

34. Jahrgang / Februar 2024 / Nr. 2

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Christina Grassl / Martin Reiter

DBA Deutschland: Grenzgängerregelungen

Tax Treaty with Germany: Frontier Workers' Provisions

Michael Lang

DBA Deutschland: Einkünfte aus dem öffentlichen Dienst

Tax Treaty with Germany: Income from Public Service

Stefan Bendlinger

Der Ort der Geschäftsleitung

The Place of Management

Dominic Krenn / Franz Wallig

DEMPE-Funktionen bei Finanztransaktionen

DEMPE Functions in Financial Transactions

Thomas Pichler

Steuerliche Anreize bei Tätigkeitsverlagerung nach Italien

New Tax Incentives for Business Relocation to Italy

Peter Feith

Änderungen im slowakischen Steuerrecht für 2024

Amendments to Slovak Tax Law in 2024

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

der Tätigkeitstage zwischen dem Tätigkeits- bzw Kassenstaat und dem Ansässigkeitsstaat aufzuteilen.

Solch ein Fall führt bei Art-15-Einkünften regelmäßig zu einer teilweisen Freistellung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wobei das zuständige Finanzamt im Ansässigkeitsstaat im Rahmen einer Veranlagung das Entgelt in der Regel nur dann steuerfrei stellen wird, wenn die Person

- eine Besteuerung im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) nachweist und
- die Anzahl der Arbeitstage außerhalb der Grenzzone belegt.

IV. Inkrafttreten

Die Konsultationsvereinbarung findet auf alle Sachverhalte ab 1. 1. 2024 Anwendung,²⁸⁾ wohingegen die Konsultationsvereinbarung aus 2019²⁹⁾ für Fälle gilt, die dem Wirkungsbereich des DBA Deutschland idF vor dem Änderungsprotokoll 2023 unterliegen.

²⁸⁾ Vgl. Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, 2023-0.913.349, Rz 44.

²⁹⁾ Vgl. Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019.

Michael Lang*)

Neuerungen bei Einkünften aus dem öffentlichen Dienst nach dem DBA Deutschland

CHANGES TO INCOME FROM PUBLIC SERVICE UNDER THE TAX TREATY WITH GERMANY

The “Protocol amending the Convention of August 24, 2000 between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital, as amended by the Protocol of December 29, 2010”, signed on August 21st, 2023, amended – among other provisions – Art 19 DTC Germany: On the one hand, the exception to the paying-state principle provided for in Art 19 paragraph 1 sentence 2 DTC Germany was supplemented by a de-minimis rule in Art 19 paragraph 1 sentence 3 DTC Germany, thus further reducing the scope of application of the paying-state principle. On the other hand, Art 19 paragraph 1a DTC Germany now also provides for a frontier worker rule for the public sector, which considerably extends the scope of the paying-state principle. *Michael Lang* deals with these two changes and their relationship to each other below.

I. Die Änderungen des Art 19 DBA Deutschland durch das Protokoll 2023

Art 19 Abs 1 DBA Deutschland folgt im Wesentlichen Art 19 Abs 1 OECD-MA und sieht für Einkünfte aus dem öffentlichen Dienst die ausschließliche Besteuerung in jenem Vertragsstaat vor, dem die Dienste geleistet werden. Dieser Staat wird meist als Kassenstaat bezeichnet.¹⁾ Allerdings ist der Anwendungsbereich des Art 19 Abs 1 DBA Deutschland weiter als jener des Art 19 Abs 1 OECD-MA:²⁾ Während Art 19 Abs 1 OECD-MA

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Dominik Hemmelmeier danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und kritische Anmerkungen.

¹⁾ Dürschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁷ (2021) Art 19 Rz 2.

²⁾ Stefaner in Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung³ (2015) Art 19 DBA Österreich Rz 3.

nur „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden“, erfasst, fallen unter Art 19 Abs 1 DBA Deutschland auch Vergütungen, die von „einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates“ für „einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden“. Jede Änderung des Art 19 Abs 1 DBA Deutschland betrifft daher nicht bloß Dienstnehmer von Gebietskörperschaften, sondern auch Dienstnehmer anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

Das am 21. 8. 2023 unterzeichnete „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“ (in der Folge: Protokoll 2023) änderte – neben anderen Vorschriften – auch Art 19 DBA Deutschland: Zum einen wurde die in Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland vorgesehene Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip um eine De-minimis-Regelung ergänzt und damit der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips zurückgedrängt. Zum anderen sieht Art 19 Abs 1a DBA Deutschland nunmehr auch für den öffentlichen Dienst eine Grenzgängerregelung vor, die den Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips erheblich erweitert. Mit diesen beiden Änderungen und ihrem Verhältnis zueinander möchte ich mich in der Folge beschäftigen.

