

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

Das Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das Protokoll vom 29. Dezember 2010 geänderten Fassung, BGBl. III Nr. 182/2002 in der Fassung BGBl. III Nr. 32/2012, hat gesetzändernden bzw. gesetzergänzenden Inhalt und bedarf daher der Genehmigung durch den Nationalrat gemäß Art. 50 Abs. 1 Z 1 B-VG. Es hat nicht politischen Charakter. Es ist nicht erforderlich, eine unmittelbare Anwendung des Protokolls im innerstaatlichen Rechtsbereich durch einen Beschluss gemäß Art. 50 Abs. 2 Z 4 B-VG, dass dieser Staatsvertrag durch Erlassung von Gesetzen zu erfüllen ist, auszuschließen. Da durch das Protokoll Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereiches der Länder geregelt werden, bedarf es der Zustimmung des Bundesrates gemäß Art. 50 Abs. 2 Z 2 B-VG.

Die steuerlichen Beziehungen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland werden gegenwärtig durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll, BGBl. III Nr. 182/2002, zuletzt geändert durch das am 29. Dezember 2010 in Berlin unterzeichnete Protokoll, BGBl. III Nr. 32/2012, geregelt. Dieses Abkommen entspricht derzeit weder dem Standard der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) betreffend Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Standard) noch trägt es im Bereich der Besteuerung von Grenzgängern den jüngsten Entwicklungen der Arbeitswelt sowie den damit einhergehenden geänderten Arbeitsformen Rechnung; es ist daher revisionsbedürftig.

Mit dem Inkrafttreten des Protokolls werden im Wesentlichen keine finanziellen und keine personellen Wirkungen verbunden sein.

Besonderer Teil

Zu Art. I:

Art. I des Protokolls soll den Titel des Abkommens im Einklang mit dem BEPS-Standard ändern, wodurch der Sinn und Zweck des Abkommens klargestellt werden soll.

Zu Art. II:

Durch Art. II des Protokolls soll eine Anpassung der Präambel des Abkommens an den BEPS-Standard erfolgen. Die Vertragsstaaten bekräftigen ihre Absicht, durch das Abkommen keine Möglichkeiten der Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung schaffen zu wollen. Insbesondere sollen explizit auch missbräuchliche Gestaltungen, mit denen die Entlastungen dieses Abkommens mittelbar Personen verschafft werden sollen, die in Drittstaaten ansässig sind („Treaty-shopping“), unterbunden werden.

Zu Art. III:

Art. 5 Abs. 4 des Abkommens sieht eine Ausnahme von der Begründung einer Betriebsstätte vor, wenn sie bloß vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten dient. Die neu gefasste Bestimmung entspricht Art. 5 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens in der Fassung vom 21. November 2017 (OECD-MA) und soll die Umgehung des Betriebsstättenstatus aufgrund des Ausnahmekatalogs betreffend die Begründung von Betriebsstätten verhindern. Durch die Neufassung soll sichergestellt werden, dass die Ausnahme nur greift, wenn die im Katalog angeführten Tätigkeiten tatsächlich vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Nach der geltenden österreichischen Verwaltungspraxis gelangt die Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ebenfalls nur zur Anwendung, wenn es sich bei der betreffenden Tätigkeit nicht um die Haupttätigkeit des Unternehmens handelt. Insofern ist die neu gefasste Bestimmung aus österreichischer Sicht nur klarstellend.

Zu Art. IV:

Die Bestimmung des Art. 13 Abs. 6 des Abkommens zur Wegzugsbesteuerung betrifft den physischen Wegzug natürlicher Personen und geht auf einen deutschen Verhandlungswunsch im Rahmen der ursprünglichen Abkommensverhandlungen zurück. Vor dem Hintergrund der bestehenden innerstaatlichen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung in beiden Vertragsstaaten besteht jedoch keine Notwendigkeit, Wegzug und Zuzug im Abkommen gesondert zu regeln. Vielmehr besteht das Risiko unbeabsichtigter Inkongruenzen mit den jeweiligen nationalen Regelungen. Art. 13 Abs. 6 soll daher

aufgehoben werden. Durch die Aufhebung sollen die Vorschriften des jeweiligen innerstaatlichen Rechts zur Wegzugsbesteuerung uneingeschränkt zur Anwendung gelangen. Da die wesentlichen Aspekte einer Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen mittlerweile durch die Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vorgezeichnet sind, wird grundsätzlich eine kongruente Anwendung der Regelungen in beiden Vertragsstaaten gewährleistet.

