



# Die praktischen Auswirkungen der DBA-Revision mit Deutschland



Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Deutschland ist für Österreich der wichtigste Außenhandelspartner. Mit einem Handelsvolumen von nahezu 150 Milliarden Euro im Jahr 2022 sind für beide Staaten die bilateralen Wirtschaftsbeziehungen von entscheidender Bedeutung. Es überrascht deshalb nicht, dass auch im Bereich des internationalen Steuerrechts grenzüberschreitende Steuerfragen und Besteuerungskonflikte überwiegend das österreichisch-deutsche Verhältnis betreffen. Deshalb ist das jüngste Protokoll zur Änderung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens für die Beratungspraxis von besonderer Relevanz. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit den durch das Protokoll vorgenommenen abkommensrechtlichen Änderungen und den sich daraus ergebenden praktischen Folgen.

## 1. Änderungsprotokoll zum DBA-Deutschland

Nachdem Österreich und Deutschland Anfang 2023 Revisionsverhandlungen aufgenommen hatten, erfolgte am 21.8.2023 die Unterzeichnung eines Änderungsprotokolls. Am 16.1.2024 wurde das Protokoll zur Änderung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24.8.2000<sup>1</sup> (DBA-DE) im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlicht.<sup>2</sup> Begründet wurde das Revisionserfordernis damit, dass das Abkommen weder dem BEPS-Standard entsprochen hatte, noch im Bereich der Besteuerung von Grenzgängern den durch die Corona-Krise bedingten jüngsten Entwicklungen der Arbeitswelt und den damit einhergehenden Arbeitsformen Rechnung getragen hatte. Ergänzt wurde das Protokoll durch Konsultationsvereinbarungen zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung für im Privatbereich (Art. 15 Abs. 6 DBA-DE) und im öffentlichen Bereich (Art. 19 Abs. 1a DBA-DE) beschäftigten Arbeitnehmern<sup>3</sup> und zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten.<sup>4</sup>

## 2. BEPS-bedingte Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr

### 2.1. Änderung der Präambel

Den BEPS-Empfehlungen der OECD und Art. 6 Abs. 1 des Multilateral Instruments (MLI)<sup>5</sup> entsprechend wurden *Titel und Präambel* des DBA-DE neu gefasst. Es handelt sich dabei um einen „BEPS-Mindeststandard“. Der Titel des Abkommens wurde insofern ergänzt, als darauf hingewiesen wird, dass das DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern auch der Verhinderung von Steuerverkürzung und -umgehung dienen soll. In der Präambel wird zusätzlich darauf verwiesen, dass durch das Bemühen beider Staaten, Doppelbesteuerung zu beseitigen, *keine Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung* durch Steuerverkürzung oder -umgehung geschaffen werden soll, unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel, abkommensrechtliche Entlastungen mittelbar Personen zu verschaffen, die in Drittstaaten ansässig sind. Diese Anpassung entspricht dem im Zuge der Umsetzung des MLI von Österreich abgegebenen Bekenntnis, die im Rahmen des BEPS-Projektes vorgeschlagenen



© Fotomanufaktur JL (AdobeStock)

Maßnahmen gegen „Treaty Shopping“ in das österreichische Abkommensnetz zu übernehmen.

## 2.2. Begrenzung des Ausnahmetatbestandes für Hilfsbetriebsstätten

Art. 5 Abs. 4 des DBA-DE enthält eine Aufzählung von Einrichtungen, die trotz Erfüllung des Tatbestandes einer „festen Geschäftseinrichtung“ nicht als abkommensrechtliche Betriebsstätte gelten sollen. Nach der Altfassung des DBA-DE konnte die Rechtsansicht vertreten werden, dass die in Art. 5 Abs. 4 lit a) bis d) DBA-DE genannten Einrichtungen (zB. Auslieferungslager, Warenbestände, Einkaufs- und Informationsbeschaffungsbüros) generell vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen sind und jene in Art. 5 Abs. 4 lit e) und f) genannten Einrichtungen nur dann, wenn sie für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit ausüben.