II. Die Ortskräfteregelung

Schon bisher enthielt Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland – ebenso wie Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA – eine Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip:

„Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und a) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder b) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.“

Diese Vorschrift wird vereinfachend als Ortskräfteregelung bezeichnet: Aufgrund der in diesen Fällen engeren Bindung des Ortspersonals an den Ansässigkeitsstaat als an den Kassenstaat entfällt die Rechtfertigung für die Besteuerung im Kassenstaat.³⁾ Der Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers hat das ausschließliche Besteuerungsrecht in diesen Fällen.

Mit dem Protokoll 2023 wurde die Ortskräfteregelung des Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland um einen dritten Satz ergänzt:

„Sie dürfen für ein Kalenderjahr insgesamt auch dann nur in diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person die Dienste an nicht mehr als zehn Arbeitstagen im Kalenderjahr außerhalb dieses Staates leistet.“

Die österreichischen Gesetzesmaterialien erläutern diese Regelung folgendermaßen:⁴⁾

„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

³⁾ Dazu Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 19 Rz 30.

⁴⁾ ErlRV 2180 BlgNR 27. GP, 2.

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.“

Auf österreichischer Seite wurde aber auch festgehalten:⁵⁾

„Die Änderung ist auf einen deutschen Wunsch zurückzuführen.“

Die deutschen Gesetzesmaterialien betonen, dass durch diese Änderung

„eine Bagatellregelung für Personen, die die Voraussetzungen von Artikel 19 Absatz 1 Satz 2 des Abkommens erfüllen, eingeführt [wird]. Zu diesem Personenkreis zählen vor allem sogenannte Ortskräfte, z. B. Personal, das von Botschaften beschäftigt wird. Befindet sich dieses Personal z. B. auf Fortbildung im Kassenstaat oder in einem Drittstaat, werden die Dienste nicht mehr ‚in diesem Staat‘ (dem Ansässigkeitsstaat) geleistet. Dies hat zur Folge, dass für diese Tage nicht mehr Satz 2 (ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats), sondern Satz 1 (ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats) zur Anwendung kommt. Nach der Ergänzung soll jedoch das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat bei bis zu zehn Tagen der Erbringung der Dienste außerhalb des Ansässigkeitsstaats verbleiben. Mit dieser De-minimis-Regelung ist bei einer maximal zehntägigen Erbringung der Dienste außerhalb des Ansässigkeitsstaats keine Aufteilung der Vergütungen zwischen Ansässigkeitsstaat und Kassenstaat vorzunehmen. Die Regelung dient damit vor allem der Verwaltungsvereinfachung und dem Bürokratieabbau.“⁶⁾

III. Die Grenzgängerregelung

Durch das Protokoll 2023 ist auch die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland neu gefasst worden. Parallel dazu wurde mit Art 19 Abs 1a DBA Deutschland eine ähnliche Regelung für den öffentlichen Dienst geschaffen:

„Ungeachtet des Absatzes 1 Satz 2 dürfen Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn die Person 1. im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat 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.“

In Ziffer 8 des Schlussprotokolls, das Bestandteil des DBA Deutschland ist, finden sich folgende für Art 15 Abs 6 und Art 19 Abs 1a DBA Deutschland maßgebende Definitionen:

„Der Ausdruck ‚in der Nähe der Grenze‘ umfasst die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze liegt. Die Tätigkeit beziehungsweise der Dienst wird in dieser Zone üblicherweise ausgeübt beziehungsweise geleistet, wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird. Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 vom Hundert der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses beziehungsweise der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.“

Die österreichischen Gesetzesmaterialien erläutern die neue Regelung folgendermaßen:⁷⁾

„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

⁵⁾ ErlRV 2180 BlgNR 27. GP, 2.

⁶⁾ BT-Drs 20/8665, 15.

⁷⁾ ErlRV 2180 BlgNR 27. GP, 2 f.

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.“

Die deutschen Gesetzesmaterialien halten dazu fest:⁹⁾

„Aufgrund von Artikel 19 Absatz 1 Satz 2 des Abkommens dürfen Vergütungen von im öffentlichen Dienst des Kassenstaates beschäftigten 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. Diese Regelung zielt insbesondere auf Personen ab, die ihre Dienste für eine staatliche Einrichtung des Kassenstaates, die auf dem Staatsgebiet des Ansässigkeitsstaates belegen ist, leisten (z. B. Personal, das von Botschaften beschäftigt wird). Ihrem Wortlaut gemäß umfasst die Regelung aber auch solche Konstellationen, in denen eine Person Dienste für eine staatliche Einrichtung des Kassenstaates leistet, die auf dem Staatsgebiet des Kassenstaates belegen ist (z. B. eine Universität), die betreffende Person aber im anderen Staat ansässig ist und die Dienste auch dort (z. B. im Homeoffice) leistet. In diesem Fall besteht ein geteiltes Besteuerungsrecht des Kassen- und des Ansässigkeitsstaates. Es hat daher eine Aufteilung der Vergütungen zu erfolgen.

