

98. Jahrgang / 10. September 2023 / Nr. 26

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

DBA Deutschland

Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern

Flexible Kapitalgesellschaft

Ausgewählte Fragen für die Praxis

Gesellschaft in der Krise

Anwendbarkeit des Eigenkapitalersatzgesetzes

30 Jahre Privatstiftung

Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem Juni 2023

Änderungsprotokoll

Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland

Homeoffice bei unselbständig Tätigen, Erweiterung auf im öffentlichen Dienst Beschäftigte

MARTIN KLOKAR*)



Mit dem am 21. 8. 2023 unterzeichneten Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland (DBA Deutschland) wurden neben dem BEPS-Mindeststandard der OECD und weiteren Bestimmungen des OECD-MA 2017 auch Änderungen im Bereich der Grenzgänger in das DBA Deutschland implementiert. Die Neufassung der Grenzgängerregelung soll insbesondere die aktuellen Entwicklungen in der Arbeitswelt (wie zB Homeoffice) widerspiegeln.

1. Das neue Änderungsprotokoll

Das bisherige DBA Deutschland¹⁾ war aus mehreren Gründen reformbedürftig:²⁾ Einerseits war durch das – für Deutschland notwendige – fehlende innerstaatliche Anwendungsgesetz der BEPS-Mindeststandard der OECD noch nicht im DBA Deutschland wirksam.³⁾ Andererseits erschien das DBA Deutschland durch die veränderten Bedingungen in der Arbeitswelt und durch die Besonderheiten der deutschen Verhandlungspolitik revisionsbedürftig. Mit dem Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, das am 21. 8. 2023 von den Vertragspartnern unterzeichnet wurde, werden diese Aspekte berücksichtigt.⁴⁾ Die Teilrevision des DBA Deutschland lässt sich auf folgende wesentliche Änderungen zusammenfassen:

- Die Neuregelung zur Besteuerung von Grenzgängern (Grenzgängerregelung) zur Berücksichtigung von Homeoffice bei unselbständig Tätigen⁵⁾ sowie die Erweiterung der Grenzgängerregelung auf im öffentlichen Dienst Beschäftigte.⁶⁾ Nach der Neufassung ist ein tägliches Pendeln vom grenznahen Wohnort zum grenznahen Arbeitsort für die Zuweisung des Besteuerungsrechts nicht entscheidend, sondern rein ein Arbeiten und Wohnen innerhalb der Grenzzone.
- Die Umsetzung von BEPS-Mindeststandards erstreckt sich insbesondere auf die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung⁷⁾ und die Einführung einer allgemeinen Anti-

*) Dr. Martin Klokár, MSc (WU) berät Klienten und Berater im Steuerrecht, spezialisiert auf Fragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und Fällen der internationalen Doppelbesteuerung sowie im Ertrag- und Immobiliensteuerrecht. Zudem ist er Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, an dem er zuvor als Universitätsassistent lehrte und forschte.

1) Abkommen vom 24. 8. 2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das Protokoll vom 29. 12. 2010 geänderten Fassung.

2) Vgl dazu Kaeser, Das DBA Österreich – Deutschland im Lichte des MLI, SWI 2020, 593 (593 ff).

3) Sowohl Deutschland als auch Österreich haben das Multilaterale Instrument der OECD (MLI – Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) unterzeichnet und ratifiziert. Vgl dazu nur Bendlinger, Das Multilaterale Instrument – eine ernüchternde Bilanz, SWI 2020, 2 (2 ff).

4) Dazu bereits Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462 (462 ff).

5) Art 15 Abs 6 DBA Deutschland.

6) Art 19 Abs 1a DBA Deutschland.

7) Titel, Präambel und Art 23 Abs 3 DBA Deutschland. Der neue Titel des Abkommens lautet: „Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbe-

Missbrauchs-Bestimmung. Danach soll ein Abkommensvorteil dann nicht gewährt werden, wenn einer der Hauptgründe für das Handeln des Steuerpflichtigen in der Erlangung des Abkommensvorteils gelegen ist, solange dieses Handeln nicht im Einklang mit dem Sinn und Zweck der relevanten Regelung des Abkommens steht (*Principal Purpose Test*).⁸⁾ Darüber hinaus wurden die in Art 5 DBA Deutschland geltenden Regelungen für Betriebsstätten an jene des OECD-MA 2017 angepasst.⁹⁾

