

Betriebs Berater

12|2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... M&A ... Brexit ... DBA ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ...

18.3.2019 | 74. Jg.
Seiten 641–704

DIE ERSTE SEITE

Dr. Jens Jensen, RA/FAArbR

Der Kündigungsschutz bröckelt – nur in der Bankenbranche

WIRTSCHAFTSRECHT

Moritz H. Müller-Buttmann, RA

Das Transitional Services Agreement als typische Nebenabrede bei M&A-Transaktionen –
Grundlagen und Gestaltungshinweise für die Praxis | 643

Dr. Jan-Henric M. Punte, LL.M., RA, und Dipl. Jur. **Pelle Klemens**

Die Einziehung von Aktien aus wichtigem Grund | 647

STEUERRECHT

Dipl.-Kfm. **Dr. Jan F. Bron**, LL.M. oec., StB

Gelöste und ungelöste Steuerfragen nach dem Brexit-Steuerbegleitgesetz | 664

Prof. Dr. Heinz Kußmaul, **Prof. Dr. René Schäfer**, StB/FBIntStR, **Dr. Tim Palm**, StB,
und **Philipp Engel**, M.Sc.

Auslegung im Abkommensrecht am Beispiel unselbständig tätiger Sportler –
Zeigt Art. 13b DBA-Frankreich der Grenzgängerregelung die Rote Karte? | 670

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Annetrin Veit, RAin/StBin

BB-Rechtsprechungs- und Verwaltungsreport zur Bilanzierung betrieblicher
Altersversorgung 2018/2019 | 684

ARBEITSRECHT

Eva Wißler, RAin/FAinArbR, und **Sebastian Spuhl**, RA

Die Verdachtskündigung als Herausforderung für die Praxis | 692

dem Umfang der Beteiligung an der Personengesellschaft, nach § 5 Abs. 2 GrEStG steuerfrei. Allerdings muss die Limited nun noch fünf weitere Jahre an der Personengesellschaft beteiligt bleiben, damit die (anteilige) Steuerfreiheit nicht nach § 5 Abs. 3 GrEStG entfällt. „Liquidiert“ der Brexit nun die Limited grunderwerbsteuerlich, droht eine solche steuerschädliche Anteilsverschiebung.⁵⁷

Erfolgte im Beispiel die Grundstücksübertragung auf die Tochterpersonengesellschaft nicht durch die Limited, sondern eine weitere Tochterpersonengesellschaft, wäre die Grundstücksübertragung (anteilig) durch § 6 Abs. 3 GrEStG grunderwerbsteuerfrei gewesen. Auch in diesem Fall ist die Steuerbefreiung jedoch davon abhängig, dass die Limited ihren Anteil an der aufnehmenden Personengesellschaft nicht reduziert.

Insofern besteht weiterer gesetzgeberischer Handlungsbedarf.

X. Fazit

Mit dem Brexit-StBG wird kein Bestandsschutz für bereits gelegte Dauersachverhalte gewährt. Auch im Steuerrecht gilt insofern „*Brexit means Brexit*“ – das Vereinigte Königreich ist nach dem Brexit steuer-

lich als Drittstaat anzusehen. Vielmehr hat sich das Brexit-StBG auf die Steuerfolgen konzentriert, welche durch das Brexit-Ereignis selbst hätten ausgelöst werden können. Hier ist dem Gesetzgeber ein großer Schritt zur Vermeidung von unbilligen Härten und in Richtung Rechtssicherheit gelungen. Gleichwohl haben die Ausführungen gezeigt, dass noch kurzfristig weiterer gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Ebenso zeitnah wären flankierende Verwaltungsanweisungen wünschenswert.

Dipl.-Kfm. Dr. Jan F. Bron, LL.M. oec., ist Steuerberater und Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main sowie Lehrbeauftragter an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.



⁵⁷ Dies gilt jedenfalls dann, wenn die grunderwerbsteuerliche Anteilsbewegung nicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar ist. Eine Steuerbarkeit stünde nämlich dem Behaltfristverstoß entgegen (gleich lautende Erlasse v. 9.12.2015, BStBl. I 2015, 1029, Tz. 7.8), obwohl der steuerbare Vorgang nach § 4 Nr. 6 GrEStG selbst nicht besteuert wird.

Prof. Dr. Heinz Kußmaul, Prof. Dr. René Schäfer, StB/FBIntStR,
Dr. Tim Palm, StB, und Philipp Engel, M.Sc.

Auslegung im Abkommensrecht am Beispiel unselbständig tätiger Sportler – Zeigt Art. 13b DBA-Frankreich der Grenzgängerregelung die Rote Karte?

Im Kader vieler deutscher Sportvereine mit Sitz nahe der deutsch-französischen Grenze finden sich Sportler, die ihren Wohnsitz in Frankreich haben und als Grenzgänger i. S. d. DBA-Frankreich zu werten sind. Bislang wurden diese Sportler – entsprechend der Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich – ausschließlich in ihrem Ansässigkeitsstaat Frankreich besteuert. Durch das Zusatzabkommen vom 31.3.2015 wurde mit Art. 13b eine Künstler- und Sportlerklausel in das DBA-Frankreich eingeführt. Gestützt auf Art. 13b DBA-Frankreich vertritt die Finanzverwaltung nunmehr die Auffassung, dass das Gehalt von Grenzgängern, die auch Sportler sind, in Deutschland zu versteuern sei. Abgestellt wird hierbei offenbar rein auf den Wortlaut des DBA. Der vorliegende Beitrag untersucht, ob es – nach einer Auslegung des DBA-Frankreich, die auf teleologische und systematische Erwägungen abstellt – geboten erscheint, eine gegenteilige Auffassung zu vertreten.

I. Hintergrund

Durch das Zusatzabkommen vom 31.3.2015¹ wurde das zwischen Deutschland und Frankreich am 21.7.1959 in Paris geschlossene DBA-Frankreich² in mehreren Punkten geändert. Eine der Änderungen betraf die sog. Künstler- und Sportlerklausel des DBA.³

Früher sah Art. 12 DBA-Frankreich vor, dass Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit von Künstlern, Berufssportlern, Artisten, Vortragskünstlern oder anderen Personen, die in Form von öffentlichen Darbietungen ausgeübt wird, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird. Der Anwendungsbereich der Künstler- und Sportlerklausel des DBA-Frankreich war damit auf Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit beschränkt.⁴

Inzwischen bestimmt Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich, der ab dem Jahr 2016 anzuwenden ist,⁵ dass Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker), Sportler oder Model aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, unge-

¹ BGBl. II 2015, 1335.

² Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21.7.1959, BGBl. II 1961, 398.

³ Einen Überblick über weitere Änderungen durch das Zusatzabkommen vom 31.3.2015 gibt bspw. *Rubechi*, ISTR-LB 2015, 57.

⁴ Vgl. *Kramer*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Mai 2017, Art. 13b DBA-Frankreich, Rn. 1.