Durch Einfügung des neuen Absatzes 1a in das Abkommen soll ermöglicht werden, dass die Dienste einer Person mit Hauptwohnsitz in der Nähe der Grenze auch außerhalb des Kassenstaates (insbesondere im Homeoffice, d. h. am Hauptwohnsitz im anderen Staat) geleistet werden können und dennoch das Besteuerungsrecht an den Vergütungen im Kassenstaat verbleibt, wenn die Person ihre Dienste üblicherweise im Kassenstaat und in der Nähe der Grenze leistet. Im grenznahen Bereich wird dadurch eine Aufteilung des Besteuerungsrechts vermieden. Anders als in Artikel 15 Absatz 6 des Abkommens soll das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Vergütungen dieser Personen beim Kassenstaat verbleiben. Dies entspricht dem grundsätzlich in Artikel 19 des Abkommens verankerten Kassenstaatsprinzip.“

IV. Der Arbeitstag als Tatbestandselement beider Vorschriften

Nach beiden Vorschriften ist die Zahl der Arbeitstage relevant: Nach Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland hat der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht, wenn „die natürliche Person die Dienste an nicht mehr als zehn Arbeitstagen im Kalenderjahr außerhalb dieses Staates leistet“. Nach Art 19 Abs 1a DBA Deutschland hat wiederum der Kassenstaat nur dann das ausschließliche Besteuerungsrecht, wenn die Person „ihre Dienste üblicherweise in der Nähe der Grenze leistet“. Dies ist nach Ziffer 8 des Schlussprotokolls dann der Fall, „wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird. Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 vom Hundert der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses beziehungsweise der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.“

⁹⁾ BT-Drs 20/8665, 15.

Der VwGH ist zu der aus 2000 stammenden Fassung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland zum Ergebnis gekommen, dass der „für Art. 15 Abs 6 DBA-Deutschland relevante Arbeitstag [...] nicht als bestimmter Kalendertag, sondern grundsätzlich als ein 24-Stunden-Intervall ab Arbeitsantritt zu verstehen [ist]. Der Antritt einer 24-Stunden-Arbeitsschicht inklusive Bereitschaftsdienst im Tätigkeitsort mit nachfolgendem unmittelbarem Rückpendeln an den Wohnsitz ist insofern nicht geeignet, das beschriebene enge Band einer täglichen Arbeitsrückkehr zu durchbrechen. Selbst geringfügige zeitliche Überschreitungen dieses 24-Stunden-Intervalls (für Vor- und Nachbereitungen) sind dabei nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs unschädlich.“⁹⁾ Er bestätigte damit die in der damaligen Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung.¹⁰⁾

Der VwGH interpretierte den Begriff des Arbeitstages, der in der damals maßgebenden Fassung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland und der Ziffer 8 des Schlussprotokolls allerdings gar kein Abkommensrechtsbegriff war, sondern nur in der zwischen den Finanzministerien geschlossenen Konsultationsvereinbarung vorkam. Da nun das DBA selbst vom „Arbeitstag“ spricht und darüber hinaus die 45-Tage- und 20%-Grenze explizit abkommensrechtlich verankert wurden, könnte erwogen werden, die vom VwGH vorgenommene Auslegung auch auf die neue Grenzgängerregelung zu beziehen. Allerdings war für den VwGH von Bedeutung, dass die frühere Fassung der Vorschrift mit dem „Abstellen auf ein tägliches Rückpendeln in Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland [...] das besonders enge Band“ beschreiben sollte, „in dem die Vertragsstaaten die Rechtfertigung gesehen haben, das Besteuerungsrecht für die im Grenzraum erwirtschafteten selbstständigen Einkünfte (weiterhin) dem Wohnsitzstaat zuzuweisen. Mit dem Merkmal der täglichen Rückkehr wird dabei [...] insbesondere auch eine Abgrenzung zu anderen Arbeitsausübungsformen wie Wochenpendelnden oder Gastarbeitenden vorgenommen, welche eben nicht (regelmäßig) nach jedem Arbeitstag an ihren Wohnsitz zurückkehren, insofern einen stärkeren Nexus zum Tätigkeitsstaat aufweisen und daher – ungeachtet eines Wohnsitzes im Grenzraum – nicht mehr unter Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland fallen sollen.“¹¹⁾

Der Neufassung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland liegt aber ein ganz anderes Konzept zugrunde: Es kommt nicht mehr auf zumindest regelmäßiges Pendeln zwischen Wohnsitz und Arbeitsort an, und die nunmehr ausdrücklich verankerte 45-Tage-Grenze hat eine völlig andere Bedeutung bekommen: Sie bestimmt die für die Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland unbedenklichen Arbeitszeiten *außerhalb* der Grenzzone, unabhängig davon, in welchem Staat sie verbracht wurden. Das für den VwGH ausschlaggebende „enge Band“ zum Ansässigkeitsstaat besteht nach der Neuregelung nicht mehr.¹²⁾ Daher gibt es auch keinen Grund, im neugefassten Art 15 Abs 6 DBA Deutschland unter „Arbeitstag“ jedes 24-Stunden-Intervall ab Arbeitsantritt zu verstehen. Der Ausdruck „Arbeitstag“ steht folglich nicht im Gegensatz zum Kalendertag, sondern zu Tagen ohne Arbeit, wie Urlaubs- oder Krankheitstagen.