- Folgende weitere Anpassungen des DBA Deutschland an die deutsche Verhandlungspolitik folgten ebenfalls: Streichung der abkommensrechtlichen Regelung zur Wegzugsbesteuerung,¹⁰⁾ Einführung einer De-minimis-Regelung für Ortskräfte im Ausmaß von zehn Arbeitstagen¹¹⁾ und Änderung der Datenverwendungsklausel zur rascheren Verwendung von ausgetauschten Informationen unter bestimmten Voraussetzungen.¹²⁾

Das Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland tritt nach parlamentarischer Beschlussfassung in beiden Vertragsstaaten und Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft.¹³⁾ Es ist grundsätzlich ab dem Jahr anzuwenden, das auf das Jahr des Inkrafttretens folgt. Die Grenzgängerregelung soll aber jedenfalls bereits ab dem 1. 1. 2024 zur Anwendung gelangen.

2. Die neue Grenzgängerregelung

2.1. Ziel und Zweck der Neuregelung

Die zunehmenden technologischen Möglichkeiten sowie die veränderten Arbeitsbedingungen als Folge der COVID-19-Pandemie führten in den letzten Jahren zu örtlich flexibleren Arbeitsformen. Telearbeit und im Speziellen Homeoffice sind bei vielen Erwerbstätigen im Arbeitsalltag üblich. Die bisherige Regelung zur Besteuerung von Grenzgängern erforderte die „tägliche“ Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnsitz.¹⁴⁾ Über Konsultationsvereinbarungen zwischen den beiden Finanzbehörden wurde zwar vereinbart, dass die tägliche Rückkehr an 45 Tagen unterbleiben kann („*schädliche Nichtrückkehrtage*“; „*Schädlichkeitstage*“), um weiterhin von der Grenzgängerregelung Gebrauch machen zu können.¹⁵⁾ In Zeiten neuer Arbeitsformen ist diese (auch rechtsstaatlich kritisch zu betrachtende) Sonderregelung aber überholt.¹⁶⁾ Denn Grenzgänger, die primär ihre Tätigkeit

steuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung“ (Hervorhebung durch den Autor).

⁸⁾ Art 28 Abs 7 DBA Deutschland. Kritisch allgemein zum Principal Purpose Test zB Lang, Der Principal Purpose Test, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg), Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 48 ff.

⁹⁾ Art 5 Abs 4 sowie Art 28 Abs 4 bis 6 DBA Deutschland. Für Details siehe Schmidjell-Dommes, SWI 2023, 462 (463).

¹⁰⁾ Art 13 Abs 6 DBA Deutschland.

¹¹⁾ Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland.

¹²⁾ Z 13 des Protokolls DBA Deutschland. Für Details siehe Schmidjell-Dommes, SWI 2023, 462 (467 f).

¹³⁾ Dazu und zum Folgenden Art X des Änderungsprotokolls.

¹⁴⁾ Art 15 Abs 6 DBA Deutschland idF vor 2023.

¹⁵⁾ Vgl die Verständigungsvereinbarung vom 7. 10. 1986, AÖF 1986/283; zuletzt zusammengefasst im Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000 (ergänzt im Zeitraum vom 11. 3. 2020 bis 30. 6. 2022 durch die Erlässe des BMF vom 22. 1. 2021, 2021-0.035.212, vom 4. 10. 2021, 2021-0.677.478, vom 21. 12. 2021, 2021-0.877.188, und vom 30. 3. 2022, 2022-0.232.980, betreffend „b. Sonderfälle inkl. Heimarbeit [Home Office]“); dazu Kerschner/Schmidjell-Dommes, Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2020, 266 (270 f); Kerschner/Schmidjell-Dommes, Erweiterung der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2021, 110 (111 ff); kritisch Lang, Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland – Österreich, SWI 2020, 331 (331 ff).

¹⁶⁾ Nach der Rechtsprechung des deutschen BFH sind Gerichte nicht an abkommenswidrige Konsultationsvereinbarungen gebunden. In Österreich könnte eine solche Konsultationsvereinbarung als nicht gehörig kundgemachte Verordnung oder nicht gehörig kundgemachter verordnungskordinierter Staatsvertrag eingestuft werden. Vgl näher mwN Lang, SWI 2020, 331 (342 f).

im Homeoffice verrichten, müssen das Besteuerungsrecht nach Tätigkeitstagen zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat aufteilen.¹⁷⁾ Die Neuregelung soll für Arbeitnehmer und Beschäftigte im öffentlichen Dienst in der Grenzregion mehr Flexibilität schaffen.