Die Neuformulierung des Art. 5 Abs. 4 DBA-DE entspricht Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>6</sup> bzw. Art. 13 Abs. 2 MLI, dessen Übernahme Österreich gegenüber der OECD bekannt gegeben hat. Demnach können alle der in Art. 5 Abs. 4 lit a) bis f) DBA aufgezählten Tätigkeiten nur dann vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen werden, wenn *in der festen Geschäftseinrichtung aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit* nur Tätigkeiten von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden. Das wurde dadurch bewirkt, dass in Art. 5 Abs. 4 lit e) und f) DBA-DE der letzte Satzteil *eliminiert* wurde und am Ende des Absatzes alle der in Art. 5 Abs. 4 lit a) bis f) DBA-DE genannten Aktivitäten unter den Vorbehalt gestellt worden sind, dass diese Tätigkeiten oder deren Kombination eine Tätigkeit

vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit darstellen müssen, um vom Betriebsstättenbestand ausgenommen zu werden.<sup>7</sup> Der Rechtsansicht von Vertretern des BMF<sup>8</sup>, dass es sich dabei nur um eine „Klarstellung“ handelt und auch die Altfassung des DBA-DE im Lichte des neuen Wortlauts auszulegen ist, muss angesichts des neuen Wortlautes der Bestimmung allerdings entgegengetreten werden.

Sofern österreichische Unternehmen in Deutschland feste Geschäftseinrichtungen unterhalten, die einer der in Art. 5 Abs. 4 lit a) bis f) DBA-DE genannten Tätigkeit dienen, ist künftig zu prüfen, ob aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit die dort ausgeübten Aktivitäten von untergeordneter Bedeutung sind. So wird sich beispielsweise ein in Österreich ansässiger Online-Händler künftig nicht mehr darauf berufen können, dass sein deutsches Warenlager, das der Auslieferung an deutsche Kunden dient, als „Bestand von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden“ keine Betriebsstätte begründet.

## 2.3. Verhinderung negativer Qualifikationskonflikte

Ein neuer Art. 23 Abs. 3 DBA-DE, der Art. 23 Abs. 4 OECD-MA entspricht, soll den Ansässigkeitsstaat nicht zur Steuerfreistellung von Einkünften verpflichtet, wenn der Quellenstaat das DBA so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA-DE darauf nur eine Quellensteuer erhebt. Damit soll *unerwünschte Doppelnichtbesteuerung*<sup>9</sup> verhindert werden, die sich durch einen (negativen) Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt ergeben kann.



### Beispiel

Der Gesellschafter einer deutschen GmbH & Co KG überlässt der Gesellschaft ein Patent und bezieht dafür Lizenzgebühren. Während Österreich davon ausgeht, dass es sich dabei gemäß § 23 Z 2 EStG iVm Art. 7 Abs. 7 DBA-DE um Sondervergütungen handelt, die als Vorwegbezug dem Gewinnanteil des Gesellschafters aus der deutschen (Personengesellschafts-)betriebsstätte zuzurechnen sind und demnach in Österreich gem. Art. 23 Abs. 2 lit a DBA-DE unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden müssen, geht Deutschland davon aus, dass es sich dabei um Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA-DE handelt, die nur in Österreich besteuert werden dürfen. Aufgrund des neuen Art. 23 Abs. 3 DBA-DE ist aufgrund dieses (negativen) Qualifikationskonfliktes Österreich nicht zur Steuerfreistellung der Lizenzgebühren verpflichtet.

Gleichzeitig wurde Art. 28 Abs. 1 DBA-DE neu gefasst, der es den beiden Vertragsstaaten nach „gehöriger Konsultation“ und einer Notifikation auf diplomatischem Wege ermöglicht, die Steuerfreistellung von Einkünften zu versagen und stattdessen die vom anderen Staat erhobenen Steuern zur Anrechnung zu bringen, um doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern.