Noch viel mehr gilt dies für Art 19 Abs 1a DBA Deutschland: Nach der für den öffentlichen Dienst maßgebenden Grenzgängerregelung hat gar nicht der Ansässigkeitsstaat, sondern der Kassenstaat das Besteuerungsrecht. Sowohl Art 19 Abs 1 Satz 3 als auch Art 19 Abs 1a DBA Deutschland verfolgen den Zweck, die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeits- und dem Kassenstaat zu vermeiden. Selbst wenn

⁹⁾ VwGH 21. 6. 2023, Ro 2021/15/0036, Rz 29.

¹⁰⁾ Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 2019/68, Rz 15.

¹¹⁾ VwGH 21. 6. 2023, Ro 2021/15/0036, Rz 28.

¹²⁾ Dazu auch Lang, zitiert in Coenen/Tschatsch, SWI-Jahrestagung: Die Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 DBA Deutschland, SWI 2024, 19 (21 f).

man die Gesetzesmaterialien der beiden Vertragsstaaten nicht berücksichtigt,¹³⁾ ist damit klar, dass die Vorschriften auch der Verwaltungsvereinfachung dienen sollen: Wenn es darum geht, in einem bestimmten Staat oder Gebiet verbrachte Arbeitstage zu zählen, scheint es praktikabler, auf Kalendertage abzustellen, als 24-Stunden-Intervalle heranzuziehen, die ab Arbeitsantritt relevant wären und damit zu jedem Zeitpunkt beginnen und enden können.

Dennoch geht die zum DBA idF des Protokolls 2023 zwischen den beiden Finanzministerien abgeschlossene Konsultationsvereinbarung wiederum davon aus, dass zumindest für Zwecke des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland bei „*Schichtdienst, der an einem Kalendertag beginnt und am nächsten Kalendertag endet (z.B. 20 Uhr bis 6 Uhr) [...] nur ein Tag bei der Ermittlung der maßgeblichen tatsächlichen Arbeitstage und bei der Ermittlung der Höchstgrenze einzubeziehen*“ ist.¹⁴⁾ Ob die Konsultationsvereinbarung dem Art 19 Abs 1a DBA Deutschland dasselbe Verständnis des Begriffs „*Arbeitstag*“ unterstellt, ist möglich, aber nicht gesichert:¹⁵⁾ „*Für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 19 Absatz 1a des Abkommens gilt Abschnitt 2 sinngemäß.*“ In Abschnitt 2 der Konsultationsvereinbarung findet sich die zitierte Position zu Art 15 Abs 6 DBA Deutschland. Offen bleibt aber, was angesichts der völlig unterschiedlichen Rechtsfolgen des Art 15 Abs 6 und des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland – ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach der einen Vorschrift, ausschließliche Besteuerung im Kassenstaat nach der anderen Vorschrift – unter „*sinngemäß[er]*“ Anwendung verstanden werden kann. Zu Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland und damit zu dem dort auch verwendeten Begriff „*Arbeitstag*“ enthält die – zu Zweifelsfragen der Grenzgängerregelung ergangene – Konsultationsvereinbarung gar keine Ausführungen. Entscheidend ist aber ohnehin der Inhalt des Abkommens selbst und nicht jener der Konsultationsvereinbarung: Für Österreich hält der Erlass des BMF, mit dem die Konsultationsvereinbarung in Österreich veröffentlicht wurde, ausdrücklich fest, dass „*[ü]ber die gesetzlichen Bestimmungen des Artikels 15 Abs. 6 und des Artikels 19 Abs. 1a DBA Deutschland hinausgehende Rechte und Pflichten*“ durch sie „*nicht begründet*“ werden.¹⁶⁾

Zu einem anderen Aspekt des „*Arbeitstags*“ finden sich in der schon erwähnten Ziffer 8 des Schlussprotokolls Anhaltspunkte für die Interpretation dieses Tatbestandselements in Art 15 Abs 6 und Art 19 Abs 1a DBA Deutschland: „*Die Dienste werden dann üblicherweise in der Grenzzone geleistet, wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird*“. Daraus ergibt sich, dass für Zwecke der 45-Tage-Grenze des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland als Arbeitstag bereits ein Tag gilt, an dem nur *teilweise* die Tätigkeit außerhalb der Grenzzone ausgeübt wird. Führt beispielsweise ein Berufskraftfahrer an einem Tag Fahrten auch außerhalb der Grenzzone aus, zählt dieser Tag auch dann als einer der 45 Arbeitstage, wenn er nur kurz außerhalb und ganz überwiegend innerhalb der Grenzzone tätig ist.¹⁷⁾

¹³⁾ Zu Ausnahmefällen, in denen die Gesetzesmaterialien der Vertragsstaaten für die Interpretation eines DBA herangezogen werden können, *Lang*, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (197).

¹⁴⁾ Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Artikel 15 Absatz 6 und Artikel 19 Absatz 1a des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, 2023-0.913.349, BMF-AV 2023/155, Rz 32 f.