⁵ Vgl. hierzu Art. 18 Nr. 2 des Zusatzabkommens vom 31.3.2015, BGBl. II 2015, 1335 i.V.m. der Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Zusatzabkommens vom 19.1.2016, BGBl. II 2016, 227.

achtet des Art. 4 DBA-Frankreich (Unternehmensgewinne), des Art. 12 DBA-Frankreich (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) und des Art. 13 DBA-Frankreich (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit)⁶ im Tätigkeitsstaat besteuert werden können. Im Unterschied zur vormalig geltenden Künstler- und Sportlerklausel des DBA-Frankreich erstreckt sich der Anwendungsbereich von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich, der im Wesentlichen Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entspricht,⁷ somit auch auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.⁸

Dem Tätigkeitsstaat wird hierbei durch Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich dann ein Besteuerungsrecht zugewiesen, wenn sich der Sportler physisch im Tätigkeitsstaat aufhält, dort aktiv eine Darbietung erbringt und Einkünfte für diese erhält.⁹ Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich dienen somit der Verwirklichung des Tätigkeitsortprinzips.¹⁰

Eine der Besonderheiten des DBA-Frankreich ist die in Art. 13 Abs. 5 verankerte Grenzgängerregelung.¹¹ Nach Art. 13 Abs. 5 lit. a DBA-Frankreich können Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats haben („Grenzgänger“), ungeachtet der Abs. 1, 3 und 4 des Art. 13 DBA-Frankreich nur in diesem anderen Staat – dem Ansässigkeitsstaat der Grenzgänger – besteuert werden. Die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich dient damit der Verwirklichung des Ansässigkeitsstaatsprinzips.

Betrachtet man nun einen unselbständig tätigen Sportler, der im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeitet und seine ständige Wohnstätte, zu der er in der Regel jeden Tag zurückkehrt, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats hat – und damit Grenzgänger ist –, dann könnte auf dessen Einkünfte zunächst Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich – aufgrund seiner Eigenschaft als Sportler – Anwendung finden. Zudem könnte – aufgrund der Eigenschaft des Arbeitnehmers als Grenzgänger – Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich die maßgebliche Norm bezüglich der Zuordnung von Besteuerungsrechten sein.

Die Anwendungsbereiche von Art. 13b Abs. 1 S. 1 und Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich überschneiden sich folglich an der Stelle, an der ein deutsch-französischer Grenzgänger gleichzeitig auch Sportler ist. Auf den ersten Blick löst der Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich dieses Konkurrenzverhältnis, indem dort die Geltung der Vorschrift als „ungeachtet der Artikel 4, 12 und 13“ DBA-Frankreich beschrieben wird. Dementsprechend wird vertreten, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich vorrangig vor Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich anzuwenden ist.¹² Dem folgend könnten die Einkünfte von deutsch-französischen Grenzgängern, die auch Sportler sind, gem. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auch im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte der übrigen Grenzgänger hätte hingegen nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ausschließlich der Wohnsitzstaat.¹³ Mit dem Tätigkeitsortprinzip des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich und dem Ansässigkeitsstaatsprinzip des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich würden somit auf die Menge aller deutsch-französischen Grenzgänger zwei einander grundlegend widersprechende Prinzipien zur Anwendung gebracht, wodurch für Zwecke der Zuweisung von Besteuerungsrechten eine Aufteilung in zwei Teilmengen, die sich nur anhand des ausgeübten Berufs unterscheiden, erfolgen würde.

Dies wirft u.E. zwei Fragen auf:

– War durch die Vertragsstaaten Deutschland und Frankreich tatsächlich gewollt, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf Einkünfte von Grenzgängern, die auch Sportler sind, Anwendung findet?

– Kann mit Hilfe des Abkommens – respektive mit Hilfe der in diesem Zusammenhang geltenden Auslegungsmethoden – ermittelt werden, dass die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, weiterhin unter die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich und nicht unter die Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich subsumierbar sind?

II. Wille der Vertragsstaaten

Die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich war in vergleichbarer Form bereits in dem ursprünglichen Abkommen vom 21.7.1959 enthalten und hat damit eine fast sechzigjährige Tradition. Zuletzt wurde die Grenzgängerregelung – ebenfalls durch das Zusatzabkommen vom 31.3.2015 – um Art. 13a DBA-Frankreich, der einen Fiskalausgleich zur Grenzgängerregelung vorsieht, ergänzt.¹⁴ D.h., die Vertragsstaaten bevorzugten – zwecks Abmilderung der mit der Grenzgängerregelung für den Tätigkeitsstaat einhergehenden Verluste an Steuereinnahmen – die Vereinbarung einer gegenseitigen Ausgleichszahlung, anstatt wie im DBA-Belgien¹⁵ die Grenzgängerregelung abzuschaffen, was einfacher und effizienter gewesen wäre.

Bei der ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern in deren Wohnsitzstaat nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich handelt es sich somit um ein Prinzip, das seit jeher im DBA-Frankreich verankert ist und an dem die Vertragsstaaten nachdrücklich festhalten.

Dies führt zu der Frage, ob es denn einen Grund gab, der die Vertragsstaaten dazu bewogen haben könnte, dieses fundamentale Prinzip des DBA-Frankreich für Grenzgänger, die auch Sportler sind,

6 Im Unterschied zum OECD-MA spricht das DBA-Frankreich zum Teil von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anstatt von solchen aus unselbständiger Arbeit. Inhaltliche Unterschiede bestehen zwischen den Begriffen nichtselbständige bzw. unselbständige Arbeit nicht; vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer, DBA*, Stand: Januar 2016, Art. 15 OECD-MA, Rn. 53. Im Folgenden wird daher einheitlich von Einkünften aus unselbständiger Arbeit gesprochen.

7 Einer der Unterschiede zwischen Art. 17 Abs. 1 OECD-MA und Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich besteht darin, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich dem Tätigkeitsstaat nicht nur ein Besteuerungsrecht für Einkünfte von Künstlern und Sportlern, sondern auch ein Besteuerungsrecht für Einkünfte von Models zuweist. Unter einem Model ist eine Person zu verstehen, „deren haupt- oder nebenberufliche Tätigkeit darin besteht, der Öffentlichkeit Produkte (zum Beispiel Kleidung, Schmuck, Kosmetika) zu präsentieren, und zwar unabhängig von der Art der Präsentation (zum Beispiel Modenschauen oder Fotoaufnahmen)“; Abschnitt 1 Nr. 2 Protokoll zum DBA-Frankreich, BGBl. II 1961, 415, geändert durch das Zusatzabkommen vom 31.3.2015, BGBl. II 2015, 1335.

8 Vgl. *Kramer*, in: *Wassermeyer, DBA*, Stand: Mai 2017, Art. 13b DBA-Frankreich, Rn. 1 f.

9 Vgl. *Mody*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 23 m.w.N. Gleiches gilt nach Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auch für Künstler und Models. Hierauf wird im Folgenden nicht erneut hingewiesen.

10 Vgl. *Schlottner*, in: *Schönfeld/Ditz, DBA*, 2013, Art. 17 DBA, Rn. 1 m.w.N.

11 In den von Deutschland abgeschlossenen DBA finden sich weitere Regelungen dieser Art, auch in Art. 15a DBA-Schweiz sowie in Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich.

12 Vgl. speziell für das DBA-Frankreich wohl entscheidend auf den Wortlaut abstellend *Kraft*, in: *Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA*, Stand: November 2017, Art. 13b DBA-Frankreich, Rn. 3, 7; *Kramer*, in: *Wassermeyer, DBA*, Stand: Mai 2017, Art. 13b DBA-Frankreich, Rn. 2. Vgl. außerdem *Mody*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 104 und *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer, DBA*, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 2, 16, die sich ebenfalls für einen Vorrang einer Künstler- und Sportlerklausel aussprechen. Anscheinend a.A. *Stockmann*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA, Rn. 88; unklar *Maßbaum*, in: *Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA*, Stand: November 2013, Art. 17 OECD-MA, Rn. 14, wonach Grenzgängerregelungen, wie z.B. Art. 15a DBA-Schweiz, Vorrang vor Vorschriften i.S.d. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entfalten können.

