tätigkeit außerhalb der Grenzzone nur anzunehmen, wenn sich der Berufskraftfahrer während der Tagestour **überwiegend** (dh. mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit) **außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaates** aufhält. Arbeitstage mit überwiegendem Aufenthalt außerhalb der Grenzzone sind **in die 45-Tage-Grenze**, die für die Beibehaltung der Grenzgängereigenschaft maßgeblich ist, **einzubeziehen**. Arbeitstage mit überwiegendem Aufenthalt innerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaates bleiben für die Berechnung der 45-Tage-Grenze außer Ansatz.

b. Für Ärzte gilt:

17. Das **Besteuerungsrecht** für Arbeitslohnzahlungen an in der Grenzzone Deutschlands ansässige Ärzte, die mit Kliniken in der Grenzzone Österreichs Arbeitsverträge haben und dort ihre Tätigkeit ausüben, steht aufgrund der Grenzgängerregelung im [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens Deutschland](#) zu.

18. Neben den Lohnzahlungen werden sog. **Sonderklassegebühren** gezahlt. Deutschland sieht diese Sonderklassegebühren aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Arbeitslohnzahlungen an. Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass es sich bei den Sonderklassegebühren, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.

19. Sofern eine **feste Einrichtung** in Österreich fehlt, steht sowohl nach Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens als auch nach [Artikel 14 des Abkommens](#) Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen zu. Liegt hingegen eine feste Geschäftseinrichtung vor, besteuert Österreich die Sonderklassegebühren nach [Artikel 14 Absatz 1 des](#)

[Abkommens](#) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Deutschland besteuert nach [Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens](#).

20. Aufgrund der in Nummer 16 des Protokolls zum Abkommen enthaltenen Maßgeblichkeit des OECD-Musterkommentars zur Auslegung des Abkommens, ist bei einem **positiven Qualifikationskonflikt**, der aus der **Anwendung des nationalen Rechts** resultiert, der **Qualifikation des Quellenstaates zu folgen**¹. Im Fall der Sonderklassegebühren wird somit die Doppelbesteuerung in analoger Anwendung des [Artikels 28 Absatz 1 lit. a des Abkommens](#) im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Deutschland, durch Anrechnung gelöst.

¹ vgl. Tz. 32. 1 zu Artikel 23 OECD-Musterkommentar und Tz. 8.4 zu Artikel 15 OECD-Musterkommentar.

21. Sind in Österreich ansässige Ärzte in Kliniken in Deutschland beschäftigt und gelangt die Grenzgängerregelung des Artikels 15 Absatz 6 des Abkommens zur Anwendung, so verbleibt das Besteuerungsrecht an den Vergütungen in Österreich. Sonderklassegebühren wären nach österreichischer Auffassung grundsätzlich in Deutschland zu besteuern, sofern dort eine feste Einrichtung zur Ausübung der Tätigkeit besteht. Sollte Deutschland die Sonderklassegebühren als Arbeitslohnzahlungen ansehen und aufgrund der Grenzgängerregelung nicht besteuern, werden die Vergütungen also aufgrund der durch das maßgebliche innerstaatliche Recht Deutschlands gebotenen Anwendung des Abkommens nicht im Tätigkeitsstaat besteuert (**negativer Qualifikationskonflikt**), können diese Vergütungen gemäß Artikel 28 Absatz 1 lit. a des Abkommens im Ansässigkeitsstaat, in diesem Fall Österreich, besteuert werden.

Der Erlass ersetzt folgende Erlässe zur Gänze oder in den angegebenen Teilbereichen: den Erlass des BMF vom 7. Oktober 1986, BMF-Z 04 0101/72-IV/4/86, AÖF Nr. 283/1986; den Erlass des BMF vom 16. Dezember 1994, BMF-Z 04 1482/27-IV/4/94, AÖF Nr. 10/1995; den Punkt "Grenzgängereigenschaft bei Zweitwohnsitz" des Erlasses des BMF vom 17. Februar 1999, BMF-04 1482/13-IV/4/99, AÖF 62/1999; den Punkt 11 des Erlasses des BMF vom 3. Mai 2000, BMF-04 1482/13-IV/4/00, AÖFV Nr. 103/2000, betreffend "Grenzgänger-Zweitwohnsitz im Tätigkeitsstaat"; den Erlass des BMF vom 8.8.2008, BMF-010221/1951-IV/4/2008, AÖF Nr. 192/2008. Diese gelten damit als aufgehoben.

Bundesministerium für Finanzen, 30. April 2019