¹⁵⁾ Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, 2023-0.913.349, Rz 37.

¹⁶⁾ Erlass des BMF vom 22. 12. 2023, 2023-0.913.349.

¹⁷⁾ Anders noch die von den beiden Finanzministerien vertretene Auffassung zur früheren Fassung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland: „*[...] so ist eine Tätigkeit außerhalb der Grenzzone nur anzunehmen, wenn sich der Berufskraftfahrer während einer Tagestour überwiegend [dh. mehr als die Hälfte der täglichen Arbeitszeit] außerhalb der Grenzzone des Tätigkeitsstaates aufhält*“ (Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, Rz 16).

Für Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland, wo von „Dienste[n] an nicht mehr als zehn Arbeitstagen im Kalenderjahr außerhalb dieses Staates“ die Rede ist, findet sich keine vergleichbare Regelung. Angesichts der – im Vergleich zu den 45 Arbeitstagen der Ziffer 8 des Schlussprotokolls – viel geringeren Zahl an Arbeitstagen, die – ohne die Anwendung der Vorschrift zu gefährden – außerhalb des Ansässigkeitsstaates verbracht werden können, bietet es sich an, die zitierte Passage in der Ziffer 8 als Sondervorschrift für die Grenzgängerregelung zu verstehen und diese nicht auch auf Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland zu übertragen: Wenn Ortskräfte der deutschen Botschaft in Wien bereits mit jeder auf österreichischem Staatsgebiet beginnenden und endenden und nur stundenweise nach Ungarn, Slowakei und Tschechien führenden Dienstreise einen der zehn Arbeitstage konsumierten, hätte die De-minimis-Regelung nur geringe praktische Bedeutung. In den österreichischen und deutschen Gesetzesmaterialien finden sich als Beispiele „ein einwöchiges Fahrsicherheitstraining“ oder „Fortbildung“ im Kassen- oder Drittstaat.¹⁸⁾ Auch daraus dürfte auf ein gemeinsames Verständnis der Vertragsverhandler zu schließen sein, wonach nur ganze Arbeitstage im Kassen- oder Drittstaat zu den zehn Arbeitstagen zählen.¹⁹⁾

Daraus folgt: Wenn ein Staatsangehöriger des Ansässigkeitsstaates die Dienste im Kalenderjahr an nicht mehr als zehn Arbeitstagen – und zwar zur Gänze, also ohne, dass ein solcher Arbeitstag auch Arbeitszeiten im Ansässigkeitsstaat umfasst – außerhalb des Ansässigkeitsstaates leistet, bleibt es nach Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland bei der ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Vergütungen für Arbeitszeiten an Arbeitstagen, die nur teilweise im Kassen- oder Drittstaat verbracht werden, sind dann ebenfalls nur im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Wird die Arbeit aber an mehr als zehn Arbeitstagen zur Gänze im Kassen- oder Drittstaat ausgeübt, ist Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland nicht anwendbar. In diesem Fall sind nach Art 19 Abs 1 Satz 1 und Satz 2 DBA Deutschland die gesamten Vergütungen auf die im Ansässigkeitsstaat einerseits und im Kassen- oder in Drittstaaten andererseits ausgeübten Tätigkeiten aufzuteilen. Dies betrifft dann auch Arbeitstage, die teilweise im Ansässigkeitsstaat und teilweise im Kassen- oder in Drittstaaten verbracht wurden. Das für mehrere Vorschriften relevante Tatbestandselement des „Arbeitstages“ zeigt somit, dass es bei dessen Interpretation sowohl Gemeinsamkeiten als auch durch den Kontext der jeweiligen Vorschriften bedingte Unterschiede gibt.

V. Das Verhältnis zwischen Ortskräfte- und Grenzgängerregelung

Das Verhältnis zwischen der Ortskräfteregelung des Art 19 Abs 1 Satz 2 und 3 DBA Deutschland und der Grenzgängerregelung des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland lässt sich anschaulich anhand eines Fallbeispiels illustrieren: Frau X ist deutsche Staatsbürgerin und hat ihren Hauptwohnsitz in München und einen Nebenwohnsitz in Berchtesgaden. Ihr Ansässigkeitsstaat ist Deutschland. Sie hat an der Universität Salzburg – nach § 4 iVm § 6 Abs 1 Z 7 UG eine juristische Person des öffentlichen Rechts – ein 20%iges Beschäftigungsverhältnis und ist dort in der Personalabteilung tätig, wo ihr auch ein Arbeitsplatz zur Arbeitsausübung zur Verfügung steht. Sie ist an jedem Mittwoch für die Universität Salzburg tätig, die ihr einziger Arbeitgeber ist. Im zu beurteilenden Kalenderjahr arbeitet sie – nach Abzug von Urlaubs-, Feier- und Krankheitstagen – an insgesamt 40 Tagen.