13 Dies gilt für den Fall, dass bei Einkünften, die aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst stammen, nicht Art. 14 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 DBA-Frankreich vorrangig zur Anwendung kommt.

14 Ausführlich hierzu *Kramer*, in: *Wassermeyer, DBA*, Stand: Mai 2017, Art. 13a DBA-Frankreich.

15 Das DBA-Belgien sah bis zum 31.12.2003 in seinem Art. 15 Abs. 3 Nr. 1 eine Grenzgängerregelung vor, die durch Art. 1 des Zusatzabkommens zum DBA-Belgien vom 5.11.2002, BGBl. II 2003, 1616 aufgehoben wurde.

durchbrechen zu wollen, und damit letztlich auch zu der Frage, ob die Vertragsstaaten den Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich bewusst so gewählt haben, dass die Vorschrift auch der Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vorgehen soll.

Betrachtet man die Situation der deutsch-französischen Grenzgänger statistisch, zeigt sich, dass die allermeisten deutsch-französischen Grenzgänger in Frankreich wohnen und in Deutschland arbeiten,¹⁶ wobei davon auszugehen ist, dass der größte Teil dieser deutsch-französischen Grenzgänger für einen inländischen Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG tätig ist.¹⁷ D. h., wenn durch Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich dem Tätigkeitsstaat, der in der Regel Deutschland ist, ein Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, zugewiesen würde, dann wäre regelmäßig ein inländischer Arbeitgeber vorhanden, der zur Vornahme des Lohnsteuerabzugs verpflichtet ist. Eine Besteuerung der Einkünfte wäre damit bereits im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens sichergestellt.

Wenn hingegen dem Wohnsitzstaat nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte zugewiesen würde, ist der Wohnsitzstaat darauf angewiesen, dass sich Grenzgänger, die auch Sportler sind, veranlagten lassen. Ein Quellensteuerabzug findet in diesem Fall nicht statt.¹⁸

Überlegt werden könnte daher, dass die Vertragsstaaten durch die Anwendung von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, sicherstellen wollten, dass diese Einkünfte in jedem Fall, und zwar durch die Vornahme eines Lohnsteuerabzugs seitens des Arbeitgebers, besteuert werden, anstatt sich darauf zu verlassen, dass eine Besteuerung der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung stattfindet.

Hierin kann letztlich jedoch kein Grund gesehen werden, der die Vertragsstaaten dazu bewogen haben könnte, das fundamentale Prinzip des DBA-Frankreich der ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern in deren Wohnsitzstaat für solche Grenzgänger, die auch Sportler sind, durchbrechen zu wollen. Hätten die Vertragsstaaten derartige Überlegungen angestellt, hätten sie die Grenzgängerregelung konsequenterweise insgesamt abschaffen müssen.¹⁹

Gleiches gilt, wenn überlegt wird, dass die Vertragsstaaten eine Besteuerung von Grenzgängern, die auch Sportler sind, im Tätigkeitsstaat – und damit eine Besteuerung, die der Besteuerung der dort ansässigen und tätig werdenden Arbeitnehmer entspricht – womöglich für gerechter hielten.²⁰ Auch hier hätte – wiederum entgegen dem eigentlichen Willen der Vertragsstaaten – dafür plädiert werden müssen, die Grenzgängerregelung insgesamt abzuschaffen.²¹

U. E. bestand kein Grund, der die Vertragsstaaten dazu veranlasst haben könnte, das im DBA-Frankreich geltende fundamentale Prinzip der Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern in deren Wohnsitzstaat für solche Grenzgänger, die auch Sportler sind, durchbrechen zu wollen. Auch die Materialien zum Zusatzabkommen vom 31.3.2015 helfen hier nicht weiter. Lediglich aus der *Denkschrift zum DBA-Frankreich* ergibt sich, dass die deutschen Verhandlungsführer durch die Novellierung des DBA-Frankreich das Ziel verfolgten, sicherzustellen, dass „Künstler und Sportler mit ihren Einkünften stets im Tätigkeitsstaat besteuert werden“²² können. Eine Denkschrift kann jedoch allenfalls den Willen des deutschen Vertragspartners zeigen. Sie lässt keine Rückschlüsse auf das tatsächlich von Frankreich Gewollte zu.²³ Zudem erscheint in Anbetracht der vorste-

henden Ausführungen fraglich, inwieweit dieser Aussage in der Denkschrift überhaupt Bedeutung beizumessen ist. Aus dem Fehlen von konkreteren Aussagen in den Materialien zum Zusatzabkommen lässt sich wohl eher ableiten, dass die Vertragsstaaten das Verhältnis der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich zur Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich nicht explizit diskutiert haben. Dies führt zu der hypothetischen Frage:

Hätten die Vertragsstaaten auch dann, wenn das DBA-Frankreich – wie das DBA-Schweiz²⁴ die Grenzgängerregelung in einem gesonderten Artikel des DBA regeln würde, den Wortlaut von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich so gewählt, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich sowohl Art. 13 DBA-Frankreich, welcher die Zuweisung von Besteuerungsrechten bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Allgemeinen regelt, als auch der – in einem gesonderten Artikel des DBA verankerten – Grenzgängerregelung vorgehen soll?

III. Auslegung des DBA-Frankreich

1. Bedeutung des Ausdrucks „Sportler“

Wenn – wie hier – davon ausgegangen wird, dass die Vertragsstaaten Deutschland und Frankreich einen Vorrang der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich vor der Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich tatsächlich nicht gewollt haben (können), reicht dies allein nicht aus, um Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, anzuwenden. Der Wille der Vertragsstaaten ist bei der Auslegung von DBA nur zu berücksichtigen, wenn er sich im Abkommenstext niedergeschlagen hat.²⁵ Zu prüfen bleibt daher, ob mit Hilfe des Abkommens selbst – respektive mit Hilfe der in diesem Zusammenhang geltenden Auslegungsmethoden – ermittelt werden kann, dass Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich

16 Im Jahr 2011 pendelten 23 951 Personen von Frankreich in das Saarland bzw. nach Rheinland-Pfalz. Für den umgekehrten Fall wurden lediglich 1 120 Personen verzeichnet; vgl. 8. Bericht der Interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle an den 13. Gipfel der Exekutive der Großregion, Die Arbeitsmarktsituation in der Großregion, Dezember 2012, S. 82. (In der aktuellen Auflage des Berichts aus dem Jahr 2016 finden sich keine Angaben mehr zu der Anzahl an Personen, die aus dem Saarland bzw. aus Rheinland-Pfalz nach Frankreich pendelten.)

17 Ein inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ist ein Arbeitgeber, der im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter i. S. d. §§ 8–13 AO hat.