2.2. Neuregelung bei unselbständig Tätigen (Art 15 DBA Deutschland)

Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Deutschland oder Österreich ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, dürfen *nur* in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, wenn diese Person

- in diesem Vertragsstaat *in der Nähe der Grenze* ihren Hauptwohnsitz hat und
- ihre unselbständige Tätigkeit *üblicherweise* in der Nähe der Grenze *ausübt*.¹⁸⁾

Die für die Anwendung der Regelung entscheidenden Tatbestandselemente „*in der Nähe der Grenze*“ und „*üblicherweise*“ werden durch das Änderungsprotokoll eigens definiert:

- So umfasst der Ausdruck „*in der Nähe der Grenze*“ jene Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze liegt.¹⁹⁾ Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, soll im Rahmen einer Konsultationsvereinbarung eine Liste jener Gemeinden veröffentlicht werden, die Teil der Grenzzone sind.²⁰⁾
- Eine Tätigkeit wird dann „*üblicherweise*“ in der Nähe der Grenze ausgeübt, wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird.²¹⁾ Urlaubstage oder Krankheitstage sind dahingehend nicht schädlich.²²⁾ Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 % der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses bzw der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.²³⁾

Arbeitnehmer im Grenzbereich dürfen also innerhalb der Grenzzone ohne abkommensrechtliche Vorgaben bezüglich des Arbeitsortes arbeiten, um von der steuerlichen Grenzgängerregelung Gebrauch machen zu können. Damit kommt es unter Anwendung der Grenzgängerregelung zur ausschließlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat (= Ansässigkeitsstaat) des Steuerpflichtigen.

2.2. Neuregelung bei Beschäftigten im öffentlichen Dienst (Art 19 DBA Deutschland)

Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat (Deutschland oder Österreich) oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine im anderen Vertragsstaat (Österreich oder Deutschland) ansässige natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen *nur* im erstgenannten Staat (Deutschland oder Österreich = Kassenstaat) besteuert werden, wenn die Person

- im anderen Staat *in der Nähe der Grenze* ihren Hauptwohnsitz hat und
- ihre Dienste *üblicherweise* in der Nähe der Grenze *leistet*, in eine in der Grenzzone des erstgenannten Staates gelegene *Dienststelle eingegliedert* ist und dort ein *Arbeitsplatz zur Arbeitsausübung* zur Verfügung steht.²⁴⁾

¹⁷⁾ Aufteilung nach der Grundregel des Art 15 Abs 1 und 2 DBA Deutschland.

¹⁸⁾ Art 15 Abs 6 DBA Deutschland.

¹⁹⁾ Art IX Z 1 Satz 1 des Änderungsprotokolls DBA Deutschland.

²⁰⁾ Vgl *Schmidjell-Dommes*, SWI 2023, 462 (465).

²¹⁾ Art IX Z 1 Satz 2 des Änderungsprotokolls DBA Deutschland.

²²⁾ So auch *Schmidjell-Dommes*, SWI 2023, 462 (465).

²³⁾ Art IX Z 1 Satz 3 des Änderungsprotokolls DBA Deutschland.

²⁴⁾ Art 19 Abs 1a DBA Deutschland.

Die in Art IX Z 1 des Änderungsprotokolls normierten Definitionen der Tatbestandselemente „in der Nähe der Grenze“ sowie „üblicherweise“ gelten auch im Rahmen der Grenzgängerregelung für Beschäftigte im öffentlichen Dienst.

Die Erweiterung der Grenzgängerregelung auf Beschäftigte im öffentlichen Dienst führt dazu, dass das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Kassenstaatsprinzip entsprechend dem Arbeitgeberstaat (Kassenstaat) zusteht. Es kommt damit zu keiner Aufteilung zwischen den beiden Vertragsstaaten.