Nach Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Deutschland hat Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht für die von der Universität Salzburg bezogenen Vergütungen. Soweit Frau X ihre Arbeit allerdings in München oder in Berchtesgaden im Homeoffice ausübt,

¹⁸⁾ Vgl EriRV 2180 BlgNR 27. GP, 2 (für Österreich), sowie BT-Drs 20/8665, 15 (für Deutschland).

¹⁹⁾ Zur Relevanz von Gesetzesmaterialien bei der DBA-Auslegung Lang, SWI 2011, 192 (197).

hat Deutschland nach Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland für diese Tätigkeit das ausschließliche Besteuerungsrecht. Das Besteuerungsrecht war daher bis zum Protokoll 2023 nach den Zeiten der Tätigkeit am Arbeitsplatz an der Universität Salzburg einerseits und der Tätigkeit im Homeoffice in Berchtesgaden und München andererseits aufzuteilen.

Hier kommt nun Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland ins Spiel: Wenn Frau X mit der Universität Salzburg vereinbart, ihre Tätigkeit zu 75 % im Homeoffice zu erbringen und daher nur an zehn Tagen im Jahr ihre Arbeit an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg ausübt, verliert Österreich nach Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht: Die gesamten aus der Tätigkeit für die Universität Salzburg bezogenen Vergütungen sind dann ausschließlich in Deutschland – dem Ansässigkeitsstaat von Frau X – zu versteuern.

Wenn man das gerade gebildete Beispiel nur leicht modifiziert, indem man den Hauptwohnsitz in Berchtesgaden und den Nebenwohnsitz in München annimmt, ändert sich für Zwecke des Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland zunächst nichts: Diese Vorschriften bleiben anwendbar. Wenn Frau X nicht mehr als zehn Arbeitstage an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg und die restlichen 30 Arbeitstage im Homeoffice in Berchtesgaden und München verbringt, hat Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland zufolge Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für die gesamten von der Universität Salzburg bezogenen Vergütungen.

Allerdings sind in diesem Fall auch die Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland erfüllt: Berchtesgaden, wo Frau X ihren Hauptwohnsitz hat, liegt Ziffer 8 des Schlussprotokolls zufolge in Deutschland „in der Nähe der Grenze“, während die in der Stadt Salzburg gelegene Universität sich in Österreich „in der Nähe der Grenze“ befindet. An der Universität Salzburg steht Frau X ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Ansässig ist sie in Deutschland.

Der Umstand, dass Frau X 30 Arbeitstage im Kalenderjahr im Homeoffice in Berchtesgaden und München verbringt, schließt die Anwendung des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland nicht unbedingt aus: Frau X muss Art 19 Abs 1a DBA Deutschland zufolge „ihre Dienste üblicherweise in der Nähe der Grenze“ leisten. Nach Ziffer 8 des Schlussprotokolls ist dies der Fall, „wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird“. Homeoffice-Tage in Berchtesgaden sind daher überhaupt nicht schädlich, weil Berchtesgaden „in der Nähe der Grenze“ liegt. Werden alle 30 Homeoffice-Tage im Münchner Nebenwohnsitz verbracht, ist damit die Grenze von 45 Arbeitstagen noch nicht überschritten. Allerdings zieht Ziffer 8 des Schlussprotokolls eine weitere Schranke ein: „Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 vom Hundert der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses beziehungsweise der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.“ Diese Grenze wäre bei 30 Homeoffice-Tagen in München, die 75 % der gesamten Arbeitstage während eines Kalenderjahres ausmachen, überschritten. Wenn aber 22 Homeoffice-Tage in Berchtesgaden und acht Homeoffice-Tage in München verbracht werden, sind die acht Münchner Homeoffice-Tage von der 20%-Grenze gedeckt: Österreich hat dann nach Art 19 Abs 1a DBA Deutschland als Kassenstaat das alleinige Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die Frau X von der Universität Salzburg bezieht.

Die Rechtsfolgen, die sich aus beiden Vorschriften ergeben, stehen somit im Widerspruch zueinander: Nach Art 19 Abs 1 Satz 2 und 3 DBA Deutschland hat Deutschland als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht, nach Art 19 Abs 1a DBA Deutschland hingegen Österreich als Kassenstaat. Das Verhältnis zwischen den beiden Vorschriften ist in der einleitenden Formulierung des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland

angesprochen („*Ungeachtet des Absatzes 1 Satz 2 [...]*“). Somit nimmt die Grenzgängerregelung des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland den Vorrang für sich in Anspruch, allerdings nur in Hinblick auf Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland. Naheliegender ist, warum Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Deutschland nicht erwähnt ist: Aus Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Deutschland ergibt sich auch das ausschließliche Besteuerungsrecht des Kassenstaates. Im Verhältnis zur ebenfalls diese Rechtsfolge anordnenden Vorschrift des Art 19 Abs 1a DBA Deutschland gibt es daher keinen zu lösenden Konflikt. Im Verhältnis zu Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland ist das aber anders: Für die von dieser Vorschrift erfassten Konstellationen ist die ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorgesehen. Da sowohl Art 19 Abs 1 Satz 3 als auch Art 19 Abs 1a DBA Deutschland durch das Protokoll 2023 in das DBA aufgenommen wurden, ist den Abkommensverfassern zu unterstellen, dass sie bewusst das Verhältnis zwischen diesen beiden Vorschriften nicht ausdrücklich angesprochen haben.