18 Bis zum 31.12.2018 mussten in Frankreich ansässige Grenzgänger i. d. R. im Februar und Mai des laufenden Jahres jeweils eine Vorauszahlung leisten und sich im Mai des darauffolgenden Jahres veranlagten lassen. Ab dem 1.1.2019 wird von Grenzgängern, die in Frankreich wohnhaft und für einen deutschen Arbeitgeber tätig sind, monatlich eine sog. „Sofort-Vorauszahlung“ durch Bankeinzug erhoben; vgl. *Gehrs/Lange/Schweitzer*, IWB 2018, 814 (821 f.).

19 Würde die Grenzgängerregelung abgeschafft werden, dann hätte der Tätigkeitsstaat in der Regel nach Art. 13 Abs. 1, 4 DBA-Frankreich ein Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Grenzgänger. Auch in diesem Fall wäre regelmäßig ein inländischer Arbeitgeber vorhanden, der zur Vornahme des Lohnsteuerabzugs verpflichtet ist.

20 Vermutet werden könnte, dass die Vertragsstaaten sich bspw. überlegt haben, dass ein Fußball- oder Basketballspieler, der im französischen Departement Moselle lebt und für einen saarländischen Verein tätig ist, mit seinen in Deutschland lebenden Teamkameraden gleich besteuert werden sollte.

21 Auch ein Arbeiter, der bei einem saarländischen Industrieunternehmen angestellt ist und im französischen Departement Moselle lebt, sollte – sofern man eine Besteuerung von Grenzgängern im Tätigkeitsstaat für gerechter hält – mit seinen in Deutschland lebenden Arbeitskollegen gleich besteuert werden.

22 Denkschrift zum Zusatzabkommen vom 31.3.2015, BT-Drs. 18/6158, 27.

23 Vgl. dazu *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 138.

24 Das DBA-Schweiz regelt die Zuweisung von Besteuerungsrechten bezüglich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Allgemeinen in Art. 15 DBA-Schweiz, wohingegen die Grenzgängerregelung in Art. 15a DBA-Schweiz verankert ist.

25 Vgl. *Henkel*, in: Gosh/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: März 2009, Grundlagen Abschnitt 4, Rn. 17 m. w. N.

und nicht Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf die in Rede stehenden Einkünfte anzuwenden ist.

Fraglich erscheint zunächst, ob es sich bei Grenzgängern, die auch Sportler sind, tatsächlich um Sportler i.S.d. Abkommensrechts handelt. Nur in diesem Fall können deren Einkünfte unter die Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich subsumiert werden.

Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich definiert nicht, was unter dem Ausdruck „Sportler“ zu verstehen ist. Zudem wird der Ausdruck – im Gegensatz zu dem des Künstlers, bei welchem es im Abkommen heißt: „wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker“ – nicht durch eine beispielhafte Aufzählung von Berufsuntergruppen, deren Einkünfte von der Norm erfasst werden, konkretisiert.²⁶ Dennoch ist der Ausdruck aus dem Abkommen heraus und nicht durch Rückgriff auf innerstaatliches Recht auszulegen.²⁷ Hierbei muss die Auslegung des Ausdrucks in systematisch vergleichbarer Weise erfolgen wie die Auslegung des Ausdrucks „Künstler“.²⁸

Nach absolut h.M. werden von Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich nur Einkünfte von vortragenden bzw. darbietenden Künstlern, nicht hingegen Einkünfte von werkschaffenden Künstlern erfasst.^{29, 30} Dies lässt sich u. a. aus dem jeweiligen Wortlaut der englischen („entertainer“) und französischen („artiste du spectacle“) Originalfassung des OECD-MA ableiten.³¹ Darüber hinaus ergibt sich dieses Auslegungsergebnis aber vor allem aus dem Sinn und Zweck von Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich, der darin besteht, bei bestimmten Berufsgruppen – deren Tätigkeit sich typischerweise durch eine hohe Mobilität und vielfältige Einnahmelmöglichkeiten auszeichnet – dem Tätigkeitsstaat und nicht ausschließlich dem Wohnsitzstaat, für den die Erfassung der jeweiligen Einkünfte vielfach problematisch wäre, ein Besteuerungsrecht zuzuweisen.³² Mit dem vorrangigen Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats geht jedoch einher, dass der von Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich angesprochene Personenkreis nicht zu weit ausgedehnt werden darf, sodass werkschaffende Künstler nicht zu ihm gehören.³³

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob – ebenso unter Rückgriff auf den Sinn und Zweck einer Künstler- und Sportlerklausel – ermittelt werden kann, dass Grenzgänger, die auch Sportler sind, ebenfalls nicht Teil des von Vorschriften i.S.d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich angesprochenen Personenkreises sind.

Sportlern werden gemeinhin die Eigenschaften, höchst mobil zu sein – d.h. regelmäßig in vielen verschiedenen Ländern tätig zu werden – und häufig Einkünfte aus unterschiedlichen Einnahmequellen zu erzielen, als für sie typisch zugeschrieben.³⁴ Repräsentativ für dieses von Sportlern gezeichnete Bild führt etwa *Wassermeyer* aus: „Sportler reisen um den Globus und nehmen an [...] Wettkämpfen teil, wobei sie häufig Einkünfte in Millionenhöhe erzielen. Die Einkünfte speisen sich dabei nicht selten aus verschiedenen Einkunftsquellen (z.B. Preisgelder, Antrittsgelder, Werbeeinnahmen) und werden zudem in verschiedenen Staaten erzielt“³⁵.

In Abgrenzung zu dem von Sportlern gezeichneten Bild handelt es sich bei Grenzgängern, die auch Sportler sind, um Personen, die in der Regel nur in einem Staat tätig werden. Zu denken ist hier an Mannschaftssportler, wie etwa Fußball- oder Basketballspieler, die bspw. in dem französischen Departement Moselle leben und für einen saarländischen Verein tätig sind. Die Arbeitsleistung der Sportler wird hauptsächlich in der Teilnahme an Trainingseinheiten und (Liga-) Spielen bestehen, sodass die Sportler ihre unselbständige Tätigkeit

hauptsächlich entweder an dem Ort, an dem ihr Verein seine Trainings- bzw. Spielstätte hat, oder an den Orten, an denen die gegnerischen Vereine ihre Spielstätte haben, ausüben. Mit Ausnahme der (wenigen) Tage, an denen Auswärtsspiele im Rahmen von internationalen Wettbewerben oder Freundschaftsspielen im Ausland stattfinden, werden die Spieler somit ausschließlich in Deutschland tätig.³⁶

Zu prüfen bleibt, ob es sich bei Grenzgängern, die auch Sportler sind, darüber hinaus auch nicht um Personen handelt, die häufig Einkünfte aus unterschiedlichen Einnahmequellen erzielen. Mit den Einkünften aus unterschiedlichen Einnahmequellen sind insbesondere Einkünfte gemeint, die durch Antrittsgelder, Siegprämien und Preisgelder sowie durch Werbe- bzw. Sponsoringverträge erzielt werden.³⁷ Antrittsgelder und Siegprämien, die unselbständig tätigen Sportlern durch ihren Arbeitgeber gezahlt werden, rechnen zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit.³⁸ Gesonderte Antrittsgelder, Siegprämien und Preisgelder, die außerhalb des Arbeitsverhältnisses durch Dritte gezahlt werden, sind bei unselbständig tätigen Mannschaftssportlern bzw. bei Grenzgängern, die auch Sportler sind, selten.³⁹ Einkünfte aus Werbeleistungen, zu denen unselbständig tätige Sportler im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses verpflichtet sind (z.B. das Tragen von Trikots mit

26 Vgl. zu Art. 17 Abs. 1 OECD-MA ebenso *Mody*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 20; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 26.