3. Würdigung

Grenzgängerregelungen in DBA weisen im Regelfall dem Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaat) das generelle Besteuerungsrecht zu.²⁵⁾ Sie vermeiden damit eine mögliche Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat. Ziel solcher Regelungen ist es, Arbeitnehmer im Grenzbereich (Nachbarn) steuerlich gleichzubehandeln, unabhängig davon, ob sie im Inland oder im grenznah benachbarten Ausland arbeiten.²⁶⁾

Die neue Sonderregelung im DBA Deutschland betreffend die steuerliche Behandlung von Grenzgängern schafft Rechtssicherheit, weil bisher dahingehende Adaptierungen primär über Konsultationsvereinbarungen erfolgten und diese mit dem Vertragstext teilweise nicht mehr vereinbar waren.²⁷⁾ Die Neufassung führt dazu, dass Arbeitstage im Homeoffice nicht mehr als schädliche Nichtrückkehrtage gelten, weil das Homeoffice von Grenzgängern *per definitionem* in der Grenzzone liegt. Damit wird eine deutliche Vereinfachung für alle Beteiligten erreicht. Grenzgänger und deren Arbeitgeber können nun deren Arbeitsform aus steuerlicher Sicht flexibler gestalten.²⁸⁾

Die neue Grenzgängerregelung könnte auch als Vorbild für andere DBA dienen. So hat Österreich mit anderen Nachbarstaaten wie Italien und Liechtenstein ebenfalls Grenzgängerregelungen vereinbart.²⁹⁾ Adaptierungen an die heutigen Gegebenheiten der Arbeitswelt fehlen jedoch noch in diesen DBA. Diese könnten im Grundsatz nach diesem Muster nachgeholt werden. Insgesamt wäre es aber angebracht, die Entwicklungen bezüglich Homeoffice und Telearbeit auch auf Ebene des OECD-Musterabkommens und OECD-Musterkommentars abzubilden, um eine einheitliche Auslegungsgrundlage zu haben. Nur so dürfte eine nachhaltige und konsistente Ausweitung solcher Regelungen in das DBA-Netzwerk gelingen.



Auf den Punkt gebracht

Am 21. 8. 2023 wurde ein Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland unterzeichnet, das erst nach parlamentarischer Beschlussfassung in beiden Vertragsstaaten und Austausch der Ratifikationsurkunden vollständig in Kraft tritt. Dieses bringt insbesondere wesentliche Änderungen im Bereich der Besteuerung von Grenzgängern mit sich:

- Arbeitnehmer innerhalb der Grenzzone (je 30 Kilometer beiderseits der Grenze) müssen nicht mehr täglich über die Grenze pendeln, um die Grenzgängereigenschaft zu

²⁵⁾ Vgl zu Grenzgängerregelungen im Abkommensrecht zB *Züger*, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 177 (179 ff); *Wassermeyer*, Grenzgängerregelungen im Abkommensrecht im Lichte der Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte, SWI 2015, 521.

²⁶⁾ Vgl zu weiteren Zielsetzungen einer Grenzgängerregelung mwN *Krotzer*, Die Einzahlungsphase im Rahmen der „Abfertigung neu“ bei deutsch-österreichischen Grenzgängern, SWI 2021, 621 (623 f).

²⁷⁾ Kritisch dazu bereits *Lang*, SWI 2020, 331 (331 ff).

²⁸⁾ Die besprochenen Grenzgängerregelungen gelten nur für steuerliche Zwecke. Im Sozialversicherungsrecht gelten andere Rechtsvorschriften.

²⁹⁾ Art 15 Abs 4 DBA Italien; Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein. Die Grenzgängerregelung mit der Schweiz wurde im Zuge der Revision des DBA Schweiz im Jahr 2006 aus dem Abkommen entfernt. Vgl *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 (Stand 1. 1. 2022, rdb.at), Rz 173 ff.

erfüllen. Arbeitstage im grenznahen Homeoffice sind damit für die Regelung nicht mehr schädlich.

- Zudem erweitert sich die Grenzgängerregelung auf Beschäftigte im öffentlichen Dienst.
- Während die Grenzgängerregelung für unselbständig Tätige dem Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaat) das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, weist die Grenzgängerregelung für im öffentlichen Dienst Beschäftigte dem Kassenstaat (Arbeitgeberstaat) das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Durch die klare Zuweisung der Besteuerungsrechte vereinfacht sich für Grenzgänger und deren Arbeitgeber im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich die steuerliche Situation.