Zu überlegen ist daher, ob der Vorrang der Grenzgängerregelung und damit der ausschließlichen Besteuerung im Kassenstaat bloß dann greift, wenn die Person die Dienste *nur* in ihrem Ansässigkeitsstaat leistet und somit Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland anwendbar wäre. Dieses Ergebnis würde aber keinen Sinn machen: Wenn sogar bei ausschließlicher Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht des Kassenstaates dem des Ansässigkeitsstaates vorgeht, wäre nicht einzusehen, wenn gerade einzelne im Kassenstaat verbrachte Arbeitstage für das Besteuerungsrecht dieses Staates schädlich sein sollen. Vor diesem Hintergrund darf nicht übersehen werden, dass es auch keine Regelung gibt, die den Vorrang des Art 19 Abs 1 Satz 3 gegenüber dem Art 19 Abs 1a DBA Deutschland anordnet. Einen Umkehrschluss aus der ausschließlichen Erwähnung des Art 19 Abs 1 Satz 2 in Art 19 Abs 1a DBA Deutschland zu ziehen, ist von vornherein keineswegs überzeugender, als mit der Erwähnung des zweiten Satzes auch sinngemäß den dritten Satz miterfasst zu sehen. Die zuletzt angesprochene Deutung bietet sich auch deshalb an, weil Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland keine eigenständige Regelung ist, sondern nur im Kontext des vorherigen Satzes 2 verständlich ist: Satz 3 verweist mit seinem einleitenden Wort „*Sie*“ auf diesen Satz und die dort aufgestellten Voraussetzungen. Wenn Satz 3 von der natürlichen Person spricht, dann ist jene gemeint, die bereits unter Satz 2 fällt: Auch für Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland gilt daher wohl, dass nur jene Vergütungen erfasst sind, die an eine im anderen Vertragsstaat als dem Kassenstaat ansässige Person gezahlt werden, und die entweder Staatsangehöriger ihres Ansässigkeitsstaates ist oder nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten. Als De-minimis-Regel ergänzt Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland die Ortskräfteregulation des zweiten Satzes. Daher war es nicht notwendig, in Art 19 Abs 1a DBA Deutschland ausdrücklich den Vorrang auch gegenüber Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland anzuordnen: Der Vorrang gegenüber Satz 2 gilt auch gegenüber Satz 3.

Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Wenn Frau X zehn Arbeitstage an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg und 22 Arbeitstage im Homeoffice in Berchtesgaden und acht Arbeitstage im Homeoffice in München verbringt, sind Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland *und* Art 19 Abs 1a DBA Deutschland anwendbar. Art 19 Abs 1a DBA Deutschland hat in diesem Fall Vorrang: Österreich hat als Kassenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Vergütungen für die insgesamt 40 Arbeitstage des Kalenderjahres.
- Wenn Frau X zehn Arbeitstage an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg und 21 Arbeitstage im Homeoffice in Berchtesgaden und neun Arbeitstage im Homeoffice in München verbringt, ist Art 19 Abs 1a DBA Deutschland nicht anwendbar: Die 20%-Grenze der Ziffer 8 des Schlussprotokolls ist aufgrund der neun in München zuge-

brachten Arbeitstage überschritten. Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland ist hingegen weiterhin anwendbar: Frau X verbringt nicht mehr als zehn Arbeitstage außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates. Deutschland hat als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Vergütungen für die insgesamt 40 Arbeitstage des Kalenderjahres.

- Wenn Frau X elf Arbeitstage an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg und 21 Arbeitstage im Homeoffice in Berchtesgaden und acht Arbeitstage im Homeoffice in München verbringt, ist Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland nicht anwendbar: Frau X verbringt mehr als zehn Arbeitstage außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates. Art 19 Abs 1a DBA Deutschland ist hingegen anwendbar: Bei acht Arbeitstagen außerhalb der Grenznahe ist weder die 45-Tage- noch die 20%-Grenze überschritten. Österreich hat als Kassenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Vergütungen für die insgesamt 40 Arbeitstage des Kalenderjahres.
- Wenn Frau X elf Arbeitstage an ihrem Arbeitsplatz an der Universität Salzburg und 20 Arbeitstage im Homeoffice in Berchtesgaden und neun Arbeitstage im Homeoffice in München verbringt, sind weder Art 19 Abs 1 Satz 3 noch Art 19 Abs 1a DBA Deutschland anwendbar: Mit elf Arbeitstagen in Salzburg ist die Grenze von zehn Arbeitstagen des Art 19 Abs 1 Satz 3 DBA Deutschland überschritten. Die neun Arbeitstage in München überschreiten wiederum die 20%-Grenze der Ziffer 8 des Schlussprotokolls. Folglich sind die Vergütungen, die auf die elf in Salzburg verbrachten Arbeitstage entfallen, nach Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Deutschland in Österreich zu besteuern, und die Vergütungen, die auf die 20 in Berchtesgaden und neun in München verbrachten Arbeitstage entfallen, nach Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland in Deutschland zu besteuern.