Auf österreichischer Seite finden sich die relevanten Regelungen in § 27 Abs. 6 Z 1 Einkommenssteuergesetz (EStG) 1988, welche – ähnlich der Bestimmung des Art. 13 Abs. 6 des Abkommens – im Falle eines Zuzugs den Ansatz des gemeinen Werts als Anschaffungskosten vorsieht. Im deutschen nationalen Recht finden sich die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung in § 6 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG). Die Aufwertung („step-up“) im Falle eines Zuzugs wird in § 17 Abs. 2 dEStG sichergestellt. Somit erfolgt grundsätzlich eine gleichgelagerte zwischenstaatliche Bewertung bei Zuzug nach Deutschland.

Zu Art. V:

Die bisherige Grenzgängerbestimmung in Art. 15 Abs. 6 des Abkommens kann den jüngsten Entwicklungen der Arbeitswelt aufgrund der COVID-19 Pandemie, die zu geänderten Arbeitsformen (vor allem Arbeiten im Homeoffice, Telearbeit etc.) geführt haben, nicht ausreichend Rechnung tragen. Es soll daher die Grenzgängerbestimmung neu gefasst werden, um Arbeitnehmern in der Grenzzone mehr Flexibilität einzuräumen. Dies soll dadurch erreicht werden, dass das Arbeiten und Wohnen in der Grenzzone, nicht jedoch ein tägliches Pendeln über die Grenze erforderlich sein sollen, um die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft zu erfüllen.

Gemäß Art. 15 Abs. 6 des Abkommens soll das ausschließliche Besteuerungsrecht an Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt werden, wenn der Arbeitnehmer seinen Hauptwohnsitz in der Nähe der Grenze hat und seine unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt. Dabei soll unbeachtlich sein, ob der Arbeitnehmer in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaates (insbesondere im Homeoffice) oder jener des anderen Staates (insbesondere in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers) tätig wird. Somit soll die Grenzgängereigenschaft selbst dann erfüllt sein können, wenn die Tätigkeit an mehr als 45 Tagen im Homeoffice ausgeübt wird. Arbeitstage im Ausmaß von über 45 Tagen, die außerhalb der Grenzzone verbracht werden (zB. Dienstreisen in Drittstaaten oder Arbeitstage in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers außerhalb der Grenzzone), sollen hingegen schädlich sein und führen dazu, dass eine Besteuerung nach den Grundsätzen des Art. 15 Abs. 1 und 2 des Abkommens zu erfolgen hat.

Der Ausdruck „in der Nähe der Grenze“ soll die Gemeinden erfassen, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze liegt. Die Tätigkeit wird in dieser Zone „üblicherweise“ ausgeübt, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Grenzzone tätig wird (vgl. Erläuterung zu Art. IX Abs. 1).

Die Anwendung und Auslegung von Art. 15 Abs. 6 des Abkommens soll – wie auch im Falle der bestehenden Grenzgängerregelung – in einer Konsultationsvereinbarung gemäß Art. 25 Abs. 3 des Abkommens genauer determiniert werden.

Zu Art. VI Abs. 1:

Gemäß Art. 19 Abs. 1 letzter Satz des Abkommens dürfen sogenannte Ortskräfte – abweichend vom grundsätzlich in Art. 19 verankerten Kassenstaatsprinzip – nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden. Um Gehälter von Ortskräften nicht einer Aufteilung unterziehen zu müssen, wenn Ortskräfte kurzzeitig im Kassenstaat tätig werden, soll eine De-minimis-Regelung im Ausmaß von 10 Arbeitstagen eingeführt werden, wonach das Besteuerungsrecht in solchen Fällen im Ansässigkeitsstaat verbleibt.

Beispielsweise soll die Vergütung des in Österreich ansässigen österreichischen Fahrers der deutschen Botschaft in Wien, der nach Art. 19 Abs. 1 letzter Satz des Abkommens grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegt, nicht tageweise aufgeteilt werden müssen, wenn sich der Fahrer für ein einwöchiges Fahrsicherheitstraining im Kassenstaat Deutschland aufhält. Die Änderung ist auf einen deutschen Wunsch zurückzuführen.