## 2.4. Verhinderung von Abkommensmissbrauch

### 2.4.1. Drittstaats-Betriebsstätten

Dem Art. 28 DBA-DE („Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen“) werden die neuen Absätze 4 bis 6 angefügt, die Art. 29 Abs. 8 OECD-MA und Art. 10 MLI entsprechen, zu dessen Übernahme in die „Covered Tax Agreements“, darunter jenes mit Deutschland, sich Österreich verpflichtet hat. Art. 28 Abs. 4 DBA-CH sieht als Grundsatz vor, dass der Quellenstaat nicht verpflichtet sein soll, eine in einem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat vorgesehene abkommensrechtliche Entlastung zu gewähren, wenn dieser die *Einkünfte einer im Drittland gelegenen Betriebsstätte zuordnet* und in diesem Drittstaat von den Betriebsstättengewinnen eine Steuer erhoben wird, die weniger als 60 Prozent jener Steuer beträgt, die erhoben worden wäre, wenn die Einkünfte einer im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen gewesen wären. In diesem Fall ist der Quellenstaat nicht verpflichtet, eine abkommensrechtliche Entlastung von Quellensteuern vorzunehmen.

### Beispiel

Die in Österreich ansässige A GmbH bezahlt Lizenzgebühren an die in Deutschland ansässige D GmbH. Die D GmbH ordnet aufgrund des DBA-DE-CH die Lizenzgebühren ihrer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte CH zu und stellt die Lizenzgebühren von der deutschen Besteuerung frei. In Deutschland wären die Lizenzgebühren einer 30-prozentigen KöSt (inkl. Gewerbesteuer) unterlegen, die Schweiz erhebt auf die Gewinne der Betriebsstätte CH eine nur 12-prozentige KöSt. Da die Schweiz auf die

Lizenzgebühren eine Steuer weniger als 60 Prozent der deutschen Steuer erhebt (60 Prozent x 30 Prozent = 18), darf Österreich von den Lizenzgebühren die in § 99 Abs. 1 Z 3 EStG vorgesehene 20-prozentige Abzugssteuer in Abzug bringen und ist nicht verpflichtet, die in Art. 12 DBA-DE vorgesehene Steuerentlastung zu gewähren.

In Art. 28 Abs. 5 DBA-DE ist allerdings eine „Aktivitätsklausel“ vorgesehen, wonach Art. 28 Abs. 4 DBA-DE nicht gelten soll, wenn die aus dem Quellenstaat bezogenen Einkünfte in Zusammenhang mit einer durch die (Drittstaats-)betriebsstätte aktiv ausgeübten Geschäftstätigkeit bezogen werden oder mit einer solchen verbunden sind, Vermögensverwaltung ausgenommen, es sei denn, es handelt sich dabei um Bank-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte einer Bank, eines Versicherungsunternehmens bzw eines zugelassenen Wertpapierhändlers. Eine weitere Ausnahme ist in Art. 28 Abs. 6 DBA-CH vorgesehen, der es den zuständigen Behörden der DBA-Vertragsstaaten ermöglicht, auf Antrag der in einem DBA-Vertragsstaat ansässigen Person den DBA-Vorteil (zB. der Quellensteuerentlastung) zu gewähren, wenn das gerechtfertigt erscheint (zB. beim Bestehen von Verlusten) und

dies vorab mit der zuständigen Behörde des anderen Staates abgestimmt worden ist.

