



Verteiler:

A3 B3 C5 C8 G2

ZS200-D

3. Mai 2000

GZ. 04 1482/13-IV/4/00

An alle
Finanzlandesdirektionen und Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiterin:
Mag. Karin Blam
Telefon:
51433/2729
Internet:
Karin.Blam@bmf.gv.at
x.400:
S=Blam;G=Karin;C=AT;A=GV;
P=CNA;O=BMF;OU=IV-4
DVR: 0000078

Betr.: **Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland**

**Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 3. März 2000 abgestimmten
Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland**

1 Renten aus einem deutschen Lebensversicherungsvertrag

Schließt eine in Österreich ansässige Versicherungsnehmerin mit einer deutschen Versicherungsgesellschaft einen Lebensversicherungsvertrag ab, auf Grund dessen ab dem Jahr 2011 eine monatliche Rente von rund 4.500 S zu leisten ist, dann ist das Besteuerungsrecht an diesen Renten der Republik Österreich zugeteilt. Diese Rechtsfolge ergibt sich aus dem Umstand, dass das geltende Doppelbesteuerungsabkommen für Rentenzahlungen dieser Art keine besondere Steuerzuteilungsregel enthält, sodass die Generalzuteilungsregel des Artikels 13 Abs. 1 eingreift, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist.

Das am 2.9.1999 paraphierte neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland enthält in Artikel 18 Abs. 1 zwar eine besondere Zuteilungsregel für Rentenzahlungen, doch wird in dieser ebenfalls das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen, sodass durch das neue Abkommen insoweit keine Änderung der Rechtslage zu erwarten ist. (EAS 1517).

Eine andere Rechtslage besteht hingegen, wenn keine Rentenzahlungen, sondern eine Einmalauszahlung der angesparten Versicherungssumme vorgenommen wird. Unterliegen die in Versicherungsauszahlungen enthaltenen Sparanteile nach deutschem Steuerrecht einem deutschen Kapitalertragsteuerabzug, so ist die deutsche Steuerberechtigung durch Artikel 11 Abs. 2 des Abkommens gegeben. Nur dann, wenn diese Sparanteile auch nach österreichischem Recht der Besteuerung unterliegen (dies ist in den Fällen der "Kurzläufer" gem. § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 der Fall), ergibt sich aus Artikel 15 Abs. 2 des Abkommens die Verpflichtung, die deutsche KEST auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Diese in Bezug auf Kapitalauszahlung gegebene Rechtslage wird sich allerdings ab dem Wirksamwerden des paraphierten neuen Doppelbesteuerungsabkommens ändern. Denn nach dem neuen Abkommen wird dem Quellenstaat für Sparzinsen generell das Besteuerungsrecht entzogen werden (EAS 389 und EAS 1561). *(Abschnitt A Pkt. 1 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

2 Akquisitionskosten einer deutschen Gesellschaft für den Erwerb eines österreichischen KG-Anteiles

Derartige Aufwendungen stehen mit dem Erwerb österreichischen Betriebstättenvermögens im wirtschaftlichen Zusammenhang und sind daher nach erfolgreichem Anteilserwerb der deutschen Gesellschaft zu vergüten (Sonderbetriebsausgaben der deutschen Gesellschaft); (Hinweis auf EAS 1524). *(Abschnitt A Pkt. 2 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

3 Gehaltsfortzahlung nach Dienstfreistellung

Wird von einer österreichischen AG das Dienstverhältnis mit einem Mitarbeiter am 30. Juni 1999 mit Kündigungsfrist 29.2.2000 beendet, wobei der Mitarbeiter im Juni 1999 seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland verlegt und damit von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht gewechselt hat, dann unterliegen die Gehaltsfortzahlungen als "Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die im Inland ... ausgeübt worden ist" (§ 98 Z. 4 EStG 1988) weiterhin der österreichischen Lohnabzugsbesteuerung und sind abkommenskonform auf deutscher Seite von der Besteuerung freizustellen (Hinweis auf EAS 1531). *(Abschnitt A Pkt. 3 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

4 Bauüberwachung im ausschließlichen Interesse des Bauherren

Wird aus Anlass der Errichtung einer inländischen Betriebsanlage samt Betriebsgebäuden und Nebengebäuden vom deutschen Bauherren einer deutschen Arbeitsgemeinschaft (ARGE-Partner sind zwei deutsche Kapitalgesellschaften und eine deutsche Personengesellschaft) der Auftrag erteilt, ausschließlich in seinem Interesse die ordnungsgemäße Anlagenerrichtung begleitend zu kontrollieren, dann liegt für die deutsche ARGE keine Mitwirkung an der inländischen Bauausführung vor; dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die mit jeder Bauausführung verbundenen Kontrollfunktionen hiedurch nicht vom anlagenerrichtenden Unternehmen auf die deutsche ARGE übergehen.