Zu Art. VI Abs. 2:

Aufgrund von Art. 19 Abs. 1 zweiter Satz des Abkommens dürfen Vergütungen von im öffentlichen Dienst des Kassenstaates angestellten Personen, die im anderen Staat ansässig sind und Staatsangehörige dieses Staates sind oder nicht ausschließlich dort ansässig geworden sind, um diese Dienste zu leisten, im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, soweit sie den Dienst dort leisten. Dies führt dazu, dass bei Homeoffice-Tätigkeiten solcher Personen ein geteiltes Besteuerungsrecht des Kassen- und des Ansässigkeitsstaates besteht und daher eine Aufteilung nach Tätigkeitstagen zu erfolgen hat. Um eine

derartige Aufteilung im grenznahen Bereich zu vermeiden, soll in Art. 19 des Abkommens ein neuer Abs. 1a eingefügt werden, mit dem auch für den öffentlichen Dienst eine Grenzgängerregelung geschaffen werden soll. Anders als in Art. 15 Abs. 6 des Abkommens soll jedoch das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Vergütungen der Grenzgänger beim Kassenstaat verbleiben. Dies entspricht dem grundsätzlich in Art. 19 verankerten Kassenstaatsprinzip.

Als Grenzgänger sollen im öffentlichen Dienst Beschäftigte gelten, die üblicherweise im Kassenstaat in der Nähe der Grenze Dienste leisten, in einer im Kassenstaat in der Nähe der Grenze gelegene Dienststelle eingegliedert sind, in der ein Arbeitsplatz zur Arbeitsausübung zur Verfügung steht, und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz haben. Durch diese Regelung soll ermöglicht werden, dass bei Grenzgängern die Dienste auch im Homeoffice (am Hauptwohnsitz) geleistet werden können und dennoch das Besteuerungsrecht an den Vergütungen im Kassenstaat verbleibt. Die Definitionen von „in der Nähe der Grenze“ und von „üblicherweise“ entsprechen jenen für Art. 15 Abs. 6 des Abkommens und finden sich in Art. IX Abs. 1 des Protokolls.

Beispielsweise sollen Vergütungen, die eine in Deutschland in der Grenzzone ansässige Person, die beim Finanzamt Österreich an der Dienststelle Salzburg tätig ist, dort üblicherweise arbeitet, eingegliedert ist und auch einen Arbeitsplatz zur Verfügung hat, nur in Österreich (Kassenstaat) der Besteuerung unterliegen, auch wenn sie im Homeoffice in Deutschland tätig wird. Werden die Dienste im Ansässigkeitsstaat jedoch an mehr als 45 Tagen außerhalb der Grenzzone oder in Drittstaaten geleistet (beispielsweise aufgrund von Dienstreisen), hätte dies zur Folge, dass nicht mehr Art. 19 Abs. 1a, sondern Abs. 1 des Abkommens anwendbar wäre und es folglich zu einer Aufteilung des Besteuerungsrechtes käme.

Zu Art. VII und Art. VIII Abs. 1:

Um Doppelnichtbesteuerung, die sich aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung ergibt, zu vermeiden, soll ein neuer Abs. 3 in Art. 23 des Abkommens angefügt werden. Diese Bestimmung sieht vor, dass den Ansässigkeitsstaat bei unerwünschter Doppelnichtbesteuerung aufgrund von negativen Qualifikations- und Zurechnungskonflikten keine Befreiungsverpflichtung trifft. Der neu angefügte Art. 23 Abs. 3 des Abkommens entspricht der Bestimmung in Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA. Aufgrund dieser neuen Bestimmung soll Art. 28 Abs. 1 Buchstabe a des Abkommens aufgehoben werden, da dieser ebenfalls auf die Lösung von negativen Qualifikations- und Zurechnungskonflikten abzielt, jedoch einen engeren Anwendungsbereich hat.

