

12. April 2007

04 0101/298-IV/4/04

EAS 2494

Zum Begriff der "gewerblichen Tätigkeit" in Art. 19 DBA-Deutschland

Der Anwendungsbereich des Artikels 19 (Kassenstaatsregel) wird durch die "Erwerbsklausel" des Absatzes 3 insoweit eingeschränkt, als sich im Fall gewerblicher Tätigkeiten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts die internationale Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Aktivbezügen nicht nach der Kassenstaatsregel, sondern nach der Regelung des Artikels 15 richtet, die für alle Arbeitgeber gilt, denen kein öffentlich-rechtlicher Status zukommt.

Ob im individuellen Einzelfall Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber einer Körperschaft des öffentlichen Rechts beschäftigt sind, muss im Zweifel von jenem Staat entschieden werden, auf dessen Gebiet sich die öffentlich-rechtliche Körperschaft befindet. Der Begriff der "gewerblichen Tätigkeit" kann indessen - auf Abkommensebene - nicht einseitig von einem Vertragsstaat festgelegt werden; vor allem dann nicht, wenn im innerstaatlichen Recht beider Staaten ein im Wesentlichen inhaltlich gleicher Begriff von "Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts" existiert und wenn dieser im innerstaatlichen Körperschaftsteuerrecht beider Staaten im Grunde inhaltsgleich angewendet wird. Die Verknüpfung des abkommensrechtlichen Begriffes der "gewerblichen Tätigkeit" mit dem innerstaatlichen Begriff der "Betriebe gewerblicher Art" wird auf der Grundlage des [Artikels 3 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) hergestellt.

Einem Betrieb, der mit der Spielfreude von Menschen Gewinne erzielt, kann die Gewerblichkeit der Betätigung nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil ein solcher Betrieb als Spiel-Casino von einer Körperschaft öffentlichen Rechts betrieben wird. Österreichische Dienstnehmer, die als Grenzgänger bei einem grenznahen deutschen Spiel-Casino einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft tätig sind, unterliegen daher gemäß [Artikel 15 Abs. 4 DBA-Deutschland](#) der ausschließlichen österreichischen Besteuerung.

Auch die Personenbeförderung, einschließlich Krankenbeförderung, wird von kommerziell tätigen Privatunternehmen ausgeführt und müsste tendenziell als "Betrieb gewerblicher Art" von Körperschaften öffentlichen Rechts gewertet werden. Zumal - zumindest im

österreichisch-deutschen Verhältnis - bisher sogar die Krankenbehandlung in den öffentlich-rechtlichen Spitälern als gewerbliche Betätigung der öffentlichen Hand gewertet wurde. Auch im Verhältnis zu Liechtenstein wurde Einvernehmen erzielt, dass Krankentransportdienste als Betrieb gewerblicher Art anzusehen sind (AÖF Nr. 281/1989; der Umstand, dass dieser Erlass vom VfGH aufgehoben wurde, berührt nicht seine inhaltliche Aussage über das Ergebnis des Verständigungsverfahrens; denn die Erlassaufhebung erfolgt bloß aus Formalgründen wegen mangelnder Kundmachung im BGBl.). Allerdings ist im Bereich der Krankenfürsorge bekannt, dass andere Staaten, wie zB die Schweiz, im Betrieb einer Krankenanstalt durch die öffentliche Hand einen nicht von Art. 19 Abs. 3 OECD-MA erfassten Hoheitsbetrieb sehen. Anders als im Bereich einer kommerziellen Befriedigung des menschlichen Spieltriebes durch ein Spiel-Casino erscheint es daher vertretbar, dass ein in Österreich ansässiger Rettungsfahrer, der als Grenzgänger beim Bayerischen Roten Kreuz beschäftigt ist, in Österreich gemäß [Artikel 19 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) steuerfrei gestellt wird, wenn die deutsche Steuerverwaltung nachweisbar auf der steuerlichen Erfassung in Deutschland besteht.

Sollte Deutschland auch im Fall von Grenzgänger-Dienstnehmern deutscher Spiel-Casinos ab 1. Jänner 2003 die Lohnsteuerhaftung gegenüber den Casinos geltend machen, dann könnte die Angelegenheit nur im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens einer Klärung zugeführt werden.

Bundesministerium für Finanzen, 12. April 2007