Veranstaltungstipp: SWI-Jahrestagung 2023

Fachforum Internationales Steuerrecht

Präsentation & Diskussion aktueller Praxisfälle, inklusive Auslegungsfragen und Lösungsvorschlägen

- aus Sicht der Betriebsprüfung
- aus der Praxis des Bundesministeriums für Finanzen
- aus der Praxis des Bundesfinanzgerichts
- aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes
- aus der Beratungspraxis

Fachliche Leitung & Moderation

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang*

Vortragende

Dr. Adebisola Bayer LL.M. / Mag. Gerald Gahleitner LL.M. / Mag. Judith Herdin-Winter / Mag. Gabriele Holzinger / Mag. Matthias Kornberger / Mag. Christoph Plott / Dr. Roland Rief / Mag. Reinhard Rindler LL.M. / Horst Rinnhofer / Dr. Sabine Schmidjell-Dommes / HR Dr. Franz Philipp Sutter / Präs. Dr. Peter Unger / Laura Weiss-Turcan, LL.M.

Zeit und Ort

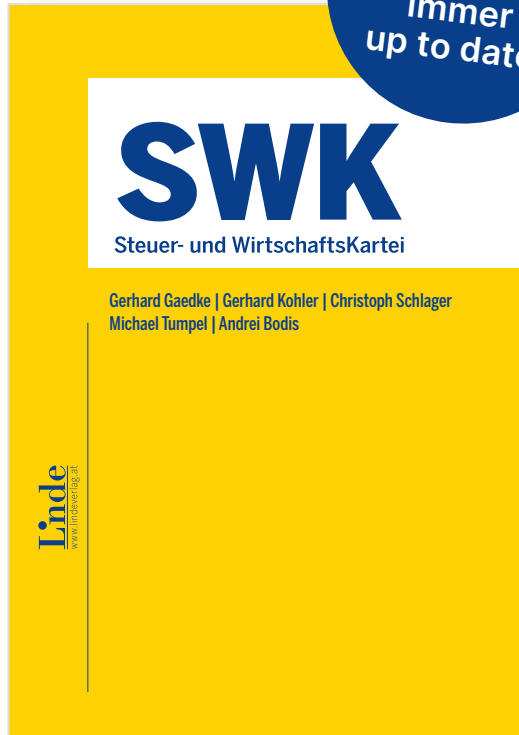
- 15. 11. 2023, 8:15 bis 17:45 Uhr
 - Renaissance Hotel, 1150 Wien, Ullmannstraße 71
-

Steuertermine im Oktober

Am 16. Oktober 2023 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für August 2023;
- Normverbrauchsabgabe für August 2023;
- Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für August 2023;
- Werbeabgabe für August 2023;
- Digitalsteuer vom Entgelt für Onlinewerbung für August 2023;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 EStG iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für August 2023;
- Lohnsteuer für September 2023;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für September 2023;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für September 2023;
- Kommunalsteuer für September 2023.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Die Nummer 1 im Steuerrecht

Auf den Punkt gebracht

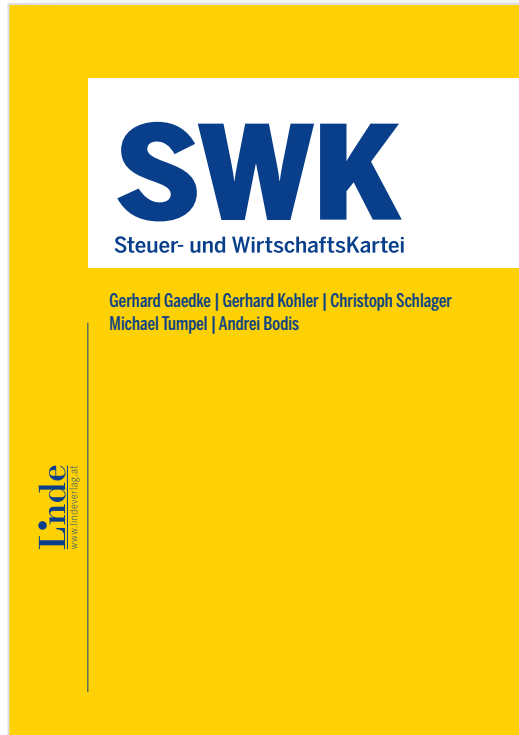
Blick auf Steuern, Wirtschaft, Recht alle 10 Tage

Praxisfälle und Steuerfragen

Auswirkungen, Empfehlungen, Lösungen

Gesetzgebung, Verwaltungspraxis, Rechtsprechung

Topaktuelle Updates aus erster Hand



SWK – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swk
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 490,30**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swk