27 Vgl. *Kempermann*, in: Flick/*Wassermeyer*/*Kempermann*, DBA Deutschland-Schweiz, Stand: Juli 2018, Art. 17 DBA, Rn. 14; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 26 jeweils m. w. N.; unklar *Maßbaum*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: November 2013, Art. 17 OECD-MA, Rn. 47 ff., der einen Rückgriff auf nationales Recht zunächst für erforderlich hält, letztlich aber doch eine Auslegung anhand des Abkommens vornimmt.

28 Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 26. Vgl. auch *Maßbaum*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: November 2013, Art. 17 OECD-MA, Rn. 49.

29 Vgl. u. a. *Kempermann*, in: Flick/*Wassermeyer*/*Kempermann*, DBA Deutschland-Schweiz, Stand: Juli 2018, Art. 17 DBA, Rn. 12; *Maßbaum*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: November 2013, Art. 17 OECD-MA, Rn. 33 ff. m. w. N.; *Mody*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 13 ff. m. w. N.; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 21 m. w. N.

30 Vortragende bzw. darbietende Künstler sind bspw. Tänzer, Musiker, Dirigenten, Sänger und Schauspieler; vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 24. Dagegen sind etwa Maler, Komponisten, Regisseure, Bühnenbildner und Choreographen werkschaffende Künstler; vgl. BMF, 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 80.

31 Vgl. bspw. *Mody*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 13 und ausführlich zu weiteren möglichen Auslegungsansätzen, die zum selben Ergebnis führen, *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: März 2018, Art. 17 OECD-MA, Rn. 21.

32 Vgl. BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680) m. w. N., BB 1997, 1833; BFH, 19.3.2001 – I S 21/00, IStR 2001, 320 (321); BFH, 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410, BB 2002, 709 (710).

33 Vgl. BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680 f.), BB 1997, 1833. Vgl. auch *Maßbaum*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Stand: November 2013, Art. 17 OECD-MA, Rn. 34 m. w. N.

34 Vgl. dazu *Graf/Bisle*, IStR 2006, 44 (44); OECD-MK, Art. 17 OECD-MA, Tz. 9.2; *Schauhoff/Cordewener/Schlotter*, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, 2008, S. V, 6; *Stockmann*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA, Rn. 3; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 1.

35 *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 1.

36 Anders könnte dies zwar bei Einzelsportlern wie etwa Tennisspielern, Boxern oder Rennfahrern sein. Ein bedeutender Teil dieser Sportler wird jedoch selbständig tätig sein – vgl. hierzu im Einzelnen *Mody*, in: Korn, EStG, Stand: Mai 2017, § 19 EStG, Rn. 41, Stichwort: Berufssportler – oder tatsächlich „um den Globus reisen“, berufstypisch also in mehreren Ländern der Erde tätig werden, und somit mangels der von Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich geforderten regelmäßigen Rückkehr zur Wohnstätte im Wohnsitzstaat nicht Grenzgänger i.S.d. Abkommens sein. Vgl. zu Letzterem auch § 7 Deutsch-Französische Konsultationsvereinbarungsverordnung, BGBl. I 2010, 2138.

37 Vgl. dazu die Ausführungen von *Graf/Bisle*, IStR 2006, 44 (45 f.). Vgl. zudem OECD-MK, Art. 17 OECD-MA, Tz. 9; *Schauhoff/Cordewener/Schlotter*, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, 2008, S. 6; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 1.

38 Vgl. jeweils zum nationalen Steuerrecht *Enneking/Denk*, DStR 1996, 450 (451 f.); *Graf/Bisle*, IStR 2006, 44 (45) m. w. N.

39 Vgl. zu weiteren Einkünften, die Sportler allgemein erzielen können, die u. E. aber durch unselbständig tätige Mannschaftssportler bzw. durch Grenzgänger, die auch Sportler sind, eher selten außerhalb ihres Arbeitsverhältnisses erzielt werden oder nur einen stark untergeordneten Anteil der gesamten Einkünfte ausmachen, ausführlich *Schlotter*, in: Schönlfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 17 DBA, Rn. 46 f.

Werbeaufschriften), gehören ebenfalls zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit.⁴⁰

Zusammen mit dem regelmäßigen Gehalt stammt somit ein wesentlicher Teil der Einkünfte von Grenzgängern, die auch Sportler sind, aus nur einer Quelle, dem Arbeitsverhältnis.

Hieraus folgt zusammenfassend, dass der hier in Rede stehende Personenkreis die Eigenschaften, die Sportlern als für sie typisch zugeschrieben werden (hohe Mobilität i. S. einer regelmäßig in vielen verschiedenen Ländern ausgeübten Tätigkeit und Erzielung von Einkünften aus unterschiedlichen Einnahmequellen), weitestgehend nicht erfüllen. Aus diesen Eigenschaften ergibt sich jedoch gerade der Sinn und Zweck von Vorschriften i. S. d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich.⁴¹ Somit ist es durch den Sinn und Zweck von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich nicht zu rechtfertigen, Grenzgänger, die auch Sportler sind, unter den abkommensrechtlichen Ausdruck „Sportler“ zu subsumieren. Wie im Fall von werkschaffenden Künstlern (s. o.) ist der durch Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich angesprochene Personenkreis auch hier nicht zu weit auszudehnen.

Neben den zuvor genannten Einkünften, die aus nur einer Quelle – dem Arbeitsverhältnis – stammen, ist vorstellbar, dass sich Sportler im Rahmen eines gesonderten Werbevertrags verpflichten, für ein bestimmtes Produkt (z. B. im Fernsehen) zu werben, bzw. dass sie (nur) ihre Namens- und/oder Bildrechte zu Werbezwecken überlassen. Diese Einkünfte von Sportlern sind jedoch von Anfang an nicht unter Vorschriften i. S. d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich, sondern in der Regel unter Vorschriften i. S. d. Art. 4 DBA-Frankreich (Unternehmensgewinne) oder i. S. d. Art. 15 DBA-Frankreich (Lizenzgebühren) zu subsumieren,⁴² sodass aufgrund dieser Einkünfte eine Subsumtion der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, unter Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich nicht gerechtfertigt werden kann.

2. Vorrang der Grenzgängerregelung

Bejaht man entgegen den vorstehenden Ausführungen die Anwendbarkeit von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, erscheint weiterhin fraglich, ob – ebenfalls durch Auslegung des DBA-Frankreich – ermittelt werden kann, dass die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vorrangig vor der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf die in Rede stehenden Einkünfte anzuwenden ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt auch für die Auslegung von DBA der Grundsatz, dass eine speziellere Vorschrift einer allgemeineren vorgeht.⁴³ Vorschriften, die Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, sind zwar gegenüber solchen Vorschriften, die Art. 7, 14 und 15 OECD-MA (a. F.) entsprechen, *lex specialis*.⁴⁴ Der im DBA-Frankreich enthaltene Art. 13 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) entspricht dem im OECD-MA enthaltenen Art. 15 jedoch insoweit nicht, als in seinem Abs. 5 eine – im OECD-MA nicht vorgesehene – Grenzgängerregelung verankert ist. Offen und zu prüfen bleibt daher, ob Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich oder Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich die speziellere Norm ist.