### 2.4.2. Abkommensrechtliche Anti-Missbrauchsklausel

Durch die Einfügung des Art. 28 Abs. 7 DBA-DE wurde ein BEPS-Mindeststandard in Form des „Principal Purpose-Test“ (PPT), der sich auch in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA findet, in das DBA-DE übernommen. Demnach sollen DBA-rechtliche Vergünstigungen für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte *nicht gewährt* werden, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke der Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat. Es sei denn, es wird vom Abkommensanwender nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des DBA-DE im Einklang steht. In der Praxis wird sich die Frage stellen, an welchen Kriterien zu messen ist, unter welchen Voraussetzungen eine durch eine Gestaltung oder Transaktion angestrebte abkommensrechtliche Vergünstigung mit Ziel und Zweck des DBA im Einklang steht.

## 3. Keine Wertverknüpfung bei Ansässigkeitswechsel

In Art. 13 Abs. 6 erster Satz der Altfassung des DBA-DE war vorgesehen, dass bei *mindestens fünfjähriger Ansässigkeit* einer natürlichen Person in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten der Wegzugsstaat nicht daran gehindert ist, einen *Vermögenszuwachs bis zu seinem Ansässigkeitswechsel zu besteuern*, also

“

Seit 1.1.2024 gilt als Grenzgänger auch ein Arbeitnehmer, der nicht mehr arbeitstäglich von seinem grenznahen Wohnort zum grenznahen Arbeitsort pendelt, sondern von seinem Homeoffice aus tätig wird.



die im jeweils nationalen Steuerrecht vorgesehene Wegzugsbesteuerung vorzunehmen. Art. 13 Abs. 6 zweiter Satz DBA-DE hat sichergestellt, dass bei späterer Veräußerung der Vermögenswerte der Zuzugsstaat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns jenen Betrag als Anschaffungskosten zum Ansatz bringt, den der Wegzugsstaat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat (*Wertverknüpfung*).

Im Zuge der Abkommensrevision wurde Art. 13 Abs. 6 DBA-DE aufgehoben. Das bedeutet, einerseits, dass die Verlagerung der Ansässigkeit einer natürlichen Person von Österreich nach Deutschland uneingeschränkt die in § 27 Abs. 6 EStG dafür vorgesehenen Folgen auslöst. Andererseits ist nicht mehr sichergestellt, dass bei einer in Österreich vorgenommenen Wegzugsbesteuerung der Zuzugsstaat Deutschland bei Ermittlung eines späteren Veräußerungserlöses den „*Step-Up-Betrag*“ als Anschaffungskosten ansetzen muss, weil eine *abkommensrechtliche Absicherung* dieser Vorgangsweise damit *verloren geht*. Die Begründung des BMF, dass es eines Art. 13 Abs. 6 DBA-DE nicht mehr bedürfe, weil die wesentlichen Aspekte einer Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen mittlerweile durch die Judikatur des EuGH vorgezeichnet sei, ist zu relativieren. Denn anders als iZm der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Kapitalgesellschaften ist die *Weg- und Zuzugsbesteuerung natürlicher Personen innerhalb der EU nicht geregelt*. Deshalb kann

Doppelbesteuerung nicht verhindert werden, sollte Deutschland nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht eine Aufwertung der Vermögensgegenstände auf den gemeinen Wert bzw den Wegzugswert verweigern.

#### 4. Besteuerung von Grenzgängern

##### 4.1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Eine der zentralen Bestimmungen des Änderungsprotokolls war die Neuregelung der Voraussetzungen für die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen von Grenzgängern.<sup>10</sup> Aufgrund vermehrter Telearbeit und der Ermöglichung, vom Homeoffice aus tätig zu werden, sollte Arbeitnehmern mehr Flexibilität eingeräumt werden. Während bislang gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA-DE (Grenzgänger) das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates eines Grenzgängers nur dann gegeben war, wenn dieser

1. in einem Staat in der Nähe der Grenze seinen Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hatte und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist,<sup>11</sup>

reicht es nach der Neufassung des Art. 15 Abs. 6 DBA-DE aus, wenn die Person

1. im Ansässigkeitsstaat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und

Werbung

# Schreiben Sie Erfolgsgeschichte!

Gemeinsam in die digitale Zukunft –  
Ihr Softwarepartner für eine  
erfolgreiche Kanzlei Gründung!