Art. 28 Abs. 1 des Abkommens normiert den Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode, wobei Buchstabe a aufgrund des neu eingefügten Art. 23 Abs. 3 des Abkommens aufgehoben werden soll. Buchstabe b der Bestimmung soll in Art. 28 Abs. 1 des Abkommens weiterbestehen, soll aber sprachlich adaptiert werden. Er sieht die Möglichkeit für die Bundesrepublik Deutschland vor, nach einem Konsultations- und Notifikationsverfahren bestimmte Einkünfte festzulegen, bei denen die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung und nicht durch Steuerbefreiung vermieden werden soll, um die steuerliche Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten oder sonstige Gestaltungen zum Missbrauch des Abkommens zu verhindern. Eine reziproke Anwendung seitens der Republik Österreich ist ebenfalls vorgesehen.

Zu Art. VIII Abs. 2:

In Art. 28 Abs. 4 bis 6 des Abkommens sollen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder –gebieten gelegene Betriebsstätten aufgenommen werden. Die neu eingefügten Abs. 4 bis 6 des Abkommens entsprechen der Bestimmung in Art. 29 Abs. 8 OECD-MA.

In Art. 28 Abs. 7 des Abkommens soll darüber hinaus eine Anti-Missbrauchsregelung in der Form des Hauptzweck-Kriteriums (Principal Purpose-Test) aufgenommen werden, wonach bei Gestaltungen und Transaktionen keine Abkommensvergünstigungen gewährt werden sollen, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Gestaltungen und Transaktionen der Erhalt solcher Vergünstigungen ist. Der neu angefügte Art. 28 Abs. 7 des Abkommens entspricht der Bestimmung in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA. Dadurch soll der BEPS-Mindeststandard umgesetzt werden.

Zu Art. IX:

Dieser Artikel betrifft die Anpassungen und Änderungen der Ziffern 8 und 13 des Protokolls zum Abkommen.

In Z 8 des Protokolls sollen die Begriffe „in der Nähe der Grenze“ und „üblicherweise“ der Grenzgängerregelungen der Art. 15 Abs. 6 und Art. 19 Abs. 1a des Abkommens konkretisiert werden. „In der Nähe der Grenze“ bedeutet eine Zone von je 30 Kilometern entlang der Grenze zwischen den beiden Vertragsstaaten, wobei in einer Konsultationsvereinbarung eine Liste jener Gemeinden veröffentlicht werden soll, die in der Grenzzone liegen. Damit sollen Rechtsunsicherheiten bei der Ermittlung der 30

km-Zone (zB aufgrund unterschiedlicher Messpunkte in der Region um den Bodensee) vermieden werden. Für die Frage, was „üblicherweise“ bedeutet, soll an der 45-Tage-Frist der alten Grenzgängerregelung festgehalten werden. Darüber hinaus soll klarstellend festgehalten werden, dass im Falle von unterjährigen Beschäftigungen oder bei Teilzeit die 45 Tage aliquotiert werden müssen; diesfalls sollen 20 % der tatsächlichen Arbeitstage die maßgebliche Grenze sein.

Z 13 des Protokolls zu Art. 26 des Abkommens enthält eine Datenverwendungsklausel, die der deutschen Abkommenspraxis entsprach. Da der Datenschutz auf EU-Ebene im Wege der Datenschutzgrundverordnung geregelt und diese auch im Rahmen des steuerlichen Informationsaustausches zu beachten ist, soll diese Bestimmung aufgehoben werden.

An die Stelle der Datenverwendungsklausel soll mit der Neufassung der Protokollziffer 13 eine Regelung treten, die die Verwendung von ausgetauschten Informationen für andere Zwecke nach Art. 26 Abs. 2 Satz 4 des Abkommens näher bestimmen soll. Im Falle einer dringenden Gefahr für das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die persönliche Freiheit einer Person oder für bedeutende Vermögenswerte und wenn Gefahr im Verzug besteht, soll demnach die grundsätzlich erforderliche Zustimmung des Partnerstaates für diese Verwendung für andere Zwecke nachträglich eingeholt werden können. Die neue Protokollziffer entspricht der neuen deutschen Abkommenspraxis.

Zu Art. X:

Dieser Artikel betrifft Bestimmungen über das Inkrafttreten sowie über den zeitlichen Anwendungsbereich des Protokolls. Gemäß Art. X Abs. 2 Buchstabe c des Protokolls soll die neu gefasste Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 6 sowie Art. 19 Abs. 1a des Abkommens erstmalig mit 1. Januar 2024 zur Anwendung gelangen.