Wenn die von der deutschen ARGE wahrzunehmenden Bauherrenfunktionen teils vor Baubeginn erbracht werden (Prüfung der Wirtschaftlichkeit, Erstellung des Ausschreibungskonzeptes und der Ausschreibungsunterlage, Angebotserstellungs- und Zuschlagsphase, begleitende Kontrolle des anlagenerrichtenden Generalunternehmers während der Planungsphase), teils als Kontrolle in der Errichtungsphase und der anschließenden Testphase ausgeübt werden und schließlich nach der Übernahmephase noch bis hin in die Gewährleistungsphase andauern, dann ist allerdings anzunehmen, dass derart umfangreiche Arbeiten nicht ohne inländische feste örtliche Einrichtung der deutschen ARGE abgewickelt werden können.

Es entsteht diesfalls zwar keine inländische DBA-Betriebstätte aus dem Grund einer Mitwirkung an einer 12 Monate überschreitenden Bauausführung wohl aber aus dem Grund einer dauerhaften Nutzung inländischer örtlicher Einrichtungen. Hiebei wird bereits eine Nutzung von Einrichtungen für die Dauer von 6 Monaten als ausreichend dauerhafte Nutzung gewertet (Z 6 des Ergebnisprotokolls über österreichisch-deutsche Verständigungsgespräche vom 7. Juni 1991 und EAS 1543). *(Abschnitt A Pkt. 4 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

5 Inländische Produktion deutscher Modeschauen mit österreichischen und ausländischen Models

Produziert ein österreichisches Unternehmen für deutsche Auftraggeber Modeschauen in Deutschland, dann sind die aus dieser Tätigkeit erzielten gewerblichen Einkünfte des österreichischen Unternehmens gemäß Artikel 4 des Abkommens in Deutschland von der Besteuerung zu entlasten.

Die deutsche Steuerverwaltung kann das österreichische Unternehmen für die an die Models gezahlten Vergütungen haftbar machen, wenn die deutschen Besteuerungsansprüche an den Gagen der Models nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werden.

Soweit die Gagen der in Österreich ansässigen Models betroffen sind, steht Deutschland kein Besteuerungsrecht zu; denn sind die Models als Dienstnehmer beschäftigt, verliert Deutschland auf Grund der 183-Tage-Klausel des Art. 9 des Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht. Sind die Models mittels Werkvertrages oder freien Dienstvertrages engagiert, geht das deutsche Besteuerungsrecht gemäß Artikel 4 des Abkommens verloren. Dies gilt auch für Zeiträume ab 1997, in denen der letzte Satz von Artikel 8 Abs. 2 des Abkommens auch im Geltungsbereich des Artikels 4 Bedeutung erlangt. Denn die Tätigkeit der Models fällt unter keine der in diesem Satz erschöpfend aufgezählten Tätigkeiten, sodass mangels Betriebsstätte in Deutschland ihre Einkünfte in Deutschland nicht besteuert werden dürfen.

Andere Rechtsfolgen treten hingegen für die in Drittstaaten ansässigen Models ein, da sich diese nicht auf das österreichisch-deutsche Abkommen berufen können. Wenn die Annahme zutrifft, dass die Abkommen Deutschlands mit diesen Drittstaaten eine dem OECD-Musterabkommen nachgebildete "Künstlerklausel" enthalten (oder wenn überhaupt kein Abkommen besteht), dann wird Deutschland kein Besteuerungsrecht an den in Deutschland auftretenden Models entzogen. Wenn daher die deutsche Steuerverwaltung insoweit Haftungsansprüche gegen das österreichische Unternehmen geltend macht, kann diesem Anliegen Deutschlands nicht entgegengetreten werden. (EAS 1548). (*Abschnitt A Pkt. 5 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000*).