+

- ✓ Umfangreiche Software für alle Bereiche Ihrer Kanzlei
- ✓ Einfach und schnell zu starten
- ✓ Individuelles, zeit- und ortsunabhängiges Onboarding
- ✓ Hoher Grad an Automatisierung für noch mehr Effizienz

dvo

Individuelles  
Erstgespräch  
vereinbaren





2. ihre unselbständige Tätigkeit überwiegend in der Nähe der Grenze ausübt.

Es ist deshalb künftig unbeachtlich, ob der Arbeitnehmer in seinem Homeoffice innerhalb der Grenzzone des Staates arbeitet, in dem er seinen Hauptwohnsitz (Lebensmittelpunkt)<sup>12</sup> hat, oder innerhalb der Grenzzone des anderen Staates (zB. in den Räumlichkeiten seines Arbeitgebers) tätig wird. Die Grenzgängereigenschaft ist also selbst dann erfüllt, wenn die Tätigkeit an mehr als 45 Tagen im Homeoffice ausgeübt wird. *Ein tägliches Pendeln über die österreichisch-deutsche Grenze oder eine Mindestzahl von Grenzübertritten ist nicht mehr erforderlich.*<sup>13</sup>

Nach wie vor schädlich ist jedoch eine das Ausmaß von 45

Arbeitstagen<sup>14</sup> (bzw. 20 Prozent der tatsächlichen Arbeitstage<sup>15</sup>) überschreitende Arbeitsausübung außerhalb der Grenzzone. Dabei ist *jedes Arbeitsverhältnis isoliert* zu betrachten. „Arbeitstage“ sind alle Tage, an denen die Person die Tätigkeit tatsächlich ausübt und für die Arbeitslohn bezogen wird. Nicht umfasst sind deshalb, Urlaub, Krankheit oder die Inanspruchnahme von Zeitausgleich. Gemäß Z 8 des Protokolls zu Art. 15 Abs. 6 DBA-DE umfasst der Ausdruck

„in der Nähe der Grenze“ die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von 30 km beiderseits der Grenze liegt. In den Anlagen 1 und 2 zur Konsultationsvereinbarung<sup>16</sup> findet sich eine Liste jener Gemeinden in Österreich und Deutschland, die ganz oder teilweise in einer Zone von 30 Kilometern diesseits bzw. jenseits der Grenze liegen. In der Konsultationsvereinbarung finden sich Beispiele zur Berechnung der 45-Tages- bzw. der 20 Prozent-Grenze, zu Sonderfragen bei Teilzeitbeschäftigung, unterjährigem Zuzug und Wegzug und dem Wechsel der Ansässigkeit innerhalb der Grenzzone.<sup>17</sup>

#### 4.2. Einkünfte öffentlich Bediensteter

Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-DE dürfen Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für die diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat (dem „Kassenstaat“) besteuert werden. Eine im öffentlichen Dienst beschäftigte Person darf jedoch nur in ihrem Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn sie ein Staatsangehöriger dieses Staates ist und nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten („*Sur Place-Personal*“). Art. 19 DBA-DE wurde im Änderungsprotokoll durch eine „*Deminimis-Regelung*“ ergänzt, wonach das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates nicht verloren gehen soll, wenn die natürliche Person ihre Dienste an nicht mehr als zehn Arbeitstagen im Kalenderjahr außerhalb dieses Staates (also im Kassenstaat) leistet.