Hierbei ist zu beachten, dass es sich bei dem Verhältnis von Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich zu Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich nicht um den Fall einer formalen Spezialität handelt.⁴⁵ Stattdessen verhalten sich die beiden Vorschriften wie „zwei sich überschneidende Kreise“⁴⁶: Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich könnte auf Sportler, die keine Grenzgänger sind, und auf Sportler, die Grenzgänger sind, an-

wendbar sein, wohingegen Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ebenfalls auf den zuletzt genannten Personenkreis und zudem auf Grenzgänger, die keine Sportler sind, Anwendung finden könnte. Zu prüfen ist daher, ob ein Fall „inhaltliche[r] Spezialität“⁴⁷ gegeben ist.

Hier ließe sich zunächst anführen, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich Einkünfte aus einer gewerblichen oder freiberuflichen und aus einer unselbständig ausgeübten Tätigkeit erfassen kann und auf Personen, die in ganz Deutschland oder Frankreich leben bzw. arbeiten, anwendbar ist, wohingegen unter Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich nur Einkünfte aus einer unselbständig ausgeübten Tätigkeit subsumierbar sind, die von Personen erzielt werden, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats haben. Die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich wirkt somit im Vergleich zur Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich als die speziellere Norm.

Im Detail ist die Lösung eines Konkurrenzproblems zwischen zwei Normen, deren Anwendungsbereiche sich zum Teil überschneiden, allerdings oftmals mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden.⁴⁸ Zippelius spricht sich hier u. a. mit Verweis auf das BGH-Urteil vom 14.12.1960⁴⁹ für eine Lösung anhand teleologischer Erwägungen aus.⁵⁰ Larenz will ebenfalls auf teleologische Erwägungen abstellen und sieht eine Lösung der Konkurrenzproblematik dann gegeben, wenn ermittelt werden kann, dass eine der beiden Normen einen Sachverhalt abschließend regeln will.⁵¹

Für eine durch Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich gewollte abschließende Zuweisung von Besteuerungsrechten bezüglich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern im Allgemeinen und damit auch bezüglich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, spricht, dass kein Grund dafür ersichtlich ist, das im DBA-Frankreich geltende fundamentale Prinzip der ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern in deren Wohnsitzstaat für solche Grenzgänger, die auch Sportler sind, zu durchbrechen.⁵² Stattdessen deutet der hohe Stellenwert der Grenzgängerregelung im DBA-Frankreich eher darauf hin, dass Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich die Zuweisung von Besteuerungsrechten bezüglich der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern abschließend regeln will.

40 Vgl. jeweils zum nationalen Steuerrecht *Enneking/Denk*, DStR 1996, 450 (454); *Graf/Bisler*, IStR 2006, 44 (45) m. w. N.

41 Vgl. BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680) m. w. N., BB 1997, 1833; BFH, 19.3.2001 – I S 21/00, IStR 2001, 320 (321); BFH, 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410, BB 2002, 709 (710).

42 Vgl. dazu *Mody*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AstG/DBA, Stand: Oktober 2017, Art. 17 OECD-MA, Rn. 26 f. m. w. N. Bei ehemals im Tätigkeitsstaat ansässigen Sportlern ist jedoch zudem Art. 13b Abs. 1 S. 2 DBA-Frankreich zu beachten.

43 Vgl. BFH, 10.8.2006 – II R 59/05, BStBl. II 2009, 758 (764), BB 2006, 2460 Ls, RIW 2006, 952, und ebenso *Henkel*, in: Gosch/Kroppen/Grötherr, DBA, Stand: März 2009, Grundlagen Abschnitt 4, Rn. 27.

44 Vgl. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 2 und ebenso Bundesgericht Schweiz, 6.5.2008 – 2C_276/2007/zga, abrufbar unter: www.bger.ch (Abruf: 28.2.2019); das Abrufdatum gilt auch für die folgenden Links, sofern nicht anders angegeben), Rn. 5.5.

45 Ein Fall formaler Spezialität liegt dann vor, wenn eine gesetzliche Vorschrift alle Merkmale einer anderen gesetzlichen Vorschrift und darüber hinaus mindestens ein weiteres Merkmal enthält; vgl. *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, S. 102.

46 Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl. 2012, S. 32.

47 *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, S. 102. *Wank* spricht in diesem Zusammenhang alternativ von „Subsidiarität“. *Larenz* hält den Ausdruck „Subsidiarität infolge erschöpfender Regelung“ insgesamt für zutreffender; vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 268, Fn. 28.

48 Vgl. Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl. 2012, S. 32.

49 BGH, 14.12.1960 – V ZR 40/60, NJW 1961, 772.

50 Vgl. Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl. 2012, S. 32.

51 Vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 268.

52 Vgl. hierzu die detaillierten Ausführungen unter II.

Darüber hinaus sprechen auch die folgenden teleologischen Erwägungen für die Anwendung von Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf die in Rede stehenden Einkünfte:

Wie bereits dargelegt, werden Sportlern gemeinhin die beiden Eigenschaften, höchst mobil zu sein – d. h. regelmäßig in vielen verschiedenen Ländern tätig zu werden – und häufig Einkünfte aus unterschiedlichen Einnahmequellen zu erzielen, als für sie typisch zugeschrieben.⁵³ Diese Eigenschaften erfüllen Grenzgänger, die auch Sportler sind, in der Regel nicht.⁵⁴ Es sind aber gerade diese Eigenschaften, aus denen sich der Sinn und Zweck von Vorschriften i. S. d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich ergibt,⁵⁵ sodass eine Subsumtion der Einkünfte von Grenzgängern, die auch Sportler sind, unter Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich nicht durch den Sinn und Zweck der Norm getragen wird.

Dagegen lässt sich die Anwendung von Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, durch den Sinn und Zweck einer Grenzgängerregelung rechtfertigen. Dieser kann darin gesehen werden, die engere Bindung von Grenzgängern zu ihrem Wohnsitzstaat auch steuerlich nachzuvollziehen, indem die Grenzgänger ausschließlich in ihrem Wohnsitzstaat besteuert werden, sodass eine Gleichbehandlung mit nicht grenzüberschreitend tätig werdenden Arbeitnehmern, die in unmittelbarer Nähe zu den Grenzgängern wohnen, erreicht wird.⁵⁶ Ist durch ein DBA eine derartige steuerliche Gleichbehandlung vorgesehen, verdienen Grenzgänger, die auch Sportler sind, diese ebenfalls. Ein Grund, ihnen die Gleichbehandlung zu verwehren, ist nicht ersichtlich. Vielmehr würde deren Ausschluss dem Sinn und Zweck einer Grenzgängerregelung klar zuwider laufen.