6 Grenzgänger-Geschäftsführer bei einer deutschen GmbH

Die Grenzgängerregelung des Artikel 9 Abs. 3 des Abkommens, derzufolge das Besteuerungsrecht an den Bezügen der in Deutschland in Grenznähe arbeitenden österreichischen Grenzgänger Österreich zugeteilt ist, gilt auch für jene Grenzgänger, die als Geschäftsführer deutscher Kapitalgesellschaften tätig sind; dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Arbeit tatsächlich im deutschen Grenzgebiet ausgeübt wird und es sich hierbei nicht um wesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligte Geschäftsführer handelt.

Sobald das paraphierte neue Doppelbesteuerungsabkommen in Wirksamkeit tritt, wird allerdings eine Rechtsänderung eintreten und das Besteuerungsrecht Deutschland zufallen. Denn Geschäftsführer werden dann aus der - mit der Grenzgängerregelung versehenen - Zuteilungsregel für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit herausgelöst und der

Zuteilungsregel für Aufsichtsräte unterstellt, die keine Grenzgängersondervorschrift enthält.(EAS 1553). *(Abschnitt A Pkt. 6 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000)*.

7 Sondervergütungen von einer Immobilien-KEG

Schließen sich drei in Deutschland ansässige Personen zu einer österreichischen KEG zusammen, die eine mit einem Hotel bebaute österreichische Liegenschaft erwirbt, sodann das darauf befindliche Hotel renoviert und schließlich die solcherart sanierte Immobilie an eine Hotel-Betreibergesellschaft verpachtet, und wird diese Aktivität insgesamt nicht als gewerbliche Tätigkeit, sondern als Vermögensverwaltung eingestuft, dann erzielen die drei deutschen Gesellschafter in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus der Verpachtung von inländischem unbeweglichen Vermögen. Das Besteuerungsrecht an solchen Einkünften steht auf der Grundlage von Artikel 3 des Abkommens Österreich zu; Deutschland muss Steuerfreistellung gewähren.

Liegt eine vermögensverwaltende KEG vor, dann werden auf der Grundlage der Judikatur des VwGH 12.9.1989, 88/14/0137, ÖStZB 1990, 34 die Vergütungen für die Sonderleistungen der Gesellschafter nicht nach den Grundsätzen der "Bilanzbündeltheorie" als Sondervergütungen aus der gemeinschaftlichen Verwaltung unbeweglichen Vermögens gewertet werden können; vielmehr erzielt der deutsche Kommanditist, der im Rahmen seiner Anwaltspraxis die Verträge für die KEG ausarbeitet, mit dem dafür bezogenen Entgelt Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die unter Artikel 8 des Abkommens fallen; der mit der Bauleitung betraute Kommanditist erwirtschaftet mit der dafür bezogenen Vergütung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von Artikel 4 des Abkommens erfasst sind; die Vergütung für die Haftungsübernahme gegenüber der das Bauvorhaben finanzierenden Bank werden für den betreffenden Gesellschafter ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Art. 4 des Abkommens) oder - falls die Haftungsübernahme in der Privatsphäre erfolgt - "sonstige Einkünfte" aus Leistungen darstellen, die dann unter Artikel 13 Abs. 1 des Abkommens fallen. Damit unterliegen sämtliche der genannten Vergütungen grundsätzlich der deutschen Besteuerung und sind in Österreich - soweit nach inländischem Recht überhaupt ein Besteuerungsanspruch besteht - von der Besteuerung freizustellen; eine steuerliche Erfassung in Österreich - und damit eine Steuerfreistellung auf deutscher Seite - käme nur dann in Betracht, wenn der deutsche Anwalt seine Leistungen in einer inländischen "ständigen Einrichtung" oder das deutsche Bauunternehmen seine Leistungen im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte erbracht hätte (EAS 1577). *(Abschnitt A Pkt. 7 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000)*.

8 Deutsche Muttergesellschaft als bonitätssteigernder ARGE-Partner

Tritt eine deutsche Muttergesellschaft mit einigen Prozenten österreichischen Bau-ARGEN bei, an denen sich in erster Linie ihre österreichische Tochtergesellschaft beteiligt und besteht ihre Funktion lediglich in der Bereitstellung des Namens und guten Rufes sowie in der Haftungsübernahme in Höhe ihrer Beteiligung, so wird nach Auffassung des BM für Finanzen wohl vom Vorliegen einer inländischen Baubetriebstätte der deutschen Muttergesellschaft auszugehen sein. Diese Auffassung gründet sich vor allem auf Z 81 des 1999 veröffentlichten OECD-Berichtes "The Application of the OECD-Model Tax Convention to Partnerships"; nach der dort dargestellten Auffassung der OECD-Staaten ist auf der Ebene der Personengesellschaft und nicht auf der Ebene der Gesellschafter zu entscheiden, ob für die Gesellschafter eine Baubetriebstätte besteht oder nicht. Wenn auch in dem OECD-Bericht diese Ansicht nur für Zwecke der Berechnung der betriebstättenbegründenden 12-Monatsfrist behandelt wird, so ist jedoch diese Sichtweise auch im vorliegenden Fall von Bedeutung (Hinweis auf EAS 1583). *(Abschnitt A Pkt. 8 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