#### Beispiel

Der in Österreich ansässige Chauffeur des deutschen Botschafters in Wien darf gem. Art. 19 Abs. 1 zweiter Satz DBA-DE aufgrund des darin geregelten „Staatsbürgerschaftsvorbehaltes“ nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden. Um zu vermeiden, dass die Bezüge des Chauffeurs aufgeteilt werden müssen, wenn er sich für ein einwöchiges Fahrsicherheitstraining im Kassenstaat Deutschland aufhält, wurde die in Art. 19 Abs. 1 dritter Satz DBA-DE (auf deutschen Wunsch) vereinbart, dass die Einkünfte des Chauffeurs dennoch im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen, wenn der Chauffeur seine Dienste an nicht mehr als zehn Arbeitstagen im Kalenderjahr außerhalb seines Ansässigkeitsstaates geleistet werden.

Soweit im Kassenstaat beschäftigte öffentlich Bedienstete in ihrem Ansässigkeitsstaat von zu Hause aus tätig sind, hätte das nach Art. 19 Abs. 1 DBA-DE alter Fassung zur Folge, dass das Besteuerungsrecht auf Ansässigkeits- und Kassenstaat aufgeteilt werden müsste. Durch die Einfügung eines neuen Art. 19 Abs. 1a DBA-DE wird auch für öffentlich Bedienstete eine (umgekehrte) Grenzgängerregelung geschaffen, wenn die Person

1. im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat (*Ansässigkeitsstaat*) und
2. 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 (*Kassenstaat*).

Es soll also auch dann, wenn öffentlich Bedienstete in ihrem Ansässigkeitsstaat von ihrem Heimarbeitsplatz aus tätig werden, dem *Kassenstaat* das *alleinige Besteuerungsrecht* überlassen werden.

#### Beispiel

Eine in Freilassing (Deutschland) ansässige Person ist als Finanzbeamter beim Finanzamt Österreich (Dienststelle Salzburg) tätig, wo sie üblicherweise arbeitet, in den Amtsbetrieb eingegliedert ist und dort auch einen Arbeitsplatz zur Verfügung hat. Die Person arbeitet an zwei Tagen in der Woche in ihrem deutschen Homeoffice. Gemäß Art. 19 Abs. 1a DBA-DE hat Österreich als Kassenstaat dennoch das alleinige Besteuerungsrecht an den Bezügen.

#### 5. Sonderklassegebühren von Ärzten

Eine zum DBA-DE abgeschlossene *Konsultationsvereinbarung* beschäftigt sich mit Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung von Ärzten nach dem DBA-DE.<sup>18</sup> Darin ist festgehalten, dass *Sonderklassegebühren*, die von in Deutschland ansässigen Ärzten bezogen werden und die aus österreichischer Sicht gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-DE als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und bei Grenzgängern in Deutschland aus deutscher Sicht als



Deutschland ist der wichtigste österreichische Handelspartner. Deshalb ist das DBA-DE für die österreichische Wirtschaft von besonderer Bedeutung.

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 6 DBA-DE besteuert werden, auf deutscher Seite durch Steueranrechnung von der Doppelbesteuerung zu entlasten sind („positiver Qualifikationskonflikt“). Grundlage dafür ist Art. 23 Abs. 3 DBA-DE idF des Änderungsprotokolls. Werden Sonderklassegebühren von in Österreich ansässigen (Grenzgänger-)Ärzten bezogen, die von deutscher Seite als Arbeitslohnzahlungen qualifiziert werden und aufgrund der Grenzgängerregelung dort nicht besteuert werden, in Österreich aber als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd Art. 14 Abs. 1 DBA-DE, ist Österreich gemäß Art. 23 Abs. 3 DBA-DE idF des Änderungsprotokolls nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet („negativer Qualifikationskonflikt“).<sup>19</sup>

## 6. Informationsaustausch

Die Z 13 des Protokolls zu Art. 26 DBA-DE zur Verwendung der im Wege des Informationsaustausches gewonnenen Daten wurde neu gefasst. So soll im Fall einer dringenden Gefahr für das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die persönliche Freiheit einer Person oder für bedeutende Vermögenswerte oder wenn Gefahr im Verzug besteht, die Zustimmung des Partnerstaates zur Verwendung der Informationen für andere als die in Art. 26 Abs. 1 DBA-DE vorgesehenen Zwecke auch nachträglich eingeholt werden können.