Über die vorangehenden Ausführungen hinaus lässt sich dem Urteil des BFH vom 30.5.2018 zum DBA-Schweiz der *lex specialis*-Charakter einer Grenzgängerregelung gegenüber einer Künstler- und Sportlerklausel entnehmen. Im DBA-Schweiz bestimmt weder der Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 S. 1 DBA-Schweiz – der Art. 17 Abs. 1 OECD-MA im Wesentlichen entspricht – noch der des Art. 15a DBA-Schweiz, der eine Grenzgängerregelung enthält, eine vorrangige Geltung der Grenzgängerregelung des DBA-Schweiz. Dennoch will der BFH Art. 15a des DBA vorrangig zur Anwendung bringen. Hierbei begründet der BFH zwar nicht, warum die Grenzgängerregelung vorrangig vor der Künstler- und Sportlerklausel gelten soll, es ist jedoch davon auszugehen, dass auch der BFH die Grenzgängerregelung des DBA-Schweiz als speziell gegenüber der Künstler- und Sportlerklausel erachtet.⁵⁷

Gleiches ergibt sich aus dem Urteil der italienischen Corte Suprema di Cassazione vom 19.2.2004:⁵⁸ In dem vorgenannten Urteil entschied dieses Gericht, das auch letztinstanzliches Gericht für die Finanzgerichtsbarkeit Italiens ist,⁵⁹ dass die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Frankreich/Italien der Künstler- und Sportlerklausel des DBA, die in Art. 17 Abs. 1 verankert ist, vorgeht. Zur Begründung führte das Gericht u. a. aus, dass die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Frankreich/Italien *lex specialis* gegenüber der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 17 Abs. 1 DBA-Frankreich/Italien ist und stützte seine Argumentation – wie hier – auf teleologische Erwägungen.⁶⁰

Dass die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Frankreich/Italien der Künstler- und Sportlerklausel des DBA, die in Art. 17 Abs. 1 verankert ist, vorgeht, entschied die Corte Suprema di Cassazione, obwohl Art. 17 Abs. 1 DBA-Frankreich/Italien – ebenfalls rein nach seinem Wortlaut – „ungeachtet der Art. 14 und 15“ DBA-Frankreich/Italien Geltung beansprucht. Dennoch bleibt zu prüfen, ob – auch nach deutschem Verständnis – der Wortlaut einer Künstler- und

Sportlerklausel i. S. d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich den grundsätzlichen Vorrang einer Grenzgängerregelung i. S. d. Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich letztlich nicht zu verhindern vermag:

Nach der Rechtsprechung des BFH bildet der Wortlaut eines DBA die äußerste Auslegungsgrenze.⁶¹ Zudem könne eine Auslegung, die Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge – WÜRV (Wiener Vertragsrechtskonvention – WVK) entspricht, nicht zu einem Auslegungsergebnis führen, das dem Wortlaut des DBA widerspricht.^{62, 63} Allerdings konzediert der BFH auch, dass von der Auslegungsregelung des Art. 31 Abs. 1 WÜRV gem. Art. 32 WÜRV dann abgewichen werden kann, wenn die stark auf den Wortlaut abstellende Auslegungsregelung des Art. 31 Abs. 1 WÜRV zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.^{64, 65}

Offensichtlich sinnwidrig wäre ein striktes Festhalten am Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich und somit an einer vorrangigen Anwendung der Künstler- und Sportlerklausel vor der Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern, die auch Sportler sind, aus folgendem Grund:

Grenzgänger, die auch Sportler sind, erfüllen die Eigenschaften, die Sportlern gemeinhin als für sie typisch zugeschrieben werden (höchst mobil zu sein – d. h. regelmäßig in vielen verschiedenen Ländern tätig zu werden – und häufig Einkünfte aus unterschiedlichen Einnahmequellen zu erzielen), weitestgehend nicht.⁶⁶ Es sind aber gerade diese Eigenschaf-

53 Vgl. dazu *Graf/Bisle*, IStR 2006, 44 (44); OECD-MK, Art. 17 OECD-MA, Tz. 9, 9.2; *Schauhoff/Cordewener/Schlotter*, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU, 2008, S. V, 6; *Stockmann*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA, Rn. 3; *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 17 OECD-MA, Rn. 1.

54 Vgl. hierzu die detaillierten Ausführungen unter III.1.

55 Vgl. BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680) m. w. N., BB 1997, 1833; BFH, 19.3.2001 – I S 21/00, IStR 2001, 320 (321); BFH, 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410, BB 2002, 709 (710).

56 Vgl. BFH, 1.3.1963 – VI 119/61 U, BStBl. III 1963, 212 (213); *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 15 OECD-MA, Rn. 160a.

57 Vgl. zu den vorstehenden Ausführungen BFH, 30.5.2018 – I R 62/16, IStR 2019, 32, StB 2019, 10 Ls, Rn. 32 mit Verweis auf *Brandis*, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Mai 2012, Art. 15a DBA-Schweiz, Rn. 25 sowie *Kempermann*, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Stand: Juli 2017, Art. 15a DBA, Rn. 14. Vgl. zudem BMF, 19.9.1994 – IV C 6-S 1301 Schz-60/94, BStBl. I 1994, 683, Rn. 42 sowie § 17 Abs. 2 Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung, BGBl. I 2010, 2187.

58 Corte Suprema di Cassazione, 19.2.2004 – 2004/12595, abrufbar unter: www.cassazione.net.

59 Der oberste Kassationsgerichtshof ist zugleich das höchste Gericht der ordentlichen Gerichtsbarkeit Italiens.

60 Vgl. Corte Suprema di Cassazione, 19.2.2004 – 2004/12595, abrufbar unter: www.cassazione.net, Rn. 2.7.

61 Vgl. BFH, 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 (389), BB 2009, 2739 m. BB-Komm. *Spilles/Owerdieck*.

62 Vgl. BFH, 30.5.2018 – I R 62/16, IStR 2019, 32, StB 2019, 10 Ls, Rn. 23 m. w. N.

63 Gem. Art. 4 WÜRV findet die WÜRV – unbeschadet der Anwendung der in der WÜRV niedergelegten Regeln, denen völkerrechtliche Verträge unabhängig von der WÜRV bereits aufgrund des Völkerrechts unterworfen wären – nur auf völkerrechtliche Verträge Anwendung, die von Staaten geschlossen werden, nachdem die WÜRV für sie in Kraft getreten ist. Der BFH will die WÜRV daher zur Auslegung des DBA-Schweiz 1971 nicht heranziehen; vgl. BFH, 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 (389), BB 2009, 2739 m. BB-Komm. *Spilles/Owerdieck*. Aus völkerrechtlicher Sicht ist aber gerade davon auszugehen, dass die in den Art. 31 ff. WÜRV niedergelegten Auslegungsregeln bereits vor Inkrafttreten der WÜRV galten; vgl. *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Systematik der DBA, Rn. 87 m. w. N. Unabhängig von etwaigen Überlegungen dahingehend, ob die WÜRV auf DBA, die zwar – wie das DBA-Frankreich – vor Inkrafttreten der WÜRV geschlossen, aber durch (mehrere) Zusatzabkommen novelliert wurden, Anwendung findet, kann die WÜRV somit jedenfalls indirekt zur Auslegung des DBA-Frankreich herangezogen werden.

64 Vgl. BFH, 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. I 1988, 574 (575); BFH, 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234 (237), BB 2009, 145 m. BB-Komm. *Behrens/Wagner*.

65 Dementsprechend erachtet der BFH im Urteil vom 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234 (237 f.), BB 2009, 145 m. BB-Komm. *Behrens/Wagner*, eine teleologische Reduktion des Wortlauts einer Vorschrift auch auf Abkommensebene für grundsätzlich möglich, verneint sie in dem angegebenen Urteil jedoch. Das FG Baden-Württemberg hat im Urteil vom 7.6.2016 – 6 K 1213/14, IStR 2017, 329 (333) eine teleologische Reduktion des Wortlauts einer Vorschrift auf Abkommensebene zugelassen. Unklar, aber eher in die Richtung, eine teleologische Reduktion auf Abkommensebene insgesamt ablehnen zu wollen, äußert sich der BFH im Urteil vom 30.5.2018 – I R 62/16, IStR 2019, 32, StB 2019, 10 Ls, Rn. 23.