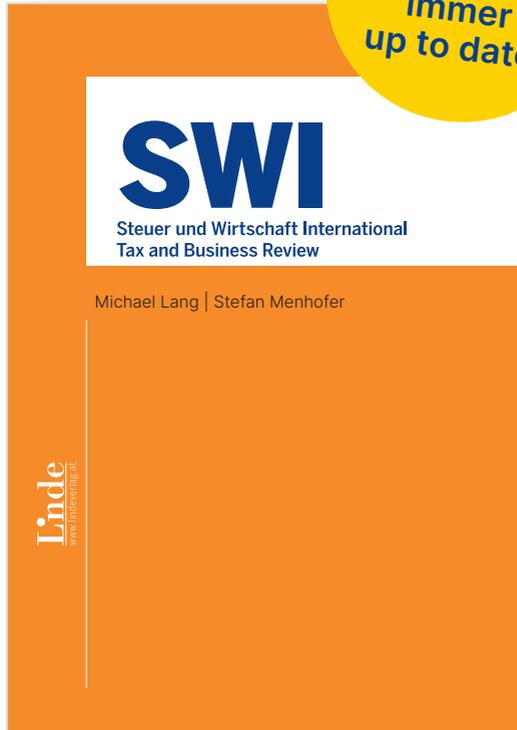
VI. Zusammenfassende Würdigung

Das Zusammenspiel der De-minimis-Regelung für Ortskräfte, der Grenzgängerregelung und der generellen Regelungen des Art 19 Abs 1 Satz 1 und Satz 2 DBA Deutschland ist komplex. Das zur Illustration des Verhältnisses zwischen diesen Vorschriften herangezogene Fallbeispiel und dessen Modifikationen wecken Zweifel, ob die mit den neuen Regelungen beabsichtigte Vereinfachung tatsächlich gelungen ist.

Die neuen – vom OECD-MA abweichenden – Regelungen werfen auch vielfältige und schwierig zu beantwortende Auslegungsfragen auf. Ob die Gerichte der beiden Staaten und der nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland zuständige EuGH die hier vorgeschlagenen Lösungen für überzeugend halten, ist abzuwarten. Bis dahin bleibt Rechtsunsicherheit.

Die hinter den Änderungen stehenden Anliegen der Vertragsverhandler sind allerdings berechtigt: Die Ortskräfteregelung, wie sie in Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA vorgeschlagen wird, ist zu starr. Wer bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit Grenzgängerregelungen für notwendig erachtet, muss sinnvollerweise überlegen, welche Konsequenzen dies für den öffentlichen Dienst hat. Diese Themen sollten aber besser auf Ebene der OECD oder der UN diskutiert werden. Die Erfahrung zeigt, dass sich steuerliche Gerichte häufig mit der Auslegung von DBA-Bestimmungen zu beschäftigen haben, die nicht einem der Musterabkommen entnommen sind, sondern bilateralen Besonderheiten Rechnung tragen. Daher wäre es besser gewesen, die Finanzministerien der beiden Staaten hätten ihre Energien genutzt, um die OECD oder die UN zu motivieren, Musterregelungen für Grenzgänger zu schaffen und die Ortskräfteregelung zu überarbeiten. Die Erarbeitung neuer Regelungen auf Ebene der genannten internationalen Organisationen hätte die Chance geboten, zu weitgehender Übereinstimmung über den Inhalt solcher Vorschriften zu gelangen und dadurch eine breite internationale Akzeptanz dieser Regelungen sicherzustellen.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

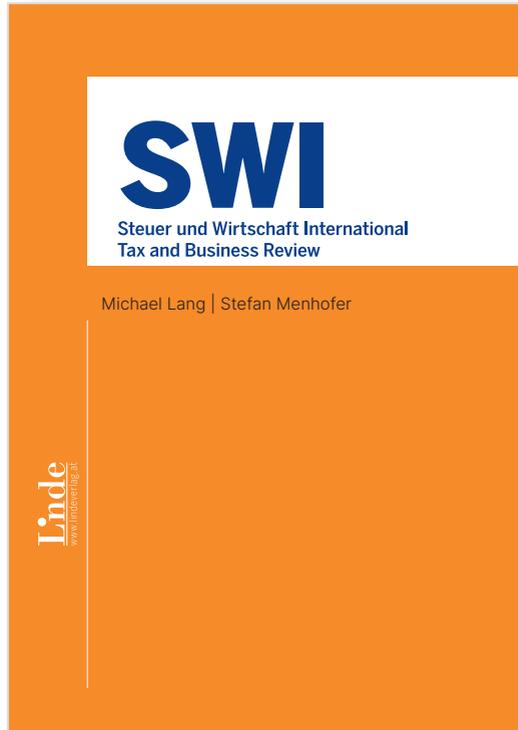
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 359,30** (statt € 449,10)

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

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