## 7. Inkrafttreten und Wirksamkeitsbeginn

Das Änderungsprotokoll wurde am 16.1.2024 in BGBl 12/2024 kundgemacht und tritt am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft. In Bezug auf die im Abzugsweg erhobenen Steuern sind die Regelungen auf Beträge anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner des Kalenderjahres bezahlt werden, das dem Jahr folgt, in dem das Änderungsprotokoll in Kraft getreten ist. Bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. Januar des Kalenderjahres erhoben werden, das auf das Jahr folgt, in dem das Änderungsprotokoll in Kraft getreten ist. Frühestens also am 1.1.2025. Die Regelungen für Grenzgänger sollen jedoch bereits ab 1.1.2024 Anwendung finden, obwohl das Protokoll nach diesem Datum in Kraft treten wird. ■

- 10 Klokár, Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland, SWK 2023, 1010 (1010 ff.).
- 11 Coenen/Tschatsch, SWI-Jahrestagung: Die Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland, SWI 2024, 19 (19 ff.).
- 12 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023), Rn 7 f.
- 13 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023), Rn 10.
- 14 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023), Rn 12 ff.
- 15 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023), Rn 21 ff.
- 16 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023).
- 17 Grassl/Reiter, Die neue Konsultationsvereinbarung zu den Grenzgängerregelungen im DBA Deutschland, SWI 2024, 42 (42 ff.).
- 18 BMF 22.12.2023, 2023-0.913.347.
- 19 Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2024, 383 (383 f.).

# Resümee

Die Anpassung der Grenzgängerregelung im DBA-DE ist angesichts der sich verändernden Formen der Arbeitsorganisation zu begrüßen. Die BEPS-bedingten Anpassungen, insbesondere die Einschränkung der Ausnahmeregelung für vorbereitende und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA können für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zur Begründung unerwarteter Betriebsstätten führen. Die Abschaffung einer abkommensrechtlichen Regelung zur Wegzugs- bzw. Zuzugsbesteuerung ist bedenklich, zumal es – anders als bei Kapitalgesellschaften – bei natürlichen Personen kein gemeinschaftsrechtliches Gebot einer Wertverknüpfung in Weg- und Zuzugsstaat gibt.

Es wird auch abzuwarten sein, wie Österreich und Deutschland den in Art. 28 Abs. 7 DBA-DE „Principal Purpose Test“ handhaben werden, der es den beiden Staaten ermöglicht, einer grundsätzlich DBA-berechtigten Person schon dann eine DBA-Vergünstigung zu versagen, wenn der Erhalt dieser Vergünstigung „... einer der Hauptzwecke einer Gestaltung ...“ war. Wie die „Escape-Klausel“ von den Finanzverwaltungen gehandhabt werden wird, wonach das dann nicht der Fall sein soll, wenn die Gewährung dieser Vergünstigung „... unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses DBA in Einklang steht ...“ bleibt abzuwarten.

Die Rechtssicherheit der Beurteilung österreichisch-deutscher Steuerfälle wird durch das Änderungsprotokoll zum DBA-DE sicher nicht erhöht.

- 1 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.
- 2 BGBl III 2024/12.
- 3 BMF GZ 2023.0.913.349 (22.12.2023).
- 4 BMF GZ 2023-0.913.347 (22.12.2023).
- 5 BGBl III 2018/93.
- 6 Verweise auf das OECD-Musterabkommen beziehen sich auf die aktuelle Fassung aus 2017. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 21 November 2017).
- 7 Bendlinger, Verhinderung der künstlichen Betriebsstättenvermeidung durch spezifische Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg.), Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018), 104 (104 ff.).
- 8 Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023 462 (463).
- 9 Bleyer, Änderung des DBA-Deutschland – BGBl III 2024/12, Lexis360 Rechtsnews 34966 (17.1.2024).