66 Vgl. hierzu ausführlich die Ausführungen unter III.1.

ten, aus denen der Sinn und Zweck von Vorschriften i. S. d. Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich abgeleitet wird,⁶⁷ sodass eine Subsumtion der Einkünfte von Grenzgängern, die auch Sportler sind, unter Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich nicht durch den Sinn und Zweck der Norm getragen wird.

Demgegenüber verhindert ein Festhalten am Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich, dass die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ihren Sinn und Zweck entfalten kann. Dieser kann, wie bereits dargelegt, darin gesehen werden, die engere Bindung von Grenzgängern zu ihrem Wohnsitzstaat auch steuerlich nachzuvollziehen, indem die Grenzgänger ausschließlich in ihrem Wohnsitzstaat besteuert werden, sodass eine Gleichbehandlung mit nicht grenzüberschreitend tätig werdenden Arbeitnehmern, die in unmittelbarer Nähe zu den Grenzgängern wohnen, erreicht wird.⁶⁸ Wenn aber Grenzgänger, die auch Sportler sind, vorrangig im Tätigkeitsstaat besteuert werden, läuft dies dem Sinn und Zweck einer Grenzgängerregelung klar zuwider. Zudem zeigt ein Vergleich mit dem DBA-Schweiz, dass ein Festhalten am Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auch „unvernünftig“ ist: Bei Anwendung des DBA-Schweiz ist die dort verankerte Grenzgängerregelung vorrangig vor der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 17 Abs. 1 S. 1 DBA-Schweiz anzuwenden.⁶⁹ Ein striktes Festhalten am Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich würde mithin bedeuten, dass deutsch-schweizerische Grenzgänger, die auch Sportler sind, und die entsprechenden deutsch-französischen Grenzgänger unterschiedlich behandelt werden. Der Sachverhalt ist völlig identisch, nur die betroffenen Länder sind andere. Zwar kann Deutschland in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen Verschiedenes vereinbaren. Vernünftig rechtfertigen lässt sich die unterschiedliche Behandlung jedoch nicht.

Ein striktes Festhalten am Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich ist damit offensichtlich sinnwidrig und unvernünftig, sodass – im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von DBA anhand der WÜRUV – eine teleologische Reduktion der Norm möglich sein sollte und zugleich geboten erscheint. Wenngleich es der BFH mit Urteil vom 30.5.2018 ablehnte, Art. 17 Abs. 1 S. 1 DBA-Schweiz teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass die Norm nicht auf Einkünfte aus festen und langjährigen Arbeitsverhältnissen anwendbar ist,⁷⁰ muss hierbei die knapp gehaltene Urteilsbegründung gesehen werden. Der BFH sprach in dem vorgenannten Urteil nur davon, dass eine Auslegung, die Art. 31 Abs. 1 WÜRUV entspricht, nicht zu einem Auslegungsergebnis führen kann, das dem Wortlaut des Abkommens widerspricht. Unerwähnt ließ der BFH jedoch, dass von der Auslegungsregelung des Art. 31 Abs. 1 WÜRUV gem. Art. 32 WÜRUV dann abgewichen werden kann, wenn die stark auf den Wortlaut abstellende Auslegung des Art. 31 Abs. 1 WÜRUV zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.⁷¹ Weiterhin führte der BFH zwar zutreffend aus, dass es sich bei der Eigenschaft von Künstlern und Sportlern, höchst mobil zu sein, um einen der ursprünglichen Beweggründe handelt, die zur Einführung der Künstler- und Sportlerklausel geführt haben. Wiederum unerwähnt ließ er indes, dass die hohe Mobilität von Künstlern und Sportlern auch eine der Eigenschaften ist, aus denen sich der Sinn und Zweck von Künstler- und Sportlerklauseln ergibt.⁷²

IV. Ergebnis

Insgesamt führt eine Auslegung des DBA-Frankreich zunächst zu dem Ergebnis, dass es der Sinn und Zweck einer Künstler- und Sportlerklausel

sel nicht rechtfertigt, Grenzgänger, die auch Sportler sind, unter den abkommensrechtlichen Ausdruck „Sportler“ zu subsumieren. Sofern dennoch – entgegen der hier vertretenen Ansicht – von einer Anwendbarkeit des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich auf die Einkünfte des in Rede stehenden Personenkreises ausgegangen wird, kommt eine weitere Auslegung des Abkommens zu dem Ergebnis, dass die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich grundsätzlich Vorrang vor der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich hat und der insoweit zu weit geratene Wortlaut des Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich teleologisch dahingehend zu reduzieren ist, dass Art. 13b Abs. 1 S. 1 DBA-Frankreich zwar ungeachtet des Art. 13 DBA-Frankreich im Allgemeinen, jedoch nicht ungeachtet des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich im Speziellen gilt.

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul ist Direktor des BLI (Betriebswirtschaftliches Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand) an der Universität des Saarlandes sowie Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Prof. Dr. René Schäfer, StB/FBIntStR, ist geschäftsführender Gesellschafter der Dornbach GmbH sowie Honorarprofessor an der Universität des Saarlandes.



Dr. Tim Palm, StB, ist Prokurist der Dornbach GmbH und Lehrbeauftragter an der Universität des Saarlandes.



Philipp Engel, M.Sc., promoviert am BLI im Rahmen des kooperativen Führungskräfte-Track-Modells der Universität des Saarlandes und ist Mitarbeiter der Dornbach GmbH.



⁶⁷ Vgl. BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680) m. w. N., BB 1997, 1833; BfH, 19.3.2001 – I S 21/00, IStR 2001, 320 (321); BFH, 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410, BB 2002, 709 (710).

⁶⁸ Vgl. BFH, 1.3.1963 – VI 119/61 U, BStBl. III 1963, 212 (213); Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Januar 2016, Art. 15 OECD-MA, Rn. 160a.

⁶⁹ Vgl. BFH, 30.5.2018 – I R 62/16, IStR 2019, 32, StB 2019, 10 Ls, Rn. 32; BMF, 19.9.1994 – IV C 6-5 1301 Schz-60/94, BStBl. I 1994, 683, Rn. 42 (ebenso: § 17 Abs. 2 Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung, BGBl. I 2010, 2187); Brandis, in: Wassermeyer, DBA, Stand: Mai 2012, Art. 15a DBA-Schweiz, Rn. 25; Kempermann, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Stand: Juli 2017, Art. 15a DBA, Rn. 14.

⁷⁰ Vgl. BFH, 30.5.2018 – I R 62/16, IStR 2019, 32, Rn. 23, StB 2019, 10 Ls.

⁷¹ So aber BFH, 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. II 1988, 574 (575); BFH, 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234 (237), BB 2009, 145 m. BB-Komm. Behrens/Wagner.

⁷² So aber BFH, 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679 (680) m. w. N., BB 1997, 1833; BFH, 19.3.2001 – I S 21/00, IStR 2001, 320 (321); BFH, 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410, BB 2002, 709 (710).