9 Errichtung von Telekommunikation-Sendestationen

Errichtet ein deutsches Unternehmen für ein österreichisches Telekommunikationsunternehmen eine Vielzahl von Sendestationen (Sendemasten auf Dächern oder in eigens errichteten Senderschutzbauten), wobei die Errichtung der einzelnen Sendestation nur rund 2 bis 3 Wochen in Anspruch nimmt und das Errichtungsnetz sich über ganz Österreich erstreckt, dann ist nach Auffassung des BM für Finanzen keine Zusammenrechnung der einzelnen Kurzbauzeiten mit der Wirkung der Annahme einer inländischen, die 12 Monatsfrist übersteigenden Baubetriebstätte anzunehmen. Dies deshalb, weil bei einer über ganz Österreich verteilten Bautätigkeit das Erfordernis der räumlichen Zusammengehörigkeit der einzelnen Baustellen nicht mehr gegeben ist. (EAS 1596). *(Abschnitt A Pkt. 9 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

10 Manpower-Leasing von Österreich nach Deutschland

Tritt ein österreichisches Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen als Arbeitgeber der überlassenen Arbeitskräfte auf (LStR 1999 Rz 923), dann steht bei einer kurzfristigen (183-Tage nicht überschreitenden) Arbeitnehmerüberlassung an einen deutschen Arbeitskräfteentleiher das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 9 Abs. 2 des Abkommens Österreich zu. (EAS 1597). Es wurde allerdings Einvernehmen erzielt, dass dann, wenn die

verleihe Arbeitskraft nur für die Dauer der Verleihung an das deutsche Unternehmen in die Dienste des österreichischen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens aufgenommen worden ist, die 183-Tage-Klausel des Artikels 9 Abs. 2 Deutschland kein Besteuerungsrecht entzieht und dass in diesem Fall Österreich von der Besteuerung freizustellen hat. *(Abschnitt A Pkt. 10 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

11 Grenzgänger-Zweitwohnsitz im Tätigkeitsstaat

Abschnitt B Z 1 des Ergebnisprotokolls vom 29. Jänner 1999 ist nicht so aufzufassen, dass ein allfälliger Zweitwohnsitz ausserhalb der Grenzzone im Tätigkeitsstaat in allen Fällen die Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung ausschließt. Ist nachweisbar, dass dieser Zweitwohnsitz nicht in einer Art und Weise genutzt werden kann, dass hiedurch Zweifel an der arbeitstäglichen Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat auftreten, bleiben die Wirkungen der Grenzgängerregelung erhalten. *(Abschnitt A Pkt. 11 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

12 Erlöse aus der Liquidation von Kapitalgesellschaften

Grenzüberschreitend fließende Erlöse aus der Liquidation einer Kapitalgesellschaft stellen Erträge aus einer Transaktion dar, die einem Veräußerungsvorgang entspricht. Ihre steuerliche Erfassung richtet sich daher nach den Regelungen des Artikels 7 des Abkommens und fällt nicht unter Artikel 10a. *(Abschnitt A Pkt. 12 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

13 Workshop-Mitwirkende

Mitwirkende an einer Workshop-Veranstaltung sind in der Regel als Vortragende im Sinn des Artikels 8 Abs. 2 letzter Satz des Abkommens zu qualifizieren und unterliegen daher mit den hierfür bezogenen Honoraren der Besteuerung im Veranstaltungsstaat. Hat daher bei einer in Österreich ansässigen Person, die an einer solchen Veranstaltung in Deutschland mitgewirkt hat, eine Besteuerung in Deutschland stattgefunden, wird Österreich abkommenskonform Steuerfreistellung (unter Progressionsvorbehalt) gewähren. *(Abschnitt A Pkt. 13 des Ergebnisprotokolls vom 3. März 2000).*

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des BM für Finanzen im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Dieser Erlass wird im AÖF veröffentlicht.

3. Mai 2000

Für den Bundesminister:

Dr. Loukota

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: